

SENTENCIA N° 10 /2023

Expte. N° 143/926-2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 15 días del mes de Febrero de 2023, se reúnen los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "ELSA KARINA SANCHEZ S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 143/926-2022 (Expte. DGC N° 19886/377-2021) y;

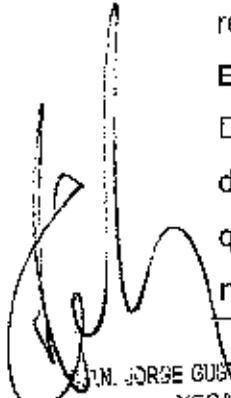
El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 51/53 del Expte. DGC N° 19886/377/2021 la Sra. Elsa Karina Sánchez, en su carácter de titular del inmueble identificado con el Padrón N° 631.247, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° 517/22 de la Dirección General de Catastro de fecha 18.04.2022 obrante a fs. 46/48 del expte. mencionado. La Resolución N° 517/22 resuelve: "1°.- **No hacer** lugar al descargo formulado por la Sra. Elsa Karina Sánchez; 2°.- **Rectificar y disponer la vigencia** de la nueva Valuación Fiscal del Inmueble identificado con el Padrón N° 631.247 conforme al siguiente detalle:...;3°.-**APLICAR** una Multa de Pesos: Ciento dos mil ochocientos cuarenta y tres con 69/100 (\$102.843,69) a la Sra. Elsa Karina Sánchez, equivalente a tres (3) veces el importe del impuesto Inmobiliario dejado de ingresar sobre el inmueble identificado con el Padrón N° 631.247, de acuerdo al Cálculo Preventivo de la Multa (s/Art. 84 de la Ley 5121,) (S/T CLey 8.240) Código Tributario Provincial....".

El contribuyente en su Recurso presentado el 04.05.2022 a fs. 51/53 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente plantea que en los considerandos de la resolución recurrida, la Dirección de Catastro reconoce que presentó en tiempo y forma los planos y documentación requerida ante la Dirección de Comunas Rurales, reconoce luego que dicho cumplimiento fue oportunamente informado ante la DGC ante la notificación del inicio del Sumario S- 07919/21 expte. N° 19886/2021, adjuntando



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

nuevamente la documentación y planos y solicitando el archivo de las actuaciones.

Remarca que con la presentación ante la Dirección de Comunas Rurales de la Provincia esta parte dio cumplimiento en tiempo y forma a la obligación mentada en el art. 104 inc. 2 de la Ley 5121.

Niega categóricamente que se haya realizado una inspección *in situ*, atento a lo cual niega su veracidad y alcance. Solicita se declare la nulidad de la misma, y en caso hipotético de existir, constituye un hecho nuevo, distinto al que funda las actuaciones base de la presente y su veracidad, tenor y afirmación le resulta inoponibles.

Plantea la Nulidad de la inspección debido a la imposibilidad de ejercer su derecho de defensa debido a la falta de notificación de la misma.

También plantea la nulidad absoluta por falta de motivación y fundamentación. Hace reserva del caso federal.

Finalmente, solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución recurrida.

II. La Dirección General de Catastro, en fojas 68/75 del Expte. Nº 19886/377-2021, contesta traslado del recurso. La DGC pone de manifiesto la existencia de una confusión en el argumento esgrimido por la contribuyente. En la resolución en crisis se reconoce la intervención de Comunas Rurales en la aprobación del Plano de Proyecto de Obra Nueva conforme a la copia aportada por la contribuyente adjuntada en fs. 32 del expediente del sumario, pero además se concluye que es deber del contribuyente – responsable fiscal – denunciar la obra o mejora ante la DGC en virtud del Poder de Policía que inviste esta autoridad de aplicación. Concluye que la presentación de planos ante los organismos municipales no genera una dispensa o liberación del deber legal impuesto por el Código Tributario (artículo 104) y la Ley de avalúo (artículo 10).

Con relación a la inspección *in situ* que refiere la Resolución en crisis, la misma fue mencionada por un error de tipeo excusable ya que la nueva determinación de superficie y actualización de la valuación fiscal resulta de la documentación técnica obrante en el expediente, instrumentos que permiten acreditar con exactitud la obra no declarada. La prueba documental acompañada fue debidamente ponderada, copia del Plano fue intervenida por el Departamento de Valuación, por lo que, en el caso de autos la misma resulta con entidad suficiente

para ajustar los datos obtenidos de oficio resultando innecesaria nueva inspección ocular.

Que de la medida para mejor proveer ordenada en autos surge que la superficie de la obra es mayor a la detectada de oficio, en consecuencia, se incrementa el impuesto omitido a la suma de \$34.281,23. Por ello se debe tener presente, que al momento de aplicar la sanción de multa se contempló la situación fáctica de "hecho nuevo", así, se aplicó el equivalente a tres veces el monto del impuesto dejado de ingresar, graduación considerablemente inferior a la que se aplica para casos similares.

Finalmente concluye que surge manifiesto la debida fundamentación y ponderación de los extremos acreditados en el expediente.

III. A fojas 21 del Expte. N° 143/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 269/22 de fecha 21.12.2022 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° 517/22 de fecha 18.04.2022, resulta ajustada a derecho.

La Dirección General de Catastro inicia actuaciones sumariales ante la detección de oficio de obras no declaradas por el propietario responsable Elsa Karina Sanchez en el inmueble identificado con el Padrón N° 631.247, ubicado en Barrio Cerrado Aldora Casa 59 de la ciudad de Lules. Tal omisión generó una evasión de \$34.281,23 (pesos treinta y cuatro mil doscientos ochenta y uno con 23/100) en concepto de Impuesto Inmobiliario.

Configurada la irregularidad fiscal, tipificada por el incumplimiento de los deberes impuestos por el art. 104 inc. 1 y 2 del Código Tributario Provincial y art. 10 de la Ley de valuaciones, se instruye sumario y se pone en vigencia el nuevo avalúo resultante de la inspección de oficio mediante Resolución N° 517/2022, modificando sustancialmente la base de cálculo para la determinación del impuesto inmobiliario.

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La Resolución N°2407/2021 que instruye sumario es notificada al responsable fiscal en el domicilio de Barrio Cerrado Aldora Lote 59 ciudad de Lules, provincia de Tucumán mediante Cedula de Notificación de fecha 01/12/2021. Presentado el correspondiente descargo en tiempo y forma, en fecha 18/04/2022 se dicta Resolución N° 517/2022 mediante la cual no se hace lugar al descargo formulado por la contribuyente, se rectifica y pone en vigencia la nueva valuación fiscal del inmueble y se aplica una multa de \$102.843,69, objeto de agravio en el Recurso que se trata.

La infracción cometida por el contribuyente consiste en omisión de presentar la declaración jurada denunciando las mejoras introducidas en el inmueble, dentro de los treinta días de finalización de las obras. El elemento finalista de la sanción consiste en penar el incumplimiento del deber formal por cuanto impide la correcta determinación del impuesto inmobiliario.

Mientras la declaración jurada de mejoras no sea presentada, el fisco se verá impedido de establecer el tributo adeudado en función de la real capacidad contributiva de su titular. Ello surge evidente de la base de cálculo de la sanción a aplicarse, consistente en el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar.

De acuerdo a la materialidad del hecho –omisión de declaración- la infracción se prolonga hasta tanto dicha declaración sea presentada, o en su caso hasta el momento en que la D.G.C. proceda a determinar de oficio las características particulares del inmueble, ante la omisión del contribuyente.

Cabe aclarar a la contribuyente que la presentación de planos ante organismos municipales no genera una dispensa o liberación del deber legal impuesto por el Código Tributario (Art. 104) y la Ley de Avaluo (Art. 10).

El art. 104 del Código Tributario Provincial establece: *“Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial los contribuyentes y responsables están obligados a: 1. Presentar declaración jurada de los hechos imponible atribuidos a ellos, por las normas de este Código o leyes fiscales especiales, salvo cuando se disponga expresamente de otra manera. 2. Comunicar a la Autoridad de Aplicación dentro de los quince (15) días de verificado cualquier cambio que*

pueda dar origen a nuevos hechos imponible o modificar o extinguir los existentes....". A su vez, el art. 204 del mismo Código dispone: "De conformidad a lo dispuesto por el artículo 109 de este Código, las municipalidades y comunas, el Registro Inmobiliario y demás organismos administrativos del Estado, ante quienes se registren construcciones, modificaciones, mejoras rurales o urbanas definitivamente incorporadas a los inmuebles, que alteren la materia imponible, estarán obligados a comunicar esas variaciones y a enviar los antecedentes que obren en su poder a la Autoridad de Aplicación. Sin perjuicio de ello, persiste la obligación a cargo del contribuyente dispuesta por el artículo 104, inciso 2."(el subrayado nos pertenece).

Por su parte el art. 10 de la Ley de Avalúo establece: "Las características particulares de los inmuebles se determinaran a partir de las Declaraciones Juradas de los propietarios o poseedores a título de dueño, o ante la falta de estas de oficio por la Dirección General de Catastro. La Declaración Jurada será presentada por los responsables en un plazo no superior a los treinta (30) días contados a partir de la fecha en que concluyan las obras correspondientes. La Dirección General de Catastro podrá verificar su contenido cuando lo estime conveniente y ante la inexactitud de su contenido, determinar de oficio las características del inmueble".

Cabe destacar que la directriz impuesta por la norma se ejecuta y cumplimenta mediante la presentación de un formulario de declaración jurada de mejoras en virtud del cual el contribuyente declara superficie construida, y características particulares de la misma generando modificación del hecho imponible, determinándose así un nuevo avalúo por parte del Órgano competente. El contribuyente pudo advertir en la Boleta del Impuesto Inmobiliario emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia que el tributo se determinaba conforme a una categoría de inmueble baldío y no edificado como correspondía. En consecuencia, el contribuyente no puede alegar negligencia por parte de la DGC, cuando surge evidente que la misma no tenía conocimiento de la construcción existente en el supuesto terreno baldío.

La omisión de presentar la declaración jurada de las mejoras, transgrede el deber formal establecido por el art. 10 de la Ley 7971, e impide una adecuada recaudación de la renta inmobiliaria.

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La presentación de la copia del Plano del Proyecto de Obra que realiza la contribuyente resulta improcedente a los fines de la obligación impuesta en las normas citadas; la misma se realiza por la intimación de la División Sumarios y Multas, que considera, en esta etapa del procedimiento del sumario, la evaluación de la documentación técnica de la obra, como superficie y antigüedad, que resultan conducentes y relevantes a los fines de la certeza de los hechos que deben dar sustento factico al acto administrativo, permitiéndole cumplir con los principios de legalidad, razonabilidad y respeto al debido proceso.

Por lo expuesto, el agravio relativo a la falta de comunicación entre la Comuna y la DGC debe ser rechazado.

Aclarado el punto en el escrito de contestación de la DGC, sobre el error de tipeo en cuanto a la inspección *in situ*, resulta improcedente el planteo de nulidad, especialmente cuando el contribuyente no invocó perjuicio que pueda ser considerado conducente a los fines de habilitar su pretensión, mucho menos desconoció los conceptos reclamados ni la procedencia del sumario, menos aún su legitimación pasiva y carácter de deudor obligado.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Que la Procuración del Tesoro de la Nación, en sus dictámenes tiene dicho: "La motivación – in aliunde o contextual – responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obre en las actuaciones administrativas" (Dictámenes 199:427; 209:248); "Las constancias del expediente – en tanto no se demuestre su falsedad-, tiene plena aptitud convictiva en el procedimiento administrativo. En su conjunto, constituyen el elemento causa del acto y representan – en situaciones de imperfecciones técnicas de los actos-, la satisfacción in aliunde del requisito de la debida motivación; ello proporciona adecuado contexto al objeto del acto y posibilita su correcta intelección." (Dictámenes 144:148; 156:467; 199:427; 209:248; 236:91).

De la misma forma: "No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la Resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir,

la descripción de los hechos que dan origen al ajuste Fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias de hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado, pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección" ("O'Reilly Juan Felipe", Expediente N° 22.345-I, 03.08.05, T.F.N. Sala B, 03/08/05)".

El Tribunal Fiscal expreso: "El ataque al derecho de defensa no puede convertir sin más en ilegítimo el acto. Si bien los vicios relativos al procedimiento como la fundamentación del acto determinativo, sin duda lo maculan, no acarrearán a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora ha podido alegar y probar en la instancia posterior, en resguardo de su derecho de defensa" TFN- Sala B (8284) "Velocidad Tiempo Cero", Expte. N° 21.916-I, 5.7.04.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

El contribuyente en todo momento tuvo a su disposición el expediente administrativo, contando además con la posibilidad de presentar descargo y los recursos previstos en el Código Tributario Provincial, tuvo la oportunidad de producir la prueba ofrecida y no lo hizo, por lo que cabe concluir que su derecho de defensa se encuentra intacto.

Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

Con respecto al monto de la multa aplicada, el art. 84 citado otorga a la DGC las pautas a tener en cuenta a los fines de la graduación de la misma.

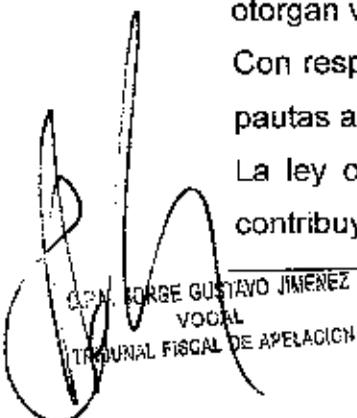
La ley otorga un margen de apreciación a la DGC para imponer sanciones a contribuyentes infractores. Sin embargo ello no implica que se pueda prescindir



Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia valorar la gravedad de la infracción cometida y la conducta del infractor.

Es decir, que el ejercicio de la función punitiva de la Administración exige la evaluación de las circunstancias anexas al hecho constitutivo de la infracción, otorgando cierto margen de discrecionalidad para estimar la extensión de la sanción.

Respecto del ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración se ha decidido *"Interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que posee límites que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales. El ejercicio de las facultades discrecionales que contienen los actos administrativos, deben ser analizados judicialmente dentro del orden normativo y conforme a principios lógicos objetivos, que integran la juridicidad del obrar administrativo. Obviamente ello no implica que el juez tenga la potestad de sustituir la decisión administrativa, produciendo una nueva integración del precepto abierto que habilita la facultad discrecional, sino su función consiste en examinar si el juicio prudencial realizado por el órgano administrativo, respecto a la concreta conducta singular, debidamente acreditada, esta ha sido razonablemente incluida en la extensión del concepto abstracta y genéricamente contenido en la proposición normativa"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán – Sala Laboral y Contencioso Administrativo; *in re "Salvatierra Edmundo Cesar vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán s/ Nulidad – Revocación"*, Sentencia N° 465 de fecha 19/04/2017.

En consecuencia, si bien es cierto que la norma le otorga a la DGC la posibilidad de sancionar la infracción con una multa graduable de una (1) a diez (10) veces el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar, el margen de discrecionalidad para la aplicación de la pena no es ilimitado. La cuantificación de la sanción está condicionada por la aplicación del principio de razonabilidad.

Ello implica, la existencia de coherencia y proporcionalidad entre la infracción, las circunstancias que rodean su comisión y la gravedad de las sanciones aplicadas.

La razonabilidad es un requisito de todo el accionar del Estado que consiste en la necesaria adecuación entre el contenido del acto y su finalidad, verificando que el medio escogido por la autoridad no exceda - por desproporcionado- el fin público perseguido.

En base a ello, el art. 84 del CTP establece que la DGC debe ponderar a los fines de la graduación de la multa, la fecha de la infracción, características individuales del inmueble y capacidad contributiva del infractor.

Al respecto, la DGC detectó la obra no declarada mediante inspección de oficio en el mes de Octubre de 2021, considerando la fecha de la obra no incorporada, el C.P.N. Martin Felipe, a fojas 39 de autos, emite cálculo del impuesto omitido que asciende a la suma de \$ 34.281,23 (pesos Treinta y Cuatro Mil Doscientos Ochenta y Uno con 23/100). La multa de \$ 102.843,69 (pesos Ciento Dos Mil Ochocientos Cuarenta y Tres con 69/100), equivale a tres veces el monto del impuesto inmobiliario dejado de ingresar, aplicada mediante Resolución N° 517/2022.

La capacidad contributiva como mecanismo de ponderación de la graduación de las sanciones, es uno de los principios fundamentales del derecho tributario que permitirá a la Administración aplicar las multas en forma razonable y proporcional. En virtud de lo expuesto, y las constancias obrantes en autos, coincidimos con la DGC en la graduación de la sanción impuesta, prevista en el art. 84 del Código Tributario Provincial, la misma fue graduada de acuerdo a los parámetros indicados por la norma aplicando el principio de razonabilidad.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **ELSA KARINA SANCHEZ, CUIT/CUIL N° 27-23117411-2**, Titular del inmueble identificado con el **PADRON N° 631.247**, en contra de la Resolución N° 517/22 de fecha 18.04.2022, y en consecuencia confirmar la sanción **MULTA** por un importe de \$102.843,69 (Pesos Ciento Dos Mil Ochocientos Cuarenta y Tres con 69/100), en virtud de la aplicación del art. 84 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:  
Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

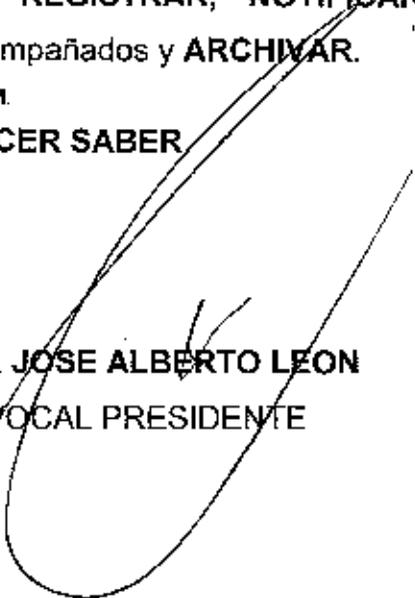
**RESUELVE:**

**1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **ELSA KARINA SANCHEZ, CUIT/CUIL N° 27-23117411-2**, Titular del inmueble identificado con el **PADRON N° 631.247**, en contra de la Resolución N° 517/22 de fecha 18.04.2022, y en consecuencia confirmar la sanción **MULTA** por un importe de \$102.843,69 (Pesos Ciento Dos Mil Ochocientos Cuarenta y Tres con 69/100), en virtud de la aplicación del art. 84 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

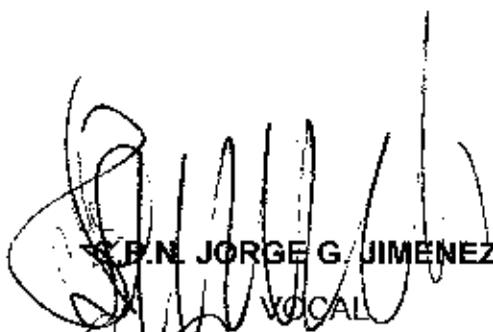
**2º: REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.P.M.

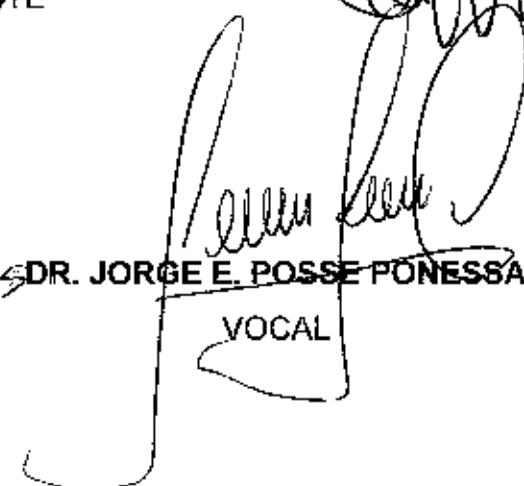
**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE



**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MI**



SECRETARÍA DE ASESORIA FISCAL  
SECRETARÍA DE ASESORIA FISCAL  
SECRETARÍA DE ASESORIA FISCAL