

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), a fin de resolver la causa caratulada: "CITROMAX SACI S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 54/926/2021 y "COOPERATIEVE RABOBANK U.A." Expediente Nro. 56/926/2021 (Expte. DGR Nro. 12.228/376/D/2018) y; Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. El contribuyente COOPERATIEVE RABOBANK U.A. presentó Recurso de Apelación - fs. 1/10 del Expte. N° 56/926/2021-, contra la Resolución N° D 08-21 -fs. 250/251 del Expte. N° 12.228/376/D/2018-, de fecha 27/01/2021.

La Resolución N° D 08-21 resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma COOPERATIEVE RABOBANK U.A., CUIT N° 30-71243499-2, con domicilio constituido en Av. Del Libertador N° 498, Piso 12, CABA, al Acta de Deuda N° A 1277-2018, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma, y RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 1277-2018 y en consecuencia aplicar una multa por encuadrar la conducta de la verificada en la infracción prevista en el art. 286 inciso 1) del C.T.P., fijándose el monto de la misma en \$9.607.500 (pesos nueve millones seiscientos siete mil quinientos) equivalente al 100% del gravamen omitido en la obligación consignada en el Acta de Deuda N° A 1277-2018, conforme a lo establecido en el art. 286 del C.T.P.

El apelante funda su recurso bajo los agravios que a continuación se exponen:

I.1.) Que la Resolución N° D 08/21 reclama el ingreso en concepto de Impuesto de Sellos sobre un acto que se encuentra expresamente exento del gravamen en el C.T.P. El instrumento que intenta gravar el fisco con el Impuesto de Sellos califica como garantía accesoria en los términos del art. 278, inciso 35, del C.T.P. y por tal motivo se encuentra exento del gravamen.

Destaca que el mutuo -obligación principal- que motiva la hipoteca que se intenta grabar fue celebrado en la Provincia de Tucumán conforme se acredita con la documental que se acompaña en autos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

I.2.) Que la postura fiscal tendiente a aplicarle y reclamarle intereses resarcitorios resulta improcedente por cuanto CITROMAX SACI ha cancelado oportunamente la liquidación formulada por la D.G.R.

I.3.) Que la multa aplicada resulta improcedente por cuanto no se encuentra verificado el elemento objetivo del ilícito que se le imputa, dado que se ha acreditado en autos que CITROMAX SACI canceló la totalidad del Impuesto de Sellos correspondiente a la obligación principal.

I.4.) Que el intento del organismo fiscal de aplicarle una multa por la misma conducta que endilga a CITROMAX SACI configura un supuesto de doble persecución penal, violando el principio de "non bis in idem".

II. El contribuyente CITROMAX SACI presentó Recurso de Apelación -fs. 1/9 del Expte. N° 54/926/2021-, contra la Resolución N° D 07-21 -fs. 248/249 del Expte. N° 12.228/376/D/2018-, de fecha 27/01/2021.

La Resolución N° D 07-21 resuelve, en su art. 1° RECHAZAR el descargo interpuesto por la firma CITROMAX SACI, CUIT N° 30-50623091-4, con domicilio constituido en Ruta Nacional N° 38, Km. N° 763, Acheral, Departamento de Monteros, Provincia de Tucumán, al Acta de Deuda N° A 1265-2018, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma, y en su art. 2° RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 1265-2018, y en consecuencia APLICAR una multa por encuadrar la conducta de la verificada en la infracción prevista en el art. 286, inciso 1), del Código Tributario Provincial, fijándose el monto de la misma en \$ 9.607.500 (pesos nueve millones seiscientos siete mil quinientos) equivalente al 100% de gravamen omitido en la obligación constatada en el Acta de Deuda N° A 1265-2018, conforme a lo establecido en el art. 286 del C.T.P.

También interpone, en la misma presentación, Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 200-21 -fs. 252 del Expte. N° 12.228/376/D/2018-, de fecha 27/01/2021. La Resolución N° M 200-21 resuelve, en su art. 1° APLICAR al contribuyente LOS ALTOS S.A., CUIT N° 30-67995459-4, una multa de \$ 9.607.500 (pesos nueve millones seiscientos siete mil quinientos) equivalente al 100% del monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286, inciso 1), del Código Tributario Provincial, Impuesto de Sellos, correspondiente a la Escritura N° 331 de fecha 25/07/2017 pasada por ante la Escribana Pública Elena Wilde, titular del Registro Notarial N° 9 con asiento en San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, respecto a la hipoteca en primer grado de privilegio celebrada entre CITROMAX S.A.C.E.I., en carácter de prestataria o la deudora, LOS ALTOS S.A., en calidad de garante y

conjuntamente con CITROMAX S.A.C.E.I. las hipotecantes, y COÓPERATIEVE RABOBANK U.A. en carácter de prestamista o Acreedora.

El recurrente basa su recurso bajo la consideración de los agravios que a continuación se exponen:

II.1.) Que para que proceda la exención del art. 278 inc 35 del C.T.P. debe verificarse el pago del tributo de la obligación principal y para ello es necesario que exista sustento territorial en ésta jurisdicción. De las constancias de autos surge de manera manifiesta que tanto el préstamo como la hipoteca fueron firmados en la Provincia de Tucumán.

Aduce que en las resoluciones cuestionadas, el fisco ha omitido deliberadamente verificar donde se produjo efectivamente la formalización del instrumento gravado, y la existencia de sustento territorial en cuanto al tributo reclamado.

Por ello, resulta evidente la arbitrariedad fiscal y la falta de motivación de la determinación efectuada, solo cabiendo la nulidad de las resoluciones efectuadas.

II.2.) Que los sumarios instruidos y las correspondientes multas aplicadas resultan carentes de motivación, ya que en el caso de autos no existe deuda tributaria, y no se ha generado la conducta tipificada en el art. 286, inc 1), del C.T.P., por cuanto no hubo ocultación del instrumento gravado, ni intención de no pagar el tributo.

II.3.) Que el fisco en autos pretende sancionar tres veces por el mismo hecho. La D.G.R. pretende sancionar a los responsables solidarios de una misma obligación de pago de forma simultánea, conforme ello, se estaría violando el principio constitucional de "non bis in idem".

III.- A fs. 20/28 del Expte. N° 56/926/2021, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente COOPERATIEVE RABOBANK U.A., conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

III.1.) Que la exención del contrato accesorio se encuentra supeditada a la verificación del pago del Impuesto de Sellos correspondiente a la operación principal; ello de conformidad con lo dispuesto por el inciso 35 del art. 278 del C.T.P.

III.2.) Que es condición para la procedencia del beneficio de exención mencionado precedentemente que el crédito sea otorgado por la una entidad financiera comprendida en la Ley N° 21.526. En el caso que se analiza, la operación financiera fue concertada con una sociedad cooperativa extranjera, quien reviste el carácter de acreedora.

La exención dispuesta por el inciso 35 del artículo 278 procede siempre que se verifique el pago del impuesto correspondiente a la operación principal, de la cual la hipoteca es accesoria. Esta condición no se verifica en el caso bajo análisis por tratarse de un

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

acuerdo de asistencia financiera para el que no existe sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

III.3.) Que la exención prevista por el inc. 35 del art. 278 del C.P.T. no aplica cuando se trata de una operación no alcanzada, como en el caso de estos actuados. En el caso bajo análisis, no existe potestad tributaria para gravar el contrato de préstamo, dado que se trata de un acuerdo de asistencia financiera para el que no existe sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

III.4.) Que en relación al planteo efectuado sobre la aplicación de intereses resarcitorios, conforme a lo expuesto, no surgen modificaciones en la determinación de oficio practicada, por lo que corresponde determinar los intereses conforme lo normado en el art. 50 del C.T.P.

III.5.) Que respecto a la multa aplicada, corresponde decir que el tipo infraccional que se imputa -artículo 286 inc 1 del C.T.P.-, requiere la comprobación de la omisión del tributo, hecho que se encuentra reconocido por el propio recurrente.

III.6.) Que es oportuno remarcar que a las claras resulta improcedente el planteo referido a la existencia de doble imposición de sanción, o violación del principio "non bis in idem". Este principio impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión por los mismos hechos, siendo que en el caso de autos se dispone una sanción a cada uno de los obligados al pago.

IV.- A fs. 296/304 del Expte. N° 54/926/2021, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente CITROMAX SACI, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Basa sus argumentos en las siguientes consideraciones:

IV.1.) Que corresponde el rechazo del planteo de nulidad impetrado, toda vez que el acto administrativo y la Resolución N° D 07/2021, fueron dictados en cumplimiento de todos los requisitos legales, dando la fundamentación suficiente de la motivación de los mismos.

IV.2.) Que COOPERATIEVE RABOBANK U.A. es una entidad no autorizada para operar en el país, de carácter multinacional; por lo tanto no se encuentra alcanzada por las disposiciones de la Ley N° 21.526.

IV.3.) Que resulta infundado el cuestionamiento del recurrente respecto de que se habrían iniciado tres sumarios por la misma causa, toda vez que dicho proceder es ajustado a derecho, ya que se confeccionaron tres actas de deuda y se instruyeron los respectivos sumarios conjuntamente en cabeza de cada uno de los obligados solidarios. Es decir, cada procedimiento busca determinar la responsabilidad personal de cada uno de los obligados.

V.- A fs. 323 del Expte. 54/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 345/2021 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentados en tiempo y forma los recursos de apelación de los contribuyentes CITROMAX SACI y COOPERATIEVE RABOBANK U.A. Tener por acumulados los procesos llevados en el Expte. DGR Nro. 12.228/376/D/2018 contra CITROMAX SACI y COOPERATIEVE RABOBANK U.A., y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

VI.- Confrontados los agravios expuestos por los apelantes COOPERATIEVE RABOBANK U.A. y CITROMAX SACI, con las respectivas contestaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión:

Sin perjuicio de que existen dos recursos de apelación interpuestos, con similitudes y diferencias en cuanto a los agravios expresados, en el presente caso, tratándose la cuestión controvertida sobre un mismo instrumento y el alcance que sobre él tiene, el impuesto de sellos, se tratará y resolverá la cuestión en forma conjunta.

Es necesario aclarar, que el Tribunal debe resolver la cuestión concreta traída a su conocimiento, con independencia de las alegaciones efectuadas por las partes conforme al art 18 del C.T.P.

Por ello, para analizar las presentes actuaciones debo en primer término, precisar el marco normativo que establece las condiciones para la aplicación del impuesto de sellos y las exenciones allí previstas.

En lo que aquí importa, el art. 235 del C.P.T. establece que *"Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica...que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título"*.

A su vez, de las exenciones previstas en el art. 278, resultan aquí relevantes las previstas en los incisos 21° y 35°.

El inc. 21° establece en su parte pertinente que se encuentran exentos del pago del tributo "(...) Los créditos concedidos por entidades financieras comprendidas en la Ley Nacional N° 21526 para financiar operaciones de importación y exportación. Asimismo, están exentas las garantías reales y/o personales constituidas para garantizar tales créditos."

La exención descripta, claramente no resulta aplicable al presente caso. Es condición para la procedencia del beneficio de exención, que el crédito originario sea otorgado por la una entidad financiera comprendida en la Ley Nacional N° 21.526.

En el caso de marras la operación de préstamo fue realizada por una empresa del país con una sociedad cooperativa extranjera, que reviste el carácter de acreedora, la cual no

se encuentra regulada por el régimen establecido en la Ley Nacional N° 21.526. Ello debido a que se trata de una sociedad extranjera que desarrolla actividad financiera en el exterior, no habiendo el apelante acompañado documentación pertinente que fundamente la aplicación de la exención prevista en este inciso.

En razón de ello, esta exención no puede aplicarse al caso.

Por otra parte, el inc. 35 del art 278 del Código Tributario Provincial dispone: "Se encuentran también exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales: (...) 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."

Lo determinante aquí para la procedencia de la exención, es que la hipoteca, constituida en la Escritura Pública N° 331, garantice un contrato crediticio y que sobre dicho instrumento se haya abonado el impuesto de sellos correspondiente. La D.G.R. sostiene que ese contrato celebrado entre COOPERATIEVE RABOBANK U.A. y CITROMAX SACI, no tiene sustento territorial, es decir, la Autoridad de Aplicación afirma en su responde, expresamente, que dicho contrato fue concertado fuera de la Provincia de Tucumán. Asimismo, expresa que del contrato tampoco surge que deba ser negociado, ejecutado o cumplido en la Provincia, razones por las cuales, no existe potestad tributaria de la Provincia sobre el mismo.

Loa apelantes se agravian en este punto, sosteniendo lo contrario.

Para resolver la cuestión me queda claro, que la primera exigencia establecida en el art 235 del C.T.P. para la aplicación del impuesto de sellos, es que el instrumento objeto del mismo, se haya celebrado en el territorio de la Provincia.

Del cuerpo del contrato de préstamo concertado entre COOPERATIEVE RABOBANK U.A. y CITROMAX SACI, no surge su lugar de otorgamiento. Tampoco se señala que la ejecución del mismo, se produzca en el ámbito del territorio de la Provincia. Si se encuentra establecida la fecha de su celebración.

Sin perjuicio de ello, existe una prueba determinante que acredita la celebración del contrato en la provincia de Tucumán. Es la copia certificada del Folio 181 del Libro de Protocolo de la Escribana Elena Wilde, que glosa a fs. 19 de las presentes actuaciones, donde consta que la notaria certifica y da fe que los representantes de las firmas COOPERATIEVE RABOBANK U.A. y CITROMAX SACI, firman en su presencia y en la fecha 25.07.2017 el contrato de préstamo (objeto del análisis de autos), en la ciudad de San Miguel de Tucumán.

Esta prueba, a mi criterio, resulta concluyente en lo que se refiere al sustento territorial que exhibe el contrato en cuestión, ya que cumple con la primera de las exigencias

establecidas en el art. 235 del C.T.P., esto es, que el lugar de celebración del contrato sea en la Provincia de Tucumán.

Los contratos se perfeccionan al momento en que las partes expresan su consentimiento, en este caso, el mismo se manifiesta a través de la firma estampada por los representantes de las firmas apelantes. Es decir, el contrato de préstamo entre COOPERATIEVE RABOBANK U.A. y CITROMAX SACI, se celebró y se perfeccionó en fecha 25.07.2017 en la ciudad de San miguel de Tucumán, ante la Escribana Elena Wilde, según la prueba ya mencionada.

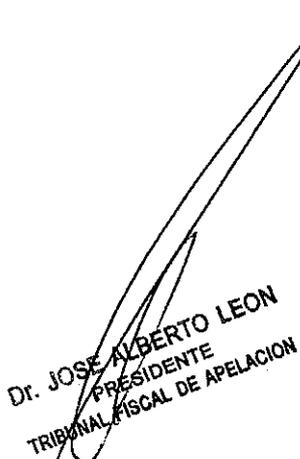
Esta conclusión, se justifica en las pruebas agregadas por las partes y desestima por completo la afirmación que efectúa la Autoridad de Aplicación, en cuanto a que el contrato de préstamo fue celebrado fuera del territorio de la Provincia. En las presentes actuaciones no existe probanza alguna que fundamente o sostenga la posición asumida por la D.G.R..

De la Escritura N° 331 de fecha 25.07.2017, pasada por ante la Escribana Pública Elena Wilde, surge que se trata de una constitución de hipoteca a favor de COOPERATIEVE RABOBANK U.A. para garantizar el contrato de préstamo de asistencia financiera ya analizado.

Por lo tanto, habiéndose acreditado el pago del impuesto de sellos por el contrato de préstamo referido, resulta aplicable a la Escritura Pública N°331 de constitución de hipoteca, la exención prevista en el inc. 35 del art 278 del C.T.P.

Entiendo totalmente desacertada la posición asumida por la División Sellos de la D.G.R. (a fs. 566) en cuanto afirma que *"(...)En nuestra opinión, si bien las partes pueden demostrar que el contrato fue suscripto en la Provincia en la realidad del mundo fáctico, aportando elementos de prueba tales como la actuación notarial de la escribana pública y la inscripción en el Colegio de Traductores de la Provincia, lo cierto es que el lugar de otorgamiento debe constar por escrito en el objeto del gravamen, lo que no ocurre en el caso particular, y el Fisco debe prescindir de la realidad de los hechos acaecidos, ateniéndose al contenido literal del acto instrumentado"*.

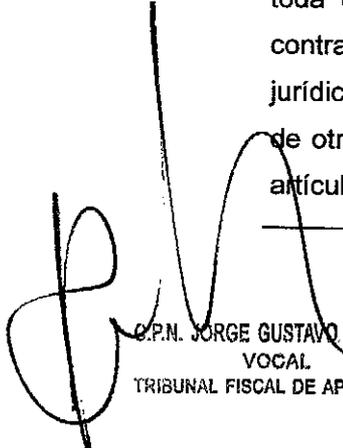
Surge del artículo 235 del Código Tributario de Tucumán que el hecho imponible en materia de sellos son los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica instrumentados, entendiéndose por instrumento, toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revisten los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que realicen los contribuyentes. El artículo 236 del mismo digesto legal, bajo el título "Instrumentación" dispone que el



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

impuesto debe abonarse por la mera instrumentación o existencia material del acto, contrato u operación, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

La falta de determinación del lugar de otorgamiento en el cuerpo del contrato de préstamo que se analiza en estas actuaciones, no implica de manera alguna la ausencia de sustento territorial, que excluya la potestad tributaria de la Provincia. Ni siquiera podría predicarse que correspondiera la aplicación de la multa prevista en el art. 286 inc. 3º, ya que es el mismo apelante quien manifiesta y acredita que el contrato se celebró en el ámbito de la Provincia y consecuentemente abonó el impuesto de sellos correspondiente.

La Autoridad de Aplicación pretende desconocer el hecho acreditado que legitima el sustento territorial, con fundamento en la "instrumentalidad" del impuesto, que nada tiene que ver con el ámbito espacial de potestad tributaria provincial. Es decir, el Fisco se autolimita con el propósito de duplicar la alícuota del impuesto, desconociendo la exención prevista por el Legislador en el inc. 35 del art. 278 del C.T.P.

En definitiva, por los fundamentos y las pruebas reseñadas, considero que se produce en las Resoluciones apeladas, una ausencia de aplicación de la norma tributaria al caso, que resulta perfectamente encuadrado en la exención prevista en el art. 278 inc. 35º del C.T.P., razón por la cual, los recursos impetrados deben prosperar.

En atención a que el impuesto de sellos, determinado mediante las Resoluciones N° D 07-21 y D 08-21 de fecha 27/01/2021, no resulta ajustado a derecho, las multas aplicadas en función del art. 286 inc. 1º, en dichas Resoluciones y en la N° M 200-21, por lógica consecuencia deben quedar sin efecto.

De acuerdo a como se resuelve la cuestión, resulta infructuoso analizar los restantes agravios expresados por los apelantes.

**VII.-** Por ello, corresponde: 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COOPERATIEVE RABOBANK U.A., CUIT N° 30-71243499-2, contra la Resolución N° D 08-21, de fecha 27/01/2021. En consecuencia, dejar sin efecto la misma en todos sus términos, conforme a las razones expresadas. 2) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CITROMAX SACI, CUIT N° 30-50623091-4, contra las Resoluciones N° D 07-21 y M 200-21, de fecha 27/01/2021. En consecuencia, DEJAR SIN EFECTO las mismas en todos sus términos, conforme a los fundamentos exployados precedentemente. Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos Iº a Vº de la opinión emitida por el Sr. Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa. Respecto del encuadre

jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto VI° de su voto, me permito agregar los fundamentos que motivan idéntica decisión a la expuesta en la parte Resolutiva del mismo.-

II.- Con carácter liminar, corresponde analizar el alcance subjetivo de las pretensiones recursivas en tratamiento en el presente expediente.-

Según surge de las constancias de autos, la Autoridad de Aplicación emitió el Acta de Deuda e instrucción de Sumario N° A y M 1265-2018 respecto de Citromax SACI (fs.144/147 Expte. DGR), notificada en fecha 09/08/2019 (fs.158 Expte. DGR. Asimismo expidió el Acta de Deuda e Instrucción de Sumario N° A y M 1275-2018 respecto de Los Altos SA (fs. 148/151 Expte. DGR), notificada en fecha 16/08/2018 (fs. 169 Expte. DGR). De igual modo emitió el Acta de Deuda e Instrucción de Sumario N° A y M 1277-2018 respecto de Coöperatieve Rabobank UA (fs. 152/155 Expte DGR), notificada en fechas 20 y 26/08/2019 (fs. 170 y 172 Expte. DGR).-

Tanto Citromax SACI como Coöperatieve Rabobank UA presentaron sus correspondientes impugnaciones y descargos contra los actos de procedimiento antes mencionados (fs. 174/188 y 190/203 Expte. DGR, respectivamente). Como consecuencia se dictó la Resolución N° D 07/21 (fs.248/249 Expte. DGR) por la cual se rechaza la impugnación y se impone la sanción de multa a Citromax SACI; y la Resolución N° D 08/21 (fs. 250/251 Expte. DGR) que rechaza la impugnación e impone la sanción de multa a Coöperatieve Rabobank UA. Ambas resoluciones fueron apeladas por los contribuyentes mencionados (fs. 1/289 Expte. TFA 54/929/2021 y fs. 1/11 Expte. TFA 56/929/2021, respectivamente).-

Sin embargo, una situación particular se generó respecto del contribuyente Los Altos SA, que –según se dijo- fue notificado del acta de deuda e instrucción de sumario en fecha 16/08/2018, sin que se verifique la presentación del escrito correspondiente de impugnación y descargo. En función de ello, la Autoridad de Aplicación procedió a dictado de la Resolución N° M 200/21 del 27/01/2021 (fs. 252 Expte. DGR), en la que tuvo por no presentada impugnación ni descargo, e impuso la sanción de multa al mencionado contribuyente.-

Corresponde señalar que Citromax SACI -al deducir recurso de apelación- informa que los Altos SA fue absorbida por aquella mediante fusión por incorporación, por lo que la pretensión recursiva comprende tanto la Resolución N° D 07/21, como la Resolución N° M 200/21.-

Al contestar el recurso, la Autoridad de Aplicación sostiene que la firma Los Altos SA no presentó impugnación contra el Acta de Deuda N° 1275-2018 ni descargo contra el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Sumario N° 1275-2018; en consecuencia, el acta de deuda habría quedado firme y la inexistencia de descargo haría procedente la aplicación de la sanción de multa.-

El Art. 82 de la Ley 19.551 de Sociedades Comerciales establece: "Concepto. Hay fusión cuando dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse, para constituir una nueva, o cuando una ya existente incorpora a una u otras, que sin liquidarse son disueltas. Efectos. La nueva sociedad o la incorporante adquiere la titularidad de los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas, produciéndose la transferencia total de sus respectivos patrimonios al inscribirse en el Registro Público de Comercio el acuerdo definitivo de la fusión y el contrato o estatuto de la nueva sociedad, o el aumento de capital que hubiere tenido que efectuar la incorporante".-

La doctrina ha señalado que *"la fusión por incorporación se produce cuando una sociedad incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, se disuelven, asumiendo la sociedad incorporante la titularidad de los derechos y obligaciones de aquellas...En consecuencia, la fusión implica una sucesión a título universal, con iguales efectos que la sucesión por causa de muerte. De ello se desprende que la propiedad o posesión de los bienes que antes integraban el patrimonio de las sociedades disueltas, pasan a la nueva sin necesidad de que los administradores de la sociedad que se crea o incorporante contraten la cesión de cada uno de los créditos, ni se endosen los títulos de crédito o se notifiquen a los deudores cedidos. Los créditos y deudas pasan a la sociedad resultante en las mismas condiciones, que toma idéntica posición procesal en los juicios pendientes, y a la cual le serán oponibles las sentencias dictadas en el pleito donde los entes disueltos eran parte. En este orden de ideas se ha resuelto que carece de sentido declarar rebelde a una persona jurídica extinguida, por cuanto ella no puede contestar demanda, ni hacerlo a través de nadie, ya que quienes no son personas no tienen representantes. El continuador del patrimonio de la persona jurídica extinguida tiene todos los derechos y obligaciones a nombre propio y no en representación del causante"* (Nissen, Augusto Ricardo; "Ley de Sociedades Comerciales", Abaco, T° II, pg.136).-

Al momento de deducir la apelación, Citromax SA adjuntó copias certificadas notarialmente del Acta de Transcripción de Expedientes 6384/205-C-17; 0232/205-C-18 y 1133/205-C-18 de la Dirección de Personas Jurídicas – Registro Público de Comercio, que documenta la fusión por absorción por parte de Citromax SACI respecto de Los Altos SA (Expte. TFA 54/926/2021 fs. 26/167). De la mencionada documentación surge el cumplimiento de los requisitos establecidos por los arts. 83 y 84 de la Ley 19.551 de Sociedades Comerciales, para tener por operada la fusión por incorporación.-

Según consta en la mencionada documentación (Expte. TFA 54/926/2021 fs. 62), el acto administrativo de la Dirección de Personas Jurídicas – Registro Público de Comercio que

dispone la inscripción de la fusión por absorción por parte de Citromax SACI respecto de Los Altos SA, fue dictado en fecha 13/07/2018.-

Ello implica que a la fecha en que se notificó el acta de deuda e instrucción del sumario N° A y M 1275-2018 respecto de Los Altos SA (fs. 169 Expte. DGR), ya se habían operado los efectos de la fusión; por lo que Citromax SA ya se encontraba en ejercicio de los derechos de la sociedad absorbida. Ello sin perjuicio de que la administración y representación de la sociedad fusionante disuelta ya se encontraba a cargo del órgano de administración de la sociedad incorporante desde el acuerdo definitivo de fusión, en los términos del art.84 in fine de la Ley 19.551 de Sociedades Comerciales.-

En consecuencia, la presentación realizada por la sociedad absorbente (fs. 174/180 Expte. DGR) resultó hábil como impugnación contra el Acta de Deuda N° 1275-2018 y descargo del Sumario N° 1275-2018, no existiendo firmeza del acto determinativo ni consentimiento de los hechos imputados. De igual modo, el recurso de apelación deducido por Citromax SA (fs. 1/289 Expte. TFA 54/929/2021) resulta idóneo para cuestionar la Resolución N° M 200/21 dictada por la Autoridad de Aplicación respecto de Los Altos SA.-

Respecto de los efectos de la fusión por incorporación se ha decidido: *“Del examen de la norma transcripta Ley 19.550 art. 82 se infiere que el principal efecto de la fusión es que todos los derechos y obligaciones de las sociedades fusionantes son transferidos, en bloque, a la nueva sociedad – o a la absorbente, en su caso- en las mismas condiciones en que se hallaban, y el ente resultante pasa a ocupar la misma situación jurídica que poseían las sociedades fusionantes en las relaciones jurídicas vigentes (incluidas las relaciones laborales, obligaciones tributarias, eventuales juicios en trámite contra las sociedades fusionantes o absorbidas, etc), con la salvedad que como continuadora del patrimonio de las personas jurídicas extinguidas, el sujeto ideal resultante tendrá todos los derechos y obligaciones en nombre propio y no en representación de las sociedades fusionantes o absorbidas. En tal sentido, la jurisprudencia de Nuestros Tribunales ha señalado reiteradamente que ‘si la empresa quedo absorbida material y jurídicamente por otra, la incorporante adquiere la titularidad de los derechos y obligaciones de la sociedad disuelta en virtud del convenio definitivo de fusión. Debe quedar claro entonces que no hay liquidación, ni cesión, sino la confusión de las personalidades jurídicas, donde la absorbente continúa la personalidad de la absorbida. Esto es lo que doctrinariamente se conoce como sucesión legal, dada su gran similitud con la sucesión en la persona física por mortis causa, tomando y aplicando así principios, pautas y criterios propios del derecho sucesorio. Cumplidos los requisitos del Art. 83 de la ley de sociedades y demás exigencias legales y administrativas, la fusión se*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*produce, en casos como el de autos, sin necesidad de notificación alguna a los deudores, quienes se encuentran obligados en iguales términos y condiciones frente a quien es la continuadora de la persona jurídica originaria, cuyos derechos y obligaciones se mantienen incólumes*". Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala 1, in re "Swiss Medical SA Vs. Provincia De Tucumán – DGR s/ nulidad/revocación"; Sentencia Nº 581 del 10/08/2017.-

III.- Ingresando al tratamiento de la cuestión de fondo, corresponde analizar en forma particularizada los instrumentos involucrados en la litis y su relación con la pretensión fiscal.-

El primero de ellos consiste en un contrato de préstamo denominado "Trade Finance Facility" celebrado entre Citromax SACI, sociedad constituida y existente bajo las leyes de la República Argentina y Coöperatieve Rabobank UA, cooperativa bancaria holandesa, fechado el 25/07/2017, sin que su contenido haga referencia al lugar de otorgamiento. Dicho contrato tiene por objeto una línea de créditos de prefinanciación de exportaciones de bienes por un monto total de hasta €15.000.000. El documento se encuentra agregado en copias a fs. 40/121; a fs. 431/520 Expte. DGR; copias certificadas notarialmente a fs. 168/289 Expte. TFA 54/929/2021 y en anexo IV del soporte óptico de fs. 11 Expte. TFA 56/929/2021.-

El segundo documento instrumenta una hipoteca en primer grado de privilegio que garantiza el contrato de préstamo antes mencionado, otorgada por Citromax SACI y Los Altos SA, en favor de Coöperatieve Rabobank UA, constituida mediante Escritura Pública Nº 331 de fecha 25/07/2017 pasada por ante la escribana titular del registro Nº 9, de San Miguel de Tucumán.-

La pretensión inicial de los contribuyentes, consistente en que ambos instrumentos se encontrarían exentos en virtud de lo establecido por el art. 278 inc. 21 CTP, resulta improcedente por los argumentos expuestos por el Sr. Vocal Preopinante. De igual modo, tal posición ha devenido abstracta en virtud del pago del impuesto y accesorios correspondiente al contrato de préstamo, realizado por Citromax SA en fecha 10/09/2019 (fs. 207/209 expte DGR).-

El eje de la cuestión litigiosa debatida en esta instancia consiste en determinar si el impuesto de sellos grava a la instrumentación del contrato de préstamo, y en consecuencia la garantía hipotecaria se encuentra exenta en virtud de lo establecido por el art. 278 inc. 35; o si el primer instrumento no se encuentra alcanzado por el tributo, resultando alcanzada la instrumentación de la garantía.-

El art. 235 CTP establece: "Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones

monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526, 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...”.-

Por su parte, el art. 255 del digesto expresa “El impuesto aplicable a las escrituras públicas de constitución o prórroga de hipoteca deberá liquidarse sobre el monto de la suma garantida...”.-

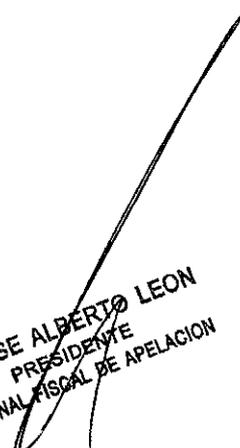
A su turno, el art. 278 inc. 35 CTP establece: “Se encuentran también exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales:.. 35. Las garantías reales y/o personales constituidas para garantizar operaciones de crédito, siempre que se verifique el pago del impuesto correspondiente a la obligación de la que son accesorias”.-

Los apelantes sostienen que el contrato de préstamo resulta alcanzado por el tributo, y que el mismo ha sido cancelado. En consecuencia, afirman que la instrumentación de la garantía hipotecaria se encuentra exenta del gravamen.-

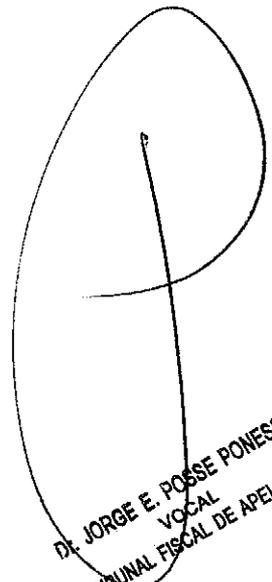
La Autoridad de Aplicación afirma que el contrato de préstamo no se encuentra alcanzado por el tributo, al carecer de sustento territorial en la provincia, por haberse concretado fuera de ella. Consecuentemente, sostiene que la instrumentación de la garantía hipotecaria se encuentra grabada por el impuesto y excluida de la exención establecida por el art. 278 inc. 35 CTP.-

Existen dos razones que me persuaden de la falta de sustento de la pretensión fiscal, y la consecuente procedencia de los recursos deducidos por los contribuyentes.-

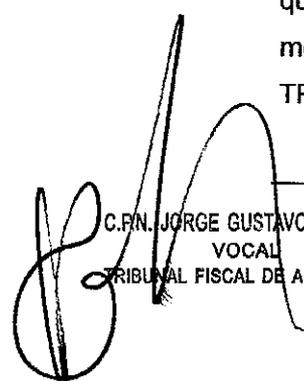
En primer término, la copia certificada notarialmente del contrato de crédito acompañada por Citromax SACI (fs. 168/289 Expte. TFA 54/929/2021) incluye la actuación notarial para certificación de firmas contenida en fs. de actuación N° M02688517 y M02688518 (fs. 288/289 Expte. TFA 54/929/2021) fechada el 25/05/2017 en la ciudad de San Miguel de Tucumán, donde la escribana interviniente certifica que las firmas correspondientes al mencionado documento han sido puestas en su presencia, y que dicho requerimiento ha quedado formalizado simultáneamente por medio de Acta N 181, Folio N° 24. De igual modo, dicha acta se encuentra agregada en copia certificada notarialmente (fs. 19 Expte. TFA 54/929/2021).-



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

El art. 289 Código Civil y Comercial establece: "Enunciación. Son instrumentos públicos: a) las escrituras públicas y sus copias o testimonios; b) los instrumentos que extienden los escribanos o los funcionarios públicos con los requisitos que establecen las leyes...". A su turno el art. 296 del digesto expresa: "Eficacia probatoria. El instrumento público hace plena fe: a) en cuanto a que se ha realizado el acto, la fecha, el lugar y los hechos que el oficial público enuncia como cumplidos por él o ante él hasta que sea declarado falso en juicio civil o criminal..."-.

El art. 312 del Código Civil y Comercial circunscribe la fe pública del contenido de las actas en los siguientes términos: "Valor probatorio. El valor probatorio de las actas se circunscribe a los hechos que el notario tiene a la vista, a la verificación de su existencia y su estado. En cuanto a las personas, se circunscribe a su identificación si existe, y debe dejarse constancia de las declaraciones y juicios que emiten. Las declaraciones deben referirse como mero hecho y no como contenido negocial"-.

De lo dicho surge que los hechos informados por el notario en el acta de certificación de firmas como verificados en su presencia, consistentes en la suscripción contrato de crédito en la Ciudad de San Miguel de Tucumán, en la fecha y por las personas allí indicadas; hacen plena fe hasta tanto la misma sea redargüida de falsedad.-

De las constancias de autos no surge que la Autoridad de Aplicación haya impugnado la veracidad del acta mencionada, ni mucho menos que haya deducido las acciones correspondientes para obtener la declaración judicial de falsedad.-

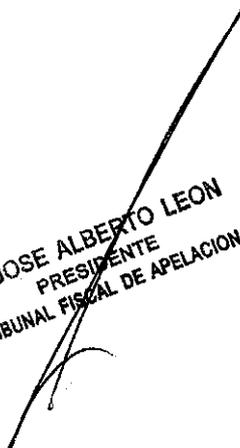
En consecuencia, por imperio de la ley que regula la fuerza probatoria de los instrumentos otorgados con intervención notarial, debe tenerse por acreditado que el contrato de préstamo denominado "Trade Finance Facility" celebrado entre Citromax SACI y Coöperatieve Rabobank UA, fue suscripto por los representantes de aquellas, en la ciudad de San Miguel de Tucumán el día 25/07/2017.-

Por lo dicho, no resulta atendible la pretensión de la Autoridad de Aplicación de aplicar el gravamen a la instrumentación de la garantía hipotecaria, sustentada en el argumento de que el contrato de préstamo carecería de sustento territorial en la provincia, por haberse concretado fuera de ella.-

Respecto del valor probatorio de las actas notariales de certificación de firmas el Superior Tribunal de la Provincia sostuvo "Se ha señalado que 'la certificación por escribano público de las firmas insertas en un instrumentos privado, instrumentada mediante acta extendida en el libro respectivo, configura un supuesto de ampliación de la enumeración efectuada en el art. 1035 del Código Civil' (Código Civil – Hechos y actos jurídicos, Directores: Rivera, Julio César – Medina, Graciela, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2005, pág. 693); y en idéntico sentido que "la jurisprudencia también ha reconocido el carácter

de instrumento público de esta clase de actuaciones. Así, en los casos de la certificación de firma o impresión digital..." (Código Civil, Director: Belluscio, Augusto – Coordinador: Zannoni, Eduardo, Editorial Astrea, Bs. As., 2001, T 4, pág. 482). También señala Roland Arazi que "por el acto de certificación, el instrumento privado: a) Adquiere fecha cierta. b) Extiende sus efectos a los sucesores de quienes lo han suscripto (art. 1026, Cód. Civil). c) Importa para los firmantes el reconocimiento del cuerpo del instrumento (art. 1028, Cód. Civil)" (La prueba en el proceso civil, Ediciones La Rocca, Bs. As., 1991, pág. 166). Asimismo, sostiene el autor que "respecto de la impugnación del instrumento privado con firma certificada, debe distinguirse: a) Si lo que se pretende impugnar es la misma certificación notarial, debe procederse por querrela o incidente de falsedad, pues la certificación en sí misma, constituye instrumento público (art. 979, inc. 2º, Cód. Civil)".

Excma. Corte Suprema De Justicia de Tucumán - Sala Civil y Penal, *in re* Compañía Azucarera y Alcohólica Soler SA s/Concurso Preventivo (Hoy Quiebra), Sentencia N° 276 del 21/05/2013.-



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

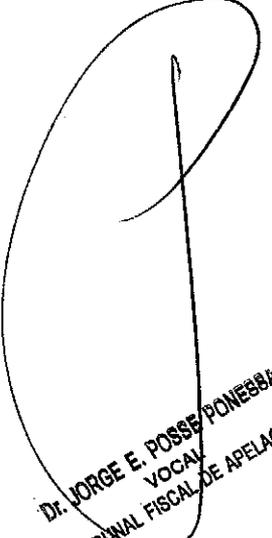
En segundo lugar, para el funcionamiento de la exención de las garantías reales y/o personales accesorias a operaciones de crédito, el art. 278 inc. 35 CTP, requiere que se verifique el pago del sellado correspondiente a la obligación principal.-

Según surge de las constancias del expediente tramitado ante la Autoridad de Aplicación, Citromax SACI procedió al pago del sellado correspondiente al contrato de préstamo en fecha 10/09/2019. Tal situación fue denunciada como hecho nuevo por aquella (fs. 207/209 Expte. DGR), como también por Coöperatieve Rabobank UA, al momento de deducir impugnación y presentar descargo (fs. 190/203).-

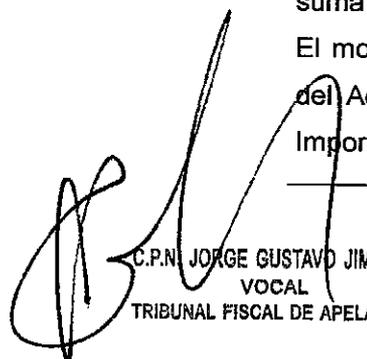
Al expresar agravios en sus respectivos recursos, ambos contribuyentes plantean la falta de valoración del mencionado pago y de la documentación que lo acredita por parte de la DGR. Afirman que la pretensión de gravar la instrumentación de la garantía real resulta improcedente, atento a encontrarse cancelado el tributo respecto del contrato principal (fs. 1/9 Expte. TFA 54/929/2021 y fs. 1/10 Expte. TFA 56/929/2021.-

De la documentación glosada a fs. 200, 208/209 Expte DGR; fs. 20/21, 168 Expte. TFA 54/929/2021 y de los anexos III y IV del soporte óptico de fs. 11 Expte. TFA 56/929/2021, surge que contrato de préstamo denominado "Trade Finance Facility" celebrado entre Citromax SACI y Coöperatieve Rabobank UA, se encuentra intervenido por la División de Sellos de la Autoridad de Aplicación, donde se establece el cálculo del impuesto por la suma de \$4.532.305,50; adicionando la leyenda "sujeto a reajuste".-

El monto determinado se integra por los siguientes conceptos: 1) Código 1, Naturaleza del Acto, contrato, operación: Comisión; Base Imponible: \$4.803.750,00, Alícuota 1%; Importe \$34.822,50. 2) Código 21, Naturaleza del Acto, contrato, operación: Contrato de



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



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

Mutuo; Base Imponible: \$320.250.000,00, Alícuota 1%; Importe \$3.202.500,00. 3) Impuesto de Sellos \$3.237.322,50. 4) Recargo \$1.294.929,00. 5) Hojas (120) \$54,00. 6) Total a Ingresar: \$4.532.305,50.-

De lo dicho se colige que fue la propia Autoridad de Aplicación quien determino el sellado y sus recargos, correspondientes al contrato de crédito presentado a aforo por el contribuyente, posibilitando su pago por éste último.-

En aquel momento, la DGR no hizo observación alguna respecto de la falta de sustento territorial del contrato, ni se abstuvo de determinar el impuesto por la supuesta ausencia de potestad tributaria sobre el mismo.-

La pretensión de gravar la instrumentación de la garantía hipotecaria aduciendo que el contrato principal no se encuentra gravado por haber sido concertado fuera de la provincia; implica incurrir en contradicción con sus actos. Tal conducta que no puede ser convalidada por este Tribunal.-

La doctrina de los actos propios es una derivación necesaria e inmediata del principio general de la buena fe, que impiden admitir que cualquiera de las partes de un proceso o procedimiento –incluso el propio estado- pretendan ponerse en contradicción con sus conductas anteriores, deliberadas, jurídicamente relevantes y plenamente eficaces.-

Respecto de la aplicación de la doctrina de los actos propios al estado, se ha decidido: *“la doctrina de los actos propios, que bajo la fórmula venire contra factum proprium non valet, estatuye que es inadmisibile pretender actuar en contra de los propios actos, mucho menos cuando como consecuencia de ello se deriva una limitación al derecho de otra persona y quien pretende hacerlo es el propio Estado, que, por su propia naturaleza, goza de una posición preeminente que dota de una presunción de juridicidad a los actos que emite en el ejercicio de sus funciones”*. Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Civil y Penal, *in re* “Provincia De Tucumán -DGR- Vs. Cooperativa Agropecuaria Unión Y Progreso Ltda. s/ Ejecución Fiscal”, Sentencia N° 1874 del 05/12/2017.-

De todo lo dicho podemos concluir que se encuentra acreditado que el contrato de préstamo denominado “Trade Finance Facility” concertado entre Citromax SACI y Coöperatieve Rabobank UA, fue instrumentado en la Ciudad de San Miguel de Tucumán, por lo que posee sustento territorial en la provincia; habiendo sido el sellado y sus recargos efectivamente calculado por la Autoridad de Aplicación, sin formalizar objeción respecto de su lugar de celebración.-

En consecuencia, existiendo constancia del efectivo pago del sellado correspondiente al contrato principal por parte de Citromax SACI; corresponde tener por configurada la

exención establecida por el art. art. 278 inc. 35 CTP respecto de la instrumentación de la garantía hipotecaria.-

Si la Autoridad de Aplicación interpreta que –en virtud del carácter provisorio o sujeto a reajuste del cálculo realizado- existiera deuda de impuesto o recargo respecto del contrato principal; la misma deberá reclamarla por las vías procedimentales pertinentes. Sin embargo, la pretensión fiscal correspondiente a la garantía hipotecaria no puede prosperar, por las razones expuestas.-

La inexistencia de incumplimientos materiales respecto del impuesto de sellos correspondiente a la Escritura Publica N° 331 de constitución de hipoteca posee como consecuencia directa la improcedencia de aplicar las sanciones de multa establecidas por el art. 286 inc. 1 CTP.-

Por las consideraciones que anteceden propongo 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación deducido por el contribuyente COÓPERATIEVE RABOBANK UA CUIT N° 30-71243499-2, contra la Resolución N° D 08/21 de fecha 27/01/2021. En consecuencia, DEJAR SIN EFECTO la misma en todos sus términos, conforme las razones expuestas. 2) HACER LUGAR al Recurso de Apelación deducido por el contribuyente CITROMAX SACI CUIT N° 30-50623091-4, con el alcance subjetivo establecido en el punto II. de la presente, en contra de las Resoluciones N° D 07/21 y N° M 200/21, ambas de fecha 27/01/2021. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO las mismas en todos sus términos, conforme los fundamentos expuestos precedentemente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° a V° del voto preopinante, pero formulo disidencia con relación a lo resuelto en los puntos VI° y VII°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis, lo que está en tela de juicio es la aplicación, o no, de la exención contenida en el art. 278, inciso 21, del CTP al contrato de garantía hipotecaria celebrado entre las partes el día 25.07.2017 en la Ciudad de San Miguel de Tucumán. Adelanto mi opinión en sentido negativo a la posición del apelante.

A mi entender lo que determina indudablemente la aplicación del impuesto de sellos sobre el mencionado contrato de garantía no es dilucidación de si existe o no sustento territorial en relación con el contrato de préstamo garantizado (que indudablemente lo tiene si la parte así lo reconoce); sino que lo que determina la aplicación del impuesto de sellos sobre esa garantía es la circunstancia de que al momento de celebración de ese instrumento, el contrato de préstamo no había abonado el impuesto de sellos

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

correspondiente (lo que hizo recién con posterioridad). Ergo, a mi entender, ambos instrumentos quedan alcanzados por el impuesto de sellos.

En efecto, no hay que perder de vista que el impuesto de sellos es un tributo cuyo hecho imponible nace en el momento mismo en que se instrumenta un determinado acto; entendiéndose por instrumentación la confección de la escritura, papel o documento del que surge el perfeccionamiento del acto, contrato u operación celebrada. En ese momento mismo queda materializada la operación, nace el hecho imponible, y, por consiguiente, nace también la obligación de pagar el impuesto. Salvo, claro está, que aplique alguna exención.

Ahora bien, en el caso dicha exención (la contenida en el art. 278, inciso 21 del CTP) no fue (ni es) de aplicación sencillamente porque al momento mismo de instrumentación de la garantía el contrato de préstamo no había pagado el impuesto de sellos (lo que se encuentra expresamente reconocido por el apelante). Y cualquier acto posterior que un contribuyente pretenda realizar para sustraerse la obligación de pagar el impuesto de sellos relativo a un hecho imponible ya nacido, no surte efecto alguno sobre el nacimiento de ese hecho imponible; acto entre los que se incluye no solo a la destrucción de un instrumento sino también a la pretensión de sustraerse a la carga impositiva mediante el pago del impuesto sobre otro acto reputado principal.

Es importante recordar que el art. 235, segundo párrafo del CTP dispone que *"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"*.

En el caso, para que la exención fuere o sea operativa, se debería haber efectuado y probado el pago del impuesto de sellos con anterioridad (o, al menos, en el mismo acto) a la celebración de la escritura de garantía hipotecaria; ello para que a su celebración o perfeccionamiento el hecho imponible del impuesto de sellos no se verificara. En el caso, nada de ello ocurrió. Más aún, el propio contribuyente reconoce que pagó el impuesto sobre el contrato principal recién en oportunidad de la inspección fiscal.

No se diga aquí que esta interpretación es restrictiva o que atentaría contra el principio de legalidad en materia fiscal. Nada más alejado de la realidad. Se trata de la correcta interpretación del funcionamiento y alcance del hecho imponible que supone el impuesto de sellos. En todo caso, la aplicación del impuesto sobre los dos actos celebrados por los apelantes se deberá a una desatendida planificación o coordinación en la celebración de las operaciones por parte de ellos.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente COOPERATIVE RABOBANK U.A., CUIT N° 30-71243499-2, contra la Resolución N° D 08-21, de fecha 27/01/2021, confirmándola en todos sus términos. II. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CITROMAX SACI, CUIT N° 30-50623091-4, contra la Resolución N° D 07-21 y M 200-21, de fecha 27/01/2021, confirmándolas en todos sus términos. III. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes acompañados y ARCHIVAR.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

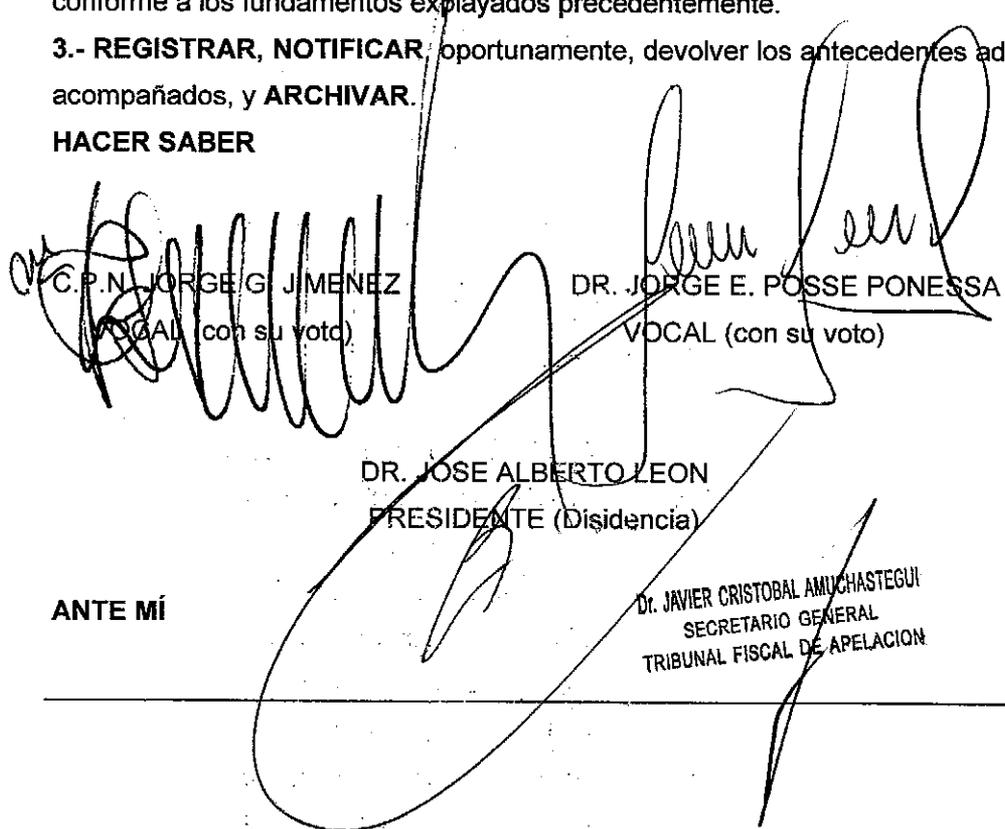
**RESUELVE:**

1) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COOPERATIVE RABOBANK U.A., CUIT N° 30-71243499-2, contra la Resolución N° D 08-21, de fecha 27/01/2021. En consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la misma en todos sus términos, conforme a las razones expresadas.

2) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CITROMAX SACI, CUIT N° 30-50623091-4, contra las Resoluciones N° D 07-21 y M 200-21, de fecha 27/01/2021. En consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** las mismas en todos sus términos, conforme a los fundamentos exployados precedentemente.

3.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL (con su voto)

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL (con su voto)

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE (Disidencia)

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION