

OPANQ1 EXPTE. 20029/2020 - “GOTA DE PIEDRA SA C/ PROVINCIA DE NEUQUÉN S/ TRIBUTARIO”.

RESOLUCIÓN CAUTELAR

Neuquén, 7 de septiembre de 2020._

I.- ANTECEDENTES

1. Pretensión Cautelar (hojas 28/58)

“GOTA DE PIEDRA S.A.” (en adelante, “la empresa” o “GDP”, indistintamente) dedujo acción procesal administrativa contra la Provincia del Neuquén.

Solicita que se declare la nulidad de la Resolución 111/DPR/2020 dictada por el Director de Rentas de la Provincia en el marco del Expediente 8223-005593/2019, que rechazó el descargo interpuesto contra la liquidación del impuesto de sellos practicada sobre el contrato celebrado con la empresa “Tanuz Hermanos SACIFIA”.

Relata que el referido contrato fue celebrado el 09/09/2019 y que tiene por objeto la constitución de un derecho real de superficie en su favor.

Refiere que con la adquisición del derecho real de superficie se propuso valorizar el inmueble para su posterior explotación comercial y que a cambio de ello TANUZ recibiría como contraprestación trimestral por la creación del derecho de superficie el 5% de los montos que se facturen.

Reconoce que como principio de ejecución depositó en favor de la firma la suma de U\$S 200.000.

Señala que la controversia afina en la interpretación de la cláusula IV, que estableció la opción de compra del inmueble con dos reglas: un valor por hectárea de U\$S 150.000, actualizable al 10% anual y la devolución de dos hectáreas de tierra al finalizar cada año de contrato en el cual no se hubiere ejercido la opción de compra.

Narra que consideró que debía tributar por el único instrumento perfeccionado con la firma de la escritura de referencia, es decir, sobre el derecho real de superficie establecido sobre el inmueble de 220.000 m2 y por ello dice que el 17/09/2019 abonó el impuesto de sellos de conformidad con la autoliquidación del mismo que observó legítima y razonable a la luz de los principios y normas que gobiernan dicho tributo, tomando como base imponible esa suma.

Sin embargo, indica que, en forma sorpresiva, la Dirección Provincial de Rentas (en adelante, “DPR”) comunicó a la Sociedad que, además, debía tributar por el valor de las hectáreas como consecuencia de la opción de compra establecida en la cláusula cuarta del contrato, asimilándola insólitamente a una operación de compraventa de inmueble sujeto a condición.

Con cita de un correo electrónico, anota que la administración considera que la cláusula de opción de compra sería una condición y, como tal, que debe ser entendida como pura y simple a los efectos del impuesto de sellos.

Esta posición, nota, también se reflejó en la liquidación emitida el 21/10/2019 por el organismo donde se verifica el reclamo de una supuesta diferencia derivada de la inclusión del valor hectárea: “Observación: 1- Debe abonar diferencia visado (U\$S 3.500.000 x 15 0/00) más los intereses y mora calculados al día del efectivo pago.

Narra que contra dichos actos, el 01/11/2019 presentó un descargo ante el fisco detallando los motivos por los cuales había liquidado el impuesto sobre la base de U\$S 200.000 y no sobre el valor de las tierras.

No obstante, señala que el organismo dictó la resolución que se impugna y dio por agotada la instancia administrativa en los términos del artículo 149 del Código Fiscal (en adelante “CF”).

Apunta que la posición de la DPR es claramente ilegítima.

De manera previa, alega que el acto impugnado fue dictado con total desapego a los procedimientos establecidos en el CF neuquino y a los principios establecidos por Ley 1284, pues se obvió el procedimiento determinativo de oficio como si éste no existiera.

En tal sentido, señala que el Fisco emitió la Resolución 111/20 amparándose en el artículo 149 del CF, el que solo puede ser utilizado en caso de que “no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial”, dejando de lado el hecho de que la norma prevé el Procedimiento de Determinación de oficio, que conforme el artículo 42, contempla aquellos casos en que “por la naturaleza del impuesto no existiere el deber formal de presentar declaración jurada y la obligación fiscal se encuentre incumplida” (inciso c).

Ello, apunta, le quitó la posibilidad de esgrimir sus defensas ante un juez administrativo con suficiente amplitud de debate y prueba.

Luego ingresa en el fondo.

En primer lugar, endilga arbitrariedad al acto impugnado.

Niega que del contrato surja definición o concepto alguno que indique una condición, resolutoria o suspensiva, que haga aplicable el artículo 226 del CF y, en consecuencia, considerar que se instrumentó la venta de hectáreas bajo condición.

Cita, en apoyo de su interpretación, la previsión sobre el instituto que hace el Código Civil y Comercial y la regulación de la transmisión del dominio.

En segundo orden, argumenta que si se considerase aplicable dicho artículo del CF y de tratarse de un contrato condicional, ello resultaría claramente inconstitucional, por violar elementales derechos y principios cardinales del derecho tributario, entre otros, el principio de reserva de ley y jerarquía de leyes y el derecho de propiedad (artículos 4, 14, 17, 33 y c.c. CN).

En esa dirección, endilga que el acto impugnado representa un enriquecimiento sin causa del fisco provincial en desmedro del patrimonio, un despojo o confiscación.

Entiende como ilegítimo e irrazonable que el fisco pretenda gravar la opción de compra, pues no es un instrumento en los términos exigidos por la Ley de Coparticipación y el CF, por ende, por aplicación del principio de legalidad no hay hecho imponible, ni puede éste ser creado por analogía ni por otro poder distinto al designado a tal fin en la Constitución Provincial.

En esa línea, subraya que conforme al artículo 9 inciso b) de la Ley de Coparticipación, *“en lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia...”*, aspecto que repite a lo largo de la ley.

Insiste en que la opción de compra es una mera cláusula contractual que de ninguna forma puede considerarse autosuficiente para la adquisición del inmueble. Recurre a los principios de instrumentalidad y de autosuficiencia del instrumento citados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En dicho marco, solicita que se lo exima de cumplir con el pago previo establecido en el artículo 7 de la Ley 1305 como recaudo de admisibilidad formal de la demanda, y se acepte como sustitución a título de garantía la constitución de un seguro de caución a su favor por las sumas reclamadas.

Refiere que así se encontraría debidamente asegurado el interés fiscal comprometido, su derecho de defensa, la garantía de razonabilidad y el derecho de propiedad. Cita jurisprudencia en apoyo a su petición.

Pide la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

Para fundamentar la verosimilitud en el derecho, apela a los agravios contenidos

sobre el fondo en la pretensión que demuestran el manifiesto actuar arbitrario que atribuye al fisco provincial.

En cuanto al peligro en la demora, expone que si no se suspende la ejecución del acto podría sufrir el inicio de una ejecución fiscal, el embargo de sus cuentas bancarias y un grave entorpecimiento en sus actividades. Ello, argumenta, podría evitarse de aceptarse el seguro de caución que dice acompañar.

2. Contestación del traslado (hojas 70/80)

El Fiscal de Estado se presentó y contestó el traslado, calificando a ambas pretensiones (la sustitución del pago previo por un seguro de caución y la suspensión de la ejecución) como improcedentes.

En cuanto a la medida cautelar, acusa defectos en el modo de peticionarla e indica que en la resolución atacada se encuentran los fundamentos que respaldan su accionar.

Cita el principio de congruencia procesal. Refiere que la regla es la ejecutoriedad del acto administrativo. Transcribe jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia a efectos de fundamentar la excepcionalidad de la cautela.

Descarta el requisito de nulidad *prima facie* del acto, así como la presencia de daño grave.

Destaca que la actora es una persona jurídica con fines de lucro que cuenta con solvencia económica, lo que se desprende de la misma operación realizada con un monto muy elevado en dólares.

Subraya que, de hacerse lugar a la medida, se generaría un disvalioso precedente que podría producir un efecto “cascada”.

Expone que debe el interés colectivo por sobre la conveniencia de los particulares. Transcribe más jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia.

Manifiesta que no se evidencia de ninguna manera la urgencia para conseguir la medida peticionada, sino que de la conducta de la actora surge todo lo contrario.

Reitera que no hay peligro en la demora, pues el actor no impulsó en tiempo y forma el cuestionamiento al accionar estatal.

Agrega que no se puede hacer lugar tampoco a las medidas solicitadas, pues sería necesario un más amplio debate, y que incluso se podría adentrar en el análisis y decisión sobre el fondo del asunto lo que no resulta viable en esta instancia.

Se opone a la procedencia del seguro de caución para sustituir pago previo, así

como a su eximición. En esa línea, resalta que la póliza acompañada se emitió a nombre del Juzgado, siendo que a quien le adeuda directamente es a la Provincia del Neuquén.

Sostiene que no existe siquiera una mínima acreditación de que la empresa actora no tendría capacidad para pagar el tributo o cómo afectaría el funcionamiento de la empresa tal necesidad de efectuarlo.

Añade a lo expuesto la difícil situación de público conocimiento que viene afectando los ingresos provinciales. Cita jurisprudencia del TSJ.

Subsidiariamente, argumenta respecto de la sustancia del aspecto cautelar.

Narra que la presentación impugnatoria se encuadró como recurso de apelación en los términos del artículo 149 del CF provincial vigente, dando lugar al dictado de la Resolución 111/DPR/20 que la rechazó.

Destaca que el Fisco consideró que la base imponible se conformaba con lo previsto en la cláusula segunda del contrato (U\$S 200.000 que se abonan en concepto de importe a cuenta de futuros cánones) y en la cláusula cuarta, que estableció una opción de compra, alcanzada por el impuesto de sellos, por aplicación de los artículos 222 y 226 del CF.

Alega que ésta última establece una opción de compra que para el derecho tributario provincial configura un hecho imponible que debe abonar dicho tributo por estar instrumentado en el contrato y cumplir con el recaudo de onerosidad al fijar las partes un valor por hectárea bruta y una actualización para el mismo, con abstracción de su validez o eficacia o verificación de sus efectos conforme lo previsto por el artículo 222 del CF vigente.

Añade que, conforme al artículo 268 de este cuerpo, el contribuyente debió haber formalizado la consulta vinculante a los fines de proceder a la liquidación correcta del tributo a abonar, siendo que de acuerdo al punto I – quinto de la escritura tenía a su cargo el pago de todos los impuestos, tasas y contribuciones.

Denuncia que en forma unilateral, y sin conformidad ni aval de la Provincia, en el punto VI se dejó constancia de que la operación ascendía a la suma de \$ 11.400.000, por lo que cualquier suma que pudiese intentado abonar en concepto de impuesto de sellos en base a ese importe, lo hace bajo su exclusiva responsabilidad.

Por todo ello, descarta violación al principio de legalidad tributaria.

Defiende la legalidad del procedimiento aplicable.

En tal sentido, cita el artículo 228 del Código Fiscal, en cuanto impone a las partes de un contrato del que resulte hecho imponible el deber de exteriorizarlo por

medio de la autoliquidación o requiriendo la intervención de la DPR.

Sobre ello, expresa que la norma expresamente prevé entre los procedimientos la liquidación del impuesto de sellos y que, de optar las partes por su autoliquidación, ello no obsta a las facultades de auditoría y de fiscalización del Fisco para establecer su correcta liquidación y pago.

Advierte que en caso de diferir con la postura fiscal, el contribuyente siempre tiene a mano la vía recursiva prevista en el artículo 149.

Postula que la motivación del acto fue correcta.

Agrega que el artículo 222 del CF prevé que cuando de la lectura de un instrumento surja la existencia de otros actos o contratos sujetos al tributo que se configuren distintos hechos imposables, se deberá abonar el impuesto que por cada uno de ellos correspondiere.

En dicho sendero, afirma que la opción de compra encuadra en el precepto citado, por lo que debe tributar por el solo hecho de estar instrumentado y cumplir con el requisito de onerosidad, con abstracción de su validez o eficacia.

Dichas normas, estipula, coinciden con el artículo 9 inciso a) punto II de la Ley de Coparticipación Federal.

Ello, refiere, hace caer la afirmación de un supuesto enriquecimiento sin causa del Fisco provincial, dado que el obrar de la administración está debidamente fundado en los actos instrumentados y por la normativa aplicable.

II.- CUESTIONES JURÍDICAS

Tal como ha sido planteada la cuestión, la pretensión de la actora en esta instancia se enfoca sobre dos puntos.

Por un lado, solicita que se la exima del recaudo del pago previo requerido por el artículo 7 de la Ley 1305 y que se acepte en sustitución, a título de garantía de cumplimiento para el caso de que se rechace la demanda, la constitución de un seguro de caución a su favor.

En segundo orden, peticiona que se suspenda la ejecución del acto que impugna, tomando también como caución el seguro que se acompaña.

Por una cuestión de orden lógico, en primer término se analizará lo que respecta a este último punto, es decir, se analizará si corresponde o no hacer lugar a la suspensión de la ejecución del acto de determinación del tributo.

1.- Tratamiento de la cautelar deducida

La medida cautelar solicitada por la actora se dirige a obtener la suspensión de la ejecución de la Resolución 111/DPR/2020 de la DPR, que rechazó el descargo contra la liquidación del impuesto de sellos practicada sobre un contrato celebrado entre aquella y un particular.

Se trata, desde luego, de una medida cautelar suspensiva, encuadrable en los artículos 21 y 22 de la Ley 1305.

Vale recordar que la suspensión de los efectos del acto impugnado exige que *prima facie* este sea nulo o pueda producir un daño grave si aparece como anulable (art. 21 y siguientes de la Ley 1305).

En cuanto a la verosimilitud del derecho, es decir, la demostración *prima facie* de la nulidad del acto, nuestro máximo tribunal federal ha reiteradamente destacado que *como resulta de la naturaleza de las medidas cautelares, ellas no exigen el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino solo de su verosimilitud. Es más: el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no exceda del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad*¹.

En similar sentido, ha sostenido que exigir un juicio de certeza contradice la propia naturaleza del instituto cautelar, que se desenvuelve en el plano de lo hipotético o aparente².

Por otro lado y sin perjuicio de ello, también es doctrina de la Corte Suprema que el régimen de las medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez³ y con la necesaria prudencia, que deriva también de la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y de la consideración del interés fiscal comprometido⁴, porque la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por las respectivas normas es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado⁵.

Ahora bien, la prudencia en el juicio no puede transformarse en la negación del derecho de obtener la suspensión de la ejecución de tributos cuya determinación aparezca *prima facie* viciada, pues ello sería tanto como derogar jurisdiccionalmente el derecho a las medidas cautelares en materia tributaria y, con ello, el derecho a la tutela judicial efectiva.

1 CSJN, Fallos: 306:2060; 330:2610, entre otros.

2 CSJN, Fallos: 330:5226, entre otros.

3 CSJN, Fallos: 316:2922 y 322:2275.

4 CSJN, Fallos: 319:1069.

5 CSJN, Fallos: 321:1010 y 340:1136.

Es por ello que la misma Corte ha afirmado que tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre base *prima facie* verosímiles⁶.

En similar sentido, el Tribunal Superior de Justicia ha suspendido incluso un juicio de apremio que ya se encontraba en trámite, cuando advirtió que la pretensión cautelar se apoyaba sobre bases verosímiles⁷.

Pues bien, conviene corroborar si, *prima facie*, fue ilegítima la determinación propiciada por la administración y, por tanto, corresponde suspender su ejecución.

En tal sentido, a la hora de corroborar si procede la aplicación del tributo, tres son los presupuestos del hecho imponible: instrumentación, territorialidad y onerosidad.

El artículo 218 del CF precisa que “*Estarán sujetos al pago del Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones de este título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, siempre que: a) se otorguen en jurisdicción de la Provincia del Neuquén, así como también los otorgados fuera de ella, en los casos especialmente previstos; y b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados*”.

La controversia afina en el primero de los recaudos, es decir, a la *instrumentación* de la operación gravada.

Mientras la actora afirma que se trata de un contrato mediante el cual se estatuye un derecho real de superficie, con una opción de comprar una, algunas o todas las hectáreas sujetas al mismo, la demandada sostiene que se trata de una compraventa sujeta a condición.

En tal sentido, se ampara en los artículos 222 y 226 del CF.

El primero, en cuanto dispone que por todos los actos, contratos u operaciones a que se refieren los artículos anteriores, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia o verificación de sus efectos.

El segundo, porque establece que los actos sujetos a condición serán considerados como puros y simples a los fines de la aplicación del impuesto.

Si bien el CF neuquino adolece de un concepto de “instrumento”, cabe remitir al propuesto en la Ley de Coparticipación 23.548 que a los fines del impuesto de sellos, lo caracteriza como toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados, de manera que revista los caracteres

6 CSJN, *Fallos*: 250:154; 251:336; 307:1702; 316:2855.

7 TSJ, SDO, R.I. 5897/07 y CSJN, *Fallos*: 314:1312.

exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes (art. 9°).

En esa inteligencia, es que se adopta el requisito de instrumentación como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación observa que el principio de instrumentación significa que *“no existe impuesto sin que el acto no esté instrumentado”*, y añade que *“no se puede presumir la existencia del instrumento a los efectos de gravar determinado contrato, aun cuando se pruebe que aquél existe”*⁸.

Del mismo modo, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, ha precisado que el hecho imponible del Impuesto de Sellos consiste en la circunstancia fáctica de instrumentar los actos, contratos u operaciones comprendidos, prescindiendo de su contenido⁹.

El Código Fiscal ha seguido estas premisas en torno a la exigencia de la instrumentalidad como presupuesto del hecho imponible.

En efecto, el artículo 222 precisa que *“Por todos los actos, contratos u operaciones a que se refieren los artículos anteriores, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia o verificación de sus efectos. Cuando de la lectura de un instrumento surja la existencia de otros actos o contratos sujetos al tributo se deberán presentar los mismos como paso previo a la intervención o trámite de visado. Cuando se configuren distintos hechos imponibles en un mismo instrumento se deberá abonar el impuesto que por cada uno de ellos correspondiere”*.

Por otro lado, la Corte Suprema ha sido categórica al expresar que *“...en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto”*¹⁰.

Ahora bien, es menester, a los fines de determinar si se configura el hecho imponible, que el instrumento sea autosuficiente.

En tal sentido, la ya citada Ley de Coparticipación Federal establece que debe recaer sobre *“actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados”* y aclara que *“se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que*

8 CSJN, Fallos: 321:358.

9 C.N.A.C.A.F., Sala IV, “*Sarah de los Corazones*”, 10/12/2019

10 CSJN, Fallos: 327:1108.

revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes” (artículo 9, inciso a), apartado 2, párrafos primero y segundo).

Es por aplicación de dicho precepto que la Corte fue vehemente al afirmar que *“si los documentos carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas, la determinación impositiva practicada por el Fisco de la Provincia de La Pampa se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones ‘sin necesidad de otro documento’”*¹¹.

Bajo dichos postulados, y dentro del marco acotado del análisis cautelar, se aprecia la verosimilitud del derecho de la actora. Veamos.

Conforme a la controvertida Cláusula Cuarta del contrato, que establece la opción de compra, *“Las partes establecen una opción de compra del INMUEBLE, total o parcial de alguna/a hectárea/s que la compone/n, a favor de la DESARROLLADORA. A este fin las partes fijan un valor por hectárea bruta de Dólares Ciento Cincuenta Mil (U\$S 150.000) durante los primeros doce meses de vigencia del presente contrato, en cuyo monto ya se consideran la totalidad de las superficies que se requieran ceder y las tramitaciones y gastos que signifiquen la gestión y aprobación en cada etapa que serán absorbidas por la DESARROLLADORA. Dicho valor tendrá una actualización de un 10% anual acumulativo, es decir, que el valor fijado entre las partes corresponde al precio de venta desde la firma del presente contrato hasta el cumplimiento de los doce meses de vigencia. Luego, a partir de los 12 meses, dicho valor se verá incrementado en un 10% acumulativo y así hasta llegar hasta la finalización del plazo de opción de compra”*.

Por otro lado, la desarrolladora debe “devolver” a la propietaria dos hectáreas afectadas al derecho real de superficie por cada año en el que no ejerza la opción de compra.

En el instrumento ello se ejemplifica del siguiente modo: *“al finalizar los primeros 12 meses de contrato, de no haber ejercido la opción de compra, deberá liberar las hectáreas 22 y 21, y así sucesivamente de modo decreciente, de acuerdo al anexo 2 que se agrega al presente. De haber ejercido la opción de compra por una hectárea, deberá devolver solo una, y de haber ejercido una opción de compra mayor a las 2 hectáreas, ello impactará en los ejercicios subsiguientes, con el correspondiente derecho a la no devolución de hectáreas. Asumiendo íntegramente las inscripciones registrales, planos y demás trámites que resulten necesarios”*.

11 CSJN, Fallos: 338:203.

En la escritura pública el escribano hace constar que el título -Dominio 031514 e Inhibiciones 031515- corresponde a Tanuz Hermanos SA.

Asimismo, el escribano da cuenta de que la operación asciende a pesos once millones cuatrocientos mil (\$ 11.400.000) cotizando la unidad dólar a un valor de pesos cincuenta y siete (\$ 57), a precio vendedor del Banco de la Nación Argentina.

De la lectura de la cláusula cuarta no se desprende configurada la mentada “instrumentalidad” de la operación, ni la autosuficiencia exigida de acuerdo a los parámetros más arriba expuestos.

Resulta meridianamente claro, siempre en el análisis que permite el acotado marco del universo cautelar, que el contrato que este instrumento perfecciona es uno de derecho real de superficie, mientras que la compra no se encuentra perfeccionada.

Es más, existe una clara posibilidad de que no se perfeccione nunca, o de que se perfeccione solo por una porción del terreno que hoy es el objeto de la superficie forestal.

Pero además, y esto resulta trascendente, en caso de que la aquí actora ejerciera la opción, deberá otorgar, necesariamente, otro instrumento o documento para perfeccionar la compraventa y poder, así, exigir el cumplimiento de su objeto.

Por otra parte, en caso de que dicha operación se celebre, sería menester, a los fines de que la cosa sea transferida al patrimonio de la aquí actora, la extensión de un nuevo instrumento público, necesario a los fines de inscribir dicha compraventa en el registro respectivo, actuando a tales fines el escribano que la realice como agente de retención.

En tales condiciones, y dentro del marco acotado que imprime la cautelar, aparece como verosímil que la “opción de compra” que surge del contrato de Derecho Real de Superficie celebrado entre la actora y la empresa “TANUZ” no reúne los caracteres *prima facie* exigibles por el Código Fiscal en cuanto a la configuración del “instrumento” pasible de ser gravado por el impuesto de sellos.

A mayor abundamiento, conviene agregar que tampoco aparece *prima facie* legítima la interpretación dada por el Fisco respecto al artículo 226 (“actos sujetos a condición”).

Tal como fue pactada, la opción de compra en el referido contrato entre “Gota de Piedra” y “Tanuz” el ejercicio de la misma depende exclusivamente de su decisión, lo que nos conduce a una condición “puramente potestativa” que, conforme al artículo 344 del Código Civil y Comercial, resulta ser una condición ilícita.

En función de lo expuesto, corresponde hacer lugar a la pretensión cautelar y ordenar a la Provincia del Neuquén que, mientras se sustancia esta causa, se abstenga de ejecutar judicialmente la Resolución N° 111/DPR/2020.

Sobre el punto, cabe añadir que en esta decisión también se sopesaron los intereses públicos involucrados, pero se advirtió que, si no le asistiese razón a la actora, ella se traducirá sólo en la demora de la percepción del crédito.

A ello ha de adicionarse que no se trata de un caso que pudiera generar el “efecto cascada” que refiere el Fiscal de Estado, y que la diferencia entre el impuesto autodeterminado por la actora y el que surge de la liquidación de la DPR es sustancial.

Ahora bien, esa diferencia, que puede ser de gran magnitud para el giro comercial y ordinario de la empresa, es muy pequeña en relación con el presupuesto de la Provincia, sobre todo considerando, como se dijo, la circunstancia de que no se trata de un caso que pueda ser considerado “testigo” a fin de generar efecto cascada.

Entonces, en el caso, la postergación en el ejercicio del derecho de la Provincia no importa negación de la garantía constitucional de accionar ni una riesgosa interferencia en los intereses fiscales, y esta circunstancia aparece como el mal menor frente a las argumentaciones y consecuencias expuestas por la empresa accionante.

2- Solicitud de eximición del pago previo

Corresponde analizar la procedencia de la petición relacionada con la exención del pago del tributo -exigido en virtud del artículo 7 de la Ley 1305- y su sustitución por un seguro de caución.

El requisito del *solve et repete* (“pagar y luego repetir”) es una carga cuyo incumplimiento torna inadmisibile la posibilidad de controvertir por la vía procesal administrativa los tributos y, por ello, importa una concesión especial a favor del Estado como demandado.

La regla del *solve et repete* no es censurable en sí, siempre y cuando no se siga un criterio fundamentalista para tenerlo por cumplido, pues no debe traducirse en un real menoscabo del derecho a cuestionar judicialmente el acto administrativo pertinente, y tal imposibilidad debe encontrar apoyo en elementos objetivos de criterio agregados a los autos, estimando insuficiente a estos efectos las manifestaciones en abstracto del interesado¹².

Ahora bien, en el caso en examen, la denegación de la posibilidad de eximición

12 CSJN, *Fallos*: 250:208; TSJ, RI 4971/05, *TMP* y RI 104/10 autos *Tortoriello*.

del pago previo resultaría contradictoria con la decisión adoptada en el primer punto de la presente, es decir, con la suspensión cautelar concedida.

Es que si en efecto, se ordenó la suspensión del cobro compulsivo de la liquidación formulada por la DPR, no resultaría lógico exigirla en esta instancia procesal administrativa sin dejar en letra muerta dicha resolución.

Por ello, se hará lugar a la petición sólo en lo que exceda a la determinación del derecho real de superficie que surge del contrato.

Es decir, el actor deberá abonar el tributo, si no lo hizo ya, respecto a la liquidación originalmente realizada respecto al derecho real de superficie (U\$S 200.000) y la eximición se extiende a aquellos conceptos que excedan dicha suma, conforme la liquidación realizada por el Fisco provincial (U\$S 3.500.000), respecto de los cuales cabe hacer lugar al pedido de constitución de un seguro de caución que también opera en el caso a modo de contracautela. .

3.- Costas

Las costas serán soportadas en el orden causado, en atención a la excepcionalidad de la medida dispuesta, la complejidad de la causa y la divergencia de criterios doctrinarios y jurisprudenciales existentes (art. 69 del CPCyC por remisión del artículo 78 de la Ley 1305).

III.- RESOLUCIÓN

En mérito a lo expuesto, **RESUELVO:**

1.- Hacer lugar a la medida cautelar suspensiva peticionada por la actora y, en consecuencia, ordenar a la Provincia del Neuquén se abstenga, mientras tramita este proceso, de peticionar judicialmente la ejecución de la suma liquidada en concepto de impuesto de sellos sobre la opción de compra prevista en la cláusula cuarta del contrato, de acuerdo a los considerandos expuestos.

2.- Hacer lugar a la solicitud de eximición de pago previo conforme a los términos previstos en el Punto II de las Cuestiones Jurídicas.

3.- Aplicar las costas en el orden causado, conforme al artículo 69 del CPCyC, por remisión del artículo 78 de la Ley 1305.

4.- Registrar y **notificar electrónicamente.**

José C. Pusterla
Juez

Se registra