

SENTENCIA N° 736/19

Expte.: 386/926/2018

(Expte. DGR N° 43704/376-W-2016)

En San Miguel de Tucumán, a los *12* días del mes de *septiembre* 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: **“LOS GROBO SOCIEDAD DE GARANTÍA RECÍPROCA; AGROFINA S.A.; ESTANCIA EL AZUL S.A. s/ Recurso de Apelación” – Expediente N° 386/926/2018”**.

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. 156/157 del Expte. DGR N° 43704/376-W-2016 el Sr. Bernabé Paz en representación del contribuyente ESTANCIA EL AZUL S.A., 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 140/18 dictada con fecha 26/03/2018 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 3176-2017 y, por consiguiente, intimar al contribuyente al pago de la obligación resultante de dicha acta. Según se desprende de los antecedentes, la mencionada acta de deuda determinó en cabeza del contribuyente una deuda de \$158.610 en concepto del Impuesto de Sellos aplicable sobre el “Contrato de Sustitución de garantía Hipotecaria celebrado en fecha 19/10/2016 entre Estancia El Azul S.A, Agrofina S.A. y Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca.”

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Que a fs. 159/175 del Expte. DGR N° 43704/376-W-2016 el Sr. Luis María Flores Gimenez en carácter de apoderado del contribuyente AGROFINA S.A., plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del CTP, en contra de la Resolución N° D 141/18 dictada con fecha 26/03/2018 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 3177-2017 y, por consiguiente, intimar al contribuyente al pago de la obligación resultante de dicha acta. Según se desprende de los antecedentes, la mencionada acta de deuda determinó en cabeza del contribuyente una deuda de \$158.610 en concepto del Impuesto de Sellos aplicable sobre el mismo contrato citado ut supra.

Que a fs. 199/211 del Expte. DGR N° 43704/376-W-2016 el Sr. Guillermo Raúl Cabana en carácter de apoderado del contribuyente LOS GROBO SOCIEDAD DE GARANTIA RECIPROCA, plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del CTP, en contra de la Resolución N° D 142/18 dictada con fecha 26/03/2018 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 3179-2017 y, por consiguiente, intimar al contribuyente al pago de la obligación resultante de dicha acta. Según se desprende de los antecedentes, la mencionada acta de deuda determinó en cabeza del contribuyente una deuda de \$158.610 en concepto del Impuesto de Sellos aplicable sobre el mismo contrato citado ut supra.

El contribuyente ESTANCIA EL AZUL S.A. inicia la exposición de sus agravios aduciendo que el ajuste pretendido por el Fisco resulta improcedente, ya que no puede entenderse la hipoteca sí no es en relación con el crédito al cual garantiza, conforme lo establece el Código Civil y Comercial de la Nación. En virtud a esa accesoriedad, el inciso 35 del art. 278 del Código Tributario Provincial establece la exención en el impuesto de Sellos.

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.

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

Los recursos de apelación presentados por los contribuyentes AGROFINA S.A. y LOS GROBO SOCIEDAD DE GARANTÍA RECÍPROCA son idénticos, por lo que se exponen sus fundamentos en forma conjunta.

Plantea que en la búsqueda de la verdad material, la Dirección General de Rentas (en adelante DGR) debió haber verificado que el impuesto de Sellos correspondiente a la operación originaria celebrada en septiembre de 2015 fue abonado en su integridad. Ello debió ser así en aplicación a la teoría de la carga dinámica de las pruebas en virtud de la cual se coloca la carga de la prueba en cabeza de quien se encuentra en mejores condiciones de producirla (en el caso se trata de la DGR).

Los apelantes se agravan de que el acuerdo de sustitución no configura el hecho imponible establecido en el artículo 235 del C.T.P., ya que dicho art. requiere la existencia de un acto con contenido económico y el acuerdo en cuestión solo contiene la sustitución de un bien hipotecado, sin mención de las condiciones que vinculan a las partes.

Igualmente en el caso de que el Fisco considerara configurado el hecho imponible, el acuerdo se encuentra exento en virtud de lo establecido en el inciso 35 del art. 278 del C.T.P.. Manifiesta que, inclusive, la hipoteca instrumentada en septiembre de 2015 resultó exenta; solo se tributó por la línea de crédito y no por la hipoteca. De la misma manera ocurre con el acuerdo que solo viene a sustituir el bien hipotecado.

Los apelantes consideran que resulta violentado el principio constitucional de la capacidad contributiva y solicitan que sea declarado inconstitucional. Expresan que donde no existe capacidad contributiva no puede haber imposición alguna y la sustitución de la hipoteca no exhibe capacidad contributiva.

Consideran improcedentes los intereses resarcitorios calculados, atento a que la supuesta deuda resulta inexistente y no existió un ingreso tardío y culposo del impuesto de Sellos en relación con el Acuerdo de Sustitución.

Respecto de la sanción de multa aplicada, los apelantes consideran que la misma resulta improcedente, ya que no se configuran los elementos objetivo y subjetivo del tipo infraccional.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Los apelantes manifiestan que la pretensión de atribución de responsabilidad solidaria respecto de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades resulta improcedente, ya que vulnera el principio del art. 75 inciso 12 del Constitución Nacional. La regulación de la naturaleza jurídica y el alcance de los órganos de las sociedades es competencia exclusiva del Congreso de la Nación. Las provincias y los municipios deben ajustarse a dichas disposiciones. Ofrecen en calidad de prueba informativa que se libren oficios a Estancia El Azul S.A. y al escribano interviniente en la instrumentación del derecho real de hipoteca a favor de Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca y de Agrofina S.A., en relación con el inmueble integrante del parque industrial de la Zona Norte de San Miguel de Tucumán a fin de que informen si se tributó el impuesto de Sellos en relación a la línea de crédito.

II.- A fs. 01/05, 10/14 y 19/21 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. 27/28 del expediente N° 386/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 662/18, 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 140/18, D 141/18 y D 142/18 dictadas con fecha 26/03/2018 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 una parte por Estancia El Azul S.A. y por el otro lado por Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca y Agrofina S.A. y una única respuesta a los mismos.

El Acuerdo de Sustitución de garantía hipotecaria, que en estos autos se está exigiendo, cumple con los requisitos del art. 235 del CTP para que tribute el impuesto de Sellos. Dicho artículo 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 ...

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 acuerdo, que obra a fs. 02/08 del expte DGR, se trata de una operación en la que intervienen cuatro partes: Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca (sociedad que otorga garantías de cualquier tipo a sus socios partícipes); Agrofina S.A. (sociedad dadora de una línea de crédito a Estancia El Azul S.A.), Estancia El Azul S.A. (tomadora de la línea de crédito y socia partícipe de Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca) y Fernando Luis Calliera (hipotecante). En dicho acuerdo se hace referencia a un contrato anterior, realizado en fecha 14/09/2015, en el cual Agrofina S.A. otorgó una línea de crédito a Estancia El Azul S.A. por la suma de U\$S515.000 y Tiun S.A. constituyó una hipoteca a favor de Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca sobre un inmueble del Parque Industrial en la Zona Norte de San Miguel de Tucumán, en garantía de los créditos de la deudora; y en el presente, Fernando Calliera constituye hipoteca a favor de Agrofina S.A. y Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca y en garantía de las obligaciones contraídas por Estancia El Azul S.A., por el mismo monto, pero sobre un inmueble de calle Corrientes 870 de San Miguel de Tucumán. En este acuerdo Agrofina S.A. y Los Grobo Sociedad de Garantía Recíproca manifiestan cancelar la hipoteca anterior y ratifican las condiciones de la garantía hipotecaria original.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONASSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Resulta evidente que se trata de una operación de carácter oneroso, al hacer alusión a una línea de crédito que otorga una parte a la otra, reviste los caracteres de un título jurídico y al tratarse de un inmueble ubicado en esta jurisdicción (a pesar de haber sido formalizado el contrato en la C.A.B.A.), le corresponde tributar el impuesto de Sellos.

Por otra parte, los apelantes se agravan 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. El mismo establece: *“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.”

La redacción del artículo no presta lugar a interpretaciones disímiles. Las garantías reales (hipoteca en estos autos) constituidas para garantizar operaciones de crédito (línea de crédito otorgada de Agrofina S.A. a Estancia El Azul S.A.) 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. La prueba que ofrecen en sus apelaciones resulta inconducente, ya que no tiene asidero que se acredite si se tributó o no el impuesto de Sellos respecto de la escritura de fecha 14/09/15; porque el presente acuerdo se trata de un nuevo contrato y lo que debe ser probado, en todo caso, para poder gozar de la exención es que se abonó el impuesto de Sellos respecto de la obligación principal de esta nueva hipoteca (ya que en el acuerdo se cancela la hipoteca anterior y se constituye una nueva).

Respecto del planteo de inconstitucionalidad por vulnerar el principio de la capacidad contributiva, lo mismo excede la competencia de este Tribunal.

El art. 161 del CTP es claro al disponer que *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero*

podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.

En relación con la improcedencia del cálculo de los intereses; cabe tener en cuenta que resultando exigible y procedente el reclamo del Fisco, Sí resulta exigible a los apelantes los intereses por el plazo transcurrido entre el vencimiento de su obligación y el efectivo ingreso.

Por ello, ante la verificación de su incumplimiento, procede el cálculo de intereses como resultado lógico de la situación de irregularidad.

Respecto de las sanciones de multa aplicada, las mismas quedan eximidas por aplicación de lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley 8873 (restablecida por la Ley 9167).

Por último en relación con el planteo de responsabilidad solidaria respecto de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades; si bien en las Actas de deuda en la parte del encabezado se hace alusión a los artículos 29 a 35 del CTP; interesa lo manifestado en el cuerpo del Acta, donde se hace expresa referencia a lo establecido en los artículos 243, 244 y 25 del CTP. En virtud a lo establecido por los mismos, resultan obligados, en forma solidaria, al pago del impuesto de Sellos, todos los que formalicen el acto o contrato en cuestión; pudiendo cada uno repetir de los demás intervinientes la cuota correspondiente.

VI. Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. EXIMIR de las sanciones de multa dispuestas en los artículos 2° de las Resoluciones D 140/18, D 141/18 y D 142/18 de fecha 26/03/2018, por aplicación de lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley 8873 (restablecida por la ley 9167). II. NO HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuesto por los contribuyentes LOS GROBO SOCIEDAD DE GARANTÍA RECÍPROCA; AGROFINA S.A.; ESTANCIA EL AZUL S.A. en contra de las Resoluciones N° D 140/18, D 141/18 y D 142/18 dictadas con fecha 26/03/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y confirmar el artículo 1° de cada una de ellas. III. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 1º: EXIMIR de las sanciones de multa dispuestas en los artículos 2º de las Resoluciones D 140/18, D 141/18 y D 142/18 de fecha 26/03/2018, por aplicación de lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley 8873 (restablecida por la ley 9167).

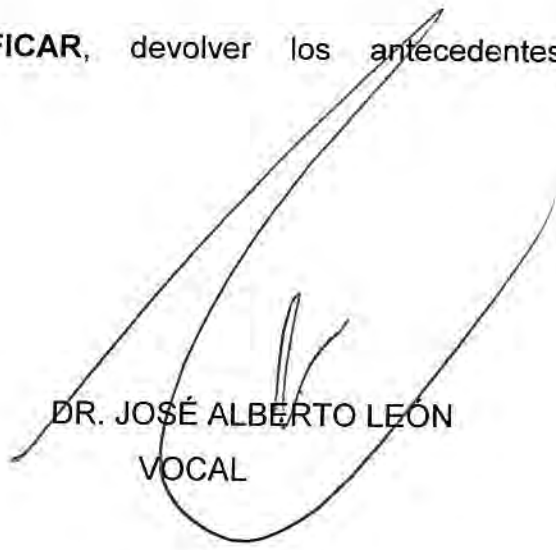
ARTICULO 2º: NO HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuesto por los contribuyentes LOS GROBO SOCIEDAD DE GARANTÍA RECÍPROCA; AGROFINA S.A.; ESTANCIA EL AZUL S.A. en contra de las Resoluciones N° D 140/18, D 141/18 y D 142/18 dictadas con fecha 26/03/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y confirmar el artículo 1º de cada una de ellas.


ARTÍCULO 3º: 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 PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

