

LA PLATA, 15 de octubre de 2009.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2306-0073581, año 2003, caratulado "PULTE S.R.L."-----

Y RESULTANDO: --Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con los recursos de apelación obrantes a fojas 4195/4240 y 4374/4407, interpuestos por la Dra. Adela Alicia Codagnone en carácter de gestor de negocios de los señores Mariano Florencio Grondona y Alan Ernst Rockett, y por Jorge Joaquín Sauri en carácter de gerente del Grupo Farallón Desarrollos Inmobiliarios S.R.L (ex Pulte Consultora S.R.L. y ex Pulte S.R.L.), respectivamente, contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria nº 1707 de fecha 26 de diciembre de 2006, obrante a fojas 3922/3959, dictada por el Jefe del Departamento de Fiscalización Morón, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (actual ARBA).-----

-----Que la Resolución supra señalada determina las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, cuya actividad es "Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales; Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata; Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales; Venta al por menor de muebles usados; Servicios empresariales n.c.p.; Servicios de crédito n.c.p.; en lo referente a su situación como contribuyente del Impuesto de Sellos por la celebración de los contratos que se detallan en el artículo 5 de dicha resolución durante los períodos 2000 a 2003, por Pesos Seiscientos Cuarenta y Siete Mil Cuatrocientos Sesenta y Seis con Setenta y Siete Centavos (\$647.466,77). Aplica una multa por omisión del 10% del monto dejado de abonar, por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes de años anteriores) y establece la responsabilidad solidaria de los Señores Mariano Florencio Grondona, Arthur William Broslat y Alan Ernst Rockett (artículo 7º).-----

-----A fojas 4457, la Representación Fiscal eleva las actuaciones a esta instancia de conformidad a las previsiones del artículo 110 del Código Fiscal (t.o. 2004).-----

-----A fojas 4459 se deja constancia que la presente causa ha sido adjudicada

a la Vocalía de la 8° Nominación a cargo de la Dra. Dora Mónica Navarro, conociendo la Sala III. Se da impulso procesal.-----

-----Que a fojas 4467 se tiene por agregado el escrito presentado por la Dra. Adela Alicia Codadogne y se da traslado al señor Representante Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (art. 111 del Código Fiscal t.o. 2004), obrando a fojas 4468/4473 vta, el pertinente escrito de réplica.

-----Que a fojas 4478 se provee el ofrecimiento probatorio efectuado por la firma y los responsables solidarios en sus respectivos escritos de apelación.---

-----Que a fojas 4500 se tienen por agregadas las contestaciones efectuadas por los escribanos José Tomás Isasi, Pablo Junquet y Edmundo A. Scholz a los oficios librados. Asimismo, se le da por decaído el derecho a la producción del oficio pendiente de contestación por no haber sido instada por la apelante en tiempo oportuno y se clausura el período probatorio.-----

-----Que a fojas 4504 se dictan autos para sentencia, los que se encuentran notificados según constancias de fojas 4505/4507, por lo que la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta.-----

Y CONSIDERANDO: I.- Que tanto la firma como los responsables solidarios interponen sendos Recursos de Apelación contra el acto determinativo.-----

-----Que habida cuenta la similitud de las quejas planteadas en relación a los cuatro contratos respecto de los que las partes mantienen su disconformidad en cuanto a su gravabilidad en el Impuesto de Sellos, las mismas se exhibirán en forma conjunta.-----

-----Que en sus escritos recursivos los apelantes solicitan la revocación del acto impugnado por haberse emitido en clara violación a las normas positivas vigentes centrando sus agravios –como se anticipó- en los siguientes contratos:

1) Contrato de Fideicomiso en garantía celebrado con fecha 26/12/2002 entre Pinazo S.A., Adete S.A., Cominver S.A., Pulte S.R.L. y el Escribano Guillermo Francisco Fornieles. Al respecto, sostienen que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del gravamen reclamado por la Autoridad de Aplicación, por tratarse de una transferencia del dominio fiduciario sin contenido económico. Manifiestan que no existe una constitución de derecho real que accede a una operación onerosa, sino que se trata de una transmisión del dominio fiduciario

de los lotes y de las acciones sobre los cuales se realizará un emprendimiento constructivo, todo ello a título de confianza. Citan los informes N° 72/95, 99/00, 224/00 y 141/02 emitidos por la Autoridad de Aplicación, concluyendo que la transmisión de dominio fiduciario implica un acto a título de confianza que no reviste carácter oneroso. Señalan que la Autoridad Tributaria mantuvo el criterio de no gravar la transmisión de bienes en forma fiduciaria desde que se sancionó la Ley 24.441, con fundamento en la inexistencia del presupuesto de onerosidad que requiere la configuración del hecho imponible en el Impuesto de Sellos. -----

-----Que se agravan de la aplicación del criterio fijado en el Informe 210/01 de la D.P.R. para gravar el contrato en cuestión, porque entienden que el mismo está referido a otro tipo de operatoria consistente en un contrato oneroso (según se cita en el Informe un contrato de locación de obra) en cuyo mismo acto se transfiere la propiedad fiduciaria en concepto de garantía. -----

-----Que no se está ante un contrato de fideicomiso en garantía, aseveración a la que erróneamente llega la Autoridad de Aplicación, al entender que siempre en un contrato de fideicomiso constituido por bienes inmuebles se está sustituyendo un derecho real de garantía.-----

-----Que se trata de un fideicomiso inmobiliario puesto que el traspaso de los bienes (inmuebles) al fondo fiduciario tiene por finalidad efectuar un emprendimiento, una obra, sobre dichos bienes. Agrega que en este tipo de fideicomiso los bienes inmuebles transferidos en fiducia no tiene por finalidad volver al patrimonio de los fiduciantes en el mismo estado que se encontraban al momento de la transmisión, cuestión que no se verifica en el fideicomiso en garantía, en el que los inmuebles son transmitidos a un fondo fiduciario en garantía del cumplimiento del negocio principal, por lo que verificado éste, los bienes vuelven al fiduciante, operando de este modo, como si se tratara de un derecho accesorio de garantía.-----

2) Acuerdo de Opción del 28/07/2000 suscripto entre Pulte Consultora S.R.L., Pinazo S.A. y los Accionistas. Alegan que no se encuentra gravado porque en el mismo contrato se estipula su carácter gratuito, a su vez, manifiestan que el hecho imponible del Impuesto de Sellos no se verificó al momento de su

celebración, toda vez que el gravamen fue ingresado cuando se escrituraron los lotes, razón por la que gravar también dicho acuerdo como transferencia inmobiliaria, implica someter a imposición dos veces la misma operación.-----

-----Que el Acuerdo no puede ser considerado un “instrumento” según lo establecido por la Ley de Coparticipación 23548 en su artículo 9, ya que sólo con él no puede exigirse el cumplimiento de obligación alguna por parte de los beneficiarios.-----

-----Que se agravia también de la denominación dada al contrato por la Autoridad de Aplicación y que no se puede aplicar el artículo 236 del Código Fiscal desde que el perfeccionamiento de la compra depende únicamente de la decisión que tome el Beneficiario y no de un acontecimiento desde cuyo acaecimiento se pueda obligar al mismo al cumplimiento de su obligación y aquel a su vez, pueda exigir la contraprestación que hace a su derecho.-----

-----Que en caso de que se concluyera respecto de la gravabilidad del Acuerdo, se agravia de la base imponible tomada por la Administración, considerando que no deben formar parte de la misma, los valores correspondientes a las acciones y el de los gastos pactados, honorarios por lotes, honorarios por acciones, impuesto fiscal por lotes, impuesto fiscal por acciones y aporte provincial.-----

3) Primera modificación al Acuerdo de Opción celebrada el 13/10/2000 entre Pulte S.R.L., Pinazo S.A. y los Accionistas. Manifiestan que como no se encuentra gravado el Acuerdo de Opción tampoco lo está la presente modificación. -----

-----Que las reformas efectuadas responden a aspectos que hacen al avance del emprendimiento, cronograma de escrituración e individualización de los lotes como de las acciones a transferir, no importando la realización de una nueva operación económica entre las partes -----

-----Que reiteran el concepto de que no se está ante un instrumento gravable en los términos del Impuesto de Sellos ya que sólo con él no se puede exigir el cumplimiento de ninguna obligación por parte de los beneficiarios.-----

-----Que aún en el caso que estuviera gravado con el Impuesto de Sellos el contrato al cual modifica, tampoco correspondería el ingreso del tributo por este

contrato puesto que aquí no se verifica novación alguna. Lo contrario, implica lisa y llanamente percibir dos veces el mismo tributo.-----

-----Que reproduce similar agravio en cuanto a la base imponible que respecto del contrato de opción.-----

4) Contrato de compraventa de lotes a desarrollar del 09/01/2001, suscripto entre Pulte S.R.L. (comprador), Nordelta Administradora Fiduciaria S.A.

(fiduciario) y Nordelta S.A. (Nordelta). Aquí se ingresó el impuesto pero la Administración reclama una diferencia. Entienden que el Fisco no ha interpretado acabadamente los alcances del contrato.-----

-----Que aducen que las partes se limitaron a establecer las cláusulas que regirán ante el eventual supuesto de concluirse el acuerdo definitivo. La celebración del convenio se encontraba supeditada a una decisión y un comportamiento futuro de las partes, asimilables a una oferta previa y la posibilidad o no de su aceptación.-----

-----Que manifiestan que la opción per se, no resulta elemento constitutivo de derecho u obligación alguna para ambas partes. Sólo con la opción no se puede exigir el cumplimiento de obligación alguna por parte de los compradores. -----

-----Que cuestionan la base imponible ajustada para el presente contrato, entendiendo que el Fisco agrega a la misma el valor de los lotes y de las acciones vinculadas al Grupo II cuando en realidad se trata de opciones que no generan más que un derecho a ejercer en el futuro.-----

-----Que concluye que los denominados “Acuerdo de Opción” no pueden ser considerados instrumentos a los efectos del Impuesto de Sellos conforme la jurisprudencia de la Corte Nacional. A lo cual agrega que respecto de todos ellos debe ser de aplicación la doctrina que surge del artículo 264 del Código Fiscal. -----

-----Que en materia probatoria, manifiestan que la posición adoptada por el Fisco de ignorar o desestimar la prueba informativa ofrecida le genera un dispendio jurisdiccional grave e injustificado al obligarlos a recurrir a este Tribunal a fin de obtener un adecuado ejercicio de su derecho de defensa en juicio.-----

-----Que los responsables solidarios alegan la improcedencia de la responsabilidad solidaria endilgada en su carácter de directores en tanto se trata de una responsabilidad subjetiva basada en la culpa. En consecuencia, la Ley de Sociedades Comerciales no responsabiliza al directorio en cuanto cuerpo colegiado, sino a los directores individualmente considerados, por lo que estos se liberan de cualquier responsabilidad demostrando que actuaron en forma prudente y diligente. -----

-----Que el Fisco no hace mención a la conducta desplegada por los apelantes al atribuirles una supuesta responsabilidad en la que habrían incurrido por integrar el directorio de Pulte S.R.L. Agregan que dicha atribución es absolutamente contraria a los principios básicos del derecho penal, a las garantías constitucionales y a los compromisos asumidos por la República Argentina en los tratados internacionales sobre Derecho Humanos a los que se ha dado jerarquía constitucional. Citan Jurisprudencia.-----

-----Que plantean la improcedencia de la aplicación de intereses resarcitorios, cuestión que se acentúa en virtud del principio de accesoriedad al verificarse que no le asiste razón al Fisco en su reclamo. Transcriben jurisprudencia y doctrina en sustento de sus dichos.-----

-----Que se manifiestan en sentido contrario a la aplicación de la multa por omisión de tributo, toda vez que, de no darse lugar a los argumentos expuestos, surge en forma clara que ha mediado error excusable. Debe repararse que la contribuyente no ha tenido intención alguna de omitir el tributo, en virtud de que el Impuesto de Sellos ha sido declarado e ingresado aplicando los criterios que, al entender de las partes contratantes y los notarios intervinientes, reflejaban una cabal interpretación de las normas aplicables para la liquidación del Impuesto. Asimismo, consideran que no puede aplicarse una sanción cuando no media por parte del administrado un accionar que tipifique una conducta prohibida.-----

-----Que en cuanto a las sumas consentidas, informan que han suscripto un Plan de Regularización en el marco de la Disposición Normativa Serie "B" N° 91/06 por un monto total de \$14.265,22, solicitando que ese valor sea detráido del total determinado.-----

-----Que finalmente ofrecen prueba documental e informativa y hacen reserva del caso federal.-----

II.- Que en su escrito de conteste, el Sr. Representante Fiscal señala en primer término que el planteo relativo a la no admisión de la prueba ofrecida implica también el pedido de nulidad y siendo que en el acto recurrido se exponen los fundamentos dados por la Administración para proceder de tal manera, el agravio no puede tener acogida favorable.-----

-----Que asimismo considera que la Autoridad Tributaria no infringió el debido proceso, respetando a lo largo de todo el procedimiento el derecho de defensa de los apelantes, en tanto se los notificó de aquellos actos que la legislación ordena, otorgándole todas y cada una de las instancias regladas de defensa y prueba, por lo que solicita el expreso rechazo de este agravio.-----

-----Que respecto de la queja expuesta en relación al pronunciamiento obtenido por la apelante respecto del contrato de Fideicomiso celebrado el 26 de diciembre de 2002 entre Pinazo S.A., Adete S.A., Cominver S.A., Pulte S.R.L. y el Escribano Guillermo Francisco Fornieles , el que habría dado lugar a la Consulta 251/03 emanada de la propia Autoridad de Aplicación en virtud de la cual se concluye que el mismo no se encuentra gravado, la Defensa del Fisco entiende que queda absolutamente claro que el instrumento que se trajo a consideración oportunamente no resulta ser el mismo que ha sido objeto de gravabilidad en las presentes actuaciones. Agrega que de la Consulta 251/03 surge en forma palmaria lo expuesto, ya que allí se expresa: “La presente trata de una escritura en virtud de la cual...dicho acto se instrumenta con el fin de dar cumplimiento a lo pactado por las partes en el Contrato de Fideicomiso de fecha 26 de diciembre de 2002...” “...esta dependencia técnica no puede pronunciarse sobre la pertinencia de tal caracterización, toda vez que no se ha agregado a estas actuaciones copia del contrato de fideicomiso de fecha 26 de diciembre de 2002 al cual se refiere la escritura...”, no dejando lugar a dudas que el instrumento que se analizó en el marco de la consulta en cuestión, resultaba un acto posterior al contrato determinado. Por ello, continúa la Representación, la invocación de la doctrina de los actos propios no puede prosperar debido a que no ha habido contradicción en los criterios emanados

de la Autoridad Tributaria, razón por la cual, ratifica los argumentos vertidos en el acto recurrido con relación a la gravabilidad del instrumento.-----

-----Que con relación al tratamiento fiscal conferido a los contratos de Opción de fecha 28/07/2000, Primera modificación al Acuerdo de Opción celebrado el 13/10/2000 y el Contrato de Compraventa de lotes a desarrollar de fecha 9/01/2001, la Representación sostiene y da por reproducidos la totalidad de los considerandos del Informe Final de Inspección y del acto apelado, los que concluyen sobre su gravabilidad en el Impuesto de Sellos.-----

-----Que por otra parte, la Representación Fiscal señala que será tenido en cuenta en la realización de la liquidación final de la deuda, el acogimiento producido por la firma a los beneficios dispuestos en la D.N. Serie "B" 91/06, en cuanto al resto de los contratos involucrados y respecto de los que no se han manifestado agravios.-----

-----Que respecto del agravio referido a la aplicación de intereses, sostiene que la Provincia de Buenos Aires está facultada para dictar sus propias normas tributarias en la materia habida cuenta que la misma no ha sido objeto de delegación a la Nación. Cita jurisprudencia.-----

-----Que en virtud de la procedencia de las diferencias reclamadas, corresponde del mismo modo la multa aplicada y debe rechazarse el error excusable invocado por el contribuyente, destacando que la firma de autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses. A esto, suma un antecedente en el cual la misma empresa soportara la denegación del recurso intentado ante este Tribunal. Cita Jurisprudencia.-----

-----Que en lo referente a los agravios destinados a desvirtuar la responsabilidad solidaria, entiende la Representación Fiscal que el Organismo cumplió los pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la calidad de los apelantes como integrantes del órgano de administración de la firma de autos, en cada uno de los períodos ajustados, conforme lo establecen los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal (T.O. 2004 y correlativos anteriores), dando cuenta de la falta de actividad probatoria por parte de estos sujetos tendiente a relevarlo de tal imputación. Cita Doctrina y jurisprudencia.-

-----Que en relación a la pretendida aplicación de la ley 19550, manifiesta el Representante, citando jurisprudencia de este Cuerpo, que debe aplicarse aquí las normas contenidas en el Código Fiscal que en forma taxativa legisla el instituto en materia de derecho tributario dentro de las facultades retenidas por las Provincias.-----

-----Que ante la reserva del Caso Federal efectuada, destaca que el contribuyente podrá ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el momento procesal oportuno.-----

-----Que por último, solicita se confirme la Resolución recurrida, considerando el allanamiento parcial efectuado por los apelantes. -----

III. VOTO DE LA DRA. DORA MÓNICA NAVARRO: Que, en atención a los planteos de las partes, debe la Sala decidir, en esta instancia, si se ajusta a derecho la Resolución número 1737/06 dictada por la Autoridad de Aplicación.

-----Que tal como ha sido expuesto, la cuestión que debe ser objeto de tratamiento aquí se relaciona con cuatro contratos cuya imposición en el Impuesto de Sellos persigue el Fisco Provincial a partir de la Resolución 1737/06, habida cuenta que respecto de los restantes instrumentos las partes han procedido a su integración en el marco de la D. N. Serie “B” 91/06.-----

-----Que en razón de ello se procederá a analizar seguidamente cada uno de los acuerdos por los que se ha mantenido su queja.-----

-----Que previo a ello y respecto del agravio relativo a la falta de producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, es de señalar que habida cuenta el modo en que se ha procedido a dar tratamiento a la misma conforme la providencia obrante a fojas 4478 mediante la cual este Tribunal ordenó agregar la documental obrante en autos y librar la informativa propuesta, la queja introducida ha devenido abstracta, lo que así se declara.-----

-----Que sentado lo que antecede, hemos de abordar entonces el planteo introducido por las parte en cuanto al “Contrato de Fideicomiso en Garantía” celebrado con fecha 26/12/2002 entre Pinazo S.A., Adete S.A., Cominver S.A., Pulte S.R.L. y el Escribano Guillermo Francisco Fornieles obrante a fs. 702/730.

-----Que la Administración consideró gravado por el Impuesto de Sellos el citado instrumento por aplicación del Informe 210/01 el que refiere a un

Fideicomiso en Garantía.-----

-----Que entre sus argumentos, las partes señalan que mal puede ahora la Autoridad de Aplicación pretender gravar este contrato cuando mediante la Consulta N° 251/03 concluyó en sentido contrario. -----

-----Que en lo referido a este primer agravio, es de hacer notar, tal cual apunta el Fisco, que la Consulta en cuestión se expide respecto del tratamiento en el Impuesto respecto de una escritura "... en virtud de la cual tres empresas (fiduciantes) transfieren el dominio fiduciario de –la primera- 20 lotes ubicados en un Barrio Privado, situado en una localidad de la Provincia de Buenos Aires. Dicho acto se instrumenta con el fin de dar cumplimiento a lo pactado por las partes en el Contrato de Fideicomiso de fecha 26 de diciembre de 2002...." En el mismo sentido puede leerse "...cabe advertir que esta dependencia técnica no puede pronunciarse sobre la pertinencia de tal caracterización, toda vez que no se ha agregado a estas actuaciones, copia del contrato de fideicomiso de fecha 26-12-02 al cual se refiere la escritura."-----

-----Que le asiste razón a la Autoridad de Aplicación al señalar que en la Consulta 251/03 no se analizó el Contrato de Fideicomiso cuya gravabilidad se discute en estos autos, razón por la cual no debe tenerse por configurado un supuesto de la Teoría de los Actos Propios, cuya aplicación se invoca, lo que así se declara.-----

-----Que no obstante ello, se advierte que obra a fojas 732/736 la escritura N° 321 de fecha 20/03/03 mediante la cual Pinazo S.A. transmite en su carácter de fiduciante el dominio fiduciario correspondiente a los lotes objeto de la opción inserta en las Cláusulas 9.1 y 9.4 del Contrato de Fideicomiso, haciendo Cominver S.A. y Adete S.A. lo propio respecto del dominio fiduciario de las acciones relativas a dichos lotes. Allí se hace referencia a otra escritura celebrada con fecha 24/01/03 mediante la cual los mismos sujetos, en su carácter de fiduciantes transfirieron al Escribano Fornieles, Pinazo S.A. el dominio fiduciario de 20 lotes de terreno del Barrio Privado La Lomada y Cominver S.A y Adete S.A., el dominio fiduciario de las 20 acciones correspondientes. -----

-----Que en el punto I de la escritura 321 (fs. 732/763) se hace referencia al

Contrato de Fideicomiso celebrado por las partes con fecha 26/12/02 el que se encuentra protocolizado al folio 5627 del Registro del Escribano. Los puntos II, III y IV hacen referencia directa al mismo, reiterando los conceptos vertidos allí.

-----Que en su informe, el inspector concluye a fojas 3171/3211 que deben tenerse por cumplidos los requisitos de territorialidad, onerosidad e instrumentación y que se está ante un fideicomiso en garantía por lo que corresponde su gravabilidad, conforme lo establece el Informe 210/01 producido por la Autoridad de Aplicación. La base imponible sujeta a gravamen está constituida por el valor de los lotes, las acciones, gastos y honorarios de escrituración sobre la cual se aplicó la alícuota del 10%..-----

-----Que a su turno, también entiende cumplido el requisito de onerosidad en razón de reconocérsele al fiduciario una remuneración, base sobre la cual también procede el ingreso del tributo.-----

-----Que sin embargo del contenido de la Consulta 251/03, puede extraerse que es la propia Administración la que a la hora de resolver respecto de la no gravabilidad del proyecto de escritura traído, hace referencia a la expresión usada por el escribano interviniente como Contrato de Fideicomiso en Garantía en los siguientes términos *“...cabe advertir que esta dependencia técnica no puede pronunciarse sobre la pertinencia de tal caracterización, toda vez que no se ha agregado a estas actuaciones, copia del contrato de fideicomiso de fecha 26-12-06 al cual se refiere la escritura.”* Sin perjuicio de ello, se le hace saber que mediante los Informes 24/00 y 210/01 se definió a dicha figura como *“un negocio en virtud del cual una persona física o jurídica (fiduciante) entrega a la fiduciaria uno o más bienes, con el fin de garantizar con ellos, o con su producto, el cumplimiento de una o varias obligaciones, en beneficio de uno o varios acreedores.”* *“Por su parte el tratamiento tributario otorgado en dicha oportunidad a este tipo de fideicomiso, ha sido el correspondiente a la constitución de una garantía real como lo es la hipoteca, de modo que en ambas oportunidades se resolvió que correspondía gravar la transmisión del dominio fiduciario, cuando dicha transmisión configura una verdadera constitución de derecho real en garantía que accede a una operación onerosa. Los dictámenes consideraron que en este caso la base de la imposición debía*

ser la suma garantida, si ambos actos – el crédito al cual garantiza y la transmisión-, se suscriben en un solo instrumento (Informe 210/01).” “Al respecto se reitera que no existen en autos elementos suficientes para aseverar que la entrega de los bienes al patrimonio fiduciario, lo sea en carácter de garantía de una deuda contraída con los beneficiarios.”-----

-----Que así las cosas, si bien es cierto que la Autoridad de Aplicación no se expidió respecto del Contrato de Fideicomiso, es más ni siquiera sobre la pertinencia de la denominación “en garantía” adoptada por los sujetos que lo celebraron, reproduce la distinción sobre la cual se apoyan sus antecedentes para concluir sobre la gravabilidad en el Impuesto de Sellos. De este modo, si lo fuera en garantía estaría alcanzado.-----

-----Que en este mismo contexto, la Administración ensaya una clara definición de lo que entiende como fideicomiso en garantía: *“un negocio en virtud del cual una persona física o jurídica (fiduciante) entrega a la fiduciaria uno o más bienes, con el fin de garantizar con ellos, o con su producto, el cumplimiento de una o varias obligaciones, en beneficio de uno o varios acreedores”*. A lo cual agrega, que tributariamente se lo ha asimilado a la constitución de una garantía real como lo es la hipoteca, resolviendo que la transmisión de la propiedad fiduciaria corresponde ser gravada cuando configura una *“verdadera constitución de derecho real de garantía que accede a una operación onerosa”*. -----

-----Que en la Resolución determinativa la Administración entiende que el instrumento de fojas 702/730 es un “Contrato de Fideicomiso en Garantía” puesto que ha sido celebrado “con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones asumidas por las partes”, agregando al momento de diferenciar los efectos buscados entre la constitución de un fideicomiso en garantía y las habituales garantías reales, que “...la diferencia fundamental desde el punto estrictamente jurídico, radica en que, mientras en las garantías reales es la cosa que garantiza la obligación principal la que se mantiene en propiedad de deudor, en el fideicomiso de garantía la misma sale del patrimonio de aquel y pasa (en propiedad fiduciaria) a la órbita del fiduciario. Atento ello, surge claramente que esta especie de fideicomiso constituye un patrimonio de

afectación en seguridad de una deuda, lo cual encuadra dentro de la noción genérica de garantía, junto con otras figuras como la hipoteca, la prenda, la fianza, el aval.”-----

-----Que de seguirse el criterio de la Autoridad de Aplicación, toda constitución de un fideicomiso lo sería en garantía, si se entiende que el mismo se utiliza como instrumento para asegurar el liso y llano “cumplimiento de las obligaciones asumidas por las partes”, puesto que en todo contrato las partes suscriben obligaciones.-----

-----Que tal como se señaló la propia Administración definió en la Consulta 251/03 lo que entendía por Fideicomiso en Garantía relacionándolo estrechamente con la constitución de una garantía real tal como lo es la hipoteca. -----

-----Que por su parte, en el Informe 99/00 ha establecido lo que entiende por “Fideicomiso Inmobiliario” en los siguientes términos: “...es una especie dentro de la figura genérica definida en el art. 1 de la ley, cuya característica primordial es que a la empresa fiduciaria se le entrega un bien inmueble a fin de que se desarrolle en el mismo un proyecto de construcción sobre el mismo” (sic).-----

-----Que analizado el Contrato de Fideicomiso en cuestión, es de señalar, que si bien es cierto ha sido calificado como “en garantía”, no exhibe las particularidades que para su definición han sido adoptadas tanto por la doctrina como por la propia Autoridad de Aplicación a tenor de los Informes 24/00 y 210/01 que ha emitido.-----

-----Que cierto es que con la sanción de la ley 24441 se ha venido a “refundar” la figura del fideicomiso ya existente en nuestro derecho. La mencionada norma no trata específicamente las distintas clases de fideicomiso que se pueden constituir: de garantía, de administración, de inversión, no obstante todos ellos se encuentran abarcados por ella.-----

-----Que conforme lo expresa Mario Carregal en “Fideicomiso en Garantía. Lícito y necesario”, Revista Jurídica La Ley, t. 2000-E, pág. 948, todo fideicomiso tiene una finalidad de garantía: “La función de garantía está implícita en la necesidad de que los bienes objeto del fideicomiso salgan de patrimonio del fiduciante para ingresar al patrimonio especial del fiduciario.” No

obstante ello, existen determinados fideicomisos en los cuales la función de garantía es la causa primordial de los mismos y sin la cual no existirían.-----

-----Que tal como lo señala Adrian Diplotti el “El fideicomiso de garantía frente a las obligaciones tributarias” (PET 242), “...en los últimos años ha proliferado el uso del fideicomiso de garantía como instrumento idóneo para garantizar obligaciones, creando nuevas prácticas alternativas en el ámbito empresarial, que llegan a superar en ciertos aspectos las garantías tradicionales.”-----

-----Que la doctrina ha definido al Fideicomiso en Garantía (Tratado de Fideicomiso de Claudio Kiper y Silvio Lisoprawski –Ed. Lexis Nexis.- 2º Edición actual. 15/05/04) como “...el fideicomiso por el cual se transfiere al fiduciario bienes para garantizar con ellos o con su producido el cumplimiento de ciertas obligaciones a su cargo o a cargo de terceros, designando como beneficiario al acreedor o a un tercero en cuyo favor, en caso de incumplimiento, se pagará una vez realizados los bienes, el valor de la obligación o el saldo insoluto de ella, conforme a lo previsto en el contrato. Se trata de un sustituto práctico del tradicional sistema de garantías reales. La diferencia sustancial, amén de la que radica en la transmisión de la propiedad que no se produce en estas últimas, estriba en que si bien se trata de la efectivización de la garantía, en caso de incumplimiento, la venta fiduciaria no es una ejecución forzada sino simple cumplimiento de una obligación alternativa. Al fiduciario se le transmitieron los bienes afectados en garantía para que, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, proceda a su venta o entregue en propiedad los bienes al beneficiario o a un tercero acreedor, según se haya previsto en el pacto fiduciae”.-----

-----Que de este modo, podemos definir al fideicomiso en garantía como “... aquel por el cual se transfieren al fiduciario bienes para garantizar o asegurar con ellos y/o con su producido el cumplimiento de determinadas obligaciones a cargo del fiduciante o un tercero, designando como beneficiario al acreedor o a un tercero en cuyo favor, en caso de incumplimiento, se pagará (una vez realizados los bienes), el valor de la obligación o el saldo impago de ella, de acuerdo a lo establecido en el contrato.” (conf. Obra citada en el párrafo anterior).-----

-----Que así las cosas, básicamente, mediante el fideicomiso de garantía un deudor actual o potencial transfiere fiduciariamente uno o más bienes a un fiduciario con la instrucción de mantener su propiedad, administrarla –por sí, por un tercero o por el propio deudor- designando como beneficiario al acreedor o bien instruyendo al fiduciario para que se obligue, como garante, con los acreedores que indique el fideicomitente, a destinar los bienes o su producido a atender las obligaciones garantizadas que no sean cumplidas, sean ellas anteriores, concomitantes o futuras, respecto del fideicomiso en garantía.-----

-----Que según el contrato de fojas 702/730 Pinazo S.A., Adete S.A. y Cominver S.A. se encuentran desarrollando y ejecutando un complejo urbanístico bajo la figura de “Barrio Cerrado” que se denomina “La Lomada de Pilar”. La primera de esas empresas es la propietaria de los lotes y las dos últimas son las dueñas de las acciones. Estas firmas manifiestan su intención de que Pulte S.A. promueva la venta de lotes comprendidos dentro de ese Emprendimiento con viviendas construidas por ésta última.-----

-----Que en esa idea, Pinazo, Adete y Cominver ceden y transmiten las acciones y los lotes en fideicomiso al fiduciario, figura que asume el Escribano Guillermo Francisco Forniellas, sin contraprestación alguna, para aquellas, afectándolos a un fideicomiso en garantía, del cual Pinazo, Adete, Cominver y Pulte resultan ser los beneficiarios. -----

-----Que conforme lo señalado, de la sección segunda del contrato, surge que cada una de las firmas ceden y transfieren al fiduciario a título gratuito, en dominio fiduciario para beneficio de los beneficiarios los lotes y las acciones correspondientes.-----

-----Que en la parte Tercera del instrumento denominado “Objeto del Fideicomiso”, surge lo siguiente: “El objeto del presente CONTRATO consiste en constituir un fideicomiso en garantía que garantice: (i) a PULTE, que los LOTES (con sus respectivas ACCIONES y viviendas) aportados en fideicomiso en virtud del presente sean escriturados por el FIDUCIARIO a favor de los TERCEROS ADQUIRENTES que PULTE indique y que PULTE percibirá el importe correspondiente a la venta de las viviendas; (ii) a PINAZO, que

percibirá el importe correspondiente a la venta de los LOTES; (iii) a ADETE y COMINVER, que percibirán el importe correspondiente a la venta de las ACCIONES; y; (iv) a los TERCEROS ADQUIRENTES, que el PATRIMONIO FIDEICOMITIDO quedará exento de los riesgos que puedan afectar a PULTE, COMINIVER, ADETE y PINAZO.”-----

-----Que a fin de cumplir con el objeto del fideicomiso en garantía, el fiduciario recibirá y mantendrá el dominio fiduciario del patrimonio fideicomitido a favor de los beneficiarios. Pulte construirá viviendas sobre los lotes aportados en fideicomiso y será la única entidad autorizada a comercializar la venta de los lotes con sus respectivas acciones y viviendas a favor de terceros. El fiduciario transferirá el dominio de los lotes con las viviendas construidas por Pulte y las acciones a los terceros adquirentes que ésta última indique.-----

-----Que en la parte Cuarta se establecen las obligaciones de las partes (fiduciantes, fiduciario y Pulte).-----

-----Que conforme lo desarrollado ut supra, de las cláusulas analizadas no surge que el contrato en cuestión participe –contrariamente a lo sostenido en el acto determinativo practicado- de las características de un fideicomiso en garantía, es decir de un instrumento mediante el cual se haya pretendido garantizar con los bienes fideicomitados o con su producido obligación alguna de los fiduciantes. De hecho tampoco se observa la existencia de mandato u orden en cabeza del fideicomisario con el propósito de zanjar un posible incumplimiento de las obligaciones pactadas, cuestión que resulta de vital importancia que contribuyen en la definición como tal.-----

-----Que sobre este punto la doctrina tiene dicho que”...es necesario que en clausulado del contrato de fideicomiso, el fiduciante (deudor) establezca expresa y claramente la instrucción al fiduciario para que, frente a la comprobación de un hecho o manifestación objetiva y externa (suficientemente descripta), del incumplimiento de la obligación garantizada, proceda (más bien cumpla) a disponer los bienes fideicomitados y pague la obligación garantizada”. (Conf. Claudio Kiper y Silvio Lisoprawski en Teoría y Práctica del Fideicomiso, Edit. Lexis Nexis, 2º Ed. 2002, pág 11).-----

-----Que cuando los mismos autores establecen las “Pautas para la

Estructuración y el Ejercicio de Fideicomisos en Garantía” (pág. 29 de la obra mencionada en el párrafo precedente), claramente aluden a que este tipo de contrato contiene disposiciones relativas a establecer un plazo de vencimiento o la condición a la que está sujeto, esto es el incumplimiento de la obligación garantizada, especificándose las facultades y atribuciones de la fiduciaria para dar cumplimiento a los fines del fideicomiso.-----

-----Que en el ámbito nacional los antecedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal de la Nación (Iocco, Edgardo N. s/ Apelación –Sellos de la Sala “B”-22/04/01-, Banco Hipotecario de la Sala “A”-17/03/04-, entre otros,) se dan en el contexto de un marco normativo distinto al que impera en esta jurisdicción y tratan supuestos en los que el patrimonio fideicomitado tiene por fines asegurar o garantizar obligaciones tales como un mutuo.-----

-----Que a tenor de todo lo expuesto, y habida cuenta que el instrumento traído a consideración no exhibe las características propias de un fideicomiso en garantía, según la distinción que realiza el propio Ente Recaudador según se advirtió, no corresponde sea aplicado el criterio que emana del Informe 210/01, lo que así se declara.-----

-----Que sin perjuicio de ello, el contrato presenta caracteres de onerosidad a partir de la remuneración pactada a favor del fiduciario tal como surge de la Sección Séptima titulada “RESPONSABILIDAD DEL FIDUCIARIO. HONORARIOS DEL FIDUCIARIO. DERECHOS POLITICOS INHERENTES A LAS ACCIONES”, específicamente del punto 7.4 que reza: “Los honorarios y la forma de pago de los servicios del FIDUCIARIO se agrega como Anexo IV, el cual es integrante del presente CONTRATO”. El anexo en cuestión obra a fojas 2823.-----

-----Que en este sentido, cierto es que la transmisión de la propiedad del bien a título de confianza significa que el fiduciario no lo recibe ni a título oneroso ni gratuito, pero esta particularidad de la transferencia de la propiedad nada tiene que ver con el carácter oneroso o gratuito del contrato de fideicomiso, puesto que tal carácter debe tenerse por cumplido en la medida que se haya pactado una remuneración a favor del fiduciario como retribución por la ejecución de los encargos encomendados. -----

-----Que así las cosas, esta cuestión debe darse entonces por cumplida aquí, en virtud de la existencia de la cláusula citada, por lo que a instancia de ello, se ratifica el cargo fiscal a este respecto, lo que así se declara.-----

-----Que corresponde ahora abocarnos a los agravios introducidos respecto de los denominados “Acuerdo de Opción”, siendo uno de ellos el celebrado entre Pulte, Pinazo y los Accionistas con fecha 28/07/00 que se encuentra glosado a fojas 2602/2632; “la Primera Modificación al Acuerdo de Opción del 28/07/00”, firmado por las mismas partes con fecha 13/10/00, obrante a fojas 2864/2883 y finalmente el “Contrato de Compraventa de lotes a desarrollar” del 09/01/01 de fojas 323/361, suscripto entre Pulte como comprador, Nordelta Administradora fiduciaria (fiduciaria) y Nordelta S.A.-----

-----Que habida cuenta la identidad de agravios expuestos, se procederá a su tratamiento en forma conjunta.-----

-----Que el objeto del primero de los convenios citados es el otorgamiento de una primera opción de compra de lotes con sus respectivas acciones para que puedan ser desarrollados y comercializados en el marco del emprendimiento La Lomada de Pilar bajo el sistema de Barrio Cerrado por parte de Pulte. Asimismo se prevén sucesivas opciones a favor de Pulte para la adquisición de más lotes y acciones. Pulte se compromete a construir viviendas unifamiliares, promover y gestionar sus ventas. -----

-----Que mediante el instrumento de fojas 2864/2883 se modificaron aspectos del Acuerdo de Opción antes señalado.-----

-----Que finalmente, el Contrato de Compraventa de lotes a desarrollar, trata del compromiso de transferencia por parte del fiduciario (Nordelta Administradora fiduciaria) a favor del comprador (Pulte) de 120 lotes con sus correspondientes acciones en el Complejo Las Glorietas III. También se establece el precio de venta de los lotes y acciones y el valor de la opción dada a Pulte respecto del Grupo II, siendo estos los ítems no repuestos por los quejosos.-----

-----Que respecto de estos contratos, los apelantes han introducido similar agravio, el que se relaciona con que los acuerdos suscriptos no pueden ser considerados instrumentos conforme lo exige el artículo 9 de la ley 23548,

puesto que no son útiles per se a los efectos de exigir el cumplimiento de las obligaciones pactadas por las partes, como así también que no se verificó el hecho imponible al momento de su celebración.-----

-----Que sabido es que el Impuesto de Sellos –tal como lo tiene dicho la doctrina (“Impuesto de Sellos” de Vicente O. Díaz, Ed. Errepar 2° Edición, año 2004), se trata de “...un típico tributo de formalización que incide sobre el documento y es exigible desde su otorgamiento, con exclusión de las derivaciones jurídicas posteriores que pudieran atacar la sustancia contenida en aquel.”.-----

-----Que este aspecto se relaciona con el principio de objetividad que caracteriza al gravamen y en virtud del cual es aplicable por el solo hecho de la instrumentación del acto imponible y con abstracción de su eficacia jurídica o de la verificación de los efectos del instrumento. -----

-----Que por su parte el principio documental en que se asienta el impuesto de sellos significa que la ley grava, como regla general, el negocio jurídico instrumentado con total independencia de las vicisitudes a que pueda estar sometida la suerte del negocio o por darse circunstancias que lo alteren o lo dejen sin efecto.-----

-----Que de este modo los principios de instrumentación y de objetividad de los actos, constituyen elementos fundamentales para la interpretación del gravamen y que han sido recogidos por la legislación local conforme se dio cuenta.-----

-----Que tal como ha dicho la Sala II in re “Gran Hotel Miglierina S.A.” del 21/05/09 en donde se trató la gravabilidad de una opción de compra frente al impuesto de sellos: “...a la luz del principio rector que señala la doctrina... .carecen de interés, a los fines tributarios, los eventos que puedan o deban ocurrir luego del instante en que las partes contratantes manifiestan su voluntad. Es en este momento donde se configura el hecho imponible y, consecuentemente, corresponde fijar la cuantificación del monto sujeto a impuesto teniendo en cuenta el movimiento de riqueza que aquellas tuvieron en miras al contratar”.-----

-----Que por su parte es conveniente recordar los extremos que surgen de los

artículos 234 y 235 del Código Fiscal (t.o. 2004), que establecen en lo medular, el primero de ellos “los actos...quedarán sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material ...con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento” y en cuanto al segundo, que se entiende por instrumento “toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos...alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento...”-----

-----Que sumado a ello, es de recordar los alcances del artículo 236 del Código Fiscal que reza: “Los actos sujetos a condición se entenderán, a los efectos del impuesto como si fueran puros y simples”, lo que viene a dar cuenta que en el ámbito tributario, específicamente en el impuesto de sellos, la condicionalidad carece de trascendencia.-----

-----Que por su parte, los quejosos aducen que no debe tenerse por cumplido aquí el requisito de la instrumentación conforme lo exige el compromiso asumido por la Provincia a partir de la Ley de Coparticipación, toda vez que el convenio suscripto no es suficiente per se para obligar a las partes al cumplimiento de lo convenido. Al respecto, es de hacer notar que la exigencia asumida por la Provincia cuando suscribió la ley 23548 ha sido plasmada en el artículo 235 del Código Fiscal, que requiere que el instrumento será tal “sin necesidad de otro documento “...significando con ello (conf. Sentencia Sala II ya citada) “...la imposibilidad (legal) de recurrir a elementos extraños para poder determinar la naturaleza de la operación.”-----

-----Que respecto de la jurisprudencia emanada de la Corte Nacional cuyos efectos pretenden los quejosos sean de aplicación en cuanto a los acuerdos de opción, ha de señalarse que la misma refiere a contratos entre ausentes y a la noción de complejo instrumental, cuestiones que no se dan por verificadas aquí, desde que nos encontramos frente a contratos entre presentes y en cuanto al concepto de instrumento, resulta de aplicación el artículo 235 del Código Fiscal, tal como se expuso.-----

----- Que así las cosas, se rechaza el agravio introducido en este sentido, lo

que así también se declara.-----

-----Que en lo referente a la pretendida gratuidad manifestada por los apelantes del Acuerdo de Opción de fs. 2602/2632, es de señalar que si bien en el punto 1.3 del instrumento consta “Los propietarios otorgan al Beneficiario la PRIMERA OPCIÓN en forma gratuita...”, su ejercicio significará el perfeccionamiento del Boleto de Compraventa (Punto 2.1), el que se entenderá automáticamente celebrado en los términos del Acuerdo de Opción, sin necesidad de suscripción u otorgamiento de otro documento. El Precio del Boleto es de 36.700 dólares (Punto 2.2).-----

-----Que del mismo modo se alude a la gratuidad de las demás opciones de compra (segunda, tercera y cuarta que constan en los puntos 3.1, 4.1 y 5.1, respectivamente), no obstante que luego las mismas sean valorizadas, conforme surge de los puntos 3.3, 4.3 y 5.3.-----

-----Que así las cosas, mal pueden los quejosos invocar para exonerarse del ingreso del gravamen, un aspecto relativo a su configuración, cual es el carácter oneroso que debe existir, cuando de las constancias aludidas surge que las partes han procedido a la valorización.-----

-----Que otro de los agravios relacionados con la improcedencia del Impuesto en cuestión respecto de la Primera Modificación al Acuerdo de Opción del 28/07/00, firmado por las mismas partes con fecha 13/10/00, obrante a fojas 2864/2883, se relaciona con que si bien se introdujeron modificaciones a las opciones, se mantuvieron todas las demás disposiciones del Acuerdo de Opción, es decir que sólo se alteró una cuestión que guarda relación con aspectos relativos al avance del emprendimiento.-----

-----Que por su parte la Autoridad de Aplicación entiende que se trata de una nueva operación toda vez que altera los valores económicos y los plazos previstos en el Acuerdo de Opción originariamente celebrado.-----

-----Que habiendo analizado el instrumento glosado a fojas 2864/2883, surge la modificación de elementos que exceden meras reformas al negocio primigíneo o aspectos relativos al avance del emprendimiento y por ende al cronograma de escrituración e individualización de los lotes y acciones a transferir, tal como sostienen las partes. De hecho se observa que se han

modificado la cantidad de lotes (punto 2.1.1) y acciones (punto 2.1.2), el precio del boleto de compra venta (punto 2.1.3), el precio de venta de los inmuebles vendidos (punto 2.1.4) y el precio de venta de las acciones vendidas (punto 2.1.4), todo ello correspondiente a la 1º opción.-----

-----Que en cuanto a la 2º opción, se alteró la cantidad de lotes (punto 3.1.1), acciones (punto 3.1.2), el precio de venta de los inmuebles y de las acciones. En lo referente a la 3º opción, se modificó los valores de los lotes (punto 4.1.3); de igual manera en lo que hace a la 4º opción, según surge del punto 5.1.3.---

-----Que de este modo, surge evidente que lo modificado va más allá de las reformas sin importancia a las que aluden los apelantes, significando importantes variaciones en el acuerdo celebrado por las partes, lo cual mal puede invocarse la exención prevista en el artículo 274 inc. 23 que reza: “Están exentos de este impuesto...los siguientes actos, contratos y operaciones: 23) Actos y contratos que tengan por objeto aclarar, declarar o rectificar errores de otros, o que confirmen anteriores por los cuales se hayan pagado los impuestos respectivos, sin alterar su valor, término, naturaleza y siempre que no se modifique la situación de terceros, instrumentados privada o públicamente”-----

-----Que por ello corresponde ratificar la imputación realizada por el Fisco, lo que finalmente se declara.-----

-----Que habiéndose ratificado el cargo fiscal respecto de los Acuerdos de Opción como así también de su modificación, corresponde efectuar algunas precisiones en torno a la determinación de su base imponible.-----

-----Que en lo referente al Acuerdo de Opción de fojas 2602/2632, entendemos que le asiste razón a los recurrentes cuando manifiestan que la Administración ha incluido erróneamente en la base sujeta al tributo lo relativo a gastos, honorarios e impuestos según lo establecido en la cláusula 6.2.c del instrumento. Estos conceptos deberán entonces ser deducidos de la base imponible habida cuenta que los mismos no pueden ser entendidos como una valorización del acuerdo que han celebrado, mensurable para el impuesto que nos ocupa que incide sobre las exteriorizaciones de capacidad económica objetiva, según lo tiene dicho Díaz en “Impuesto de Sellos”, Edit. Cangallo,

Buenos Aires, 1976, p 26 (Cita efectuada por Giuliani Fonrouge- Navarrine en “Impuestos a la Circulación Económica – Sellos – Edit. Depalma).-----

-----Que asimismo, deberá procederse al recálculo de la base imponible del impuesto considerada por la Administración respecto de la 1° Modificación al Acuerdo de Opción (fs. 2864/2883), la que habida cuenta tratarse de una adecuación del negocio realizado por las partes mediante el Acuerdo de Opción de fojas 2602/2632) deberá integrarse por los mayores valores pactados. A su turno, deben ser deducidos los conceptos relativos a gastos, honorarios e impuestos, según ya se dio cuenta.-----

-----Que finalmente, en lo que hace a la base imponible del contrato de lotes a desarrollar, se ratifica la base imponible tomada por el Fisco en la medida que está integrada por el valor de la opción, los lotes y las acciones que forman parte del Grupo Las Glorietas II, lo que así se declara.-----

----- Que respecto de la multa por omisión graduada en el acto administrativo en crisis, en el diez por ciento (10%) del impuesto omitido. Al respecto, habiéndose arribado a la conclusión que resultan procedentes las diferencias determinadas en la resolución apelada, es dable puntualizar que la actuación de la apelante luce ajustada al tipo infraccional atribuido, siendo que la conducta punible consiste en el supuesto bajo análisis (artículo 53 Código Fiscal, t.o. 2004 y concordantes anteriores), en no abonar el tributo o hacerlo en defecto. A diferencia de lo argumentado por la firma, en el sentido que no basta con la mera comprobación objetiva, sino que por aplicación del principio de personalidad de la pena, debe demostrarse además, la concurrencia del elemento subjetivo, esto es dolo o culpa en el actuar del contribuyente, la Corte Nacional ha dicho que aún cuando en el caso no existe intención de evadir el tributo, la falta de pago oportuno por los gravámenes que apela... autoriza la aplicación de una multa (C.S.N. L.L.13-716). La materialidad de la infracción se pone de manifiesto en la omisión del tributo (TFN, Jurisprudencia Tributaria t. I-182), ya que la multa se basa en disposiciones del Código Fiscal que tratan de las omisiones del impuesto no dolosas y por lo tanto no corresponde analizar el elemento intencional. En el mismo sentido se ha expedido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, in re B 48.150, “Bavera Carlos L.

c/Poder Ejecutivo Demanda contencioso-administrativa". -----

-----Que con relación a la inexistencia de culpa alegada por la apelante, ha sostenido el Tribunal Fiscal nacional que la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N., 31/8/61, "Laboratorios de Electroquímica Médica", L.L. 105-22). Tal es, la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido: "...únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo)..." Conf. Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, ed. 1997, V. II, pag. 753 y ss. La figura del artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes anteriores), exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable, que no obstante ello, corresponde al contribuyente probar la ausencia del elemento subjetivo, circunstancia que no ha acontecido en el caso de autos.-----

-----Que, respecto del error excusable alegado, cabe destacar que la firma se ha limitado a manifestar que existe en subsidio error excusable, sin esgrimir cuales han sido las cuestiones complejas, o de interpretación dudosa que la habrían inducido a error. En este lineamiento, el más alto Tribunal provincial tiene resuelto que esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (conf. causas publicadas en D.J.B.A. t. 120, pág. 209 ; t. 121, pág. 47 ; t. 122, pág. 337, etc.). En el caso no cabe sostener la dispensa de la sanción ya que las normas fiscales son claras y no permiten abrigar dudas en la forma en que debía actuar el contribuyente.-----

-----Que descartada la concurrencia de alguna eximente o causal exculpatoria, forzoso resulta concluir que la sanción de multa aplicada en función de lo normado por el artículo 53º del Código Fiscal, (t.o. 2004 y

concordantes anteriores), se ajusta a la entidad de la falta constatada, lo que así se declara.-----

-----Que respecto del agravio relativo a la aplicación de los intereses resarcitorios, este Cuerpo tiene dicho que los mismos se devengan ante la falta total o parcial de pago de los tributos dentro de los plazos establecidos (Telinver S.A -Meller Comunicaciones S.A (UTE) 3-11-05, Cimaq SRL de fecha 15-08-01, Sala III). En lo relativo a la constitución en mora del contribuyente, se ha expresado que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se “...devengará sin necesidad de interpelación alguna”...El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor, que es quien debe demostrar con la finalidad de eximirse de la responsabilidad emergente de la mora, que la misma no le es imputable -caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor- lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida.-----

-----Que en materia de responsabilidad solidaria es de señalar que conforme lo establecido por el artículo 18 del Código Fiscal (t.o. 2004 y correlativos anteriores), “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes —en la misma forma y oportunidad que rija para éstos— las siguientes personas: ...2 Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica...”. A su turno el artículo 21 del Código citado, agrega que “Los responsables indicados en los artículos 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.”-

----- Que del análisis de los artículos precedentemente transcritos surge la

responsabilidad solidaria de los sujetos integrantes del órgano de administración de la firma respecto del cumplimiento del tributo exigido a los contribuyentes. Idéntico sentido con relación a las multas impuestas, de acuerdo a lo establecido por el artículo 55 del Código Fiscal (t.o. 2004 y correlativos anteriores), en el que se prevé la situación en que se encuentran los responsables solidarios con respecto a las infracciones especificando que “...en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 51, 52, y 53 si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas serán solidariamente e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración”.

----- Que al respecto, cabe añadir que, como ya lo ha expresado este Tribunal, a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley (“Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”, sent. del 18-3-97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, “Molino Cañuelas S.A.”, del 16-11-98; CSJN, “Monasterio Da Silva, Ernesto”, D.F., t. XX, pág. 409).

-----Que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, tal como está establecido en el citado artículo 21, donde los mismos solidarios deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.

-----Que la doctrina tiene dicho en cuanto a la solidaridad fiscal: “es común en derecho tributario que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma pretensión fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación pueda ser exigida a cualquiera de ellas

indistintamente. La legislación tributaria Argentina ha admitido este concepto en forma unánime.” (Curso de finanzas, Derecho financiero y Tributario; Villegas; pág. 156).-----

-----Que en referencia al carácter subsidiario de la responsabilidad este Cuerpo ha establecido en autos "Frigorífico del Sud Este S.A.", Sala II, de fecha 05/10/00, "que hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que 2 o mas sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, razón por la cual el fisco acreedor tiene facultad de exigir a cualquiera de ellos la totalidad de la deuda." -----

-----Que sentado lo que antecede, las alegaciones realizadas no han logrado desvirtuar la presunción legal que pesa sobre el apelante, en cuanto su condición de miembros del Directorio de la firma y la responsabilidad inherente a tal función. Ningún elemento atendible a tal efecto aporta la circunstancia de que voluntariamente hayan decidido no participar activamente en la conducción societaria. Por su parte, la ausencia de actividad probatoria tendiente a acreditar la configuración de la eximente prevista en la última parte del artículo 21 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes de años anteriores) determina la suerte adversa de su planteo, lo que así se declara.-----

VOTO Y DISIDENCIA PARCIAL DE LA DRA. CPN SILVIA ESTER HARDOY:

Que sin perjuicio de la elevada consideración que me merece el voto efectuado por la colega de Sala preopinante, entiendo necesario formular algunas consideraciones especiales que me llevan a apartarme parcialmente de los fundamentos y de la resolución arribada en las presentes actuaciones.-----

-----Que con relación a los agravios articulados por los recurrentes, corresponde señalar que la suscripta no analizará la totalidad de los argumentos esgrimidos, sino aquellos que se vinculen estricta y directamente a los agravios incoados (conforme voto de la suscripta en autos “CAR ONE S.A.”, de fecha 15/09/09, Registro de Sala III N° 1745). En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido que “No debe confundirse la omisión del tratamiento de un agravio, con la omisión del tribunal de tratar y contestar cada uno de los argumentos expuestos por el apelante. Lo primero es necesario para la validez de la sentencia, lo segundo no (...) Para la

validez de la sentencia, basta que se trate y se resuelva el agravio formulado, fundando la solución en derecho (arts. 168 y 171 de la Constitución provincial), sin que sea necesario que el tribunal siga y refute la línea argumental del apelante.” (SCBA en la causa Ac. 80.071, “Malsar S.A. contra Consorcio de Copropietarios Edificio Maral 27. Incidente de nulidad en autos `Consorcio c/Malsar. Ejecución de expensas”, de fecha 23/04/03, entre muchas otras). Ello resulta plenamente aplicable, *mutatis mutandi*, a las sentencias dictadas por este Cuerpo.-----

-----Que con relación al contrato “Fideicomiso en Garantía” celebrado entre Pinazo S.A., Adete S.A., Cominver S.A., Pulte SRL y el escribano Guillermo Francisco Forniels, de fecha 26/12/02, obrante a fojas 702/730, es del caso efectuar algunas consideraciones.-----

-----Que corresponde señalar, junto a destacada doctrina (Fernando J. López de Zavalía, *Fideicomiso, leasing, letras hipotecarias, ejecución hipotecaria, contrato de consumisión*, Editorial Zavalía, Buenos Aires, Año 1996, p. 103), que de la Ley 24.441 surge la existencia de dos clases de fideicomisos, lo cual repercute en el régimen de los contratos respectivos: por un lado está el género “fideicomiso” (sobrentendido: de la ley) al que el Mensaje 1067 (de elevación del Proyecto) denomina “fideicomiso ordinario” y por el otro, la especie denominada “fideicomiso financiero”. La ley no se ocupó, en cambio, de trazar una distinción entre el fideicomiso público y el privado, de administración y de garantía, etc.-----

-----Que en virtud de lo expuesto, la doctrina ha realizado distintas clasificaciones del “fideicomiso ordinario” (v.gr. de administración, de garantía, público, privado, de inversión, testamentario, de seguros, de desarrollo, inmobiliarios, prestacionales o de fondos de pensión, etc), en virtud del amplio margen de contratación (*numerus apertus*) que rige en esta materia, haciendo imposible enunciar la variedad de combinaciones en las cuales el fideicomiso puede intervenir (cfr. Claudio M. Kiper y Silvio V. Lisoprawski, *Tratado de Fideicomiso*, Editorial Lexis Nexis, 1ª Edición, Buenos Aires, Año 2003, p. 197).

-----Que en lo referente a este caso, el “Fideicomiso en Garantía”, según lo ha concebido la doctrina, es aquel “...contrato mediante el cual el fiduciante

transfiere la propiedad (fiduciaria) de uno o más bienes a un fiduciario con la finalidad de garantizar con ellos, o con su producido, el cumplimiento de ciertas obligaciones a cargo de aquél o de un tercero, designando como beneficiario al acreedor o a un tercero en cuyo favor, en caso de incumplimiento, se pagará la obligación garantizada, según lo previsto en la convención fiduciaria” (Claudio M. Kiper y Silvio V. Lisoprawski, *opus citatum*, p. 463). En sentido similar, se expuso que “El fideicomiso de garantía es el negocio fiduciario por el cual el propietario pleno de uno o varios bienes determinados (fiduciante), se obliga a transmitir el dominio fiduciario de los mismos a otra persona (fiduciario), para garantizar de ese modo el cumplimiento de un crédito, que puede ser propio o de un tercero” (Oscar A. Cinollo, *El contrato de fideicomiso en garantía*, en “Fideicomiso” V.V.A.A., Revista de Derecho Privado y Comunitario 2001-2003, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, Año 2002, p. 212). Se observa, pues, que existen tantas definiciones de “Fideicomiso en Garantía” como autores en la doctrina que han analizado el tema, advirtiendo que algunos han efectuado —a su vez— una subclasificación en: a) “fideicomiso en garantía puro y simple”, cuando el fiduciario no puede tomar para sí los frutos derivados de la explotación del bien fideicomitado, debiendo conservarlos para restituírselos al fiduciante —que será en este caso el beneficiario— y solo frente al incumplimiento de la obligación principal el fiduciario podrá servirse de los frutos de la cosa para cancelar la obligación garantida; y b) “fideicomiso en garantía y pago”, donde el fiduciario procederá a servirse de los frutos que se perciban de los bienes entregados en fiducia, para de ese modo ir cancelando progresivamente la deuda (cfr. Oscar A. Cinollo, *op cit.*, p. 212 y doctrina citada en nota 3).-----

-----Que de lo expuesto, se observa claramente la dificultad que implica distinguir —en cada caso concreto— si existe un fideicomiso en garantía, de administración, etc., situación que no acontece en las presentes actuaciones, toda vez que entre las partes no existe controversia respecto de que el contrato obrante a fojas 702/730, es un contrato de “Fideicomiso en Garantía”. Siendo ello así, corresponde a la suscripta analizar su condición frente al Impuesto de Sellos.-----

-----Que la Autoridad de Aplicación, en la Resolución N° 1707/06, con relación al “fideicomiso en garantía”, citó en su apoyo el Informe 210-01 de la Dirección de Técnica Tributaria —que remite, asimismo, al Informe N° 24-00—, y para fundar la gravabilidad del instrumento frente al Impuesto de Sellos, entendió que “Esta especie de fideicomiso, prevista en la Ley 24.441 reguladora del Instituto, resulta, según la doctrina, un instrumento idóneo a fin de reemplazar las habituales garantías reales, hipoteca y prenda, atento las numerosas ventajas que presenta. En el fideicomiso se constituye un patrimonio de afectación en seguridad de una deuda, lo cual lo encuadra, atento la peculiar función que cumple, dentro de la noción genérica de garantía, junto con otras figuras como la hipoteca, prenda, fianza y aval...”.-----

-----Que la afirmación efectuada por la Autoridad de Aplicación para fundar el ajuste, carece de sustento legal que permita apartarse del criterio general sentado para el contrato de fideicomiso. En efecto, en nada modifica la situación fiscal del contrato frente al Impuesto de Sellos, que el objeto perseguido por los contratantes sea garantizar una obligación (fideicomiso en garantía) o efectuar un desarrollo inmobiliario (fideicomiso inmobiliario), o administrar determinados bienes (fideicomiso de administración). Con relación al fideicomiso en garantía, es del caso señalar que es evidente que no se genera un derecho real a favor del beneficiario o fideicomisario acreedor, como ocurre, por ejemplo, con la prenda o la hipoteca, teniendo aquel el *derecho personal* de exigir al fiduciario, en caso de incumplimiento del fiduciante deudor, que proceda a la venta o realización de los bienes o derechos fideicomitados y con su producto se lo desinterese, pagándole su crédito (cfr. Osvaldo H. Soler, *El impuesto de sellos*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 2001, p. 166).-----

-----Que en tal sentido, expresó la doctrina —con relación al “fideicomiso ordinario”— que por “...tratarse de una transmisión del dominio fiduciario que no es realizada a título oneroso sino a título de confianza o fiducia, no corresponde su gravabilidad, por ausencia de aquella condición, concluyéndose que un contrato de transmisión de dominio fiduciario no debe estar gravado por el impuesto de sellos, en la medida que instrumenta una

transferencia a título no oneroso”, agregando que “Será la remuneración del fiduciario, en caso de existir, la que deberá analizarse a los fines de considerar oneroso el contrato de fideicomiso a los efectos del referido tributo. Corresponderá, en su caso, determinar la base imponible del mismo considerando básicamente tal retribución...” (Claudio M. Kiper y Silvio V. Lisoprawski, *op. cit.*, p. 702).-----

-----Que así también lo entendió la propia Autoridad de Aplicación, respecto del contrato de “fideicomiso”, en el Informe N° 224-06 de la Dirección de Técnica Tributaria y respecto del “fideicomiso inmobiliario”, en los Informes N° 224/00 y 99/00 (entre otros) de la Dirección de Técnica Tributaria. -----

-----Que en este tema y con relación al tratamiento fiscal del “fideicomiso en garantía” —específicamente con relación al Impuesto de Sellos— sostuvo la doctrina que “La transmisión fiduciaria no reviste carácter oneroso cuando no prevé una contraprestación para el fiduciante por lo que no correspondería gravar la transmisión con el impuesto de sellos”, agregando que “Cuando el contrato de fideicomiso prevé el pago de una retribución para el fiduciario, tal retribución transforma a este contrato de fideicomiso —no a la transmisión fiduciaria del bien— en oneroso” (Nicolás Malumián, Adrian G. Diplotti y Pablo Gutiérrez, *Fideicomiso y securitización*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 2001, pp. 308-309). Se observa claramente, que lo expuesto no es más que la aplicación al “fideicomiso en garantía” de la solución legal que corresponde otorgarle al “fideicomiso ordinario” frente al Impuesto de Sellos. -----

-----Que en el mismo sentido, otro sector de la doctrina —luego de pasar revista a las distintas clases de fideicomiso— expresó que el acto de transmisión del dominio o de la propiedad no es ni gratuito ni oneroso para el fiduciario, ya que su valor económico es “neutro” para él, recibiendo los bienes a título de confianza. La inexistencia de “onerosidad” en la transmisión fiduciaria excluye a dicho acto de la imposición. Sin embargo y con relación al contrato de fideicomiso en sí mismo, su tratamiento frente al impuesto depende de que se prevea o no una retribución a favor del fiduciario; en caso afirmativo el contrato es “oneroso”, debiendo tributar el gravamen sobre el valor económico de dicha retribución (cfr. Osvaldo H. Soler, *op. cit.*, p. 179).-----

-----Que sentado lo que antecede, corresponde hacer lugar al planteo de los recurrentes, en lo que respecta a la falta de onerosidad de la cesión y transferencia a título fiduciario de los bienes objeto del contrato obrante a fojas 702/730, revocando —en este punto— el ajuste efectuado; que así se declara.-

-----Que de conformidad a los fundamentos expuestos por la colega de Sala preopinante, junto a las consideraciones efectuadas precedentemente, corresponde confirmar el ajuste fiscal en lo referido a la remuneración pactada a favor del fiduciario en el contrato de fojas 702/730; que así se declara.-----

-----Que resulta procedente tratar los agravios vinculados a los “Acuerdos de Opción”, específicamente el relativo a la falta de onerosidad de los mismos. A tal fin, resulta necesario señalar que el Código Civil en su artículo 1139 ha receptado la clasificación de los contratos en onerosos y gratuitos, expresando que “Se dice también en este código, que los contratos son a título oneroso, o a título gratuito: son a título oneroso, cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle: son a título gratuito, cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte.” La doctrina, agrega al respecto que “Es decir, que en estos contratos la prestación de una de las partes se da en razón de la contraprestación que promete o ejecuta la otra, aunque puede suceder que el designado para recibirlo sea un tercero nombrado al efecto. Hay que tener en cuenta, pues, que para calificar un contrato como oneroso o gratuito no es indispensable que la prestación a que uno se obliga —en mérito a la efectuada por otro— beneficie al cocontratante.” (Alberto G. Spota, *Instituciones de Derecho Civil. Contratos*. Segunda reimpresión, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1978, Volumen I, pp. 149).-----

-----Que sentado lo que antecede, corresponde analizar los denominados “Acuerdo de Opción”, de fojas 2603/2632 y 2864/2883.-----

-----Que con relación al acuerdo obrante a fojas 2602/2632, es del caso señalar que la Cláusula 1.1. dispone que “Sujeto a los términos y condiciones del Acuerdo, los Propietarios otorgan al Beneficiario una opción gratuita, irrevocable y exclusiva (la “PRIMERA OPCION”), la cual en caso de ser

ejercida por el Beneficiario provocará en forma automática...” —fojas 2605—, añadiendo la cláusula 1.2. que “El Beneficiario podrá ejercer la PRIMERA OPCIÓN hasta el 1º de noviembre de 2000, inclusive, debiendo notificar tal ejercicio a los Propietarios en forma fehaciente. Si antes del día 2 de noviembre de 2000, el Beneficiario no hubiera notificado a los Propietarios el ejercicio de la PRIMERA OPCIÓN, la PRIMERA OPCIÓN quedará resuelta y sin valor entre las partes, quedando entendido que la falta de ejercicio de la PRIMERA OPCIÓN por parte del Beneficiario en ningún caso generará responsabilidad a su cargo...”, concluyendo en la cláusula 1.1. que “Los Propietarios otorgan al Beneficiario la PRIMERA OPCIÓN en forma gratuita, por lo cual el Beneficiario no se encuentra bajo ninguna circunstancia obligado a pagar suma alguna a los Propietarios con motivo del otorgamiento de la PRIMERA OPCIÓN”.-----

-----Que de las cláusulas expuestas, surge a criterio de la suscripta —sin mayor dificultad— que el acuerdo celebrado entre las partes, mediante el cual se le faculta a una de ellas el ejercicio de una opción, es gratuito y —por lo tanto— no se encuentra gravado por el Impuesto de Sellos, a poco que se advierte que el artículo 228 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, dispone que estarán sujetos a dicho impuesto “los actos, contratos y operaciones de carácter *oneroso*, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes...”.-----

-----Que lo mismo cabe concluir respecto del convenio por el cual se realiza una modificación al acuerdo de opción expuesto, obrante a fojas 2864/2882.-----

-----Que sin perjuicio de la elevada consideración que me merece la opinión de la colega de Sala preopinante, de la lectura de los convenios aludidos, no surge la existencia de un contrato de compraventa sujeto a condición, sino únicamente la instrumentación de un acuerdo gratuito de opción a favor de una de las partes. Siendo ello así, en caso de perfeccionarse e instrumentarse ulteriormente un Boleto de Compraventa, las partes deberán tributar el gravamen en cuestión, lo cual no se encuentra debatido en estas actuaciones.-

-----Que por lo expuesto, corresponde hacer lugar a los agravios incoados y revocar la resolución apelada en cuanto considera gravados con el Impuesto

de Sellos los acuerdos de opción obrantes a fojas 2603/2632 y fojas 2864/2883; que así se declara.-----

-----Que distinta es la solución que debe brindarse respecto del “Contrato de compraventa de lotes a desarrollar”, obrante a fojas 323/361.-----

-----Que en efecto, la Cláusula 1.3. del referido convenio dispone que “En forma adicional a la compra de los Inmuebles referidos *ut supra*, el FIDUCIARIO por el presente otorga al COMPRADOR una opción de compra (en adelante la ‘OPCIÓN’) sobre cincuenta y dos (52) lotes de GLORIETAS III de exclusiva propiedad fiduciaria del FIDUCIARIO que se listan en el Anexo IV del presente ACUERDO...” —fojas 329—, agregando la cláusula 1.3.2. “Que como consecuencia de la OPCIÓN otorgada, el COMPRADOR ha depositado (...) como garantía a primer requerimiento de la OPCIÓN otorgada, la suma de Dólares Estadounidenses Seiscientos Mil (U\$S 600.000) (en adelante los ‘MONTOS DEPOSITADOS’)”.-----

-----Que luego de detallar —en el acuerdo mencionado— la forma en que deberá ejercerse el derecho de opción de compra consagrada a favor del Comprador, la Cláusula 1.3.4. (ii) establece que “De no ejercerse la OPCIÓN dentro del plazo de 5 días señalado la totalidad de los MONTOS DEPOSITADOS pasarán al FIDUCIARIO como precio de la OPCIÓN otorgada...”-----

-----Que por lo expuesto, a diferencia de lo que acontece con los acuerdos de opción analizados precedentemente, en el contrato *sub-examine* se observa que a la opción de compra se le ha fijado un precio, razón por la cual, aquella adquiere el carácter de onerosa, toda vez que el establecimiento de dicha opción —a favor del Comprador— se ha pactado a cambio de la suma de Dólares Estadounidenses Seiscientos Mil (U\$S 600.000). En otros términos, la opción de compra brindada por una de las partes (el Fiduciario) se da en razón de la contraprestación que promete la otra (el Comprador). -----

-----Que de las consideraciones efectuadas, es dable concluir que la opción de compra consignada en el “Contrato de compraventa de lotes a desarrollar”, obrante a fojas 323/361, con prescindencia de su efectivo ejercicio por parte del comprador, ha sido establecida a cambio de un precio, revistiendo carácter

oneroso y, por lo tanto, encontrándose alcanzada por el Impuesto de Sellos, debiendo confirmarse —en este punto— la resolución recurrida; que así se declara.-----

-----Que con relación a la multa aplicada, es del caso señalar que, en virtud de expuesto en el presente voto, corresponde hacer lugar a la ausencia de elemento objetivo, respecto de las obligaciones fiscales que han sido determinadas en la resolución recurrida y cuya revocación se propone.-----

-----Que respecto de aquellas obligaciones fiscales determinadas, cuya confirmación se propone, corresponde analizar la falta de atribución subjetiva de la multa, alegada por los recurrentes.-----

-----Que con relación al aspecto subjetivo de la infracción en cuestión, es del caso señalar que la omisión se origina en una conducta culposa, debiendo resaltar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que, aún cuando en el caso no existe intención de evadir el tributo, la falta de pago oportuno de los gravámenes que apela autoriza la aplicación de una multa (C.S.N. L.L. 13-716). La materialidad de la infracción se pone de manifiesto en la omisión del tributo (TFN Jurisprudencia Tributaria t. I-182), toda vez que la multa tiene su fundamento en disposiciones del Código Fiscal que tratan de las omisiones de impuesto no dolosas y por lo tanto no corresponde analizar el elemento intencional. En el mismo sentido se ha expedido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (*in re*: B-48.150 “Bavera Carlos L. c/ poder Ejecutivo s/ Demanda Contencioso-administrativa”).-----

-----Que, en cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, vale recordar que, tal como ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N. 31/8/61 “Laboratorios de Electroquímica Médica”, L.L. 105-22). Tal es, la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido: “...únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo)...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, ed.

1997, V. II, pág. 753 y ss.). La figura del artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordante de años anteriores) exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.-----

-----Que la Corte Suprema de Justicia Nacional, ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental por el cual sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos* 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. *Fallos* 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-); en orden a ello, sostuvo que "...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]" (C.S.J.N., *in re*: "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; *Fallos* 322:519). -----

-----Que por las consideraciones expuestas, es dable analizar si se ha configurado el error excusable alegado, el cual operaría como eximente legal (cfr. artículo 53, 2º párrafo del Código Fiscal).-----

-----Que a tal fin, corresponde sostener que no surgen dentro de estas actuaciones ningún elemento a partir del cual pueda considerarse configurada la eximente prevista normativamente respecto de los conceptos por los cuales el ajuste debe confirmarse, toda vez que tal como ha establecido el Máximo

Tribunal de la Provincia, esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (conf. causas publicadas en D.J.B.A., t. 120, p. 209; t. 121, p. 47; t. 122, p.337, entre otras).-----

-----Que en el *sub lite*, no se advierte la concurrencia de causal exculpatoria, toda vez que en autos no existe dificultad en la interpretación y aplicación de las normas fiscales, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante.(conf. TFABA, sent. del 18/03/86 en “DIRECCION PROVINCIAL DE RENTAS DTO: ACTIV. LUCRATIVAS [AGA ARGENTINA S.A.C.I.F.I.R.M.]”, del 10/10/02 en “VERNEGO Y VERNENGO S.A.” Sala III; entre muchos otros).-----

-----Que por lo expuesto, no habiéndose acreditado los extremos necesarios para eximir de responsabilidad a los recurrentes por la infracción atribuida, respecto de las obligaciones fiscales determinadas cuya confirmación se propone, corresponde confirmar —en tal sentido— la sanción aplicada; que así se declara.-----

----- Que con relación a los agravios vinculados a los intereses, la suscripta adhiere a los fundamentos vertidos por la vocal Instructora, respecto de la determinación de las obligaciones fiscales cuya confirmación se propone en el presente voto.-----

-----Que entrando a considerar la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Mariano Florencio Grondona y Alan Ernst Rockett, corresponde recordar que el artículo 18 del Código Fiscal (t.o. 2004) dispone que: “*Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes —en la misma forma y oportunidad que rija para éstos— las siguientes personas:2 Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería*”

jurídica...”. A su turno, el artículo 21, agrega que “Los responsables indicados en los artículos 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.- Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.- Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.- El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo.-”. Finalmente, el artículo 55 sostiene “En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 52, 53 y 54, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración. De tratarse de personas jurídicas irregulares o simples asociaciones, la responsabilidad solidaria e ilimitada corresponderá a todos sus integrantes”.-

-----Que del análisis de los artículos precedentemente transcritos surge la responsabilidad solidaria de los sujetos integrantes del órgano de administración de la firma, respecto del tributo exigido y la multa aplicada al contribuyente.-----

-----Que en el presente caso, no se encuentra sometido a debate la condición societaria revestida por los sujetos cuya responsabilidad ha sido establecida, sino que su cuestionamiento se dirige hacia la aplicación de la normas legales que establecen la extensión de responsabilidad junto al contribuyente por el pago de los gravámenes determinados, sus accesorios y la multa impuesta.---

-----Que como ya lo ha expresado este Tribunal, a quienes administran o

disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley ("Coop. Agraria de Las Flores Ltda.", sent. del 18-3-97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, "Molino Cañuelas S.A.", del 16-11-98).-----

-----Que debe tenerse presente que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos y son los propios sujetos a quienes se atribuye responsabilidad por la deuda ajena los que deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales y la demostración de haber exigido los fondos necesarios para el pago o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.-----

----- Que respecto de la solidaridad fiscal manifiesta Villegas que "es común en derecho tributario que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma pretensión fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación pueda ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. La legislación tributaria Argentina ha admitido este concepto en forma unánime." (Curso de finanzas, Derecho financiero y Tributario; Villegas; pág. 156).-----

-----Que a su vez la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido sentando que "el Estado con fines impositivos tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que le es propia (Fallos: T.251, 299)", tesis también compartida por la Suprema Corte de la Provincia de

Buenos Aires en numerosas sentencias.-----

-----Que corresponde agregar, que el artículo 21 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores— no realiza una extensión automática u objetiva de la responsabilidad solidaria a los representantes societarios, sino que posibilita a los mismos —a través de la sustanciación de los procedimientos administrativos previstos en el último párrafo del artículo aludido— demostrar la causal eximente establecida en el párrafo segundo del artículo en análisis.-----

-----Que esta tesitura —pues— no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta de los sujetos implicados, sino que —precisamente— acreditada su condición de administradores de los bienes del contribuyente, resultaba carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto a su condición de miembros del directorio de la firma y las responsabilidades inherentes a tales funciones, no aportándose ningún elemento atendible a fin de tener por configurada la eximente prevista en el artículo citado del Código Fiscal.-----

----- Que el agravio vertido por los recurrentes, alegando la subsidiaridad de la responsabilidad, tampoco puede tener acogida favorable, toda vez que los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes de años anteriores) establecen una responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión (cfr. esta Sala, *in re*: “AUCHAN ARGENTINA S.A.”, 28/09/06, Registro N° 974, también en autos “SISTENVAC S.A.”, de fecha 07/11/08, Registro N° 1535, entre otros), razón por la cual debe rechazarse el planteo efectuado; que así se declara.-----

-----Que por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios planteados por los Sres. Mariano Florencio Grondona y Alan Ernst Rockett y confirmar la responsabilidad solidaria respecto de los gravámenes, intereses y multa, cuya confirmación se propone; que así se declara.-----

-----Que de tal modo, dejo expresado mi voto.-----

VOTO DE LA DRA. MÓNICA VIVIANA CARNÉ: Que adhiero al voto de la Dra. Dora Mónica Navarro.-----

POR ELLO, SE RESUELVE: 1).- Hacer lugar parcialmente a los Recursos de

Apelación interpuestos por los señores Mariano Florencio Grondona y Alan Ernst Rockett, y por Jorge Joaquín Sauri en carácter de gerente de Grupo Farallón Desarrollos Inmobiliarios S.R.L (ex Pulte Consultora S.R.L. y ex Pulte S.R.L.), respectivamente, contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria n° 1707 de fecha 26 de diciembre de 2006, dictada por el Jefe del Departamento de Fiscalización Morón, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (actual ARBA) conforme los lineamientos que surgen del Considerando III de la presente; 2).- Modificar el artículo 5° de la Resolución determinativa citada conforme los lineamientos que surgen del Considerando III de la presente. Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

Fdo: Dra. Dora Mónica Navarro. Vocal

Dra. Silvia Ester Hardoy. Vocal (Disidencia Parcial)

Dra. Mónica Viviana Carné. Vocal

Dr. Eduardo Aníbal Alza. Secretario Sala III

Registrado bajo el número 1758 -Sala III

