

Impuesto De Sellos Explotacion Forestal Exenciones Improcedencia

JURISPRUDENCIA

Impuesto de sellos. Explotación forestal. Exenciones. Improcedencia

Se confirma el rechazo de la demanda que persigue que se reconozca la exención y autorice la compensación con otras obligaciones tributarias en la Provincia de Corrientes del impuesto de sellos abonado sobre la instrumentación de una línea crediticia destinada al financiamiento para la compra de acciones de una empresa dedicada a la actividad forestal, pues la finalidad principal del crédito no fue la actividad agroforestal, sino la adquisición de acciones de una sociedad, lo que la coloca fuera del ámbito de aplicación de la ley 5890.

En la ciudad de Corrientes, a los veinticuatro (24) días del mes de OCTUBRE de dos mil dieciocho, esta Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral, se constituye con las Doctoras MARIA HERMINIA PUIG y NIDIA ALICIA BILLINGHURST DE BRAUN, conforme al orden de votación oportunamente establecido, a fin de dictar sentencia en la causa caratulada: "GARRUCHOS S.A. C/ ESTADO DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES S/ RECURSO FACULTATIVO" Expediente N° CAX 1275/15. A continuación la Sra. VOCAL Dra. MARIA HERMINIA PUIG formula la siguiente: RELACION DE LA CAUSA Como la practicada por el Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 se ajusta a las constancias incorporadas a la causa, me remito a ellas a fin de evitar repeticiones. El citado Tribunal dicta la Sentencia N° 45 del 19 de diciembre de 2.017 resuelve: ?1°) NO HACER LUGAR a la acción intentada por la firma GARRUCHOS S.A. CUIT N°30-57621005-8, conforme argumentos dados en el considerando 2°) COSTAS se impone a la actora vencida de conformidad con el principio objetivo de la derrota que recepta el art. 68 del C.P.C. y C. aplicable supletoriamente... 3°)... 4°) Insértese, Regístrese y oportunamente ARCHIVÉSE?. Contra dicho fallo, la actora plantea recurso de apelación (fs.176/184), el que fue sustanciado a fs. 185 y contestado a fs. 186/189 y vta., siendo concedido por auto N° 1155 libremente y en ambos efectos (fs.190). Ingresada la causa a esta Alzada se llama a AUTOS PARA SENTENCIA (fs. 194) integrándose el Tribunal con sus vocales titulares y fijándose orden de votación, todo lo cual se encuentra firme y consentido. - La Señora Vocal Doctora NIDIA ALICIA BILLINGHURST DE BRAUN presta conformidad con la precedente relación de la causa. A continuación, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral formula las siguientes: CUESTIONES PRIMERA: ¿Es nula la sentencia recurrida? SEGUNDA: En su caso, ¿debe ser confirmada, modificada o revocada? A LA PRIMERA CUESTION PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA MARIA HERMINIA PUIG DIJO: El recurso de nulidad no fue interpuesto ni sostenido y no advirtiéndose vicios que provoquen el avocamiento de oficio, y que pudieran invalidar la sentencia recurrida, no corresponde considerar la cuestión. A LA MISMA CUESTION, LA SEÑORA VOCAL DOCTORA NIDIA ALICIA BILLINGHURST DE BRAUN DIJO: Me adhiero a lo expuesto por la Señora Vocal pre opinante, por compartir sus fundamentos. A LA SEGUNDA CUESTION PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA MARIA HERMINIA PUIG DIJO: I.- Viene esta causa a consideración de la Alzada para resolver el recurso de apelación que fundadamente fue interpuesto por la actora a fs. 176/184 contra el Fallo No. 45, del 19 de diciembre de 2017. Que el citado recurso cumple los recaudos de admisibilidad por lo que pasaré a analizarlo. II.- Para así resolver, la Sra. Juez de grado consideró que: en materia tributaria local el Impuesto de Sellos está regulado por la Ley 3037 y el Código Fiscal que ha determinado el alcance del concepto ?efectos de los instrumentos en ésta Provincia?. Conforme a éstos preceptos se puede apreciar que han receptado el principio de instrumentación de modo tal que el Código Fiscal vincula al existencia del hecho imponible a determinadas exteriorizaciones formales, es decir, el instrumento donde se perfecciona el contrato, máxima reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Bonge y Born Ltda. c/ Provincia de Entre Ríos (DF XXII 181), cuando sostuvo que lo que la ley grava es la transferencia de bienes de un patrimonio a otro, con motivo de exteriorizarse en la documentación respectiva y es esa documentación que instrumenta el contrato es el hecho generador del gravamen. La firma Garruchos S.A. se presentó ante la Dirección General de Rentas y solicito se le reconozca la exención y autorice la compensación con otras obligaciones tributarias en la Provincia de Corrientes del Impuesto de Sellos abonado sobre la instrumentación de una línea crediticia destinada al financiamiento para la compra de acciones de una empresa dedicada a la actividad forestal. En escritura N° ... se efectivizó un CONTRATO DE MUTUO, el que en su cláusula segunda establece que el destino del PRESTAMO será de forma exclusiva y excluyente para el pago del precio para la adquisición de la sociedad Kevilmare España S.L: de acciones ordinaria. La actora solicita que se le reconozca una exención impositiva dentro de las previsiones de la Ley Nacional 25080 y la Ley Provincial 5890, que las mencionadas leyes establecen las actividades comprendidas dentro del régimen de promoción y determinan que las provincias al adherirse al Régimen de promoción de la ley de Inversión para Bosques Cultivados, deben designar un organismo provincial encargado de su aplicación que en el caso de Corrientes es Dirección de Recursos Forestales, organismo ante el cual debe ser presentada toda la documentación para acogerse a los

beneficios de la ley. La Sra. Juez de primera instancia analiza que del expediente administrativo no surge la acreditación de parte de la actora de la documentación exigida para la aprobación o no del beneficio. Dirigiendo su solicitud de Reconocimiento de Exención y compensación por nota a la Dirección General de Rentas, organismo no autorizado por ley a tales fines. Además, sostiene, que del Contrato de Mutuo (Escritura ...) se desprende que el crédito otorgado tiene como destino fundamental la adquisición de la Sociedad Kevilmare España S.L., por lo que en modo alguno puede estar exenta del pago del impuesto de Sello por lo que recobra toda fuerza la aplicabilidad de los artículos 172 y 181 del Código Fiscal. III.- Los agravios: El actor plantea recurso de apelación, solicita se revoque la sentencia y se declare la nulidad del Decreto 1865/15 del 27.07.15 así como las resoluciones administrativas confirmatorias de tal decisión y se haga lugar a la exención al impuesto de sellos solicitada. Su extenso memorial recursivo luego de transcribir el escrito de demanda expone los agravios que le causa la sentencia en los siguientes términos; a.- Entiende que se incurrió en un error en la interpretación del texto de la escritura cuya gravabilidad se debate, por lo que hubo una incorrecta apreciación del objeto del negocio jurídico instrumentado. Que ese error consistió en considerar que la actora solicitó un préstamo para comprar una empresa extranjera - española- pero que la empresa que se compró es enteramente argentina (i.e.Garruchos Forestaciones S.A.) dedicada totalmente a la actividad forestal y ganadera amparada por la ley nacional 25.080 y por las leyes provinciales 5890 y 4767, Kevilmare España S.L. solo fue vendedora de esas acciones. También lo agravia que la sentencia rechace su impugnación a las resoluciones administrativas y al decreto con fundamento en que: ¿tal agravio no contiene un verdadero andamiaje legal sino solo se sostiene en disidencias argumentativas?. Sostiene que todos los organismos administrativos que intervinieron en el procedimiento llevado a cabo, como así también la juez a quo que dictó la sentencia que apela, han realizado una interpretación errónea del documento en el cual se plasmó el negocio jurídico desarrollado, y que justamente la interpretación de ésta operación objeto de análisis resulta ser la materia decidendum sobre la que luego debe analizarse la procedencia o no de la exención. b.- Se agravia por lo que dice es una insólita incorporación en la sentencia de un nuevo argumento que jamás fue planteado por el Fisco provincial, cual es que su parte nunca debió haber solicitado la declaración de exención del impuesto de Sellos a la Dirección de Rentas de la provincia sino que, debió haber presentado tal solicitud a la Dirección de Recursos Forestales, dependiente del Ministerio de Producción, planteándose este argumento como determinante para rechazar la acción. Por ello solicita que se rechace tal argumento introducido por la Sra. Juez en contradicción con el principio dispositivo pero además por ser erróneo pues la Dirección de Rentas de la Provincia es la autoridad competente en materia de exenciones tributarias. c.- Le causa agravio el argumento sobre la supuesta falta de acreditación para el otorgamiento de los beneficios de la Ley de Promoción del Régimen Forestal, ya que su parte acompañó los Certificados de Estabilidad Fiscal emitidos por la Secretaria de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos de los cuales surge el cumplimiento con la normativa establecida por la Ley 25.080 y su decreto Reglamentario. Del mencionado certificado surge la situación de su parte respecto de cada uno de los impuestos nacionales, provinciales y municipales (art. 8 de la Ley 25.080). d.- Tacha de arbitraria a la sentencia por estar desprovista de apoyo legal y fundada en la voluntad del juez que la suscriba. e.- Entiende la apelante que en los términos del art. 6 de la Ley 25.080 se encuentran exentos los instrumentos directamente relacionados con las actividades comprendidas en la ley forestal, de la misma manera que se amplía la exención para cualquier forma de organización y/o actos societarios vinculados con emprendimientos forestales. Por ello concluye que si se trata de un préstamo hipotecario para la adquisición directa de una sociedad promocionada (dedicada a la actividad forestal beneficiada por la ley 25.080) por estar perfeccionada la hipoteca en Corrientes, se encuentra sometida a jurisdicción tributaria de esa provincia, este es claramente un acto directamente vinculado a la organización de la actividad promocionada. f.- Se agravia por la falta de tratamiento en la sentencia de la aplicación al mutuo de las normas de la Ley provincial 4767 que dispone la derogación del impuesto de sellos para las actividades de financiamiento de actividades productivas del sector agropecuario. g.- Por último, se agravia de la interpretación que hace la sentencia respecto a que la exención al sostener que, debe interpretarse de manera estricta confundiendo la pauta hermenéutica la interpretación ¿estricta? con aquella ¿restrictiva?, aporta jurisprudencia en tal sentido. IV.- Así los planteos vale aclarar que los jueces no estamos obligados a tratar todos los argumentos sino sólo los conducentes a la solución del conflicto (144:611, 258:304; 262:222). En relación a los agravios de la actora debo decir que la sentencia de grado debe ser confirmada y explico porque. Como expresamente lo plantea la actora en su expresión de agravios es la interpretación de la operación objeto de análisis -escritura de mutuo con hipoteca- la materia decidendum sobre la que luego debe analizarse la procedencia o no de la exención. En ese entendimiento la actora centra fundamentalmente sus argumentos en la aplicación, a su caso, de la Ley nacional 25.080 y Leyes provinciales 5890 y 4767, normativa que claramente está destinada a la promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes, como expone en el artículo 1º de la Ley 25.080, señalando seguidamente que serán beneficiarios las personas físicas o jurídicas que realicen efectivas inversiones en las actividades objeto de la presente ley, detallando seguidamente cuáles son esas actividades a saber: la implantación de bosques, su mantenimiento, el manejo, el riego, la protección y

la cosecha de los mismos, incluyendo las actividades de investigación y desarrollo, así como las de industrialización de la madera, cuando el conjunto de todas ellas formen parte de un emprendimiento forestal o foresto-industrial integrado. La provincia de Corrientes se ha adherido a la mencionada ley a través de la local N° 5890 donde encontramos el art. 6° que prevé una exención al impuesto de sellos a los siguientes actos: la aprobación de estatutos y celebración de contratos sociales, contratos de fideicomisos, reglamentos de gestión y demás instrumentos constitutivos y su inscripción, cualquiera fuera la norma jurídica adoptada para la organización del emprendimiento así como la modificación o las ampliaciones de capital y/o emisión y liberación de acciones, cuotas parte, certificado de participación y todo otro título de deuda o capital que diere lugar la organización del proyecto aprobado en el marco del régimen de las Leyes Nacionales N° 25.080 y N° 26.432, esto es toda actividad destinada a promover la forestación desde la implantación de bosques hasta su industrialización. Ahora bien: Al analizar la hipoteca formalizada entre Garruchos S.A. y el Banco Patagonia S.A., Escritura N° ..., que se encuentra agregada a fs. 37/52 de autos, podemos observar en la cláusula segunda, se estipuló que el Deudor (Garruchos S.A.) declara bajo juramento que el importe recibido en préstamo será destinado en forma exclusiva y excluyente a: (i) el pago del precio para la adquisición a la sociedad Kevilmare España S.L. de la cantidad de acciones ordinarias nominales, no endosables, de valor nominal pesos uno (\$1) cada una y con derecho a un (1) voto por acción representativa de hasta un máximo de treinta y seis por ciento (36%) del capital social y votos emitidas por Garruchos Forestación S.A. (antes denominada Danzer Forestación S. A.) o en su defecto, (ii) a la actividad agroforestal que el deudor desarrolla. Como puede apreciarse la finalidad principal del crédito no fue la actividad agroforestal sino la adquisición de acciones de una sociedad y ello ya nos coloca fuera del ámbito de aplicación de la ley 5890, que como vimos más arriba, en el art. 7 claramente específica que la actividad forestal debe ser la principal y en este caso se la determinó de manera subsidiaria, ¿en su defecto?, tampoco surge el compromiso bajo la forma de declaración jurada de que se va a desarrollar esa actividad en el plazo que fija la ley (365 días). Otro de los agravios de la actora refiere a la no aplicación al mutuo por ella suscripto de las normas de la Ley Provincial 4767 que dispone la derogación del impuesto de sellos para el financiamiento de actividades productivas del sector agropecuario, pero aquí nuevamente resulta que no encontramos en parte alguna del mutuo suscripto con el Banco Patagonia S.A. que se refiera a una línea crediticia destinada en forma exclusiva y específica al financiamiento de actividades productivas del sector agropecuario, de la industria manufacturera y de la Construcción de Inmuebles, como lo requiere la ley. Como vemos la normativa tanto nacional como local cuya aplicación pretende la parte actora constituyen regímenes de promoción de una actividad específica y por tanto imponen requisitos que se encuentran detallados y cuyo cumplimiento resulta indispensable a lo hora de ser alcanzado por los beneficios que en ellas se establecen. Por lo tanto habiendo efectuado una correcta subsunción del caso a las normas en estudio por parte de la Sentencia de primera instancia corresponde, sea confirmada en todas sus partes. V.- Por todo ello, propicio rechazar el recurso de apelación de la actora (fs.176/184), por los fundamentos dados. Con costas en esta instancias a cargo del vencido. Regular por ello, los honorarios de los letrados intervinientes en el ...% de lo que correspondiera en la instancia de origen de acuerdo a las nuevas pautas de vencimiento establecidos en ésta instancia (art. 2°,9°,14° de la ley 5822). Por ello, de ser compartido este voto por mis pares, propicio que la parte resolutive exprese: ?1°) NO HACER LUGAR al recurso de apelación de fs. 176/184 y confirmar el Fallo N° 45 de fecha 19.12.2017 en todas sus partes. 2°) Costas al actor vencido. 3°) REGULAR los honorarios de los letrados intervinientes en el ...% de lo que correspondiera en la instancia de origen de acuerdo a las nuevas pautas de vencimiento establecidos en ésta instancia (art. 2°,9°,14° de la ley 5822). 4°) Insertar, registrar y notificar?. ASI VOTO. A LA MISMA CUESTION, LA SEÑORA VOCAL DOCTORA NIDIA ALICIA BILLINGHURST DE BRAUN DIJO: I.- Llegan estos obrados a conocimiento del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 176/184 contra la sentencia N° 45 dictada el 19.12.2017 por la titular del Juzgado en lo Contencioso administrativo No 1 de esta ciudad (fs. 170/174), que fue concedido a fs. 185. En aras a la brevedad, me remito a la circunstanciada relación efectuada por la Sra. Vocal preopinante respecto a las actuaciones cumplidas en la causa y, en particular, al contenido de los agravios vertidos en el recurso en análisis. Preliminarmente, resulta menester referir que se ha incurrido en un error conceptual respecto del objeto del contrato de mutuo, materializado a tenor de la escritura pública N° ..., protocolizada en esta jurisdicción por el escribano José María Botello mediante la escritura pública N° ... el 28.12.2012, que constituye el ?hecho? imponible por el que se hizo efectiva la percepción del impuesto de sellos, cuya exención fue denegada por la Administración. En efecto: El yerro consiste en considerar que la actora adquirió la sociedad ?KEVILMARE ESPAÑA S. L.?, cuando con meridiana claridad surge de la cláusula SEGUNDA del referido instrumento que lo que ha adquirido de esa razón social es ?la cantidad de acciones ordinarias nominativas, no endosables, de valor nominal pesos uno (\$1) cada una y con derecho a un (1) voto por acción representativa de hasta un máximo de treinta y seis (36%) del capital social y votos emitidas por Garruchos Forestación S.A. (antes denominada Danzer Forestación S.a.)? Es decir, ha ingresado a su patrimonio como ?activo? dichas acciones que, en parte, conforman el capital social de la firma ?GARRUCHOS FORESTACIONES S.A.?. II.- Aclarado el presupuesto fáctico en cuestión, corresponde me expida sobre la cuestión de fondo,

que motivó la articulación del recurso de apelación en estudio, que tiende a que se deje sin efecto la sentencia dictada en la instancia de grado y, en consecuencia, a que se admita la petición deducida por la firma ?GARRUCHOS S.A.? a la D. G. R. de Corrientes (fs. 2 del expte. No 123-0102-01502 - 2013) para que se le conceda la ?exención? por el impuesto de sellos que pagó al otorgarse la escritura pública precedentemente referenciada, así como a que se la autorice a compensar lo abonado con otras obligaciones tributarias en la provincia de Corrientes. El sustento normativo que invoca se encuentra conformado por las previsiones de la Ley Nacional N° 25080 -a la que la Provincia adhirió mediante la Ley N° 5890- y el régimen establecido en la ley local N° 4767. Tal como lo reseña el recurrente, La L N. 25080 instituye un régimen cuyo objeto es ?la promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes...?, al mismo tiempo que ?la instalación de nuevos proyectos forestoindustriales y las ampliaciones de los existentes, siempre y cuando se aumente la oferta maderera a través de la implantación de nuevos bosques. Dichos beneficios deberán guardar relación con las inversiones efectivamente realizadas en la implantación...? (art. 1°); extendiendo el beneficio ?... en las provincias que adhieran expresamente al mismo, a través del dictado de una ley provincial, la cual deberá contemplar expresamente la invitación a sus municipios para que, por intermedio de sus órganos legislativos, dicten las normas respectivas de adhesión....?. Asimismo, declara exentos del pago de impuestos de sellos a las actividades comprendidas en el presente régimen...? (art. 6°) y otorga a los emprendimientos comprendidos en el régimen estabilidad fiscal por el término de hasta treinta (30) años, contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo; plazo que podrá ser extendido por la Autoridad de Aplicación, a solicitud de las Autoridades Provinciales, hasta un máximo de cincuenta (50) años de acuerdo a la zona y ciclo de las especies que se implanten. La estabilidad fiscal significa que las personas físicas o jurídicas sujetas al marco del presente régimen de inversiones, no podrán ver incrementada la carga tributaria total, determinada al momento de la presentación, como consecuencia de aumentos en los impuestos y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional y en los ámbitos provinciales y municipales, o la creación de otras nuevas que los alcancen como sujetos de derecho de los mismos. (art. 8°) Asimismo, dispone que ?... La aprobación de estatutos y celebración de contratos sociales, contratos de fideicomiso, reglamentos de gestión y demás instrumentos constitutivos y su inscripción, cualquiera fuere la forma jurídica adoptada para la organización del emprendimiento, así como su modificación o las ampliaciones de capital y/o emisión y liberalización de acciones, cuotas partes, certificados de participación y todo otro título de deuda o capital a que diere lugar la organización del proyecto aprobado en el marco de esta ley, estarán exentos de todo impuesto nacional que grave estos actos, incluido el impuesto de sellos, tanto para el otorgante como para el receptor. Los gobiernos provinciales que adhieran al presente régimen deberán establecer normas análogas, en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones....? (art. 14) En consonancia, la Provincia de Corrientes adhirió al régimen regulado en la referida ley, mediante la sanción de la ley N° 5890, cuyo art. 6° declara ?...exentos del pago del Impuesto de Sellos a los Instrumentos directamente relacionados con las actividades comprendidas en el presente régimen, como así también otro impuesto y/o contribución provincial que grave los siguientes actos: La aprobación de estatutos y celebración de contratos sociales, contratos de fideicomisos, reglamentos de gestión y demás instrumentos constitutivos y su inscripción, cualquiera fuera la norma jurídica adoptada para la organización del emprendimiento así como la modificación o las ampliaciones de capital y/o emisión y liberación de acciones, cuotas partes, certificado de participación y todo otro título de deuda Nacionales N° 25080 y N° 26432. (art. 6°), fijando las normas establecidas por el Código Fiscal Provincial y Ley Tarifaria como marco regulatorio a todos los efectos que se originen como consecuencia de la aplicación de los artículos de carácter tributarios referidos en el presente régimen...?. III.- Luego de examinar los antecedentes de hecho y de Derecho que informan la causa, he de coincidir con la solución propiciada por la Dra. Puig en confirmar la sentencia de grado en virtud de que las previsiones de la cláusula SEGUNDA de la escritura pública N° ... permite colegir que la ?...la finalidad principal del crédito no fue la actividad agroforestal...?, por lo que devienen inaplicables en la especie las previsiones de la ley 5890. Claramente al adquirir ?acciones? el contribuyente no está invirtiendo ?directamente? en la actividad agroforestal exenta, como exige la norma provincial, ya que el préstamo con garantía hipotecaria fue otorgado para la cancelación de una obligación pecuniaria a la razón social vendedora por la aludida operación comercial. Ello pone en evidencia que los fondos no estaban destinados ?directamente? a ?nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes...?, ni a ?la instalación de nuevos proyectos forestoindustriales y las ampliaciones de los existentes...?, que constituye la exigencia legal a cumplir y cuya finalidad la explicita con claridad la letra de la ley, al consignar que tales actividades se desarrollen para aumentar ?la oferta maderera a través de la implantación de nuevos bosques?. En otras palabras, resultando prístino el objetivo de la ley sancionada para la promoción de las actividades que reseña, en el caso, no cabe otra solución, que la brindada en primera instancia, que es la resultante de la labor interpretativa que aconseja, tanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como el Superior Tribunal de Justicia local, al sostener que ?...Que según se ha señalado en reiteradas oportunidades, la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, (especialmente cuando aquella concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente) y que los términos empleados en ella no deben entenderse como

superfluos sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos usados (Fallos: 315:1256; 318:950 y 324: 2780). Asimismo, cuando la ley no exige esfuerzo de comprensión debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones ajenas al caso que aquella contempla (Fallos: 313:1007).? (CSJ, 1574/2014/RHI Bignone, Reynaldo Benito Antonio y otro si recurso extraordinario, sent. del 3 de mayo de 2017)(Cfr: STJ; Sentencia N° 49 dictada el 28.08.18 en el expte N° STD 860/9 , caratulado "LUCERO MARIO GUIDO C/ ESTADO DE LA PCIA. DE CORRIENTES S/ RECURSO FACULTATIVO").

IV.- A ello no empece que en la parte final de la cláusula ?SEGUNDA? del contrato de mutuo perfeccionado mediante la escritura N° ..., protocolizada a tenor de la individualizada con el N° N° ..., se estableció que, ?por defecto? el préstamo sería destinado ?a la actividad agroforestal que el deudor desarrolla?, dado que una estricta hermenéutica de la aludida normativa conlleva a concluir que la exención que regula comprende a instrumentos que ?directamente? tengan por objeto la promoción de ?inversiones? que tiendan a ?aumentar? la oferta maderera y ello no se ha acreditado en estas actuaciones. Tampoco tiene gravitación para apartarse de lo decidido en la instancia de origen que tanto ?GARRUCHOS S.A.?, como ?GARRUCHOS FORESTADORA S.A.? desarrollan la actividad promocionada y se encuentren amparadas por el ?certificado de estabilidad fiscal? porque la respuesta a la controversia depende exclusivamente de si el ?hecho imponible? registra una inversión de la naturaleza e índole de la exigida por la norma para tornar operativa la exención, es decir, que persiga como efecto ?directo? el incremento de los bosques y, a la luz de lo esgrimido, es negativa. Además, la apelante no ha acreditado tal extremo, pues las constancias glosadas a fs. 152/162 aluden a proyectos de inversión agroforestal específicos a realizarse con anterioridad a la fecha de la mencionada escritura en la Provincia de Misiones. Por lo tanto, partiendo de la base de que los impuestos son prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código o de leyes Especiales, están obligadas a pagar al Estado las personas que realicen actos u operaciones que la ley considera como hechos imponibles (art. 2° C. F.) y, que el hecho imponible ? es todo hecho, acto, operación o situación de la vida económica o jurídica, de los que este Código o leyes especiales, hagan depender el nacimiento de la obligación impositiva, cuya verdadera naturaleza se determina atendiendo a los actos o situaciones efectivamente realizados con prescindencia de la forma o de los contratos del derecho privado en que se exteriorice (art. 8° C.F.), por lo que tendrá el carácter de contribuyente, la persona física o jurídica, en tanto se verifique respecto de los mismos, el hecho imponible que les atribuyen las normas respectivas, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria (art.18), resulta que, en el caso, el impuesto de sellos que gravó el instrumento en que se plasmó la operación crediticia era exigible por no concurrir los presupuestos que habiliten la exención perseguida.

V.- Finalmente, no asiste razón a la recurrente respecto a que correspondía aplicar al caso la dispensa establecida en la Ley Provincial No 4767/94, que dispuso la derogación del impuesto de sellos ?...sobre las operaciones financieras y sus accesorios, efectuados por entidades comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 y sus modificatorias, en el marco de líneas crediticias aprobadas por las mismas que estén destinadas en forma exclusiva y específica al financiamiento de actividades productivas del sector agropecuario, de la industria manufacturera y de la construcción de inmuebles?...?derogación (que) se extenderá a las refinanciaciones, adelantos en cuentas corrientes, descuentos, acuerdos, descuentos de documentos y todas otras operatorias similares así como sus accesorias, en la medida en que los destinatarios desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias, de la industria manufacturera y de la construcción de inmuebles?. En efecto: No obstante lo alegado, no ha demostrado que la finalidad de la línea crediticia era, el financiamiento específico de las actividades productivas del sector agropecuario, lo que sella la suerte desfavorable de la pretensión recursal. A ello corresponde aditar, que los fondos prestados han tenido como efecto, únicamente, el ingreso al patrimonio de la actora de ?acciones? que constituyen el capital de una empresa forestal que es distinta y respecto de la que percibirá utilidades -sino tuviere que soportar pérdidas- lo que implica que estamos en presencia de dos ?sociedades? que actúan en forma independiente y el hecho de erigirse en ?accionista? no la habilita a ser amparada por la dispensa impositiva regulada por la ley N° 4767/94, por no configurarse el supuesto de hecho que la torna aplicable. Esta es, por otra parte, la correcta hermenéutica que impone la plena vigencia del principio de legalidad, cuya observancia es insoslayable, porque ?en materia tributaria rige el principio de legalidad o de reserva de ley que no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto la creación de impuestos, tasas o contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (CSJN Fallos: 329:1554, "Nación AFJP S.A. v. Provincia de Tucumán" 332:2872, Consolidar SA - ART c. Superintendencia Riesgos Trabajo -resls. 39/98 y 25.806/98).

Además, ?...es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos. De allí que como se ha señalado con acierto: ?La administración debe ser legal; si su actividad es ilegal debe rectificarse, y en primer término por la propia Administración pública, y

a falta de ella por el órgano jurisdiccional competente. El administrado debe tener las garantías de justicia respecto de la Administración Pública (BIELSA, Rafael en "Derecho Administrativo", t. 1 N° 40, p 317, Ed. El Ateneo, 1947) ... Que desde antiguo esta Corte ha afirmado la vigencia de tal principio, de indudable contenido ético, declarando que "La Administración que debe ser leal, franca y pública en sus actos ..." no puede utilizar en su beneficio una posición ventajosa que no se apoya en una recta aplicación de la ley, pues ese apartamiento del principio de legalidad la colocaría en situación aún más desfavorable ... Que el sometimiento del Estado moderno al principio de legalidad, lo condiciona a actuar dentro del marco normativo previamente formulado por ese mismo poder público que, de tal modo, se autolimita. El ejercicio de tal poder, por ende, no puede desvincularse del orden jurídico en que el propio Estado se encuentra inmerso... (Fallos 312:1686... (NAVEIRO DE LA SERNA DE LÓPEZ HELENA MARÍA, CS, 1992/ 11/19, Fallos: 315:2771). En el mismo sentido se ha pronunciado el Superior Tribunal de Justicia de Corrientes afirmando que "En el procedimiento administrativo en general, es obligatorio el cumplimiento del principio de legalidad, por lo.. (que)...es aplicable al caso concreto lo consignado en el art. 4° inc. a) de la Ley 3460, es decir, que la Administración Pública actúa sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar actos, funciones o servicios que autorice dicho ordenamiento..." (STJ: Sentencia N° 34; 02/08/2000 in re "IBAÑEZ, JOSE MARIA C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS Y ESTADO DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES S/ DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA - EXPTE. N° 10525/95?"). Es oportuno recordar que, "en materia de interpretación de las normas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que debe otorgarse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos normativos de manera que armonicen con el resto del ordenamiento jurídico y, a tal fin, los jueces deben obviar posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal, toda vez que ellos, en cuanto servidores del derecho para la realización de la justicia, no deben prescindir de la "ratio legis" y del espíritu de la norma" (Fallos 257:99 -La Ley, 113-458-; 259:63; 271:7; 302:973 -La Ley, 1980-D, 397-) y ello implica "la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción" (Fallos 303:578), labor que se ha observado en estas actuaciones al ponderar que la tésis del sistema normativo reseñado exige que se desarrolle una efectiva actividad que aumente la oferta de madera al mercado para su comercialización y/o industrialización, como actividad productiva, lo que no se desprende en forma categórica de los "actos" jurídicos que se erigieron en "hecho" imponible a los fines tributarios. Interpretar lo contrario conllevaría a incumplir con el propósito de la ley, por lo que me adhiero a la solución propuesta en el primer voto, dado que los reproches formulados carecen de entidad para conmovier lo resuelto en la instancia de grado. ASI VOTO. Por lo que no siendo para más se da por finalizado el presente acuerdo, pasado y firmado todo por ante mí, Secretaria autorizante, que doy fe. Firmado: Doctoras María Herminia Puig - Nidia Alicia Billinghamurst de Braun. Ante mí, Dra. Carolina Daniela Vega Curi -Secretaria.- Concuera fielmente con su original obrante en el Libro de Sentencias de Amparo de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral, expido el presente en la Ciudad de Corrientes, a los veinticuatro (24) días del mes de octubre de dos mil dieciocho. Conste. Dra. CAROLINA DANIELA VEGA CURI Abogada - Secretaria Actuarial Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral - Poder Judicial Provincia de Corrientes SENTENCIA Por los fundamentos de que instruye el precedente Acuerdo; SE RESUELVE: 1°) NO HACER LUGAR al recurso de apelación de fs. 176/184 y confirmar el Fallo N° 45 de fecha 19.12.2017 en todas sus partes. 2°) Costas al actor vencido. 3°) REGULAR los honorarios de los letrados intervinientes en el ...% de lo que correspondiera en la instancia de origen de acuerdo a las nuevas pautas de vencimiento establecidos en ésta instancia (art. 2°, 9°, 14° de la ley 5822). 4°) Insertar, registrar y notificar. Dra. NIDIA ALICIA BILLINGHURST DE BRAUN Presidente de Cámara Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral - Poder Judicial Provincia de Corrientes Dra. MARIA HERMINIA PUIG Juez de Cámara Dra. CAROLINA DANIELA VEGA CURI Abogada - Secretaria Actuarial Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral - Poder Judicial Provincia de Corrientes 034588E