6058/2022.–
"BAPRO MANDATOS Y NEGOCIOS SA (TF 48038-I) c/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

///nos Aires, 9 de junio de 2023.- AMD

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del pronunciamiento del 2/07/2021, la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, por unanimidad, rechazar la repetición intentada por la firma actora, con costas.

Para así decidir, en primer término se reseñaron los antecedentes de hecho involucrados, dentro de los cuales se destacaron, por un lado, la pretensión de la parte actora y, por el otro, una serie de factores relevantes, a saber:

a) Que la accionante resultaba ser una entidad fiduciaria designada para la administración del Fideicomiso "Hotel Irú", constituido este último por ella y el Sindicato Argentino de Televisión, Servicios Audiovisuales, Interactivos y de Datos -SATSAID- en carácter de fiduciante y beneficiario en los términos de la ley 24.411 y para la construcción y explotación del citado hotel, ubicado en Puerto Iguazú, Provincia de Misiones;

b) Que, en ese contexto, se estaba, tal y como lo denominaba el instrumento respectivo, frente a un fideicomiso de administración y

c) Que las sumas que BAPRO pretendía repetir ($1.495.519,55) lo eran en concepto de saldos declarados en los períodos fiscales 2009 a 2013, bajo el "Régimen de Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias" (F899). En particular, explicó que se trataba de pagos efectuados como responsable sustituto del ingreso del impuesto, en los términos, con los alcances y bajo el régimen jurídico del artículo 25.1 de la ley del tributo y su reglamentación (RG 2151/06 y sus modificatorias).

Por otra parte, citó pasajes del artículo sin número agregado a continuación del 4º de la ley 26.452 (vigente desde el período fiscal 2008) y apuntó que, la mentada norma, había incorporado el inciso “k” al artículo 22 de la ley 23.966, referido a la forma en la cual se debían valuar los bienes entregados al fideicomiso.

En tales condiciones, consideró que la fundamentación esbozada por BAPRO (dirigida a obtener la repetición del tributo abonado, por los períodos fiscales descriptos, debido a no ser el fideicomiso -que administraba como fiduciario- una persona física, ni una sucesión indivisa) carecía de todo sustento, en tanto de la documentación agregada a la causa, se desprendía que los pagos efectuados en dicho concepto lo fueron en carácter de “responsable sustituto”.

Por esos motivos estimó que era de aplicación el régimen jurídico de la responsabilidad por deuda ajena y, a ello, agregó que, en el caso, tampoco se había cuestionado la constitucionalidad ni los alcances del artículo 25.1 citado.

Finalmente, reguló los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $ 21.934 (por la representación procesal) y $54.836 (por el patrocinio letrado), teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera etapa del pleito (fs. 117/118 vta.).

II.- Que, disconforme con lo resuelto, el 1/09/21 apeló la parte actora, quien fundó su recurso el 22/09/21 y cuyo traslado fue contestado el 16/11/21 por el Fisco Nacional (fs. 125, 136/163 y 169/176).

En primer término, relató los antecedentes del caso y, posteriormente, citó el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre los Bienes Personales, a los efectos de demostrar que su parte no se encontraba sujeta al tributo referido. En este sentido, expresó que el impuesto fue ingresado por el fiduciario del “Fideicomiso Hotel Irú” y que éste tuvo como fiduciante al SATSAID, una persona jurídica que ejercía representación gremial.

Además, puso de resalto que el rechazo de la repetición intentada carecía de todo sustento legal, en tanto no se estaba frente a una persona física ni una sucesión indivisa. En particular, criticó la equiparación efectuada por el Tribunal Fiscal de los fideicomisos a las sociedades comerciales,

señalando que *“[l]os beneficiarios de las sociedades comerciales* [eran] *personas físicas (humanas)* [que] *serían sujetos del impuesto […]”* y que, en el caso del fideicomiso referido, el beneficiario era una asociación sindical, a la que calificó como “*[u]na persona jurídica o de existencia ideal […] NO alcanzada por el tributo […]”.*

En ese orden de ideas, recordó la naturaleza de los sindicatos, citó los artículos 2 y 3 de la ley de Asociaciones Sindicales y explicó que SATSAID había adquirido, en el año 2006 y de la Provincia de Misiones, las tierras destinadas a la construcción del “Hotel Irú” (objeto para el cual se había constituido el fideicomiso, con el SATSAID como fiduciante y beneficiario).

Insistió en la inexistencia de *“[s]ujeto alguno alcanzado por el Impuesto sobre los Bienes Personales […]”* indicando que, si un fideicomiso se encontrara facultado para actuar como responsable sustituto, éste debería reemplazar a un sujeto alcanzado por el impuesto.

Citó el artículo 22, inciso “k”, de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y remarcó que, en el caso contemplado por la norma, podría ser eventualmente aplicado a una sociedad comercial o empresa que revistiera el carácter de fiduciante, pero en modo alguno a los sindicatos o a las personas jurídicas cuyos titulares carecieran de interés patrimonial (estos eran, en el caso, los agremiados que no percibirían dividendos ni reintegros de capital social ante una eventual liquidación).

En este sentido, argumentó que no se estaba, en el caso, frente a una persona física o sucesión indivisa que, en última instancia, poseyera los bienes tomados como base del impuesto. Asimismo, adujo que el Fisco Nacional no había gravado, directa o indirectamente, a sujeto alcanzado alguno y que, en la especie, el fiduciario había pagado por el fideicomiso (cuyo fiduciante era un sindicato), determinando la imposibilidad de que se produzca una repetición: *“[c]ontra ningún sujeto alcanzado por el impuesto […]”* o de que una persona física o sucesión indivisa dedujera el tributo.

De tal modo, expresó que la sentencia recurrida había fundado: *“[e]l derecho al cobro del tributo en el hecho de habérselo recaudado bajo la figura del responsable sustituto, sin importar, evidentemente, que no se* [pudiera] *determinar a quien se pretendió sustituir en la obligación tributaria […]”*.

Manifestó que el Tribunal Fiscal pretendió sostener la procedencia del tributo cobrado por: "*[e]l solo hecho de estar genéricamente estipulada, en la Ley del Impuesto, la obligación accesoria de la sustitución, ello sin perjuicio de la inexistencia de* [una] *obligación principal de tributar, dada por la concreta verificación de un hecho imponible en cabeza de un contribuyente […]".*

Citó doctrina para sustentar sus dichos y recalcó que no podía fijársele a su parte una obligación accesoria si, como sucedía en el caso, se carecía de una obligación principal, dada por la falta de individualización del sujeto obligado al pago del tributo involucrado.

De esta manera, concluyó que se encontraba demostrada la improcedencia del cobro efectuado por el Fisco y la consecuente admisibilidad de la repetición intentada.

Por otra parte, consideró que no se encontraban configurados los elementos necesarios para que exista un caso de "responsabilidad por deuda ajena".

Sobre la cuestión, apuntó que, el surgimiento del referido deber, se componía de dos elementos: por un lado, la realización del hecho imponible y, por el otro, la realización *"[d]el presupuesto de hecho a partir del cual el sustituto reemplaza al contribuyente […]"*. En particular, sostuvo que ninguno de ellos había acontecido, motivo por el cual no le correspondía al fideicomiso abonar el tributo del caso en calidad de "responsable por deuda ajena".

En tales condiciones, argumentó que resultaba esencial tener en cuenta el artículo 17 de la ley del impuesto y no recurrir ni al artículo agregado a continuación del 25 ni al 22, inciso "k", como lo postulaba el Tribunal Fiscal.

En tercer lugar, adujo que se encontraba afectado el principio de capacidad contributiva. Para sustentar dicha posición, recurrió al citado de posturas doctrinarias y antecedentes jurisprudenciales, al tiempo en que expresó que se estaba frente a un tributo de carácter personal (y no real) y que no era posible sostener *"[q]ue se* [hubiera] *cumplido con el requisito de capacidad contributiva* [si no se podía] *determinar quién* [era] *el sujeto cuya capacidad de contribuir* [debía] *medirse […]"*.

A modo de colofón, reiteró que el Fisco Nacional había percibido las sumas que su parte pretendía repetir sin que pudiera conocerse *"[d]e qué*

Fecha de firma: 09/06/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#36268500#359283088#20230609074851490

persona [eran] *esos bienes por los que percibió el tributo […]"* y, por lo expuesto, solicitó que se revocara lo decidido.

III.- Que, sentado lo anterior y en atención a la cuestión que se debe resolver, resulta insoslayable exhibir y detallar la prueba conducente que obra en la causa en formato papel.

En primer término, corresponde destacar que, de las constancias de lo actuado ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se verifica que:

a) El 01/04/09 la parte actora (BAPRO Mandatos y Negocios S.A. -hoy Provincia Fideicomisos S.A.U.-) y el Sindicato Argentino de Televisión, Servicios Audiovisuales, Interactivos y de Datos (SATSAID) suscribieron un contrato de fideicomiso de administración, asumiendo, la primera, el carácter de fiduciaria y, el segundo, aquellos de fiduciante y beneficiario (fs.14/48 -ver, en especial, fs. 15 y 17/17vta.-).

En particular, interesa apuntar ciertos aspectos del contrato involucrado, a saber:

a.1.) Que, por conducto del decreto 1369/06 (del Poder Ejecutivo de la Provincia de Misiones) y del permiso de ocupación Nº 281/06 de la Subsecretaría de Tierras y Colonización de la Provincia de Misiones, se otorgó a SATSAID un "derecho de compra" sobre el inmueble denominado "Lote C-23, Subdivisión de Lote C-16, Subdivisión de Lote C-13, Subdivisión de la Fracción 12, Municipio de Puerto Iguazú" con una superficie de 4,390287 hectáreas (según el plano de mensura Nº 40.445 -DGC-) y destinado a la construcción y explotación comercial del "Hotel Irú" (proyecto inmobiliario) (Considerando "A").

a.2.) Que era intención del SATSAID establecer un entorno contractual y de garantía eficiente desde el punto de vista legal y económico, a los efectos de la construcción, financiamiento y operación del proyecto. Por ello, se optó concretar el fideicomiso "ordinario de administración", en observancia de las disposiciones de la ley 24.441 (Considerando "G" y Sección II – Artículo 2.1.).

a.3.) Que, el patrimonio del fideicomiso, se encontraba conformado por la inversión total; el inmueble; las obras, mejoras, muebles y derechos relativos al inmueble (incluyendo especialmente el hotel); los derechos, créditos, bienes y fondos en efectivo y obligaciones que se originaran como consecuencia de la implementación y ejecución del proyecto (incluyendo aquellos derechos

crediticios, bienes y fondos que ingresaran por la explotación del hotel); los fondos en efectivo que se encontraran depositados en las cuentas fiduciarias; los intereses y otras sumas de dinero que debieran ingresar al patrimonio del fideicomiso como consecuencia de colocaciones transitorias de fondos y *"[t]odos los demás bienes, derechos y obligaciones de cualquier naturaleza emergentes de la ejecución del objeto* [del fideicomiso] *[…]"* (Sección IV – Artículo 4.1.).

a.4.) Que se situó, en cabeza del fideicomiso y, asimismo, del fiduciario, la obligación de atender a los distintos compromisos tributarios que pudieran surgir en la ejecución del contrato (Sección IX – Artículos 9.1., 9.2., 9.3., 9.4. y 9.5.).

a.5) Que, sin perjuicio de eventuales prórrogas, el contrato finalizaría cuando se hubiera completado íntegramente el proyecto y hubieran transcurrido 30 años a partir de la creación del fideicomiso. Se estableció que, en esa oportunidad, el fiduciario procedería inmediatamente a liquidar el patrimonio del fideicomiso, reintegrando la inversión total y distribuyendo las utilidades correspondientes a los beneficiarios (Sección XV – Artículos 15.1. y 15.2.).

b) Por otra parte, a fs. 50/62 se encuentran agregadas las declaraciones juradas (formularios F 899 y F 899/A) y comprobantes de pago del Impuesto Sobre los Bienes Personales – Sociedades y Participaciones que presentó, para los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011, el "Fideicomiso Hotel Irú" (CUIT 30-71093148-4) y, para los períodos 2012 y 2013, BAPRO Mandatos y Negocios S.A., en calidad de "Responsable por Deuda Ajena de 30-71093148-4". La sumatoria de los desembolsos ascendió a $1.495.519,55.

IV.- Que, efectuada la reseña que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros y esta Sala, *in re,* "Massuh S.A. c/D.G.I.", expte. N.º 38.066/2011, del 17/11/21 y "HSBC


#36268500#359283088#20230609074851490

Argentina Holdings SA - TF 48911-I c/D.G.I.", expte. N.º 19801/2021, del 01/07/22, entre muchos otros).

Y, además, tampoco es obligación de los juzgadores ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que se estimen apropiadas para resolver el conflicto (cfr. doc. *Fallos:* 274:113; 280:320; 291:390; 310:267; 321:1776 y esta Sala, *in re,* "Strazzolini, Ronaldo Emilio c/E.N. –A.F.I.P. – D.G.I.", expte. N.º 71973/2018, del 16/07/21 y "EIDICO S.A. - TF 46884-I c/D.G.I.", expte. N.º 22019/2017, sentencia del 05/12/22).

V.- Que, frente al escenario descripto y a los efectos de analizar la viabilidad de la repetición intentada por la firma actora, debe necesariamente indagarse en el tratamiento impositivo del fideicomiso creado, durante los períodos fiscales involucrados y, en particular, de las disposiciones aplicables a quien revistiera, en aquella oportunidad, el carácter de fiduciario.

Esto es así, toda vez que dicha circunstancia permitirá determinar la existencia o inexistencia, en el caso, de un "pago indebido", elemento nuclear sobre el cual gravita el instituto sustantivo y adjetivo de la restitución de tributos (cfr. artículo 81 de la L.P.T., y Bertazza, H. J., *"Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada",* 1ª ed., La ley, 2019, pág. 572).

Para lograr el cometido enunciado, debe recordarse inicialmente que el fideicomiso es el resultado de una relación fiduciaria originada en un contrato, cuya finalidad típica es la transmisión de la propiedad fiduciaria, patrimonio de afectación distinto del de aquellos que lo conformaron (cfr. *Fallos:* 336:1689; Guastavino, E. P., *"El Fideicomiso de la propiedad participada en las empresas privatizadas"*, Anticipo de Anales, Año XXXVIII, segunda época, N.° 31. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, pág. 4 y siguientes y, en un sentido similar, Kiper C. M. y Lisoprawski S. V., *"Teoría y Práctica del Fideicomiso",* 2ª Ed., LexisNexis, 2002, pág. 86 y siguientes).

En este sentido, es menester apuntar que la figura del fideicomiso se encontró regulada, al momento de los hechos (y hasta la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación), por la ley 24.441 y, asimismo, por el artículo 2662 del Código Civil, que establecía disposiciones concernientes al dominio fiduciario.

Así, interesa señalar que, la primera de las normas mencionadas, establecía que habría *"[f]ideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario […]"* (cfr. artículo 1).

Además, se dispuso que el fiduciario debería cumplir con *"[l]as obligaciones impuestas por la ley o la convención con la prudencia y diligencia del buen hombre de negocios que actúa sobre la base de la confianza depositada en él […]"* (cfr. artículo 6).

Del mismo modo, es dable advertir que ley solamente diferenció entre los fideicomisos "financieros" y los "no financieros" posibilitando, de esa manera, que la voluntad de las partes fuera la que estableciera las características del negocio jurídico involucrado (cfr. artículos 19, 20 y concordantes y Mertehikian, E., *"Utilización de fideicomisos por el sector público y la ley 26.095 que crea cargos específicos para la construcción de infraestructura energética"*, en: Revista Argentina del Régimen de la Adm. Pública, Ediciones RAP, v. 339, pág. 44).

Las circunstancias descriptas (y, en particular, aquellas detalladas en los puntos "a" y siguientes del Considerando III) permiten afirmar que, en la especie, la parte actora formó parte, como fiduciaria, de un fideicomiso de administración, en tanto recibió una serie de bienes determinados con el objeto de gestionarlos, obtener rentas para el beneficiario y realizar la entrega definida en el punto "a.5." del Considerando III.

Y, de tal modo, la categorización enunciada determina que, a los fines de examinar las previsiones del régimen impositivo del caso, deberá tenerse en cuenta que se está frente a un fideicomiso de tipo "no financiero" (cfr. Wonaga, G., *"Fideicomiso de Administración -Principales Aspectos- Tratamiento Impositivo"*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXI, 2010, pág. 3).

VI.- Que, sentado lo anterior, corresponde adentrarse en las diferentes disposiciones del Impuesto sobre los Bienes Personales y su reglamentación, que forman parte de la controversia.

Ello así, en primer término conviene rememorar que el artículo 17 de la norma expresa, en cuanto aquí interesa, que: *"[S]on sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior. b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país […]"*.

Por otra parte, el inciso "i" del artículo 22 indica, en cuanto aquí concierne, que: *"[L]os certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros, que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización o al último valor de mercado al 31 de diciembre de cada año […]"* (el subrayado no corresponde al original).

A su vez, el inciso "k" del citado artículo (incorporado por el artículo 3 de la ley 26.452, publicada en el Boletín Oficial el 16/12/08) dispone que: *"[L]os bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este artículo se valuarán de acuerdo a las disposiciones de la presente ley y su reglamentación.*

Los bienes entregados a estos fideicomisos no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable si se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la presente ley […]" (el subrayado no corresponde al original).

Finalmente, el artículo sin número incorporado a continuación del 25 (también por conducto de la ley 26.452) señala que: *"[T]ratándose de fideicomisos no mencionados en el inciso i) del artículo 22 de esta ley excepto cuando, el fiduciante sea el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado nacional, el gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota indicada en el primer*

párrafo sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la presente ley.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. En caso que el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura a que se refiere el presente párrafo.

En los casos mencionados en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen.

El Ministerio de Economía y Producción dictará las normas aclaratorias e interpretativas referidas a las excepciones previstas en el cuarto párrafo del presente artículo […]" (el subrayado no corresponde al original).

Por lo demás, es relevante apuntar que, por medio de la Resolución General N.º 3423, del año 2012, la Administración Federal de Ingresos Públicos estableció que, cuando se tratara de fideicomisos "no financieros", quien asumiera la calidad de fiduciario debería efectuar la determinación e ingreso del gravamen correspondiente a los bienes que integraran el fideicomiso (cfr. artículo 1).

VII.- Que, desde esta plataforma normativa, es que han de ser abordados los agravios esgrimidos por la recurrente, los que, cabe adelantar, no habrán de tener favorable recepción.

Para sustentar la postura que antecede, debe tenerse en cuenta el carácter determinante que las modificaciones introducidas a través de la ley 26.452 poseen en la especie. Esto es así toda vez que, de la lectura de ambas enmiendas, surge que los fideicomisos "no financieros" han sido incorporados al régimen de responsabilidad sustituta, aplicable a las acciones y participaciones societarias que se rigen por la ley 19.550.

En efecto, de allí se desprende que, el valor de los bienes integrantes de tales fideicomisos, debe tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales

mediante un pago único y definitivo ingresado bajo responsabilidad del fiduciario y valuado según las disposiciones de la ley 23.966.

De esta manera, la normativa involucrada ha producido, a los fines impositivos, una asimilación de los fideicomisos “no financieros” a las sociedades comerciales (cfr. D´Agostino, H.M., *“Impuesto sobre los Bienes Personales ¿Aclaraciones o reforma necesaria?”*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXX, 2009, pág. 4). Es que, si bien no se le otorga personería fiscal al fideicomiso, no puede soslayarse que la incorporación al régimen de responsabilidad sustituta, produce que, por un lado, resulte indiferente la condición del fiduciante o del beneficiario y, por el otro, se establezca la existencia de un deudor principal (por deuda ajena) por mandato expreso de la ley.

Sobre la última de las cuestiones apuntadas, es dable recordar que, quienes revistan el carácter de “responsables por deuda ajena”, si bien no son generadores del hecho imponible, deben responder como consecuencia de un vínculo jurídico o económico subyacente con el contribuyente (cfr. García Belsunce, H. A., *Tratado de Tributación*, T. I, “Derecho Tributario”, Volumen 2, Astrea, 2009, pág. 147 y, en un sentido similar, Giuliani Fonrouge, C. M., *“Derecho Financiero”*, Volumen 1, Depalma, 2001, pág. 443).

Así, y dentro de dicho género, los “responsables sustitutos” han sido definidos como sujetos pasivos reemplazantes *ab initio* del destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica sustancial tributaria, de modo tal que surge un solo vínculo entre el Fisco y el sustituto (cfr. Villegas H.B., *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, 8ª Ed., Bs. As., Astrea, 2003 pág. 335 y, en un sentido análogo, García Vizcaíno, C., *“Manual de Derecho Tributario”,* 4ª ed. ampliada y actualizada, Abeledo-Perrot, La Ley, 2019, pág. 337).

Frente a los parámetros desarrollados, es preciso remarcar que el establecimiento legal de la presunción, de carácter irrefutable, de que los bienes en cuestión pertenecen, directa o indirectamente, a sujetos alcanzados por el impuesto (cfr. Gebhardt, J., *“Impuesto Sobre Los Bienes Personales”*, 3ª Ed. Ampliada y Actualizada, Errepar, 2022, pág. 197), no ha merecido reproches de carácter constitucional por parte de la recurrente.

Así pues, en la especie y por imperio de las normas descriptas, se ha producido un desplazamiento, en forma total y definitiva, del realizador del hecho imponible y se ha situado la responsabilidad de tributar en cabeza del fideicomiso implicado (y concretamente, a cargo de su fiduciario), circunstancia que se reafirma en el carácter que el ingreso del gravamen posee (esto es, que sea considerado un pago “único y definitivo” -ver, sobre el particular, Martínez, F., *“Estudios de Derecho Fiscal”*, Bs. As., Ediciones Contabilidad Moderna, 1973, pág. 130, y Damarco, H.J., en “XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, *Memoria*, pág. 50-).

Por otra parte, y sin perjuicio de que lo antedicho satisface adecuadamente la conclusión que fue adelantada en el primer párrafo del presente Considerando, es imperioso reparar en diversas cuestiones adicionales:

La primera de ellas, refiere a que el hecho de que no se incorporen en el capítulo destinado a los “sujetos” del tributo, la totalidad de los individuos alcanzados por un régimen particular, no determina *per se* que la propia norma no pueda, en disposiciones posteriores, ampliar el universo de sujetos alcanzados por ella. Es que, si bien dicha circunstancia puede ser objetable desde el punto de vista de la técnica legislativa, no puede ignorarse que, en la medida en la cual no existan dudas acerca de la voluntad del legislador de obrar en un determinado sentido, debe afirmarse la validez de la ley (ver, en sentido similar, *Fallos*: 337:388), y estar a sus disposiciones.

Asimismo, se desprende de la lectura de las constancias del caso (detalladas en el punto “b” del Considerando III), que la propia recurrente ha presentado y abonado las declaraciones juradas de los períodos fiscales involucrados sin formular salvedad alguna, e incluso aclarando, en el caso de los períodos fiscales 2012 y 2013, que dicho ingreso era realizado en carácter de “responsable por deuda ajena”.

En este sentido, también es conveniente señalar que la apelante no ha discutido, en el caso de los períodos fiscales 2012 y 2013, los alcances de la Resolución General N.º 3423/2012, que nuevamente (y en forma explícita) le atribuyó, a quienes revistieran la calidad de fiduciarios en fideicomisos “no financieros”, la carga de la determinación e ingreso del tributo involucrado.

Finalmente, es necesario dejar sentado que tampoco acontecieron en la especie los supuestos de exención contemplados por el cuerpo normativo aplicable.

Al respecto, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha acuñado una doctrina invariable en razón de la cual la franquicia rige por imperio de la ley. Es decir, las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establecen; fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta y restrictiva de las cláusulas respectivas (cfr. *Fallos:* 304:1736, 305:635, 314:1842, *in rebus*, "Cindor S.A. c/D.G.I.", "Editorial La Razón" y "Fisco Nacional c/Asociación de Empleados de Comercio de Rosario"; *Fallos:* 264:144, 267:247, 281:65, 185:329, 308:2554 y 284:341, y esta Sala *in re,* "Abrain, Luis Alberto (TF 33175-I)", expte. N.º 36148/2013, sentencia del 07/11/13 e "Ymaz, Juan Ignacio c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/D.G.I.", sentencia del 02/02/2021).

VIII.- Que, a esta altura del análisis, debe dejarse a salvo que, los argumentos desarrollados por la firma actora relacionados con la afectación al principio de "capacidad contributiva", tampoco revisten una idoneidad suficiente que permita modificar las conclusiones que aquí se adoptan.

Esto es así, principalmente, debido al exiguo y deficiente razonamiento que exhibe la apelación bajo estudio al respecto. En efecto, la ínsita complejidad que exhibe el instituto invocado, exige correlativamente, que quien pretenda valerse de su contenido despliegue una sólida y concreta demostración casuística a esos fines.

En esta línea argumental, se ha sostenido que, no obstante haberse erigido en "principio", la capacidad contributiva no conforma un criterio objetivo y reconocible por la aplicación de una magnitud como unidad (ver, en un sentido análogo, Luqui, J.C., "*Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes"*, en "Derecho Constitucional Tributario", Depalma, 1993, págs. 42/45 y Jarach, Dino, *"En torno al principio de la capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario"*, "La información", Tomo LVI-884 y siguientes).

Ante tales circunstancias, no puede soslayarse que la presentación bajo estudio no contiene una sola referencia a los elementos centrales que concurren a conformar la máxima evocada (como lo pueden ser la igualdad entre todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo, su necesaria traducción en la estructura del sistema impositivo o la idoneidad y razonabilidad en la selección del hecho o la base imponible).

Es entonces que, en el caso, las consideraciones expuestas por la firma actora traducen un cuestionamiento meramente formal y, por lo mismo, insuficiente para desvirtuar los fundamentos del pronunciamiento recurrido.

IX.- Que, desde la perspectiva otorgada por los fundamentos hasta aquí desplegados, es que cabe reafirmar que la repetición intentada por la parte actora resulta, llanamente, inadmisible.

En efecto, el escenario descripto demuestra la ausencia, en el caso, de un "pago indebido", presupuesto determinante para la procedencia en toda acción de restitución de impuestos (cfr. García Novoa, C., *"La devolución de ingresos tributarios indebidos"*, Instituto de Estudios Fiscales -Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 91/92).

Sobre el punto, es menester apuntar que, el abono de tributos "en demasía" al que hace referencia el artículo 81 de la ley 11.683, ha sido interpretado como aquel efectuado "sin causa" en un sentido amplio (esto es, por no haberse verificado el hecho generador de la obligación tributaria) (cfr. *Fallos:* 297:500 y, en un sentido similar, Sala IV, *in re,* "Cofco International Argentina S.A. c/EN - AFIP DGI RESOL 61/08 (DR2)", expte. N.º 10193/2009, sentencia del 10/11/20).

En dicha línea, se ha sostenido que el dispositivo referido *"[c]omprende aquellos pagos cuya improcedencia se vincula necesariamente con el concepto de hecho imponible, que involucra una discusión acerca de la causa legal del pago, esto es, de la existencia o medida de la obligación […]* (cfr. Sala I, *in re* "Amarga Chica - Bajada de Palo (UTE) c/EN - AFIP DGI", sentencia del 24/10/13).

De esta manera, se evidencia con prístina claridad que, los desembolsos efectuados por la accionante encontraron, directa e inmediatamente, su causa fuente en las disposiciones legales y reglamentarias

que fueron descriptas en el Considerando VI, de las cuales surge la obligación de que los bienes integrantes de los fideicomisos de tipo “no financiero” tributen el Impuesto sobre los Bienes Personales, mediante la realización de un pago “único y definitivo” que por expresa previsión normativa debe ser afrontado por quien revista el carácter de “fiduciario” (como lo ha sido, en este caso, la parte actora).

Las consideraciones esbozadas sellan la suerte del recurso bajo examen y determinan la confirmación del pronunciamiento apelado.

X.- Que, por último, y respecto a las costas de esta instancia, cabe destacar que, con motivo de la decisión adoptada, ellas se imponen a la recurrente, por no advertir razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (cfr. artículo 68, 1ª parte, del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

XI.- Que, en atención al modo en que se resuelve, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, lo resuelto por la C.S.J.N. doctr. Fallo “Las Marías”, el resultado obtenido y monto del litigio involucrado; atento el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada ante la alzada relacionadas con lo resuelto precedentemente -en el marco del recurso tramitado-; corresponde regular en la suma PESOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS SESENTA Y CINCO ($74.665) -equivalente a 5 UMA- los honorarios de la DRA. CARLA ANDREA SIBONA, letrada apoderada, actuante en la defensa de la demandada (arts. 16, 20, 24, 29, 30, 44 inc. b) ccdtes. y citados de la ley 27.423 - Dto. Nº 1077/17).

El importe del Impuesto al Valor Agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala in re: “Beccar Varela Emilio - Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al I.V.A., el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE: 1º)** rechazar el recurso intentado por la firma actora y, en consecuencia, confirmar el

pronunciamiento apelado, con costas (cfr. artículo 68, 1ª parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683), y **2º)** regular los honorarios de la profesional interviniente en la defensa del Fisco Nacional, de conformidad con lo expresado en el Considerando XI.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ