

Voces: EJECUCIÓN FISCAL - FIDEICOMISO INMOBILIARIO - FIDUCIARIO - LEGITIMACIÓN PASIVA - IMPUESTO INMOBILIARIO

Partes: A.R.B.A. c/ Pagano Francisco Salvador | apremio provincial

Tribunal: Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata

Fecha: 25-feb-2016

Cita: MJ-JU-M-97111-AR | MJJ97111

Producto: MJ

El titular del dominio fiduciario del inmueble fideicomitado está legitimado pasivamente para ser ejecutado por el Fisco en relación al impuesto inmobiliario del bien.

Sumario:

1.-Cabe confirmar la sentencia que rechazó la excepción de inhabilidad de título y mandó llevar adelante la ejecución fiscal promovida, pues el titular del dominio fiduciario del inmueble fideicomitado puede ser traído a dicho juicio por una acreencia correspondiente al impuesto inmobiliario.

2.-Si bien el fiduciario no adquiere el dominio pleno de los bienes fideicomitados, en el contrato de fideicomiso en garantía se produce una transferencia de bienes a favor del fiduciario, quien pasa a ostentar la condición de titular del dominio fiduciario de tales bienes; y es justamente esa condición de titular del dominio fiduciario la que autoriza a predicar la posibilidad de que el fiduciario sea traído por el Fisco a un juicio de apremio.

3.-La gabela inmobiliaria es un impuesto directo, ya que grava una exteriorización inmediata de capacidad contributiva, configurándose su hecho imponible al revestir la calidad de titular dominial, usufructuario o poseedor a título de dueño de un inmueble; a su vez, el impuesto inmobiliario es un caso típico de los denominados reales, por el cual se exige al contribuyente el pago de un tributo proporcional a la valuación fiscal del inmueble del que resulta titular dominial, usufructuario o poseedor a título de dueño.

En la ciudad de Mar del Plata, a los 25 días del mes de febrero del año dos mil dieciséis, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa P-6289-MP1 "A.R.B.A. c. PAGANO FRANCISCO SALVADOR s. APREMIO PROVINCIAL", con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores Riccitelli y Mora, y considerando los

siguientes:

ANTECEDENTES

I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial Mar del Plata, con fecha 13-10-2015, dictó sentencia y rechazó la excepción de inhabilidad de título opuesta por el demandado Francisco Salvador Pagano. En consecuencia mandó llevar adelante el presente apremio hasta tanto el accionado haga integro pago al Fisco de la totalidad del capital reclamado - con más los intereses contemplados en el art. 104 del Código Fiscal, t.o. año 2011- e impuso las costas al apremiado, atento su objetiva calidad de vencido [cfr. fs. 103/107].

II. Declarada la admisibilidad formal del recurso de apelación interpuesto a fs. 112/114 por el ejecutado - replicado por el Fisco actor a fs. 119/120- [cfr. fs. 123], y puestos los autos al Acuerdo para Sentencia -providencia que se encuentra firme-, corresponde votar la siguiente:

CUESTIÓN

¿Es fundado el recurso de apelación interpuesto a fs. 112/114?

A la cuestión planteada el señor Juez doctor Riccitelli

dijo:

I.1. Al exponer las razones que lo llevaron a rechazar la excepción de inhabilidad de título por falta de legitimación pasiva esgrimida por el demandado Francisco Salvador Pagano, el magistrado de grado puso de relieve que el ejecutado desconocía su condición de responsable del tributo -Impuesto Inmobiliario- cuyo cobro perseguía la agencia estatal de recaudación. Puntualmente -ahondó el a quo- el demandado funda su pretensa ajenidad en la relación jurídica tributaria que motiva el pleito denunciando que solo posee el dominio imperfecto del inmueble por su condición de fiduciario en un fideicomiso de garantía suscripto con la Sra. Carrasco.

Abordando tal objeción, el a quo tuvo por acreditado que: (i) por medio de escritura n° 173 se le había transferido al demandado el dominio fiduciario del inmueble sito en la calle J. B. Justo 5240 de la ciudad de Mar del Plata; (ii) la condición de titular del dominio fiduciario del Sr. Pagano se ve reflejada en el asiento sexto del informe de dominio expedido por la autoridad provincial y; (iii) el art. 169 del Código Fiscal -t.o. año 2011-, establece la obligación de pago del Impuesto Inmobiliario respecto de ".los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño.".

Con tales datos en mira, y circunscribiendo el asunto a determinar si el titular del dominio fiduciario -condición que ostenta el ejecutado en autos- resulta sujeto pasivo del Impuesto Inmobiliario, el magistrado de grado efectuó una liminar apreciación acerca de cual sería el marco legal a la luz del cual correspondía escrutarse el contrato de fideicomiso. Puntualmente, explicó que tanto al celebrarse el contrato de fideicomiso -con la consecuente transmisión del dominio fiduciario en cabeza del demandado- como al promoverse el presente juicio ejecutivo se encontraba vigente el Código Civil [t.a.] y la Ley 24.441 por lo cual, sin perjuicio de la entrada en vigor del C.C.C. a partir del 108-2015, resultaba aquél el marco legal a partir del cual escrutar el caso de marras.

Dicho lo anterior el a quo (con apoyatura en el informe obrante en el expediente administrativo n° 2360-0119719/2014) hizo notar que el Sr. Pagano había asumido el carácter de titular de dominio fiduciario del inmueble generador del tributo. Y si bien reconoció que se trata de un dominio de naturaleza imperfecta, concluyó que el art.169 del Código Fiscal -t.o. año 2011- ponía la obligación tributaria en cabeza de los titulares de dominio del inmueble sin efectuar distinción alguna.

En suma, el sentenciante juzgó que la condición del Sr. Pagano de titular del dominio fiduciario del inmueble sito en la calle J. B. Justo 5240 de la Ciudad de Mar del Plata autorizaba a predicar su estatus de sujeto pasivo del Impuesto Inmobiliario en los términos del art. 169 del Código Fiscal -t. o. año 2011-.

A mayor abundamiento, y con apoyatura en el art. 11 de la Ley 24.441 y los arts. 2661 y 2662 del Código Civil [t.a.], expuso que las facultades del titular del dominio imperfecto eran "casi" las mismas que las del dueño pleno o perfecto, siendo la diferencia principal que éste último goza del carácter de perpetuidad mientras que en el dominio imperfecto esa titularidad es temporaria. Con todo, aseveró que el titular del dominio fiduciario es un auténtico dueño, aún cuando ese dominio resulte imperfecto.

Finalmente, descartó que la circunstancia de que la Sra. Carrasco hubiera suscripto un plan de pago con ARBA en la causa "ARBA c. Pagano s. Apremio", expte. n° 14.913 -también de trámite por ante el Juzgado de grado-, y en la que se persigue el cobro de idéntico tributo al de autos aunque por otros periodos, tuviera entidad para desplazar la responsabilidad que cabe atribuir al Sr. Pagano en su condición de titular del dominio imperfecto del inmueble sito en la calle J. B. Justo 5240. Es que, ahondó, la circunstancia de que un tercero (en el caso la Sra. Carrasco, quien ostenta el carácter de fiduciante) asumiera voluntariamente el pago del tributo ejecutado en aquel expediente no troca el carácter de obligado al pago que cabe predicar respecto del Sr. Pagano en tanto titular del dominio fiduciario del inmueble sobre el que recae el gravamen.

Con todo, entonces, dispuso el rechazo de la excepción opuesta por el demandado y mandó llevar adelante la ejecución por las sumas que surgen del título ejecutivo n° 623.087 obrante a fs. 7.

2. A fs. 112/114 el ejecutado interpone recurso de apelación sustentando su crítica en los siguientes agravios:

2.1. La inhabilidad del título ejecutado en razón de la ajenidad del excepcionante con relación al crédito exigido.

Declama que, en el marco de un contrato de fideicomiso en garantía ha asumido el rol de fiduciario lo que significa que solo posee el dominio imperfecto del inmueble. Tal condición de fiduciario -asevera- obstruye cualquier posibilidad de que se le asigne el carácter de contribuyente del Impuesto Inmobiliario en los términos del art. 169 del C.F. -t. año 2011-.

Explica que en el marco de la mentada figura contractual -fideicomiso en garantía-, el fiduciario asume un papel pasivo, adquiriendo solo el dominio imperfecto del bien con el cual se pretende garantizar el crédito. Así -asevera- la presencia del fiduciario en un fideicomiso de garantía es estática, "es una foto", en la que se opera un simple traslado de la inscripción registral del bien

a nombre del fiduciario en razón del acuerdo celebrado entre el deudor [fiduciante y real titular dominial del bien] y el acreedor.

Frente a tal caracterización del negocio jurídico involucrado, considera que el juez de grado con total desconocimiento de la figura contractual del fideicomiso en garantía, ha efectuado una inapropiada lectura de la normativa tributaria asignándole al fiducario el carácter de contribuyente responsable de la tributación del Impuesto Inmobiliario.

Argumenta que cuando el art. 169 del Código Fiscal -t.o.año 2011- establece que el responsable del Impuesto Inmobiliario resulta ser el "titular de dominio" se está refiriendo exclusivamente al titular del dominio perfecto, mas nunca al fiduciario [quien, reitera, solo adquiere a partir de la celebración del fideicomiso en garantía el dominio imperfecto del bien].

En su opinión, de seguirse el razonar que postula el inferior [esto es, atribuyendo al fiduciario el carácter de contribuyente obligado al pago del Impuesto Inmobiliario] se estarían violentado los arts. 14 y 16 de la Ley 24.441 que reconocen, por un lado, que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante [art. 14] y, por el otro, que los bienes del fiduciario no responderán por las obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso, las que solo serán satisfechas con los bienes fideicomitidos [art. 16].

Asimismo, pone de resalto que tampoco puede atribuirse al Sr. Pagano el carácter de responsable solidario del pago del tributo en los términos del art. 21 del Código Fiscal. - t.o. año 2011- pues el fiduciario, en el marco de un fideicomiso en garantía, no tiene la administración o disposición del bien del contribuyente.

Con todo, concluye que el criterio propiciado por el a quo, en tanto importa una errónea hermenéutica del art. 169

del Código Fiscal -t.o. año 2011- resulta absurdo y arbitrario pues, en el marco de un contrato de fideicomiso en garantía, el fiduciario no resulta sujeto pasivo responsable del Impuesto Inmobiliario.

2.2. Ad eventum, pone en crisis la condena en costas que porta el fallo de grado y solicita se lo exima de cargar con los gastos causídicos atento la razonable duda que pudo haberle generado la "antojadiza" atribución por parte del Fisco de la obligación de tributar el Impuesto Inmobiliario en los términos del art. 169 del Código Fiscal -t. año 2011-.

3. A fs.119/120 el Fisco ejecutante materializa su réplica y, avalando en lo sustancial lo resuelto en el grado, postula el íntegro rechazo de los agravios de su contraria

II. El recurso no prospera.

1. Tal como fuera relevado en el apartado I.2.

precedente, la cuestión a dirimir se circunscribe a determinar si el ejecutado, quien ostenta el carácter de titular del dominio fiduciario del inmueble sito en la calle Juan B. Justo 5240 de la ciudad de Mar del Plata [condición que asume en el marco del contrato de fideicomiso en garantía celebrado el día 27-04-2009 con la Sra. Catalina Celeste Carrasco], puede ser traído a este juicio por una acreencia correspondiente al Impuesto Inmobiliario determinada e n torno al inmueble fideicomitado.

2. Liminarmente he de poner de resalto aspectos del contrato de fideicomiso, con particular énfasis en la subespecie identificada como "contrato de fideicomiso en garantía", pues será solo a partir del entendimiento de la estructura intrínseca de esta peculiar figura contractual que podrá precisarse la responsabilidad tributaria del fiduciario [carácter en el que se escuda el ejecutado de autos para fundar la inhabilidad del título ejecutivo] frente al Impuesto Inmobiliario.

En tal tarea, pongo de resalto que las partes son contestes en cuanto a que el andamiaje legal sobre el cual debe analizarse el caso de marras resulta ser la Ley 24.441 y el Código Civil [t.a.]. Y si bien tal determinación del régimen legal aplicable resulta acertada a tenor de lo dispuesto por el art. 7 del C.C.C., también hago notar que la nueva regulación del contrato de fideicomiso contenida en los arts. 1666 a 1707 del C.C.C. replica, en lo sustancial, el anterior marco legal [tanto en lo que refiere a su constitución como a los efectos] aunque efectuando un desarrollo dotado de mayor precisión y detalle [v. gr. la expresa consagración de la figura del fideicomiso en garantía (v. art.1680 C.C.C.); la obligación que se impone al fiduciario de contratar un seguro de responsabilidad civil que cubra los daños causados por las cosas objeto del fideicomiso (v. art. 1685, párrafo primero, 2da. parte.) - entre otras-].

2.1. Dicho lo anterior, recuerdo que el fideicomiso es el negocio mediante el cual una persona transmite la propiedad de ciertos bienes con el objeto de que estos sean destinados a fines determinados. El fideicomiso no constituye un fin en sí mismo sino que, en puridad, resulta un vehículo apto para dotar de mayor seguridad jurídica a un determinado negocio.

Conceptualizando la figura, el art. 1 de la Ley 24.441 expresa que ".habrá fideicomiso 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.". A la vez, y dentro de las subespecies en que se bifurca esta figura contractual, cabe individualizar los fideicomisos de administración, de inversión, mixtos, de garantía, inmobiliarios, de seguro, financieros, testamentarios, de seguros, públicos y privados.

En lo que al fideicomiso en garantía atañe, su utilidad radica en la posibilidad de sustituir la función de garantía de la hipoteca y la prenda. Para que ello suceda, el fiduciante/deudor debe transferir un bien (mueble o inmueble) en propiedad fiduciaria al fiduciario, garantizando el cumplimiento de la obligación que mantiene con un tercero (beneficiario/acreador) con instrucciones de que, no pagada la deuda a su vencimiento, el fiduciario proceda a disponer la cosa y con su producido neto desinterese al acreedor (beneficiario del fideicomiso) y el remanente líquido lo reintegre al deudor (fiduciante).

De tal modo, el fideicomiso en garantía se presenta como una opción contractual por la que las partes pueden eludir la excesiva onerosidad y difícil ejecución que presentan otras garantías (tales como la prenda y la hipoteca), pudiendo dentro del amplio campo del principio de la autodeterminación que rige la materia contractual establecer los medios más adecuados para evitar costos y fijar vías extrajudiciales de liquidación de bienes. Así, la nota más trascendente del

fideicomiso en garantía resulta ser el *ius vendendi* que tiene el fiduciario, esto es, la posibilidad de vender o ejecutar el bien fideicomitado con el fin de satisfacer el crédito del beneficiario (cfr.

C.S.J.N. Fallos 326:4504 -del voto de la minoría-).

2.2. Definidas hasta aquí las cuestiones vinculadas tanto a la estructura, formación y finalidad de la figura del contrato de fideicomiso en garantía cabe precisar ahora cuál resulta ser la naturaleza de los bienes fideicomitados (esto es, los que salen del patrimonio del fiduciante/deudor) y que, adquiridos por el fiduciario, pasan a constituir la garantía del crédito que ostenta el beneficiario/acreedor). Sobre el asunto no existen mayores discrepancias, puesto que el legislador ha optado por calificarlo como dominio o propiedad fiduciaria (tanto en el art. 11 de la Ley 24.441 como en el novel art. 1682 del C.C.C.).

Ahora bien, si lo adquirido por el fiduciario es una "propiedad o dominio fiduciario" bien vale preguntarnos cuál resulta ser el significado de esa calificación legal. Para ello resulta necesario recordar que el dominio puede ser pleno o perfecto [que es aquel que presenta los caracteres de exclusividad, perpetuidad y absoluto] o imperfecto o menos pleno. El dominio fiduciario participa de la naturaleza del dominio imperfecto, en tanto carece -como bien lo pusiera de resalto el a quo- del carácter de perpetuidad. Basta cotejar los arts. 1, 4 inc. c) y 25 inc. a) de la Ley 24.441 -en idéntico sentido el art. 1668 del C.C.C.- para advertir el carácter temporario del dominio fiduciario en tanto, el fideicomiso se extingue o bien por el cumplimiento de la condición a la que se encuentra sujeto o, en su caso, por el vencimiento del término que se hubiera establecido y que, vale agregar, no puede extenderse más allá de treinta años - salvo que el beneficiario fuera un incapaz, en cuyo caso puede durar hasta su muerte o el cese de la incapacidad-. En conclusión, la titularidad del dominio fiduciario que se materializa en cabeza del fiduciario carece de la nota de perpetuidad.

2.3. Finalmente, resta agregar que los bienes objeto del fideicomiso en garantía (esto es, los bienes que salen del patrimonio del fiduciante/deudor para garantizar el crédito del acreedor/beneficiario) no ingresan al patrimonio del fiduciario, quien solo ostenta la titularidad formal del bien, debiendo encontrarse debidamente registrada -si se trata de bienes registrables- la calidad fiduciaria de la propiedad a nombre del fiduciario (arts. 12 y 13 de la Ley 24.441 y 1683 y 1684 C.C.C.).

Los bienes fideicomitados constituyen un patrimonio separado, que no integran el patrimonio del fiduciario, del fiduciante y del beneficiario [art. 14 de la Ley 24.441 y 1685 del C.C.C.] y se encuentran fuera del alcance de las acciones que puedan articular los acreedores del fiduciario, del fiduciante y del beneficiario (cfr. arts. 15 y 16 de la Ley 24.441; 1686, 1687 y cdtes. del C.C.C.).

Empero, sin perjuicio de esa separación de patrimonios - nota basilar del fideicomiso y que, justamente, persigue colocar a resguardo los bienes fideicomitados-, lo cierto es que el fiduciario, al asumir voluntariamente que se le transfieran los bienes y de tal modo asegurar la satisfacción

de los fines o la encomienda prevista en el contrato, adquiere formalmente el carácter de titular de la propiedad fiduciaria de los bienes a él transmitidos.

3.1. Efectuada entonces una breve reseña del sistema del fideicomiso en garantía, pongo de resalto los siguientes hechos que, habiendo arribando indubitados a este Tribunal, serán de necesaria valoración a fin de dirimir la controversia: (i) con fecha 27-04-2009 se celebró el contrato de fideicomiso en garantía con el objeto exclusivo de garantizar el contrato de mutuo

celebrado por la Sra. Catalina Celeste Carrasco con la firma Union Group S.A. y demás acreedores. En el citado acuerdo la Sra. Catalina Carrasco -fiduciante- acordó transferir al Sr. Francisco Salvador Pagano [fiduciario, demandado en autos] el dominio fiduciario del inmueble sito en la calle J. B. Justo 5240 de la ciudad de Mar del Plata designándose como beneficiario al Sr. Daniel Angel Fumaroni [quien interviene en su carácter de presidente de la firma Union Group S.A.]; (ii) la transferencia del dominio fiduciario de la Sra. Catalina Celeste Carrasco al Sr. Francisco Salvador Pagano se efectivizó mediante escritura pública N° 173 de fecha 27-04-2009 pasada ante el escribano José Miguel Buscaglia -v. fs. 29/31-; (iii) finalmente, tratándose de un bien de naturaleza registral, tal lo que se desprende de las constancias obrantes a fs. 32/33 y del asiento registral inserto en el certificado de dominio correspondiente a la matrícula n° 189.165, el Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires tomó debida constancia y anotación de la transferencia del dominio fiduciario del inmueble producida a favor de Francisco Salvador Pagano el día 27-04-2009 (v. fs.36/37 del expediente administrativo n° 2360-0119719-2014).

3.2. Con tales datos en mira, y abocándome a desentrañar el asunto que nos convoca, adelanto que no habré de acompañar la postura esgrimida por el ejecutado en cuanto postula su ajenidad al tributo ejecutado en autos. Aunque con las precisiones que serán vertidas en lo que sigue, juzgo que cabe incluir al fiduciario en los términos del art. 169 del Código Fiscal -t.o. año 2011-.

Recuerdo que el tributo -género al cual pertenece el Impuesto Inmobiliario cuyo cobro persigue la ARBA respecto del Sr. Francisco Salvador Pagano- es una prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines [cfr. doct. VILLEGAS, Héctor B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Editorial Depalma -Buenos Aires-, 5° Edición - 1990-, pág. 67]. Tal detracción coactiva de riqueza encuentra su fundamento -y al mismo tiempo su límite- en la capacidad contributiva, entendida ésta como aptitud económica para soportar esa imposición. En consecuencia, el hecho imponible -que es aquella hipótesis cuyo acaecimiento produce el nacimiento de la obligación tributaria- importa una exteriorización de la referida capacidad, permitiendo clasificar a los impuestos en directos e indirectos, según sea que la materialización de ese hecho manifieste de forma inmediata o mediata la aptitud económica de su realizador - que es el denominado "destinatario legal tributario", sujeto que puede revestir o no la calidad de obligado al pago del tributo-.

Dentro de este esquema conceptual, la gabela inmobiliaria es un impuesto directo, ya que grava una exteriorización inmediata de capacidad contributiva, configurándose su hecho imponible al revestir la calidad de titular dominial, usufructuario o poseedor a título de dueño de un inmueble. A su vez, el Impuesto Inmobiliario es un caso típico de los denominados reales, por el cual se exige al contribuyente el pago de un tributo proporcional a la valuación fiscal del inmueble del que resulta titular dominial, usufructuario o poseedor a título de dueño (conf. art. 143 del Código Fiscal y doct. S.C.B.A. causa B 63.750 "De Lafuente", sent. de 29-VIII-2007). Desde tal mirador, la gabela nace a partir de la existencia del inmueble y vinculada necesariamente a su incorporación en el patrimonio de un sujeto que puede gozarlo, usarlo y/o disponerlo (conf. doct. esta Alzada causas P-10-MP2 "Francano", sent. de 26- VIII-2 008; P-1322-NE1 "Dello Russo", sent. de 29-V-2009).

Esta circunstancia torna necesaria prima facie la intervención en el proceso ejecutivo de quien ostenta aquella relación en torno al inmueble que origina el reclamo fiscal [arg. doct. esta Cámara causa P-1316-MP1 "Pallavicini", sent. de .12-V-2 009].

Siendo ello así, el ejecutado en autos no puede postular su ajenidad a la relación jurídico tributaria cuya satisfacción persigue la agencia estatal. Si bien el fiduciario no adquiere el dominio pleno de los bienes fideicomitidos, no lo es menos que en el contrato de fideicomiso en garantía se produce una transferencia de bienes (sean muebles o inmuebles) a favor del fiduciario quien pasa a ostentar la condición de titular del dominio fiduciario de tales bienes. Y es justamente esa condición de titular del dominio fiduciario [sobre cuya naturaleza imperfecta ya me he referido supra] la que, a diferencia de lo que pregona el quejoso, autoriza a predicar la posibilidad de que el fiduciario sea traído por el Fisco a un juicio de apremio. Con ello no soslayo que el fiduciario adquiere una propiedad jurídica sobre los bienes vaciada de contenido económico [ya que él no goza de su valor patrimonial o económico]; empero, en tanto haber asumido el Sr. Pagano voluntariamente la titularidad jurídica del derecho real sobre el bien ubicado en la calle J. B. Justo 5240 de la ciudad de Mar del Plata necesariamente debo concluir -al igual que el magistrado de grado- que el fiduciario [titular de la propiedad fiduciaria] bien puede ser parte demandada en un apremio por Impuesto Inmobiliario determinado a partir del inmueble fideicomitido.

La lectura que pregono dista -a diferencia de lo que postula el apelante- de poner en crisis el sistema articulado por el art. 14 de la ley 24.441 [o, en su caso, el C.C.C.] .

La circunstancia de que el fideicomiso importe la consagración de un nuevo patrimonio separado del de la persona del fiduciario, del fiduciante y del beneficiario no importa que ese "patrimonio de afectación o separado" pudiera reputarse ajeno o exento de tributación y menos aún, que el

Fiduciario fuera ajeno a la relación jurídico tributaria. Menos aún la solución que porta el fallo de grado entra en pugna con las disposiciones de los arts. 15 y 16 de la Ley 24.441 en cuanto postulan -complementando el ya citado art. 14- que los bienes fideicomitidos están fuera de la acción de los acreedores del fiduciario, del fiduciante y del beneficiario y que ".los bienes del fiduciario no responderán por las obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso, las que solo serán satisfechas con los bienes fideicomitidos."

Lo que aquí se pone en blanco sobre negro es, de un lado, la posibilidad del Fisco provincial de exigir al Fiduciario -en tanto titular del dominio imperfecto del inmueble- el pago del Impuesto Inmobiliario que recae sobre el bien fideicomitido y, como contracara, la aptitud del Fiduciario para repeler tal acción si se encuentran presentes algunas de las circunstancias fácticas que ponen en jaque la existencia de la deuda apremiada. De triunfar el Fisco en su pretensión, solo en el caso de que los bienes fideicomitidos -esto es, los que conforman el patrimonio separado que titulariza el Fiduciario- resulten insuficientes para atender las obligaciones fiscales, cabrá dar vigor a esa garantía con la que cuenta el fiduciario [consagrada en el art. 16 de la Ley 24.441] -salvo que voluntariamente el protegido acepte extender el alcance de la garantía [cfr. doct. esta Cámara causa C-1442-BB1 "Bombara", sent. de 09-II-2010]- y que le permite aventar cualquier amenaza que sobre su patrimonio personal pudiera irradiar la insuficiencia de los bienes fideicomitidos para atender al crédito fiscal. Como contrapunto, de triunfar el planteo defensivo del Fiduciario, éste habrá cumplido con su misión de preservar la integridad del patrimonio fideicomitido en garantía [art. 18 Ley 24.441].

Bajo tal esquema, de existir en el devenir de la presente ejecución -tal como lo denuncia el quejoso, v. fs. 114, párrafo 1º del escrito de apelación- la adopción de medidas asegurativas del crédito fiscal que se proyecte sobre el patrimonio personal del Sr. Francisco Salvador

Pagano (v. gr. embargo de cuentas propias del ejecutado) bien podrá éste requerir, de así considerarlo pertinente, que tales medidas sean removidas con sustento en el art. 16 reseñado. En cambio, aquellos otros mecanismos asegurativos que se hubieran dispuesto y que irradian sus efectos exclusivamente sobre el bien fideicomitido (v. gr. embargo sobre el inmueble transmitido en propiedad fiduciaria) deberán, en tanto legítimas, ser toleradas por el fiduciario, el fiduciante y el beneficiario.

Con todo, cabe concluir que el apremiado resulta, por su condición de titular del dominio fiduciario del inmueble, sujeto pasivo de la obligación tributaria ejecutada en autos en los términos del art. 169 del Código Fiscal -t.o. año 2011-, aunque con la limitación consagrada en el artículo 16 de la Ley N° 24.441 [que importa dejar a salvo de toda agresión por parte del Fisco ejecutante el patrimonio personal del Sr. Francisco Salvador Pagano] y siempre en el marco de la misión prevista por el art. 18 de la Ley 24.441 [cfr. además cláusula décimo sexta del instrumento obrante a fs. 22/25].

3.3. Finalmente, en nada cambia la situación del apremiado la circunstancia de que en el marco del contrato de fideicomiso suscripto con fecha 27-04-2009 expresamente se hubiera previsto que era una obligación del fiduciante ".mantener al día todos los impuestos, tasas y contribuciones que graven al bien fideicomitido." [v. cláusula décimo tercera. fs. 23 vta.] en tanto la mentada previsión contractual solo hace a la estructura interna del contrato de fideicomiso [y en cuyo devenir las partes pueden hacer valer el principio de la autonomía de la voluntad] y resulta inoponible al Fisco provincial -y a cualquier otro tercero ajeno al contrato-, máxime cuando el sistema de publicidad registral previsto para dotar de efectos hacía terceros del fideicomiso solo se limita a exigir -cuando la naturaleza de los bienes así lo - la inscripción de la calidad fiduciaria de la propiedad a nombre del fiduciario.

En nuestro sistema registral -vale reiterarlo- el contenido del contrato de fideicomiso y las implicancias que puedan regularse en él no se dan a publicidad, en cambio, lo que si debe ser debidamente registrado o inscripto en los Registros públicos pertinentes [en la especie, de la propiedad inmueble] para producir efectos frente a terceros [arts. 12 y 13 de la Ley 24.441 y arts. 1683 y 1684 del C.C.C.] resulta ser, reitero, el carácter fiduciario de la propiedad y el nombre del fiduciario.

Con todo entonces, las convenciones adoptadas por las partes que suscribieran el contrato de fideicomiso en garantía obrante fs. 22/25 de autos y en las que resolviera poner en cabeza de la Sra. Carrasco (fiduciante/deudora) la obligación de asumir -entre otros- el Impuesto Inmobiliario cuyo cobro motiva la presente ejecución fiscal no resultan oponible al Fisco provincial quien, vale aclararlo, solo se ha limitado a direccionar el reclamo contra aquel sujeto que, a tenor del asiento registral n° 6 del informe de dominio obrante a fs. 36/37 resulta ser titular del dominio fiduciario del inmueble sito en la calle J. B. Justo 5240, de la ciudad de Mar del Plata, esto es, el Sr. Francisco Salvador Pagano. Será el fiduciario, en el marco del ya mentado art. 18 de la Ley 24.441 quien, en todo caso y para preservar la integridad del patrimonio del fideicomiso de garantía, podrá hacer valer aquella convención contra la fiduciante como medio de desinteresar al Fisco en su acreencia que pesa sobre el inmueble fideicomitido y que fuera reconocida por la sentencia de trance y remate apelada.

4. Resta, finalmente, abordar el agravio vinculado a la imposición de costas que el juez de grado impusiera al ejecutado vencido, con sustento en los arts. 68 y 556 del C.P.C.C. -los que aplicó por reenvío del art. 25 de la ley 13.406-.

Puntualmente, el apelante peticiona se lo exima del principio general de costas al vencido que gobierna la materia arguyendo que la cuestión debatida en autos presenta aristas suficientes para ser encuadrada como una cuestión de naturaleza "dudosa" que bien pudo justificar su oposición al progreso del presente juicio de apremio.

Respecto del planteo efectuado, y siendo que el carácter dudoso que invoca el ejecutado no puede aprehenderse desde la subjetividad de quien formula una petición, ni desde la perspectiva íntima de su contradictor, sino concretamente a la luz de las normas, principios jurídicos o directrices jurisprudenciales que en él se encuentren comprometidos (cfr. doct. Cámara Segunda de Apelación en lo Civil y Comercial de La Plata, Sala I, in re "Fernandez Argento", sent.de 17-VI- 2003), debo indicar que la mentada circunstancia no se da en el caso de autos.

Repárese que, allende el ímpetu con que el ejecutado pretendiera desligarse de la relación jurídica tributaria, lo cierto es que la lectura que el fiduciario ha efectuado de Ley 24.441 para eludir su condición de sujeto pasivo del tributo ejecutado en autos no es más que una visión antojadiza y apartada de la que el esquema normativo analizado en autos [replicado, reitero, en el C.C.C.]

establece a los efectos de delimitar las obligaciones fiscales que pesan sobre el sujeto al que se le transmite, en el marco de un contrato de fideicomiso de garantía, la titularidad del dominio fiduciario de un bien inmueble.

Habiendo entonces el pronunciamiento de grado repelido los argumentos blandidos por el ejecutado, mandando llevar adelante la ejecución, queda claro que las defensas vertidas por el Sr. Pagano no fueron de recibo, lo que implica -como lógica y natural consecuencia- que la calidad de "vencido" en la contienda objeto de la discusión recaiga sobre el accionado. Tal condición -reafirmada por la posición que he propiciado en los puntos precedentes y que, de compartirse,

derivaría en la confirmación sustancial del pronunciamiento apelado-, conlleva la imposición de costas a su cargo dispuesta en el pto. 3) de la parte resolutoria del fallo de grado, por aplicación del principio general contenido en los arts. 68 y 556 del C.P.C.C.

Con todo, estimo que corresponde aplicar el principio general, y no verificándose además la presencia de una cuestión dudosa de derecho como la invocada ante este Tribunal, estimo que corresponde mantener el pronunciamiento dictado en cuanto impuso las costas al ejecutado (cfr. doct. esta Cámara causa P-5597-MP1 "Clínica Privada Mar del Plata S.R.L.", sent. de 30-VI-2015).

III. Si lo expuesto es compartido, he de proponer al Acuerdo rechazar íntegramente el recurso interpuesto a fs. 112/114 y, consecuentemente, confirmar el fallo de grado obrante a fs.103/107 en cuanto fue materia de agravios. Las costas de Alzada se deberían imponer al apelante atento su objetiva condición de vencido [arts. 25 de la ley 13.406; 68 y 556 del C.P.C.C.].

A la cuestión planteada, doy mi voto por la negativa.

El señor Juez doctor Mora, por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Riccitelli, vota a la cuestión planteada también por la negativa.

De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente:

SENTENCIA

1. Rechazar íntegramente el recurso de apelación interpuesto a fs. 112/114 por Francisco Salvador Pagano y, consecuentemente, confirmar el fallo de grado obrante a fs. 103/107 en cuanto fue materia de agravios. Las costas de Alzada se imponen al ejecutado por su objetiva condición de vencido [arts. 25 de la ley 13.406; 68 y 556 del C.P.C.C.].

2. Diferir la regulación de honorarios por trabajos de Alzada para su oportunidad [arts. 31 y 51 del decreto ley 8904/77].

Regístrese, notifíquese y devuélvanse por Secretaría las actuaciones al Juzgado de origen.

Fdo: Dres. Elio Horacio Riccitelli -

Roberto Daniel Mora -

María Gabriela Ruffa

Secretaria