

SENTENCIA N° 649/19

Expte.: 537/926/2018
(Expte. DGR N° 26311/376-D-2018)

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de Julio de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"FINCA LA CAROLINA S.R.L. y WILDE, ELENA MARIA s/ Recurso de Apelación"** – Expediente N° 537/926/2018", (Expte DGR N° 26311/376-D-2018)

CONSIDERANDO:

Practicado 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 fs. 128/130 del Expte. DGR N° 26311/376-D-2018 la Dra. María Sofía Courel en carácter de apoderada del contribuyente FINCA LA CAROLINA S.R.L., plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante, el "CTP"), en contra de la Resolución N° D 223/18 dictada con fecha 04/06/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió rechazar la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 126-2018. Según se desprende de los antecedentes, la mencionada acta de deuda determinó en cabeza del contribuyente una deuda de \$432.100 en concepto del Impuesto de Sellos aplicable sobre el "Contrato de garantía recíproca otorgado por Finca La Carolina S.R.L. y Garantizar S.G.R. y de Garantía Hipotecaria en primer grado otorgada por José Manuel Paz a favor de Garantizar S.G.R, celebrado en fecha 28/12/2017."

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Que a fs. 135/137 del Expte. DGR N° 26311/376-D-2018 el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente WILDE, ELENA MARIA, plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del CTP, en contra de la Resolución N° D 225/18 dictada con fecha 04/06/2018 por la DGR.

Por medio de ella, la DGR resolvió rechazar la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 129-2018. Según se desprende de los antecedentes, la mencionada acta de deuda determinó en cabeza del contribuyente una deuda de \$432.139 en concepto del Impuesto de Sellos aplicable sobre el mismo contrato citado ut supra.

El contribuyente FINCA LA CAROLINA S.R.L. inicia la exposición de sus agravios aduciendo que la resolución atacada deviene nula por falta de fundamentación, atento a que no se expresan las razones por las cuales considera que la escritura en cuestión se trataría de un instrumento autónomo que no estaría alcanzado por el beneficio otorgado por el certificado de exención.

Considera asimismo que la escritura no cumple con los requisitos del art. 235 del CTP, ya que no reviste los caracteres de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones exteriorizadas en el mismo.

Cita el fallo "Navarro de Zavalía, Fabián c/ Provincia de Tucumán- D.G.R. s/ repetición de pago" Expte 567/06, en el cual se resolvió una situación similar.

A más de lo expuesto considera, que no existe duda de que el certificado expedido por la DGR deja constancia que goza del 100% del beneficio en el impuesto de Sellos establecido en el art. 1 de la Ley 8262 con validez para las operaciones activas y sus accesorios.

Por último plantea que, al ser improcedente el impuesto, corresponde sea dejada sin efecto la sanción de multa aplicada.

El contribuyente WILDE, ELENA MARIA inicia la exposición de sus agravios aduciendo que la resolución atacada no explica cómo concluye que la hipoteca no garantice ningún crédito a pesar de lo establecido por el Código Civil y Comercial. También cita el fallo "Navarro de Zavalía, Fabián c/ Provincia de Tucumán- D.G.R. s/ repetición de pago" Expte 567/06, en el cual se resolvió una situación similar.

Manifiesta que la hipoteca sigue la suerte de la obligación principal, como lo deja claramente expuesto el art. 278 inc. 35 del CTP al establecer la exención para las garantías reales que garantizan operaciones de créditos.

Considera asimismo que la escritura no cumple con los requisitos del art. 235 del CTP, ya que no reviste los caracteres de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones exteriorizadas en el mismo.

A más de lo expuesto considera, atento a que la hipoteca y la fianza siguen la suerte de lo principal y hallándose Finca La Carolina S.R.L. exenta en el pago del impuesto de Sellos, no le puede ser reclamado a Wilde Elena María la obligación accesoria.

Considera que la fianza no constituye una garantía autónoma, quedando comprendida en la garantía hipotecaria.

Por último plantea que, al ser improcedente el impuesto, corresponde sea dejada sin efecto la sanción de multa aplicada.

II.- A fs. 01/05 y 10/13 de autos comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del C.T.P., solicitando el rechazo de los recursos de apelación en su totalidad y la confirmación de las resoluciones en crisis. En honor a la brevedad, damos por reproducidas aquí sus argumentaciones.

III.- Que a fs. 19 del expediente N° 537/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 413/19, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si las Resoluciones N° D 223/18 y D 225/18 dictadas con fecha 04/06/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán son ajustadas a derecho.

V. Corresponde realizar un solo análisis conjunto de los agravios expuestos por Finca La Carolina S.R.L. y por Wilde, Elena María y una única respuesta a los mismos, atento a la similitud del planteo realizado por ambos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. ROBERTO JIMENEZ

Las Actas de Deuda en forma muy clara y correctamente fundamentada expresan que en el contrato en cuestión se verifican dos operaciones susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Sellos: por un lado la hipoteca constituida por los cónyuges José Manuel Paz y Carina Malmierca, en representación de Finca La Carolina a favor de Garantizar SGR por \$14.400.000 como contragarantía del contrato de garantía recíproca firmado en fecha 01/11/2017 (es decir con anterioridad al presente); y por otro lado, la fianza personal que otorga Carina Malmierca como codeudora, lisa y llana pagadora.

Para poder resolver si los actos incluidos en el instrumento en cuestión, se encuentran gravados con el impuesto de Sellos, corresponde realizar un análisis del articulado tanto del Código Tributario Provincial como del Código Civil y Comercial de la Nación.

Por una parte, el CTP art. 235 establece: *"Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados ..., que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título.*

Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de ellos resulte que deben ser negociados, ejecutados, cumplidos en ella o cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados en el territorio provincial..."

El art. 236 reza: *"Por todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por su mera instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos"* (el subrayado me pertenece).

El art. 241 manifiesta: *"Las obligaciones sujetas a condición serán consideradas como puras y simples a los fines de la aplicación del impuesto."*

Por último el art. 238 establece: *"En las obligaciones accesorias, deberá liquidarse el impuesto aplicable a las mismas conjuntamente con el que corresponda a la obligación principal, salvo que se probase que esta última ha sido formalizada por instrumento separado en el que se haya satisfecho el gravamen correspondiente"*. Este artículo tiene relación con las exenciones previstas por el art. 278, el que expresa que: *"Se encuentran también exentos del impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales: ...35. Las garantías reales y/o personales constituidas para garantizar operaciones de crédito, siempre que se verifique el pago del impuesto correspondiente a la obligación de la que son accesorias."*

Por su parte, el Código Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 2189 establece: *"En la constitución de los derechos reales de garantía debe individualizarse el crédito garantizado, indicándose los sujetos, el objeto y la causa."*

El monto de la garantía debe estimarse en dinero y puede no coincidir con el monto del capital del crédito.

Se considera satisfecho el principio de especialidad en cuanto al crédito si la garantía se constituye en seguridad de créditos indeterminados, sea que su causa exista al tiempo de su constitución o posteriormente, siempre que el instrumento contenga la indicación del monto máximo garantizado en todo concepto, de que la garantía que constituye es de máximo..."

Por lo tanto, adelanto mi opinión en el sentido que para el supuesto de marras, resulta procedente la determinación del impuesto de Sellos tanto para la hipoteca como para la fianza.

Resulta evidente que se trata de una operación de carácter oneroso, al hacer alusión a prestaciones recíprocas entre las partes que perfeccionaron el contrato. Asimismo se encuentra plasmado en un instrumento, entendiéndose por instrumento cualquier papel del que surja el perfeccionamiento de los actos. Claramente en el instrumento de fs. 12/24 se encuentra perfeccionada el acuerdo entre las partes. Reitero, por un lado los cónyuges constituyen una hipoteca a favor de la empresa Garantizar SGR, como contragarantía del contrato de garantía recíproca firmado con anterioridad y por otro lado Carina Malmierca se constituye en fiadora de las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

obligaciones contraídas. Asimismo fue formalizado en el territorio de nuestra provincia. Ergo, le corresponde tributar el impuesto de Sellos.

Pretender considerar a las obligaciones contenidas en los actos perfeccionados como eventuales, sujetas a una relación comercial futura; no resulta válido, atento a que ni la hipoteca ni la fianza son eventuales. Igualmente, si así lo fueran, correspondería tener en cuenta lo establecido por el ya citado art. 236, en el sentido que lo que se grava es la existencia material del instrumento, independientemente de su validez, eficacia jurídica o la verificación de sus efectos. Es decir a la Autoridad de Aplicación no le incumbe la verificación de si se trata de un contrato que produjo efectos entre las partes, sino la existencia material del instrumento en sí. También resulta aplicable el art. 241, ya que una obligación eventual sería una sujeta a condición; y las obligaciones de este tipo para el Digesto Fiscal se consideran puras y simples; es decir, no importa la condición o la eventualidad, igualmente se encuentran gravadas con el impuesto de Sellos.

A mi juicio, los apelantes confunden el perfeccionamiento de los actos con la probanza de esos actos. La hipoteca es un acto jurídico que se encuentra plenamente perfeccionado en el instrumento de autos, inclusive puede ser ejecutado con este solo instrumento, resultando una cuestión de prueba por parte del deudor si la obligación (de la cual la hipoteca es accesorio) se encuentra o no cumplimentada; pero la hipoteca por sí sola es válida y ejecutable. No resulta relevante la existencia o no de un préstamo bancario, sino la mora que llevaría a que Garantizar ejecute la contragarantía constituida en el presente instrumento.

En relación con la pretensión de los apelantes de que se aplique lo resuelto en los autos "Navarro de Zavalía, Fabián c/ Provincia de Tucumán- DGR s/ Repetición de pagos", el mismo no puede ser aplicado al caso, atento a que se trata de una matriz fáctica diferente de la que se discute en autos, en ella se trataba de hipotecas o prórrogas de hipotecas constituidas a favor de una empresa a los fines de garantizar la relación comercial existente entre las partes. En el presente, la hipoteca se constituye como una contragarantía del contrato de garantía recíproca formalizado con anterioridad, no adquiriendo relevancia el mutuo entre el hipotecante y el posible Banco que otorgue un futuro préstamo.

Por otra parte, los apelantes se agravian de que, para el caso de que se considere configurado el hecho imponible, se trataría de un supuesto que se encuentra exento en virtud del inciso 35 del artículo 278 del CTP (citado ut supra). A mi juicio, la redacción del artículo no presta lugar a interpretaciones disímiles. Las garantías reales (hipoteca en estos autos) constituidas a favor de la sociedad de garantía recíproca para que esta última pueda garantizar futuros préstamos a otorgar por entidades bancarias no deben tributar impuesto de Sellos. Hasta allí no habría duda de que el acuerdo de autos estaría exento; sin embargo en la segunda parte del artículo se verifica una condición a la que se sujeta el otorgamiento de la exención. Dicha condición es la de verificar el pago del impuesto de Sellos correspondiente a la obligación de la cual la hipoteca es obligación accesoria. Esta situación no fue probada por ninguno de los apelantes ni en la instancia de inspección ni en la impugnación ni en la presente etapa recursiva. Esto se encuentra confirmado con lo que establece el también citado art. 238 cuando manifiesta que en el caso de obligaciones accesorias, el impuesto de Sellos debe ser liquidado en forma conjunta con la obligación principal, salvo que esta última haya sido formalizada por instrumento separado y se haya abonado el gravamen correspondiente.

En relación con la exención citada por los apelantes en virtud de la Ley 8262, y en base al certificado que posee Finca La Carolina S.R.L (obrante a fs. 58), cabe manifestar que dicho certificado resulta válido, pero para las operaciones que dicho contribuyente realice con la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán o con las entidades financieras comprendidas en la Ley 21526; a saber: bancos comerciales, bancos de inversión, bancos hipotecarios, compañías financieras, sociedades de ahorro y préstamos para viviendas y cajas de crédito. En el instrumento en cuestión ninguna de las partes es una de las entidades comprendidas en la ley 21526 ni tampoco la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán. En conclusión, no resulta procedente la exención.

Respecto de la sanción de multa aplicada y encontrándose acreditado la procedencia del impuesto de Sellos; resulta también procedente la sanción.

Inclusive respecto del impuesto en cuestión, el artículo 285 del CTP establece: *Los recargos e infracciones del Impuesto de Sellos tienen su nacimiento en el*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PASSE PONSSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

hecho objetivo de la violación legal, sin necesidad de establecer la existencia de culpa, dolo o fraude.” En el caso de autos, al no haber abonado el impuesto de Sellos por la Garantía Hipotecaria en primer grado y la fianza, procede sin más la aplicación de la sanción.

De la misma manera resulta procedente la aplicación de la sanción de multa prevista en el art. 85 del CTP para el caso de Wilde, Elena María, ya que no actuó como agente de retención del impuesto de Sellos, encontrándose obligada a ello.

VI. Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuesto por los contribuyentes FINCA LA CAROLINA S:R.L. y WILDE, ELENA MARIA en contra de las Resoluciones N° D 223/18 y D 225/18 dictadas con fecha 04/06/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. II. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, compartiendo los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

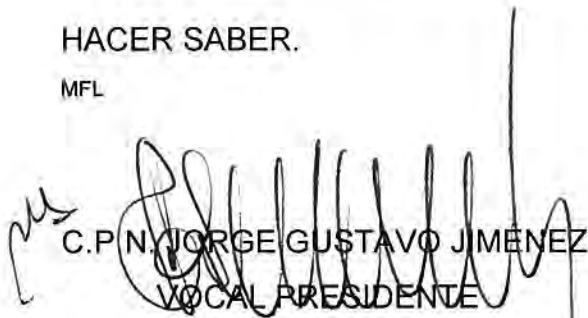
RESUELVE:

ARTÍCULO 1°: NO HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuesto por los contribuyentes **FINCA LA CAROLINA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70873375-6** y **WILDE, ELENA MARIA C.U.I.T. N° 27-24750755-3**, en contra de las Resoluciones N° D 223/18 y D 225/18 dictadas con fecha 04/06/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

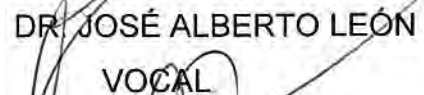
ARTÍCULO 2º: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER.

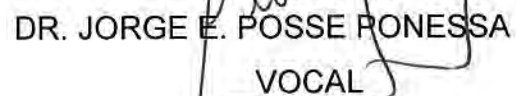
MFL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE

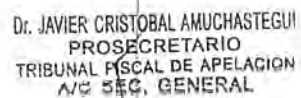


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Nº 5º SEC. GENERAL

