

LA PLATA, 06 de febrero de 2012.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2306-56.294, año 2003, caratulado “JARDIN DE PAZ S.A.”-----

Y RESULTANDO: Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con el recurso de apelación interpuesto por el Dr. Rodrigo Cruces en representación de Jardín de Pilar S.A. (empresa absorbente de Jardín de Paz S.A. en un proceso de reorganización -fs. 1551/1586-), contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 802/07 dictada por la Jefa de Departamento de Fiscalización C.A.B.A. dependiente de la ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.), agregada a fojas 1231/1266. Adhirieron a esa pieza procesal los Sres. Francisco José BANGO ESTRADA (fs. 1539/1540) y Guido BLOHM (fs. 1548/1550).-----

-----Que la Resolución supra señalada determinó las obligaciones fiscales del contribuyente de referencia en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de la actividad de “Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios” (Código NAIIB 701090); correspondiente al período fiscal 2001 (enero a junio) por la suma de Pesos cincuenta mil ochocientos setenta y uno con veinte centavos (\$ 50.871,20). Aplicó una multa por omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004). Estableció la responsabilidad solidaria con el contribuyente de autos por el pago de los gravámenes, recargos, intereses y multa aplicada, de los Señores Guido BLOHM y Francisco José BANGO ESTRADA.-----

-----Que a fojas 1709 se elevaron las actuaciones a esta instancia de conformidad a las previsiones del artículo 110 del Código Fiscal (t.o. 2004).-----

----- Que a fojas 1721 se dejó constancia que la presente causa fue adjudicada a la Vocalía de la 8° Nominación a cargo de la Dra. Dora Mónica Navarro, conociendo la Sala III, se ordenó dar impulso procesal a la misma y se intimó a los apelantes para que en el plazo de 10 días procedieran a acreditar el pago de la contribución establecida en el artículo 12 inc. g) in

fine de la ley 6716 (t.o. 4771/95), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en el caso que se produjere la caducidad del procedimiento. Intimación que también se hizo respecto de los letrados intervinientes en cuanto al anticipo previsional a su cargo. Estos requerimientos se tuvieron por cumplidos a fojas 1734.-----

-----Que a fojas 1734 se dio traslado a la Representación Fiscal, para que conteste agravios y, en su caso oponga excepciones (art 111 del Código Fiscal t.o 2004). Obra a fojas 1735/1738 cuestión previa y a fojas 1739/1747 escrito de responde.-----

-----Que se tuvo a fojas 1791 por agregada la contestación producida por la Comisión Arbitral al oficio oportunamente librado.-----

-----Que a fojas 1796/1797 se encuentra la sentencia que resolvió el rechazo de la cuestión previa introducida por la Representación Fiscal.-----

-----Que a fojas 1800 se ordenó librar nuevo oficio a la Comisión Arbitral para que informara si había resuelto la presentación efectuada por la firma. Habida cuenta que ese Organismo informó que aún no se había expedido, se ordenó la suspensión del trámite de las actuaciones, reservándose las mismas en secretaría.-----

-----Que en virtud de la renuncia efectuada al patrocinio del Sr. Guido Blohm y la designación de un nuevo letrado en la persona del Dr. Juan Manuel Sampietro, se lo intimó a este último a que acreditara el pago del anticipo previsional a su cargo conforme surge del artículo 13 de la ley 6716, cuestión que se tuvo por satisfecha a fojas 1813.-----

-----Que a fojas 1840 se agregó la presentación realizada por la Representación Fiscal en virtud de la cual informó que la Resolución de la Comisión Arbitral n° 11/11 había adquirido firmeza. Acorde a ello, se reanudó el trámite de las actuaciones.-----

-----Que visto el ofrecimiento probatorio formulado y proveyéndolo, se rechazó la prueba ofrecida y se dictaron autos para sentencia.-----

Y CONSIDERANDO I.- Que en el escrito de apelación interpuesto por la firma y al que adhieren los responsables solidarios, se efectúa un extenso relato del devenir de las actuaciones y se reproducen pasajes de anteriores

presentaciones. -----

-----Que manifiestan que la Administración ha tenido una conducta contradictoria ya que dio inicio a dos procedimientos de fiscalización en los cuales ha presentado criterios disímiles para sustentar su pretensión de atribuir la totalidad de los ingresos a la Provincia de Buenos Aires. -----

-----Que alertan sobre la desaparición de las presentaciones que la firma efectuó explicando la naturaleza de la actividad que desarrolla.-----

----- Que solicitan la nulidad del acto determinativo por falta de motivación y fundamento como así también la de las actuaciones en general. Agregan que ha existido una falta de valoración y rechazo de las pruebas aportadas y ofrecidas como así también de la mayoría de los argumentos opuestos.-----

-----Que recuerdan que el requisito “motivación” no puede tenerse por cumplido con una mera remisión a la documentación obrante en el expediente, o citando las normas aplicables en forma abstracta sin relacionarlas con los hechos del caso concreto bajo análisis, o citando parcialmente sólo las normas que parecen sustentar la posición fiscal y omitiendo un análisis integral de la normativa vigente.-----

-----Que la ausencia de motivación que exhibe el acto, genera su nulidad por afectación del derecho de defensa. En esta idea ratifican que el acto se presenta arbitrario y nulo por ausencia de motivación y fundamento.-----

----- Que manifiestan nuevamente todas las cuestiones opuestas respecto de la vista notificada por los inspectores actuantes, señalando que carecían del debido fundamento y explicación como también que se ignoró la documentación presentada a lo largo de las actuaciones. Señalan del mismo modo, que allí se consignó erróneamente la CUIT de la firma y los períodos involucrados.-----

-----Que reiteran las cuestiones que según su entender, generan la declaración de nulidad del procedimiento y que ya expusieron al responder la notificación al primer ajuste. -----

-----Que el Fisco ha tratado de minimizar el impacto de errores cometidos durante el curso de las actuaciones a lo cual se le agregan los cambios

antojadizos de criterios y el tiempo transcurrido entre la primera y la segunda fiscalización, todo lo cual ha traído confusión a la firma coartando el derecho a una justa defensa.-----

-----Que se sustanciaron dos procedimientos de fiscalización con cuatro años de diferencia sobre los mismos períodos, volviéndose a solicitar toda la documentación que se había peticionado en la primera instancia. Insisten sobre la desaparición de partes de las actuaciones y la ausencia de valoración de la documentación aportada, advirtiendo que la reconstrucción del expediente no subsana la causal de nulidad que peticionan en razón de que los elementos agregados no fueron objeto de valoración por parte del organismo fiscal. Señalan la inconsistencia y contradicción que exhibe el criterio del Fisco desde que en un procedimiento entendió que desarrollaba la actividad de servicio fúnebre para luego en el presente sostener que se trata de “inmobiliaria”.-----

-----Que contrariamente a lo sostenido por el Fisco, no se dedica a la venta de una bóveda sino que se trata de la cesión de derecho a perpetuidad sobre parcelas, esto es, la cesión de un derecho de uso, pero no una transferencia de dominio, razón por la cual no puede ser encuadrada bajo ningún aspecto como operación inmobiliaria. Agregan que el titular de un derecho de uso sobre una parcela no posee el derecho real de dominio ya que no puede disponer ni vender libremente del bien, no puede afectarlo al uso de la manera que quiera, debe cumplir con las restricciones de la modalidad de uso impuestas, no existe individualidad catastral y se dan una inmensidad de situaciones adicionales que demuestran que No se trata de una venta de la parcela sino una mera cesión de un derecho de uso sobre ella. Al no existir venta, la actividad de la firma no puede ser calificada con el código que se le asigna.-----

-----Que insisten sobre la naturaleza de su actividad, advirtiendo que es una sociedad anónima propietaria de un predio en el cual se constituyen parcelas. Los clientes celebran contratos en virtud de los cuales la firma le cede el derecho al uso de una parcela a perpetuidad. Adicionalmente la firma le cobra un canon periódico y presta determinados servicios: inhuma-

ción, exhumación, cremación, etc.-----

-----Que considerando que un derecho califica como un bien conforme lo prescribe el Código Civil, para realizar la distribución jurisdiccional de los ingresos resultantes de esta operatoria corresponde aplicar las disposiciones del Convenio Multilateral vinculadas con la “transferencia de bienes” y descartar toda pretensión de considerar a la operatoria como un “servicio fúnebre”.-----

-----Que abundan sobre la naturaleza de la actividad, manifestando que no hay un marco jurídico específico para que los cementerios parques privados puedan desarrollarse en las condiciones ideales de operación. Aluden a distintos proyectos de ley en los que se establece la creación de un derecho de sepultura para instrumentar la relación entre los cementerios privados y sus clientes.-----

-----Que los municipios de la provincia en ejercicio del poder de policía mortuoria, se refieren a las operaciones que relacionan a los cementerios parque privados y sus clientes como “cesiones de derecho de uso sobre parcelas” y en ejercicio de ese poder de policía obligan a los cementerios a llevar un registro de las “cesiones de derecho de uso sobre parcelas”.-----

-----Que refieren a la existencia de distintos proyectos de ley que avalan su postura como así también doctrina en la materia. Del mismo modo la AFIP y el Tribunal Fiscal de la Nación se han pronunciado en cuanto a la tributación frente al IVA concluyendo que no existe una prestación de servicios y que en consecuencia no se encuentra gravada la actividad.-----

-----Que rechazan la calificación efectuada por la Administración como “servicio inmobiliario” porque en el nomenclador se incluye a esta actividad en las Ventas de lotes de cementerios lo cual contradice todos los antecedentes en la materia y porque la transferencia del dominio requiere trasladar la propiedad plena para que el adquirente pueda disponer libremente del bien, situación que no se da en este supuesto. Aquí no existe la venta de un lote en cementerio.-----

-----Que advierten sobre una serie de errores de tipo aritmético en los coeficientes unificados. Asimismo, mientras que en la resolución se señala

que la alícuota a aplicar es del 3% en las planillas adjuntas se utilizó el 3,5%. Aluden a distintos errores de cálculo detectados en los formularios de ajuste que si bien han sido corregidos por el Fisco exhibe la desprolijidad con que se desarrolló el procedimiento.-----

-----Que no obstante haber presentado la totalidad de la documentación requerida, la Administración exhibe como fundamento en la adopción de determinados criterios, la ausencia de elementos aportados por la firma.----

-----Que también se quejan del método utilizado para efectuar la determinación, toda vez que si bien es cierto que se expone haberse efectuado sobre base cierta en realidad entiende que se la practicó sobre presunta. En este mismo sentido, señalan que la diferencia lograda se origina porque la firma gravó las cuotas que los clientes anticipan antes de adquirir el derecho a perpetuidad conforme las prescripciones del artículo 175 del Código Fiscal (t.o. 2004), no obstante que no se encuentran incluidas en el Libro Iva Ventas y aún no se haya materializado la plena disposición del derecho de perpetuidad.-----

-----Que reiteran lo ya señalado respecto de la aplicación del protocolo adicional del Convenio Multilateral. En este sentido, manifiestan que no existe omisión de base imponible sino que el método de comparar los ingresos del libro IVA Ventas y la base imponible del gravamen, adolece del error de no ponderar que el derecho se adquiere de manera definitiva cuando el cliente termina de pagar el precio, y que consecuentemente hasta ese momento, deben integrarse las cuotas anticipadas por los clientes antes de adquirir definitivamente dicho derecho. De esta forma, si se mantiene el criterio del Fisco de partir del Libro IVA Ventas, tampoco existe omisión, ya que la totalidad del ingreso ha sido integrado a la base imponible en los meses siguientes. A todo evento, la diferencia en cuestión es de menos del 10% de la pretensión fiscal. Tampoco se ha ponderado que en los meses de enero y febrero de 2001, la firma integró una base imponible mayor a la pretendida por lo que sería aplicable el Protocolo Adicional.-----

-----Que abundan en cuanto a los criterios de asignación de ingresos y

gastos que adoptó la firma y se oponen a la pretensión del Fisco de asignar el 100% de los ingresos a la Provincia de Buenos Aires. En este sentido, se quejan de la asignación de los gastos de telefonía, la amortización de convenios de no competencia, como así también que se hayan considerado computables los costos de la actividad de la firma, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el costo de mantenimiento perpetuo.-----

-----Que rechazan la aplicación de intereses resarcitorios solicitando su eximición para el caso de que se confirme la pretensión del Fisco.-----

-----Que se oponen a la aplicación de sanción por no estar reunidos los elementos que hacen a su procedencia. Solicitan a todo evento la aplicación del error excusable. -----

-----Que manifiestan que los directores de la firma no son solidariamente responsables de la pretensión fiscal que se le reclama a la sociedad, puesto que ninguno de ellos tuvieron participación en los actos conducentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Agregan que la imputación de la responsabilidad va en contra de la capacidad contributiva de los apelantes.-----

-----Que en razón de que no ha existido omisión de tributo ya que la pretensión del Fisco tiene como fundamento el modo en que debe distribuirse la base imponible del gravamen, entienden que no hay impuesto para pagar por lo que resulta improcedente la imputación de la solidaridad en cuestión.-----

-----Que por aplicación del principio de la personalidad de la pena no resulta de aplicación el artículo 55 del Código Fiscal. Señalan en este mismo aspecto, que la extensión de la responsabilidad solidaria por las multas resulta violatoria de principios constitucionales, por lo que dejan planteada la inconstitucionalidad del citado artículo por presentarse violatorio del artículo 18 de la Constitución Nacional.-----

-----Que la insignificancia del monto involucrado -el que representa menos del 1% de todos los gravámenes depositados por la firma en el período en cuestión- da cuentas de la imposibilidad de los directores de tener conocimiento de la situación.-----

----- II.- Que a su turno, en respuesta a los planteos esbozados, la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido solicitando la confirmación del acto determinativo y señalando en relación a la actuación de los inspectores, especialmente en referencia a la “desprolija” actuación en la vista de diferencias, que conforme lo prescribe el artículo 40 del Código Fiscal (t.o. 2004), las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de tributos, no constituyen determinación administrativa la que está reservada a la Autoridad de Aplicación a través de los respectivos jueces administrativos. En este contexto, la supuesta duplicación de tareas de inspección, como así también las dos vistas de diferencias que difieren entre sí, no resultan discutibles en tanto y en cuanto ese acto no es asimilable a un acto determinativo, sino que se trata de una liquidación realizada por los inspectores y sujetos a la conformidad o disconformidad de los contribuyentes. Ni siquiera confirmando los ajustes notificados en el contexto del artículo 40 del mencionado código, es posible arribar a un estadio de estabilidad de la relación jurídico tributaria. De este modo –conforme lo expresa la Defensa del Fisco- si la situación de ajuste más conformidad podría ser asimilada a una declaración jurada del contribuyente que resulta siempre “revisable”; con más razón, una vista que no ha sido conformada por él.-----

-----Que a mayor abundamiento, la Representación Fiscal señala que conforme lo prescribe el artículo 49 del Código Fiscal (t.o. 2004), aún la determinación de oficio puede ser modificada a favor o en contra del contribuyente o responsables cuando en la misma se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación realizada y de los aspectos fiscalizados en determinados supuestos. De este modo, el Fisco puede modificar una liquidación de diferencia en aquellos aspectos no considerados expresamente en la vista anterior o cuando surjan nuevos elementos, se descubran errores, omisiones en la consideración de los datos o elementos que sirvieron de base para su confección.-----

-----Que solicita en consecuencia, el rechazo vertido por el contribuyente

respecto de la arbitrariedad de las vistas de diferencias notificadas.-----

-----Que pide del mismo modo el rechazo del agravio que versa sobre el extravío del descargo que efectuó la firma respecto de la primera de las vistas de actuaciones, en la medida que tal situación fue subsanada a fojas 665/692 y que el Juez administrativo ya dio tratamiento en la resolución definitiva a esta cuestión.-----

-----Que en lo referente a la pretendida arbitrariedad, falta de fundamento, motivación y vulneración del derecho de defensa lo que generaría la nulidad de las actuaciones, manifiesta que el Código Fiscal a partir de los artículos 101 regula lo relativo al procedimiento de determinación de oficio, entre los que constan la causa y motivación del acto en crisis.-----

-----Que por ello solicita la confirmación de los actos impugnados en la medida que las resoluciones cuestionadas no carecen de los elementos denunciados. Concluye este aspecto señalando que los agravios introducidos se traducen en un planteo de disconformidad con los fundamentos de la resolución, lo cual torna inatendible la pretensión.-----

-----Que la Agencia no ha afectado el derecho de defensa ni debido proceso, posibilitando a la firma articular sus defensas, por lo que no debe hacerse lugar a la nulidad planteada.-----

-----Que en materia de responsabilidad solidaria cita los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal y jurisprudencia de este Tribunal, concluyendo que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional para reputar que quien dispone o administra de los fondos de los entes sociales, es responsable solidario con el contribuyente, pudiendo eximirse si acredita haber exigido de los sujetos pasivos los fondos necesarios para su pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva, extremo que no se puede tener por cumplido en esta instancia.-----

-----Que en lo referente a los agravios introducidos respecto de la actividad desarrollada por la firma, la Representación Fiscal hace cita de la copia de la escritura de constitución de la sociedad de donde surge que tiene por objeto social dedicarse por cuenta propia o terceros o asociada a terceros,

a la cesión y/o locación de sepulturas, y servicios de inhumación; exhumaciones, cremación y mantenimiento de sepulturas; inmobiliarios; y dar y tomar en arrendamiento inmuebles urbanos o rurales. De este modo, concluye, queda claro que la actividad que la firma realiza se encuentra en el objeto social. Por su parte, reitera que los inspectores actuantes consideraron que los ingresos brutos derivados del desarrollo de dicha actividad se encuentran alcanzados por el gravamen correspondiéndole el código NAIIB/99 701090.-----

-----Que el apelante no ha desvirtuado el encuadramiento de la actividad que la Administración ha efectuado por lo cual corresponde su ratificación.-

-----Que en materia de ingresos, manifiesta que si bien la recurrente señala que se trata de un único acto: la cesión de uso de parcelas, reconoce que se le adicionan determinados servicios como inhumación, exhumación, cremación, etc. deslizando desacertadamente con dicho pretexto la afirmación de que dicha actividad no se encuentra alcanzada por la gabela.-----

-----Que por su parte dado que la firma ha ocurrido ante la Comisión Arbitral, en cuanto al criterio de asignación de ingresos y gastos en el contexto del Convenio Multilateral, la Agencia supedita su postura a lo que allí se resuelva.-----

-----Que respecto de los errores mencionados, la Representante del Fisco entiende que no resultan relevantes habida cuenta que conforme emana del acto determinativo, se detectó un error en los papeles de trabajo a fojas 944, pero no fueron esos importes los utilizados en la confección de los formularios de ajuste y fiscalización. Del mismo modo concluye en lo referente a la determinación del coeficiente de ingresos, en razón de que la diferencia que existe en el importe total de Provincia de Buenos Aires, es en perjuicio del Fisco.-----

-----Que en cuanto al modo en que se practicó la determinación de oficio, advierte que se utilizó la información extraída de los mayores contables de la firma y la facturación de respaldo, por lo que no puede mantenerse la argumentación que sostiene la apelante en el sentido que no fue practicada

sobre base cierta.-----

-----Que en referencia al error en la aplicación de la alícuota, señala que el mismo fue rectificado aplicándose en definitiva la alícuota del 3,5% por lo solicita el rechazo del agravio que introduce en este sentido.-----

-----Que en materia de aplicación del Protocolo Adicional, arguye que encontrándose en la etapa de discusión del acto de determinación, no resulta ser ésta la oportunidad ni la instancia propicia a estos efectos. Por su parte, y a mayor abundamiento, manifiesta que una vez recurrida la determinación ante la Autoridad de Aplicación del Convenio Multilateral, serán éstos quienes decidirán si procede su aplicación o no una vez que quede firme la determinación practicada por la jurisdicción iniciadora, ya que es en ese momento que ocurre el cambio de distribución de base imponible.-----

-----Que defiende la aplicación de los intereses resarcitorios, sin que para ello sea necesario la existencia de dolo sino tan solo la falta de ingreso del gravamen. Por su parte, no se ha demostrado que la mora no le sea imputable. -----

-----Que solicita la confirmación de la sanción aplicada, habida cuenta que la conducta de la firma se encuentra adaptada al tipo infraccional previsto en el artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004) y no se encuentra reunida la figura eximente del error excusable.-----

-----III. VOTO DE LA DRA. DORA MONICA NAVARRO. Que en atención a los planteos de las partes, debe decidirse si se ajusta a derecho la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 802/07 dictada por el Jefe del Departamento de Fiscalización de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A).-----

-----Que en principio corresponde abordar los planteos de nulidad opuestos, recordando al respecto, que conforme lo regula el artículo 128 del Código Fiscal -t.o. 2011-, el recurso de apelación comprende el de nulidad, tal aseveración implica desconocerle autonomía a este último, lo que deriva en la lógica consecuencia que, en el supues-

to en que la resolución recurrida en sí misma adolezca de vicios que provoquen su ineficacia, el tratamiento de la nulidad deberá evacuarse a partir del recurso de apelación (conf. sentencias de esta Sala en autos “Depto Zona VIII” del 4 de julio de 2002 y “Arévalo Carlos M” del 15 de agosto de 2002, entre muchas otras-).-----

----- Que vale señalar que el objetivo de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de ese derecho. Por ello, las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quien las solicita. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma. (En igual sentido nos hemos pronunciado en “Unilever de Argentina” sentencia del 30/08/05, Registro Nº 657 y “Volkswagen de Argentina” sentencia del 16/03/06, Registro Nº 821, “Nahuel Sat S.A.” del 07/10/10, Registro 2049 -entre muchas otras-).-----

-----Que en cuanto a las causales de nulidad admitidas en el ámbito del procedimiento administrativo fiscal, hemos de estar a la remisión que efectúa el artículo 128 del Código Fiscal (t.o. 2011) que impone su declaración al verificarse la omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114 de ese cuerpo, como así también, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación. Esta norma debe ser complementada en su análisis con los artículos 103 a 108 del decreto-ley 7647/70 de aplicación supletoria aquí, por la autorización que confiere el artículo 4º del Código Fiscal.

-----Que en primer lugar los apelantes solicitan la nulidad del procedimiento llevado a cabo en estas actuaciones toda vez que la Administración habría sustanciado dos procedimientos de fiscalización en los que les otorgó sendas vistas en el contexto del artículo 40 del Código Fiscal (t.o. 2004 –art. 48 t.o. 2011).-----

-----Que obra glosado a fojas 612 el formulario mediante el cual el inspector actuante le notificó a la firma las diferencias obtenidas. Asimismo a fojas 644, se encuentra la providencia 710/06 en la que la Relatoría Eventual de la Dirección de Fiscalización Área Metropolitana, envía nuevamente las actuaciones al Departamento Fiscalización Vicente López con el propósito de que se precisen algunas cuestiones que considera poco claras y se proceda a distribuir los ingresos y gastos de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 del Convenio Multilateral. En razón de ello, se elabora una nueva vista de diferencias que se encuentra agregada a fojas 979.-----

-----Que cierto es que el Organismo Recaudador le notificó a la firma dos liquidaciones practicadas por los inspectores, una de ellas (fs. 612) en el contexto previsto por el artículo 39 del Código Fiscal (t. o. 1999 y mod) que establecía: *“Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos.” “De las diferencias consignadas en las planillas se dará vista a los contribuyentes para que, en el término improrrogable de 5 (cinco) días manifiesten su conformidad o disconformidad en forma expresa.” “No será necesario recurrir al procedimiento de determinación administrativa de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en el caso de conformidad a los ajustes practicados, o en la medida en que se la preste parcialmente y por la parte conformada, por el sujeto pasivo o su representante debidamente habilitado para ello.” “La aceptación de los ajustes no será obstáculo para la instrucción del sumario pertinente, tendiente al juzgamiento de la eventual comisión de las infracciones tributarias de orden formal o material*

establecidas en este Código” y la otra (fs. 979), en el marco del mismo artículo pero según la modificación operada por la ley 13405 (B.O. 30-12-05) que suprimió los párrafos 2º, 3º y 4º dejando subsistente sólo el primero de ellos. No obstante, pre o pos reforma, claramente la norma dispone que las liquidaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de tributos, no constituyen determinación administrativa.-----

-----Que si bien como quedó expuesto, los inspectores actuantes practicaron dos liquidaciones, tal actividad se enmarca en el contexto de las facultades de fiscalización que posee la Autoridad de Aplicación, cuyo ejercicio no advierto que se haya realizado en forma arbitraria o abusiva. No tuerce mi opinión que los fiscalizadores hayan recurrido a distintos fundamentos como forma de sustentar cada una de las vistas de diferencias, toda vez que aún en el caso de haberse confeccionado una sola, el criterio allí sustentado tampoco hubiera obligado al juez administrativo, quien analizando la totalidad de las actuaciones podría haberse apartado e invocado otro distinto.-----

-----Que en la etapa de fiscalización la Administración procede a coleccionar la información necesaria para formar su criterio, como paso previo al procedimiento determinativo que se inicia -conforme se establece en el Título XII “De los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal”, más precisamente el artículo 112 del Código Fiscal (t.o. 2011 y cc. ant), “... *mediante una resolución en la que, luego de indicar el nombre, número de inscripción en el gravamen y el domicilio fiscal del sujeto pasivo, se deberán consignar los períodos cuestionados, las causas del ajuste practicado, el monto del gravamen no ingresado y las normas aplicables.*”-----

-----Que a mayor abundamiento y tal como lo señala la Representación Fiscal, si por imperio del artículo 57 del Código Fiscal (t.o 2011 y cc ant.) aún la resolución determinativa es susceptible de ser modificada bajo determinadas condiciones, cuanto más la liquidación practicada por el inspector que no reviste el carácter de acto administrativo.-----

-----Que tampoco se advierte menoscabo a su derecho de defensa la ausencia en las actuaciones y tratamiento de las manifestaciones que hiciera respecto de la primera de las liquidaciones practicadas, habida cuenta que el artículo 40 del Código Fiscal (t.o. 2004), ni siquiera previo a la reforma por la ley 13405, preveía esa instancia. Situación que tampoco contemplan las normas aplicables al momento de dar Inicio al Procedimiento Determinativo y Sumarial, y ello por cuanto –como ya advertí- el criterio expuesto por los fiscalizadores no obliga al juez administrativo.

-----Que al respecto, cabe recordar que esta Sala in re "NORDELTA S.A." del 16/12/10 dijo: *“Que con relación al planteo vinculado a la ausencia de tratamiento de las cuestiones articuladas por el contribuyente al contestar el traslado previsto en el artículo 40 del Código Fiscal vigente debe puntualizarse que la instancia procesal abierta -no obstante que se había suprimido en el ordenamiento la obligatoriedad de este traslado como consecuencia de la reforma operada por medio de la ley 13.405 (vigente desde el 08/01/2006)- sólo implicaba para el contribuyente la posibilidad de expresar su conformidad o disconformidad con el ajuste pretendido, conforme las notificaciones que se le cursaran. Las restantes consideraciones realizadas, se enmarcan dentro del derecho genérico de cualquier sujeto a petionar, pero no obligaban a la Autoridad de Aplicación a realizar valoración alguna en oportunidad de dictar la resolución prevista en el artículo 102 del Código Fiscal, toda vez que los requisitos de ésta vienen establecidos por la norma precedentemente citada.”*-----

-----Que no encuentro por lo expuesto ut supra, que el procedimiento sustanciado haya violentado el derecho de defensa de los apelantes. Contrariamente a lo argumentado, observo que la Administración agregó la presentación que no constaba en las actuaciones y le dio tratamiento en la Re-

solución de Inicio no obstante no ser ello necesario. Cabe agregar que no advierto que la garantía en cuestión se vea afectada cuando el descargo contra la Resolución de Inicio (conf. artículo 112 del Código Fiscal -t.o. 2011 y cc. ant.-) que resulta ser una clara expresión de la defensa articulada, ha sido debidamente meritudo por la Administración, conforme surge del acto que apela.-----

-----Que tampoco comparto la expresión utilizada por los quejosos que advierten sobre la “desaparición de parte del expediente y que su reconstrucción no subsana la nulidad peticionada”, ya que la pieza en cuestión fue agregada y considerada en el marco del procedimiento instruido.-----

-----Que del mismo modo, han sido corregidas todas las cuestiones numéricas expuestas por lo que en razón de ello se rechaza el agravio introducido en este sentido habida cuenta la falta de perjuicio concreto, lo que así se declara.-----

-----Que también debe rechazarse el pedido de nulidad por falta de motivación y fundamento. Contrariamente a lo sostenido por los apelantes, el acto que recurre se encuentra motivado en tanto allí la Administración expone las circunstancias de hecho y de derecho consideradas para fundamentar su pretensión. En este sentido, cierto es que el artículo 108 de la ley 7647/70 obliga a motivar suficientemente los actos administrativos, lo que implica la idea de que la Administración consigne no sólo el motivo que la indujo a su dictado, sino también las circunstancias de hecho y de derecho que así lo justifica.-----

-----Que efectivamente, uno de los elementos que el citado artículo señala como necesario en todo acto determinativo, es la causa y motivación, siendo ésta comprensiva de aquella. De este modo se ha dicho: “Resulta evidente que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales, y que desde el punto de vista del particular traduce una exigencia fundada en la

idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto” (Conf. Tomás Hutchinson en “Procedimiento administrativo de la provincia de Buenos Aires” Ed. Astrea. Bs. As. 1995).--

-----Que la motivación, en un sentido amplio, debe entenderse como la exposición de las razones que determinaron a la Administración a dictar el acto. Podría afirmarse también que este elemento comprende plenamente a la causa - y la excede- y le da una mayor relevancia al obligar a describirla y consignarla en el texto del acto administrativo. Para el citado autor, el distingo se relaciona con que la causa comprende los antecedentes de hecho (los “vistos”), y la motivación es la obligación de expresar, de consignar tales antecedentes en el texto del acto administrativo, más los fundamentos jurídicos que, atendiendo a aquellos hechos, justifican el dictado del acto, teniendo en cuenta el fin perseguido.--

-----Que sentado ello, no se observa que el acto en crisis carezca de motivación ni causa, ello así en tanto puede observarse nítidamente que la Administración ha dado motivos suficientes de los antecedentes reunidos, el criterio que la llevó a decidir del modo en que lo hizo, como así también en cuanto al derecho aplicado.-----

-----Que la queja traída por los apelantes, traduce, en realidad, su disconformidad con el modo en que el Organismo resolvió su situación respecto de los tópicos sobre los que expresan su desacuerdo, por lo que no puede encontrar solución por la vía intentada desde que este Tribunal desde antaño ha señalado que “La mera exteriorización de un criterio diverso respecto a aquél que tuviere en su apreciación el ente fiscal, reviste una situación ajena al marco del recurso de nulidad (TFABA, “Estrella S.A.” del 31/05/88). -----

-----Que no empaña esta conclusión el reiterado reclamo sobre los aspectos ya expuestos en su descargo de fojas 1131/1194 y que reproduce ahora, tales como el haberse ignorado la documentación presentada y la sustanciación de dos procedimientos de fiscalización con criterios distintos, desde que, como ya advertí, el procedimiento determinativo tiene inicio con la Resolución prevista en el artículo 112 del Código Fiscal (t.o. 2011 y cc ant) y el criterio expuesto por los fiscalizadores no constituye determinación impositiva. Del mismo modo, el acto determinativo exhibe las cuestiones tenidas en cuenta para elaborar el cargo fiscal, entre las que cuenta el criterio considerado en la valoración de la documentación agregada.-----

-----Que por todo lo expuesto, corresponde del mismo modo rechazar el pedido de nulidad solicitado, lo que así se declara.-----

-----Que similar conclusión corresponde efectuar respecto de la nulidad relacionada con la denegación de la prueba ofrecida, habida cuenta que, por un lado su rechazo por parte de la Administración no luce arbitrario en tanto su ofrecimiento se vincula a cuestiones cuyo criterio ésta expuso en el dictado de la resolución apelada. En abono de ello, sabido es que el Juez Administrativo se encuentra facultado para evaluar la procedencia del ofrecimiento probatorio efectuado en esa instancia, cuestión que efectivamente se verifica en dicho acto puesto que de él han surgido los motivos que justificaron su posición respecto de la valoración de aquellas. A mayor abundamiento ese criterio fue acompañado en esta instancia ya que también se procedió al rechazo de las probanzas ofrecidas conforme surge de la providencia de fojas 1840.-----

-----Que es de señalar que parte del ofrecimiento efectuado se relaciona con los puntos sometidos a discusión en el marco del Convenio Multilateral, y resueltos en esa sede, por lo que se desvanece el perjuicio que dicen haber sufrido. -----

-----Que por ello, debe rechazarse la nulidad que se impetra en este sentido, en tanto no se verifica el perjuicio al derecho que se

entiende violentado, lo que así se declara.-----

-----Que los vicios apuntados por los recurrentes no presentan la entidad ni exhiben el perjuicio que resulta necesario para declarar la nulidad que se pretende, lo que así finalmente se declara.-----

-----Que ante el pedido de aplicación del Protocolo Adicional, vale traer a colación lo manifestado por la Comisión Arbitral en la Resolución 11/2011 dictada ante la presentación de la firma en esa sede: "...en el presente caso no se dan los requisitos establecidos por la Resolución General N° 3/2007, puesto que la empresa no ha adjuntado ninguna documentación de las referidas fiscalizaciones que cita de donde surja la conformidad dada por algunos de los fiscos criterio sostenido por el recurrente. Que en consecuencia no está demostrada la inducción a error que exige el art. 2° de la resolución citada."-----

-----Que por ello, procede el rechazo de lo invocado en este sentido, lo que así se declara.-----

-----Que sin perjuicio de lo expuesto, es de advertir que en relación a la Aplicación del Protocolo Adicional como así también al resto de las cuestiones planteadas por la firma ante la Comisión Arbitral que dieron lugar al dictado de la Resolución (ca) 11/2011, la que por otra parte, ha quedado firme según informa la Representación Fiscal a fojas 1839, es de señalar que la Sala comparte --en esta materia-- el Dictamen del Procurador de la Corte Suprema de Justicia Nacional, Dr. Máximo I. Gómez Forgues (in re: "Municipalidad de Morón v. S.A. Deca, I. y C. y Otra", Fallos: 294:420), quien ha sostenido que "...cabe tener presente que, siendo la Provincia de Buenos Aires uno de los Estados firmantes del Convenio Multilateral de referencia, sus normas resultan de cumplimiento obligatorio tanto por ella como para los municipios que la integran, y, por ende, deben acatamiento a las resolu-

ciones de aquellos organismos creados por el Convenio y cuya competencia para resolver respecto de diferendos como el presente ha sido expresamente pactada por los fiscos adherentes (conf. doctrina de Fallos: 280:203). De dicha doctrina se desprende el principio de la imperatividad de las cláusulas del Convenio Multilateral en cuestión respecto de las partes contratantes y sus municipios, como así también la decisiva importancia que revisten para dirimir las controversias que se susciten en torno a tales cláusulas la interpretación y las decisiones emanadas de los organismos de aplicación instituidos por el aludido Convenio, es decir la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.”.-----

-----Es por ello que, “...si la decisión dictada por el organismo de aplicación del Convenio Multilateral ha resuelto definitivamente la cuestión sometida a su jurisdicción, no resulta procedente requerir ni realizar un nuevo examen de ello en el procedimiento que se sustancia en este Tribunal Fiscal, por la sola circunstancia de haberse escindido de las actuaciones que contemplan —en definitiva— el mismo agravio...” (conf. Sentencia del 28/03/2011, de la Sala III, “La Vecinal de la Matanza”, Registro N° 2155).-----

-----Que sentado ello, es menester señalar que el pronunciamiento dictado por la Comisión Arbitral aborda la atribución de: 1.- los ingresos provenientes de la cesión de derechos a perpetuidad; 2.- los gastos de telefonía móvil; 3.- los “convenios de no competencia”; 4.- los “Costos de Mantenimiento Perpetuo” —una previsión para gastos futuros considerada como “no computable” por la firma y 5.- el mantenimiento de plantas y bienes de uso.-----

-----Que en la mencionada Resolución, la Comisión Arbitral manifiesta en cuanto al modo en que deben ser atribuidos los ingresos provenientes de la cesión de derechos a perpetuidad, que corresponde hacer aplicación de las normas del artículo 2° inc. b) del Convenio Multilateral, esto es que deben ser imputados al lugar donde se encuentra el bien objeto de la operación, es decir la Provincia de Buenos Aires, que es el sitio en donde efectivamente se concreta la constitución del derecho real de uso a perpetui-

dad. En consecuencia queda ratificado el criterio expuesto al respecto por la Autoridad de Aplicación en su pretensión.-----

-----Que en cuanto a la atribución de los gastos de telefonía móvil y los derivados de los convenios de no competencia, también se ratifica el modo en que el Fisco local procedió a gravarlos, habida cuenta la ausencia de elementos probatorios aportados por la firma en esa instancia.-----

-----Que en lo que hace a la decisión de considerar como no computable la cuenta “Previsión por Costo de mantenimiento perpetuo”, la Comisión Arbitral señala que la firma deberá acercar a la Autoridad de Aplicación las constancias suficientes de las cuales se derive que revisten tal carácter, por lo que el Fisco deberá modificar el coeficiente en la medida que la firma aporte los elementos que permitan demostrar esa naturaleza. -----

-----Que también se ha ratificado el criterio del Fisco local en cuanto considera como gastos computables el mantenimiento de plantas y de bienes de uso, en tanto –según señala la resolución en cuestión- implican una erogación o gastos necesarios para el ejercicio de la actividad y que se originan por el desarrollo de la misma.-----

-----Así las cosas, siendo que lo resuelto en los casos concretos es de aplicación obligatoria para las partes -art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral conf. Sentencia de fecha 24/02/82 en “CIBA GEIVARG S.A.” T.F.A.B.A., y “ALFACAR S.A.” de fecha 22/05/06 Sala III, -entre muchas otras-, se ratifica el criterio expuesto por el fisco en los aspectos citados, lo que así se declara.-----

-----Que corresponde ahora abocarse al agravio relativo al tratamiento de la actividad que realiza la firma. En este sentido, su queja refiere al modo en que la Autoridad de Aplicación procedió a encuadrar los ingresos bajo el código NAIIB 701090 “Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios” a la alícuota del 3,5% en el entendimiento que conforme lo señala la Disposición Normativa Serie “B” 36/99 “...abarcan los residenciales como departamentos y casas, hoteles, industriales, comerciales, terrenos, lotes en cementerios, predios para exposiciones, garajes y cocheras, salones de fiestas, salas de espectáculos como cines y teatros,

etcétera.”-----

----- Que la Resolución en crisis no pone en dudas que la firma se dedica a la cesión de un derecho de uso en tanto se concluyó que “...la actividad desarrollada por el contribuyente conforme sus propias manifestaciones consiste en la cesión de derechos a perpetuidad”.-----

-----Que por su parte, conforme surge de fs. 66 la Municipalidad de Gral. Sarmiento ha habilitado la instalación como “Cementerio. Instalaciones crematorias e Inhumación de cenizas”.-----

-----Que en su afán por desvirtuar el encuadramiento efectuado, los apelantes manifiestan que al no existir venta o transferencia de dominio no se puede imponer el Código 701090, sin embargo, nada dicen respecto del código bajo el cual les correspondería tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----Que cierto es y tal como los recurrentes manifiestan, que nos encontramos frente a una situación no contemplada en el Código Civil dentro del numerus clausus que significan los derechos reales.-----

-----Que tal como surgen de los contratos obrantes a fojas 146-147, la empresa concede el derecho de uso de una parcela y la misma puede destinarse únicamente a la inhumación de cuerpos, restos y/o cenizas humanas. Obran contratos de cesión de derecho de uso (fs. 146/148); contrato de Canon Permanente (fs. 162/164).-----

-----Que en la especie es reconocido el debate de la doctrina acerca de la naturaleza jurídica de los cementerios privados habida cuenta que desde hace algún tiempo es dable advertir en nuestro país su proliferación, situación que ha originado hondas preocupaciones jurídicas en razón de la falta de una regulación específica en la materia. Se reedita aquí un problema similar al generado en materia de multipropiedad o tiempo compartido.-----

----- Que el Dr. Andorno Luís O. en su tesis “Los cementerios privados” publicado en Jurisprudencia Argentina, 80° Aniversario, 1998-22, advierte sobre la creciente importancia que han adquirido estos emprendimientos desde el punto de vista económico y social la que obedece a dos causas

fundamentales: a) por un lado, la insuficiencia de los cementerios públicos existentes, que no reconocen, en su mayoría, posibilidades ciertas de ampliación, como así también el desinterés estatal en la creación de otros por diversas razones y; b) por la necesidad de ciertos estratos sociales de contar con enterratorios que cubran sus expectativas en cuanto a calidad de servicio, exclusividad del lugar, etc.

-----Los cementerios privados pertenecen a personas privadas que persiguen fines de lucro, otorgando determinados derechos a los particulares sobre ciertas parcelas a cambio del pago de un precio, sin perjuicio de la policía mortuoria a cargo del Estado.-----

-----Que el citado autor analiza las distintas posiciones en torno al tema, señalando: "Existe por tanto un vacío en nuestra legislación sobre esta materia. Nuestra doctrina ha pensado que quizás Vélez Sarsfield haya pensado que estos temas eran del resorte del Derecho administrativo, en cuyo caso el Derecho Civil no debía ocuparse de ellos (arg. art. 2611 CC., y su nota), o bien que su tratamiento debía considerarse incluido dentro de los principios generales sobre las cosas y el dominio de las mismas. Mas en rigor de verdad no sería factible aplicar a los cementerios y a los sepulcros todo el régimen legal de las cosas, en razón de sus peculiares características. Por ello la doctrina autoral y jurisprudencial ha debido ocuparse acerca de estos puntos en orden a determinar su naturaleza jurídica, su prescriptibilidad, su inembargabilidad, las relaciones entre cotitulares, etc. (Eduardo J. Laje, "La naturaleza jurídica de los sepulcros y sus problemas", LL 124-551, cit., por Highton y otros, op. cit., p. 188)."

-----Que previo a entrar a su consideración es de recordar que ya desde el Derecho Romano se ha distinguido en forma nítida entre los conceptos de sepultura y derecho de sepulcro (*ius sepulcri*), como lo demuestra el jurista uruguayo Esteban Xalambri Mauriz en la ponencia que presentó en la XXXIV Jornada Notarial Uruguaya (Minas (Uruguay), nov. 1993), cuyos conceptos pueden ser aplicados a nuestro derecho. Dicho jurista sostiene que la sepultura es el lugar físico -bien corporal- destinado a una o varias

inhumaciones, que reviste diversas formas, tales como la tumba directa en tierra, los panteones, las bóvedas, los nichos, los mausoleos, los osarios, las criptas, etc. Cualquiera fuere la forma, es un bien inmueble cuya titularidad corresponde al propietario del cementerio, ya sea éste público o privado. En cambio, el referido ius sepulcri es el derecho -bien incorporal- que una o varias personas tienen con referencia a una sepultura por consentimiento del titular del cementerio. En las necrópolis públicas, su origen es un acto administrativo que otorga un derecho subjetivo público a un particular, autorizándole la utilización privativa y excluyente de una parte de un bien dominial, derecho que se concede no sólo en interés del beneficiario directo, sino también por razones de interés general, quedando el particular en situación de subordinación frente a la Administración. En los cementerios privados, tal derecho emana de un contrato celebrado entre el titular y el adquirente, situación que se da en las presentes actuaciones.-----

-----Que siguiendo el trabajo realizado por el Dr. Luís Andorno, es de sostener que el contenido de ese "derecho de sepulcro" (que los romanos llamaban ius mortuum inferre), esto es, el derecho a ser sepultado de manera digna y decorosa, puede afirmarse que constituiría un verdadero derecho personalísimo, perteneciente por ende a los denominados derechos de "tercera generación", es el de inhumar, reducir o exhumar cadáveres, restos o cenizas; edificar conforme a la normativa respectiva, realizar los actos de conservación y mantenimiento, y transmitirlo en los casos previstos por las correspondientes normas de Derecho Administrativo. En los cementerios privados, la transmisión se rige por el Derecho Privado (Esteban Xalambri Mauriz, "Régimen jurídico de los cementerios privados", ponencia presentada a la XXXIV Jornada Notarial Uruguay de Minas [Uruguay], noviembre de 1993, ps. 7/8).-----

-----Que sentado ello, se plantea así en nuestra realidad jurídica la posibilidad de considerar tal derecho de sepulcro como de carácter personal o real, situación que ha sido objeto de debate y análisis por la doctrina.-----

-----Que conforme el criterio de la mayoría (la que integré junto a la Dra.

Carné), expuesto in re “Pentamar” sentencia de esta Sala del 16/06/11, la cesión de derechos no implica una actividad en sí misma, debiéndose indagar entonces cuál es el tipo de negocio que se busca mediante cada contrato. En esa oportunidad se concluyó que los ingresos derivados de la cesión del contrato de fideicomiso estaban gravados conforme el artículo 175 inc. a) del Código Fiscal (t.o. 2004) bajo el código de actividad 701090 a la alícuota del 3,5%.-----

-----Que cabe recordar la propuesta de recomendación formulada por Aída Kemelmajer de Carlucci en su ponencia titulada "Nuevas tendencias en materia de derecho de propiedad (Clubes de campo, cementerios privados, multipropiedad)" presentada al Congreso Internacional de Derecho Privado realizado en Lima en 1988, en la que manifestó que "aunque la distinción entre derechos reales y personales conserva su valor, las nuevas necesidades socio-económicas han ampliado notablemente las zonas grises". La mayoría de las denominadas "nuevas formas de propiedad" debe ser regulada o bien como derechos reales “in faciendo” o bien como derechos crediticios con efectos erga omnes (Revista sobre "Tendencias actuales y perspectivas del Derecho Privado y el Sistema Jurídico Latinoamericano", Ed. Cultural Cuzco S.A., Lima, 1990, ps. 553/554).-----

-----Que en la especie, la firma cede un derecho de uso a perpetuidad, conforme surge del contrato glosado a fojas 146/148, lo cual más allá de la conveniencia o no del instituto elegido: derecho real de uso, no resulta – como adelanté- controvertida por la Administración, ya que el motivo de la discusión radica en el modo en que se han procedido a encuadrar los ingresos (código de actividad 701090) con su consecuente alícuota del 3,5%. La firma cuestiona tal proceder del Fisco sosteniendo que no se dedica a la venta de una bóveda por lo que no puede considerársele como una operación inmobiliaria y que no puede tratarse su actividad como “servicio inmobiliario”. Es de señalar que la Administración no concluye ni en uno ni en otro sentido, sino que entiende compatible con las previsiones del código en cuestión, la actividad que ella desarrolla.-----

-----Que en efecto, el encuadramiento efectuado bajo el código 701090 “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.” que incluye la compra, venta, alquiler, remate, tasación, administración de bienes inmobiliarios, etcétera realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados, no significa –contrariamente a lo expresado por los recurrentes- que la Administración haya considerado que la firma se dedica a la venta de bóvedas o realice un servicio inmobiliario. Todo lo contrario, conforme las constancias obrantes y sin cuestionar la adopción de la forma que la apelante utiliza para desarrollar su actividad, la Administración entendió asimilable tal actividad concluyendo que participa de las previsiones de este código.-----

-----Que por su parte, ratifica este criterio la Comisión Arbitral al dictar la Resolución 11/11 que resuelve la petición efectuada por la firma y aborda la cuestión relativa a la atribución de los ingresos, concluyendo que deben atribuirse al lugar donde se encuentra el bien objeto de la operación, esto es la Provincia de Buenos Aires, y “en definitiva, donde se concreta efectivamente la constitución del derecho real de uso a perpetuidad”.-----

-----Que el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal de Nación –Sala C- in re “Parque Jardín S.R.L.” del 06/08/99 como así también los dictámenes de AFIP-DGI (DAL 83/99 del 25/08/99 y DAT 41/02) no modifican esta solución desde que abordan la cuestión frente a la gravabilidad en el IVA.---

-----Que por lo expuesto precedentemente considero acertado el proceder de la Autoridad de Aplicación en este sentido, lo que así declaro.--

-----Que en cuanto a la queja relativa a que la determinación de oficio se habría hecho sobre base presunta no obstante señalarse que se practicó sobre base cierta, es de advertir que no le asiste razón a los apelantes toda vez que conforme surge del acto en crisis “...a efectos de determinar el total de ingresos obtenidos por Jardín de Paz S.A. durante los períodos fiscalizados, se compararon los ingresos registrados en el libro IVA Ventas relevado mediante Acta de comprobación N° 010026414/18 de fecha 21 de junio de 2007, obrante a fs. 941 y las Declaraciones Juradas mensuales de Ingresos Brutos CM03 presentadas por el contribuyente durante los perío-

dos bajo fiscalización obrante a fs. 700 a 705, conforme consta en papel de trabajo de fs. 956.”. Habida cuenta las diferencias existentes y que no fueron justificadas por la contribuyente, la inspección actuante consideró los montos que surgen del Libro IVA Ventas para los períodos enero a junio de 2001, aclarando que respecto de enero y febrero de 2001, declaró un importe mayor al expuesto en el libro IVA Ventas por lo que también se procedió a su ajuste. -----

-----Que sobre este mismo aspecto, esto es, la falta de justificación de las diferencias, se extrae del acta de comprobación N° 010026417 de fojas 938 lo siguiente: “Que la firma informa que las diferencias que surge (sic) respecto de los períodos 03/2001 a 06/2001 entre lo registrado y lo declarado para IIBB, surge por haber tributado de acuerdo al devengado exigible respecto de las ventas de parcelas, aportando únicamente, requerido que fue papeles de trabajo para el armado de la base imponible del período 03/2001.”; y en otra parte del acta también puede leerse: “Requerido que fue la firma, no exhibe libro Diario con registro de las operaciones de los períodos fiscalizados, por no haberse hallado el mencionado libro en los archivos que posee la firma. Asimismo, no aporta mayores de ingresos de los períodos 01/2001-06/2001 por hallarse en un sistema de backup al cual no es posible acceder.” -----

-----Que en efecto y conforme los propios dichos de los apelantes según quedó expuesto en el acta mencionada a fojas 939, a partir de marzo de 2001, la firma cambió el criterio de imputación de sus ingresos atribuyéndolos conforme el método de lo “devengado exigible”. A estos efectos agrega un papel de trabajo que obra a fojas 943 en donde expone la composición de la base imponible del impuesto que nos ocupa en relación a marzo de 2001. Sin embargo y si bien expone un monto de “devengado” no da mayores explicaciones respecto de su composición más allá de lo que señala en el acta de fojas 938/939.-----

-----Que el argumento traído respecto de que procedió a gravar las cuotas que los clientes anticipan antes de adquirir el derecho a la perpetuidad conforme surge del artículo 175 inc. b) del Código Fiscal (t.o. 2004 –actual

201 del t.o. 2011), no se compeadece con el criterio de la Administración – que entiendo debe ser ratificado- conforme al cual procedió a la integración de la base imponible de acuerdo al artículo 175 inc. a) (t.o. 2004 - artículo 201 del t.o. 2011) que reza: *“Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan. “Se entenderá que los ingresos se han devengado, salvo las excepciones previstas en el presente Título: inc. a) En el caso de venta de bienes inmuebles, desde el momento de la firma del boleto, de la posesión o escrituración, el que fuere anterior” y el 3° párrafo del artículo 161 del Código Fiscal (t.o. 2004, art. 187 del t.o. 2011) que dispone: “En las operaciones de ventas de inmuebles en cuotas por plazos superiores a 12 (doce) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.”*-----

-----Que en razón de lo expuesto, corresponde confirmar el cargo fiscal, lo que así se declara.-----

-----Que por su parte, corresponde del mismo modo la ratificación de la aplicación de los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (t.o. 2011), no obstante el entendimiento de los recurrentes quienes arguyen que para su configuración es necesario la reunión de los elementos esenciales, esto es, la existencia de un retardo y que el mismo le sea imputable a título de culpa, entendiendo que la misma no puede tenerse por configurada en estos actuados. Al respecto, esta Sala in re “Morrison Knudsen Reail Systems of Argentina S.A.” del 14/09/06 ha dicho lo siguiente: “...se advierte que el Código Fiscal ha establecido los intereses resarcitorios (art. 75 del código citado, t.o. 1996, 1999 y cctes. anteriores –actual artículo 86 en el t.o. 2004-). Dicha norma legal, establece que: “La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de pedido de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal,

un interés mensual acumulativo que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento a treinta (30) días incrementadas hasta en un cien (100) y que será establecido por el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía...” Que de la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado 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...” (art. 75 cit. y su concordante del t.o. 2011). El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable”. En el mismo sentido, “Cimaq S.R.L.” de fecha 15/08/01 y “MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/ CONCURSO PREVENTIVO” del 14 de abril de 2005, Registro 557 de esta Sala, entre muchos otros.-----

-----Que en sentido concordante la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “Citibank N. A c/ DGI” del 01/06/2000, en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: “Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil –que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le sea imputable-, las particularidades del derecho tributario –en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de

los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo 1° de la Ley 11683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros)- que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales las circunstancias excepcionales, ajenas al deudor – que deben ser restrictivamente apreciados- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas.”-----

-----Que conforme lo señalado ut supra, corresponde rechazar el agravio introducido en este sentido, lo que así también se declara.-----

-----Que en cuanto a la sanción aplicada, sabido es que la conducta disvaliosa atribuida consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión de tributo (doctrina de autos “Supermercado Mayorista Makro S.A.” de esta Sala de fecha 08/02/01). -----

-----Que la confirmación de la determinación efectuada, impone concluir que se ha dado la configuración del elemento material de la infracción denominada “omisión de tributo” y que está receptada en el artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011) habida cuenta que quedó acreditado el pago en defecto del gravamen en cuestión, configurándose una acción típicamente antijurídica.-----

-----“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 Garello c. D.G.I”, publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; *Fallos* 322:519). -----

-----Que sentado lo que antecede, resulta innecesario analizar —a los efectos de acreditar el elemento subjetivo de la infracción *sub-examine*— si el recurrente tuvo —o no— intención de causar perjuicio alguno al Fisco, así como también pierde relevancia si existió —o no— una “intención maliciosa” en el caso, toda vez que acreditada la existencia de la omisión del tributo por inexactitud de las declaraciones juradas presentadas, la impunidad solo puede fundarse en la existencia de error excusable (cfr. Artículo 61 del C.F. –t.o. 2011 y concordantes de años anteriores—). (Conf. Diadema Gas S.A. del 20/12/07 de esta Sala III).-----

-----Que respecto de la figura del error, este Cuerpo ha tenido en consi-

deración lo sostenido por la Suprema Corte de la Pcia de Buenos Aires: “El más alto Tribunal Provincial tiene resuelto que esta figura requiere de 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. No se aprecia en las actuaciones la existencia de este eximente, por lo que debe procederse a la ratificación de la sanción, lo que así se declara.-----

-----Que en materia de responsabilidad solidaria, es de advertir 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 debe tenerse presente que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, como bien lo establece el artículo 27 del Código Fiscal (t.o. 2011), debiendo los responsables solidarios demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria o la demostración de haber exigido los fondos necesarios para el pago. Estas cuestiones no pueden darse por cumplidas aquí, por lo que se ratifica la responsabilidad endilgada a los recurrentes.-Que a

mayor abundamiento, cabe recordar que la responsabilidad solidaria tiene un fundamento fiscal y responde a la necesidad de resguardar el crédito tributario y conforme expresa Giannini, “extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil o más segura la recaudación del tributo” (Giannini, Achille Donato. Istituzioni di diritto tributario, Giufré, Milano, Año 1972, Pág. 133).-----

-----Que Villegas agrega 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). En el mismo sentido, SUCESORES DE MIGUEL MARTINEZ BELSA E HIJOS” de fecha 11/05/06, Registro 867 de esta Sala.-----

-----Que en lo referente a la solicitud de inconstitucionalidad del artículo 55 del Código Fiscal (t.o. 2004 actual art. 63 del t.o. 2011) por resultar violatorio de su derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, es de advertir que conforme el artículo 12 del Código Fiscal (t.o. 2011) este Tribunal se encuentra impedido de efectuar tal manifestación. Por otra parte, los apelantes no han traído antecedentes jurisprudenciales emanados de la Corte local o Federal que se hubieran expedido en ese sentido, único supuesto en que procedería tal declaración conforme la norma citada.-----

-----Que por todo ello, se rechaza el agravio tendiente a que se deje sin efecto la atribución de responsabilidad efectuada, lo que así finalmente se declara.-----

VOTO DE LA DRA. CPN SILVIA ESTER HARDOY: Que en virtud de no compartir los fundamentos expuestos por mi distinguida colega de Sala, entiendo necesario formular algunas consideraciones especiales en el presente voto, según lo cual, debo apartarme del criterio resolutivo propuesto.-----

-----Que con relación a las nulidades planteadas, corresponde adelantar que las mismas no pueden prosperar, por las consideraciones que a continuación se exponen.-----

-----Que es del caso señalar que en las presentes actuaciones no se realizaron dos procedimientos de fiscalización —como entiende el contribuyente—, sino que se llevó adelante un único procedimiento que concluyó con un ajuste a la firma del epígrafe, la cual pudo presentar su descargo y a quien se le garantizó el derecho de defensa y el debido proceso adjetivo.-----

-----Que con relación a las liquidaciones efectuadas por la Inspección, tal como lo sostuvo esta Sala (in re: “Ciarga SRL”, de fecha 13/11/2007, Registro N° 1273) “según lo prevé expresamente el artículo 40 del Código Fiscal —t.o. 2004 y concordantes de años anteriores [actual 48 del t.o. 2011] —, las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, lo que sólo compete a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos (...) Que según ello, no puede sostenerse válidamente que las afirmaciones realizadas por el Inspector actuante (...) constituyen una limitación a la correcta determinación de oficio del tributo, la cual —como señalamos ut-supra— solamente corresponde que sea realizada por los jueces administrativos, en el procedimiento administrativo”. -----

-----Que con relación a la falta de tratamiento de las manifestaciones efectuadas frente a la primera de las liquidaciones realizadas y la supuesta desaparición de parte del expediente, adhiero a los fundamentos expuestos por la Vocal Instructora y en especial, su remisión a la causa “Nordelta

S.A.” (de fecha 16/12/10, Registro N° 2105).-----

-----Que con relación al pedido de nulidad por falta de motivación y fundamento, es del caso señalar que el derecho a la tutela judicial y administrativa efectiva (cfr. artículo 15 de la Constitución Provincial y Corte Suprema de Justicia Nacional *in re*: “Astorga Bracht, Sergio y otro c. Comité Federal de Radiodifusión”, de fecha 14/10/04, *Fallos*: 327:4185 y sus citas), en su dimensión de derecho a obtener una resolución judicial o decisión administrativa fundada en Derecho, sobre el fondo de las cuestiones planteadas, favorable o adversa, es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos, lo que implica, en primer lugar, que la resolución esté motivada, es decir, contenga los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión; y en segundo lugar, que la motivación contenga una fundamentación en Derecho, esto es, no acoja una aplicación arbitraria de la legalidad, no resulte manifiestamente irrazonada o irrazonable, y no incurra en un error patente ya que, en tal caso, la aplicación de la legalidad sería tan sólo una mera apariencia (cfr. Tribunal Constitucional Español, SSTC 36/2009, de 9 de febrero, FJ 3; 61/2009, de 9 de marzo, FJ 4; y 82/2009, de 23 de marzo, FJ 6).-----

-----Que en el presente caso, como permite apreciar la lectura de la resolución impugnada, la Autoridad de Aplicación —en el ejercicio de las potestades que le confiere el Código Fiscal— ha dado fundamento a la decisión por la cual arribó al ajuste practicado, aplicó la infracción prevista y penada por el artículo 53 del Código Fiscal –t.o. 2004, actual 61 del t.o. 2011–, y --asimismo-- brindó respuesta a las cuestiones introducidas por el contribuyente en la instancia de descargo. Por lo expuesto, en el acto recurrido, existen los elementos constitutivos formales para sustentar la parte dispositiva de la misma, y se encuentran explicitados los razonamientos que han conducido a la resolución del caso por parte de la Autoridad de Aplicación.-----

-----Que sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo precedente, corresponde agregar que la existencia del elemento “motivación” no implica el acierto

en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales, lo cual debe ser resuelto por vía del recurso de apelación y no de nulidad, como pretende el recurrente (cfr. esta Sala *in re* “Tur Lyfe S.A.”, Sentencia de fecha 5 de junio de 2007, Registro N° 1131, entre muchos otros).-----

-----Que respecto al planteo de nulidad argüido contra el rechazo de la prueba por parte de la Autoridad de Aplicación, es dable sostener —en primer lugar— que le corresponde al órgano jurisdiccional analizar si los medios probatorios ofrecidos por las partes son idóneos para demostrar la coincidencia entre lo alegado y la realidad jurídica objetiva. Desde antiguo la Corte Suprema de Justicia Nacional ha sostenido que “En principio, la cuestión referente a la determinación de las medidas de prueba conducentes para la decisión del pleito, corresponde a los jueces de la causa” (Fallos 234:51), criterio compartido por Colombo (Carlos J. Colombo, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Anotado y Comentado”, Ed. Abeledo Perrot, pág. 348); asimismo, en materia tributaria, desde antiguo el Tribunal Fiscal de la Nación —en autos *Insud S.A.* (17/4/64, L.L. 117-87)— ha argumentado “Que en lo que concierne a la admisibilidad de la prueba ofrecida por las partes, Hugo Alsina (‘Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial’ T. III, 2ª ed., ps. 241 y 245) dice que el juez no debe admitir la prueba de todos los hechos que las partes afirmen, pues en algunos casos la prueba resultará innecesaria, en otras inoportuna y en algunos estará prohibida. Considera que no deben admitirse las pruebas de hechos cuando ellas sean inconducentes al pleito, porque no influirán en la decisión de la litis”. -----

-----Que —en segundo lugar— la sola circunstancia de haberse rechazado la prueba ofrecida por el recurrente en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla, razón por la cual no corresponde hacer lugar a la nulidad articulada por aquél, dejando a salvo que la misma ha sido fundada en todos los casos (en el sentido indicado, T.F.N. *in re*: “Óptica San Jorge S.C.”, Sala B, de fecha

2712/96). Asimismo, para la procedencia de la nulidad invocada, el rechazo de parte de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí mismo la violación del derecho de defensa, si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado del pleito (cfr. CNFed. Cont. Adm., Sala II, in re “Mucciolo, Rubén A.” de fecha 17/08/95).-----

-----Que en virtud de las consideraciones efectuadas, corresponde rechazar las nulidades planteadas; que así se declara.-----

-----Que sentado lo que antecede, corresponde analizar cual es la actividad principal que realiza la firma y en virtud de ello, si la resolución recurrida se ajusta a derecho.-----

-----Que tal como ha puesto de relieve el Procurador Fiscal de la Corte Suprema de Justicia Nacional (*in re*: “San Buenaventura SRL [TF 15.541-I] c/ Dirección General Impositiva”, de fecha 23/05/06, *Fallos*: 329:1812) no se puede soslayar el debate suscitado en doctrina “por la aparición de los cementerios privados y los inconvenientes ocasionados por la carencia de una regulación expresa de la nueva figura, traducido -incluso- en proyectos de reforma a la legislación civil aplicable, para adaptar los derechos reales existentes o crear otros nuevos, tendientes al mejor resguardo de los inconvenientes en tal operatoria”.-----

-----Que en el caso, la firma manifiesta que su actividad consiste en la cesión del derecho al uso de una parcela a perpetuidad (ver fojas 1568 vta.), y la Autoridad de Aplicación entiende –citando los Estados Contables, específicamente las fojas 89 y 112-- que la firma se dedica a la “cesión y/o locación de sepulturas y servicios de inhumación, exhumación, cremación y mantenimiento de sepulturas” (fojas 1036 vta.).-----

-----Que con relación a la “cesión de derechos” es posible advertir que el Código Civil sólo regula la cesión de créditos (artículos 1434 a 1484 del citado Código), ante lo cual, parecería que la cesión de derechos no fue contemplada por el Codificador. Sin embargo, tal como expresa la doctrina (Rubén H. Compagnucci de Caso, *Cesión de Créditos*, Editorial La Ley,

Buenos Aires, Año 2002, p. 22), el Código Civil en el artículo 1434 define la “cesión de créditos”, pero en el artículo 1444 expresa con amplitud “Todo objeto incorporal, todo derecho y toda acción sobre una cosa que se encuentra en el comercio, pueden ser cedidos, a menos que la causa no sea contraria a alguna prohibición expresa o implícita de la ley, o al título mismo del crédito”, y en otros artículos, como en los 1441, 1445, 1447 y 1449, menciona simplemente los “derechos”.-----

-----Que sobre esa base, agrega la doctrina que si bien la ley civil regula esencialmente la transmisión de créditos, extiende la posibilidad a cualquier derecho en tanto se encuentre en el comercio, no tenga causa ni objeto ilícito y no sea prohibido por la misma ley (Rubén H. Compagnucci de Caso, Op. Cit., p. 23).-----

-----Que según se expuso, la firma de autos expresa que se dedica a la cesión del “derecho de uso” de una parcela a perpetuidad. El derecho real de uso, se encuentra definido en el artículo 2948, primera parte, del Código Civil, diciendo que “El derecho de uso es un derecho real que consiste en la facultad de servirse de la cosa de otro, independiente de la posesión de heredad alguna, con el cargo de conservar la substancia de ella; o de tomar sobre los frutos de un fundo ajeno, lo que sea preciso para las necesidades del usuario y de su familia”. Asimismo, el artículo 2949 dispone que el uso y la habitación se constituyen del mismo modo que el usufructo, con excepción de no haber uso legal o establecido por las leyes, en virtud de lo cual, se puede establecer mediante contrato a título oneroso o gratuito y por legado otorgado en testamento.-----

-----Que lo expuesto permite diferenciar --claramente-- la transmisión por venta del dominio (que es el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona), de la cesión del derecho de uso (que es el derecho real que consiste en la facultad de servirse de la cosa de otro, independiente de la posesión de heredad alguna, con el cargo de conservar la substancia de ella) y de la locación (que es un derecho personal surgido en virtud de un contrato, que existe cuando dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de

una cosa, o a ejecutar una obra, o prestar un servicio; y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero).-----

-----Que de acuerdo a las consideraciones efectuadas, el tratamiento fiscal será distinto si nos encontramos frente a una venta, una cesión del derecho de uso o una locación.-----

-----Que por otra parte, tampoco es posible aplicar en estas actuaciones el principio de la realidad económica (receptado en el artículo 7º del Código Fiscal t.o. 2011 -y concordantes de años anteriores-), toda vez que tal como lo expuso la Corte Nacional en esta materia (*in re*: “San Buenaventura S.R.L.”, citado), más allá de la calificación que tal clase de convenios pueda merecer en el campo del ordenamiento civil, no hay elementos que hagan suponer que los contratos de cesión de parcelas del cementerio privado no se adecuen a la realidad económica de las operaciones realizadas entre la actora y sus clientes o que sean manifiestamente inadecuados para reflejar la cabal y efectiva intención perseguida por los contratantes.-----

-----Que la actividad mencionada, esto es, las cesiones del derecho real de uso de las distintas parcelas, en tanto constituya el presupuesto de hecho establecido legalmente (en el artículo 182 del Código Fiscal -t.o. 2011), se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y deben tributar por tal concepto.-----

-----Que no resulta correcta la actividad declarada por el recurrente (Código NAIIBB'99 N° 930990, “Servicios personales no clasificados en otra parte”), en la cual incluye la mayor parte de sus ingresos, toda vez que ella no tiene vinculación alguna que la actividad efectivamente realizada por la empresa.-----

-----Que tampoco lo es el tratamiento fiscal que brindó la Autoridad de Aplicación a la actividad desarrollada por el contribuyente de autos, toda vez que al momento de fundar el ajuste, en el acto recurrido expresó que “la actividad por la que debió tributar el contribuyente de acuerdo a la clasi-

ficación del nomenclador NAIIB fue la de '*Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios*' (Código N° 701090) que incluye '*La compra, venta, alquiler, remate, tasación, administración de bienes propios o arrendados*' (ver específicamente a fojas 1232 vta.).-----

-----Que de lo expuesto en el párrafo que antecede, es posible advertir que la Autoridad de Aplicación asignó a los ingresos provenientes de las cesiones del derecho de uso de las parcelas el tratamiento fiscal correspondiente a la compra, venta o alquiler de bienes propios, incluyendo dichos ingresos en el Código NAIIB99 N° 701090 "Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia con Bienes Propios o arrendados n.c.p.", lo cual --en mi opinión-- no se aprecia como una conclusión razonada del derecho vigente con particular referencia a las circunstancias comprobadas de la causa (cfr. "Distribuidora Metropolitana S.A.", de fecha 07/09/09, Registro No 1738).-----

-----Que por las consideraciones efectuadas, es criterio de la suscripta que corresponde revocar la Resolución N° 802/07, sin perjuicio de la facultad que posee la Autoridad de Aplicación para proceder —en su caso— al dictado de un nuevo acto conforme a derecho (cfr. voto de la suscripta *in re*: "Metropolitan Cargo S.A.", de fecha 03/12/09, Registro N° 1808); que así se declara.-----

-----Que resta agregar que la resolución arribada no implica concluir que la firma del epígrafe no realiza actividad gravada, sino que los argumentos brindados por la Autoridad de Aplicación —en la resolución recurrida— resultan erróneos para fundar la pretensión fiscal.-----

-----Que en virtud de ello, y más allá de la razón —o no— que asista a los recurrentes respecto de las restantes cuestiones planteadas, éstas han perdido relevancia y convierten en abstracto el tema, toda vez que por la falta de perjuicio actual, se ha desvanecido el interés jurídico concreto. Esto, torna inútil el dictado de un pronunciamiento que resuelva dichas cuestiones, según lo expuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, al decir que "En razón de lo expuesto, y revocando

el fallo de la alzada por los argumentos vertidos, deviene innecesario abordar los restantes agravios reseñados en la pieza recursiva (...) Como ya resolvió esta Corte, es abstracto el pronunciamiento que recae sobre una cuestión que carece de gravitación en el resultado del pleito” (conf. Ac. 34.322, sent. del 24-IX-1985 en “Acuerdos y Sentencias”, 1985-II-754, más recientemente, en autos “Tarca, Aldo Alfredo contra Carnevale, Eusebio Arístides. Cobro de pesos”, de fecha 24/03/04, Ac. 83.006, entre muchos otros); lo que así también se declara.-----

-----Que en ese sentido, dejo expresado mi voto.-----

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

POR ELLO, SE RESUELVE: 1.- Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Dr. Rodrigo Cruces en representación de Jardín de Pilar S.A. (empresa absorbente de Jardín de Paz en un proceso de reorganización) contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 802/07 dictada por la Jefa de Departamento de Fiscalización C.A.B.A. dependiente de la ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.) al cual adhirieron los Sres. Francisco José BANGO y Guido BLOHM. 2.- Ordenar a la Autoridad de Aplicación que practique nueva liquidación en la medida que la firma aporte los elementos suficientes a efectos de considerar que la cuenta “Costo de Mantenimiento Perpetuo” reviste el carácter de una previsión no computable a los efectos del armado del coeficiente unificado, conforme las pautas de la Resolución (ca) 11/11. 3.- Confirmar en todo lo demás el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes mediante cédulas y al Fiscal de Estado con remisión de

las actuaciones. 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 (en disidencia)

Dra. Mónica Viviana Carné. Vocal

Dr. Eduardo Aníbal Alza. Secretario Sala III

Registrado bajo el número 2386 - Sala III