

SENTENCIA N° 12 /2023

Expte. N° 457/926-2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹⁷... días del mes de FEBRUERO de 2023, reunidos 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 "FIDEICOMISO EL ARCO S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 457/926-2021 (Expte. DGC N° 10692/377-2021) 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 1/4 del Expte. N° 457/926/2021 la Arq. Estela Alejandra Ríos Cáceres, en su carácter de fiduciaria del Fideicomiso El Arco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° 1933/21 de la Dirección General de Catastro de fecha 18.10.2021 obrante a fs. 30/32 del Expte. DGC N°10692-377-2021. La Resolución N° 1933/21 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR** al descargo formulado por la Sra. Estela Alejandra Ríos Cáceres – Fiduciaria del Fideicomiso El Arco. 2°.- **APLICAR** una Multa de Pesos: Trescientos dos mil trescientos cuarenta y tres con 61/100 (\$302.343,61) a la Sra. Estela Alejandra Ríos Cáceres en calidad de Fiduciaria del Fideicomiso El Arco, equivalente a tres (3) veces el importe del Impuesto Inmobiliario dejado de ingresar sobre el inmueble identificado con el Padrón N° 7.707, de acuerdo al Cálculo Preventivo de Multa (s/ Art. 84 de la Ley 5121) (S/T CLey 8.240) Código Tributario Provincial....".

El contribuyente en su Recurso presentado el 01.12.2021 a fs. 01/04 del Expte. N°457-926-2021 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El contribuyente se agravia de que la Resolución recurrida sostiene que la prueba acompañada resulta inconducente a los fines de rectificar la fecha de habitabilidad de la obra determinada de oficio. Sostiene que no hay infracción pues el plazo para efectuar la declaración de las modificaciones introducidas en el inmueble no había vencido. Sostiene que si no está determinada la fecha de habitabilidad, mal

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

puede entonces decirse que ha comenzado el plazo para efectuar o presentar la declaración jurada de tales modificaciones, y por ello no puede entonces establecerse que hay una omisión al cumplimiento de presentar, dentro de dicho plazo, la mentada declaración jurada. Que el acto sancionatorio carece de fundamentación por lo que su derecho de defensa se encuentra afectado. La prueba aportada para acreditar que el plazo para declarar la obra no se encontraba vencido al momento de la inspección (9/06/2021) no fue debidamente ponderada. Que el inmueble no contaba con energía eléctrica al momento de la inspección de oficio.

Menciona que una llamada telefónica no es un acto administrativo, ni tampoco tiene las características propias del mismo y por lo tanto no puede ser considerado como base de imputación de una conducta pretendidamente reprochable. Por otra parte, desmiente la supuesta negativa a que se realizara la inspección. Incluso alega que al realizarse la determinación de la nueva valuación del inmueble el mismo se encontraba cerrado, lo que confirmaría la falta de inicio del plazo para presentar la declaración jurada.

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

II. La Dirección General de Catastro, en fojas 12/15 del Expte. N° 457/926-2021, contesta traslado del recurso. La DGC pone de manifiesto que surge del acto administrativo atacado que la controversia generada en relación a la habitabilidad del inmueble sumariado ha sido debidamente sustanciada. La resolución en crisis sustenta en forma adecuada la inconducencia del planteo defensivo deducido en el descargo de fs. 22. Es que la norma catastral regula en forma expresa los presupuestos que deben concurrir para que la obra se considere concluida en términos de habitabilidad.

Cita el art. 30° del Manual de Valuaciones (Decreto 3264/3 (ME)) que determina cuales son los elementos o condiciones que deben concurrir para que la obra se considere concluida según del art. 10 de la Ley de Valuaciones. También cita el art. 31° del citado Manual. Sostiene que en ese contexto normativo, el hecho imponible se modifica y nace el deber de declarar las modificaciones constructivas (obra nueva) cuando las mismas se adecuan a los presupuestos descriptos por la norma. Aclara que el contribuyente sostiene en forma errada que el inmueble sin electricidad no está concluido y por lo tanto no es habitable. De la norma

analizada, la inconducencia de los hechos defensivos alegados, y la improcedencia de la prueba de informe de EDET acompañada, resultan evidentes.

Expresa que de la Resolución apelada surge que la DGC, como medida para mejor proveer, requirió inspección in situ a los inspectores. Sin embargo, la prueba de inspección no pudo producirse por hechos imputables a la parte interesada. Surge del informe de fs. 25 la ejecución de actos preparatorios por parte del personal técnico del departamento de valuación, los que no pudieron concretarse por denegatoria del interesado responsable. De tal instrumento surge la imposibilidad de realizar la inspección por falta de colaboración del propietario quien no accedió a que el personal autorizado realice la inspección en el inmueble.

Finalmente solicita no se haga lugar la Recurso de Apelación y se confirme la Resolución N° 1933/2021 en todas sus partes.

III. A fojas 27 del Expte. N° 457/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 160/22 de fecha 29.08.2022 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° 1933/21 de fecha 18.10.2021, resulta ajustada a derecho.

La Dirección General de Catastro inicia actuaciones sumariales ante la detección de oficio de obras no declaradas por el responsable la Sra. Estela Alejandra Ríos Cáceres en carácter de Fiduciaria del Fideicomiso El Arco en el inmueble identificado con el Padrón N° 7.707, ubicado en calle Ayacucho N° 327 de la ciudad de San Miguel de Tucumán. Tal omisión generó una evasión de \$100.781,20 (pesos cien mil setecientos ochenta y uno con 20/100) 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° 1258/2021, modificando sustancialmente la base de cálculo para la determinación del impuesto inmobiliario.

La Resolución N° 1258/2021 que instruye sumario es notificada al responsable fiscal en el domicilio de calle Ayacucho N°327, ciudad de San Miguel de Tucumán mediante Cedula de Notificación de fecha 17/08/2021. En fecha 06/09/2021 el apelante realiza el correspondiente descargo. En fecha 18/10/2021 se dicta Resolución N° 1933/2021 mediante la cual se aplica la multa que motiva el Recurso de Apelación a tratar.

Entre los agravios contenidos en el Recurso de Apelación, el contribuyente plantea que el acto sancionatorio carece de fundamentación debido que considera la prueba presentada inconducente, lo que afecta su derecho de defensa. La prueba consiste en la presentación de un informe de la empresa prestadora de energía EDET con el fin de acreditar que el inmueble no contaba con energía eléctrica al momento de la inspección. El contribuyente sostiene que el plazo para declarar las mejoras no se encontraba vencido al momento de la determinación de oficio, teniendo en cuenta que el inmueble sin electricidad no está concluido y por lo tanto no es habitable.

Al respecto cabe decir, que el art. 30° del Manual de Valuaciones (Decreto 3264/3 (ME)) expresa: "Será objeto de cálculo valuatorio fiscal toda edificación o mejora de carácter permanente que, con destino a vivienda, comercio, industria, u otras dentro de su tipo y características, que se hubieran incorporado a inmuebles urbanos o rurales, siempre y cuando las mismas presenten condiciones de habitabilidad o de habilitación"; a su vez el art. 31 del mencionado manual afirma que: "A efectos del cálculo valuatorio, la Dirección General de Catastro considera cumplida la condición de habitabilidad para toda edificación destinada a vivienda o destino familiar, cuando la misma se encuentre totalmente techada, con cerramientos laterales exteriores de cualquier tipo y dispongan de los servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica domiciliaria, aun cuando los mismos no estuviesen conectados...". De este contexto normativo surge el deber de declarar las modificaciones constructivas cuando las mismas se adecuan a los presupuestos descriptos por la norma. La misma es clara en especificar que la

vivienda reúne las condiciones de habitabilidad aun cuando los servicios de agua y electricidad no estuviesen conectados.

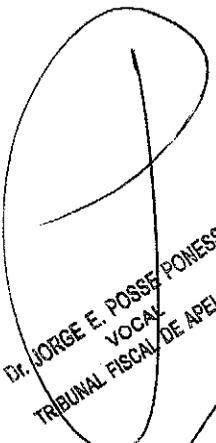
La Resolución apelada se sustenta en el informe técnico de fs. 8 de autos, instrumento del cual surge que la nueva obra se encontraba concluida.

En cuanto a la inspección *in situ* ordenada por la Dirección General de Catastro en fecha posterior a la presentación del descargo, cabe decir que, según consta a fojas 25 de autos, el Ing. Juan C.H. Jiménez Santillán y el Arq. Marcelo Isasmendi, ambos pertenecientes al Departamento de Valuación de la Dirección General de Catastro informan que no se pudo realizar la mencionada inspección en el domicilio correspondiente al Padrón N° 7.707 ya que no se encontró a persona alguna encargada del edificio, por lo que por vía telefónica se contactó a la propietaria quien no accedió a que se realice la medida mencionada. Cabe recordar al contribuyente que dicha medida está dentro de las facultades conferidas a la Autoridad de Aplicación por Código Tributario Provincial.

En consecuencia, el contribuyente no ha aportado prueba que desvirtúe el informe técnico que sustenta el presente sumario. La condición de habitabilidad se encontraba cumplida al momento de la inspección de oficio (vivienda techada, con cerramientos, aunque los servicios esenciales no estuviesen conectados). Estos presupuestos no han sido controvertidos por el apelante. Solo sustenta su defensa en la falta de electricidad del inmueble, circunstancia esta que no resulta legalmente apta para enervar la condición de habitabilidad que revestía el inmueble al momento de la verificación de oficio.

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.

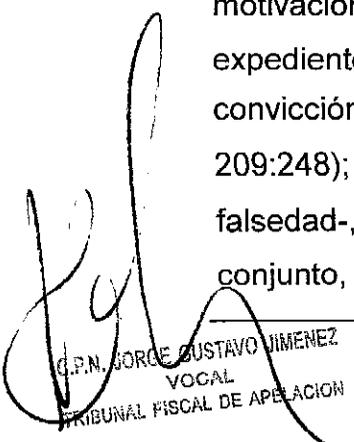
Que la Procuración del Tesoro de la Nación, en sus dictámenes tiene dicho: "La motivación – in aliunde o contextual – responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obre en las actuaciones administrativas" (Dictámenes 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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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 Nº 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 acarrear 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. Nº 21.916-I, 5.7.04.

Que 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 y presentar prueba, 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 del Código Tributario Provincial 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 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 DGR 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 fecha 09/06/2021, considerando la fecha de la obra no incorporada, el C.P.N. Martín Felipe, a fojas 11 de autos, emite cálculo del impuesto omitido que asciende a la suma de \$ 100.781,20 (pesos Cien Mil Setecientos Ochenta y Uno con 20/100). La multa de \$ 302.343,61 (pesos Trescientos Dos Mil Trescientos Cuarenta y Tres con 61/100), equivale a tres veces el monto del impuesto inmobiliario dejado de ingresar, aplicada mediante Resolución N° 1933/2021.

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 la **Sra. Estela Alejandra Ríos Cáceres CUIT/CUIL N° 27-22428904-4 – Fiduciaria del FIDEICOMISO EL ARCO, CUIT N° 30-71304160-9**, Titular del inmueble identificado con el **PADRON N° 7.707**, en contra de la Resolución N° 1933/21 de fecha 18.10.2021, y en

consecuencia confirmar la sanción **MULTA** por un importe de \$302.343,61 (Pesos Trescientos Dos Mil Trescientos Cuarenta y Tres con 61/100), 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.

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:

1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por la **Sra. Estela Alejandra Ríos Cáceres** CUIT/CUIL N° 27-22428904-4 – Fiduciaria del **FIDEICOMISO EL ARCO**, CUIT N° 30-71304160-9, Titular del inmueble identificado con el **PADRON N° 7.707**, en contra de la Resolución N° 1933/21 de fecha 18.10.2021, y en consecuencia confirmar la sanción **MULTA** por un importe de \$302.343,61 (Pesos Trescientos Dos Mil Trescientos Cuarenta y Tres con 61/100), en virtud de la aplicación del art. 84 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

2°: 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

DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION