

Trabajo Final

Posgrado Especialización en Tributación

**Universidad Nacional de Rosario
(U.N.R)**

EL CONTRATO DE FIDEICOMISO EN LA CONSTRUCCIÓN

Alumno: Baridón, Claudio Santiago

Director de Tesis: Esp. C.P Balán, Osvaldo

Cohorte: 2020

Índice

Objetivo del trabajo	4
Introducción	4
El contrato de fideicomiso y los sujetos intervinientes	6
El fiduciante	7
El Fiduciario	10
El Beneficiario	12
El Fideicomisario	13
Análisis tributario del Fideicomiso aplicado a la Construcción	
Etapa I: Celebración del contrato y transmisión fiduciaria inicial	14
Aspectos impositivos nacionales, normativa y evolución de la doctrina aplicada por AFIP	15
Impuesto al Valor Agregado	18
Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la transferencia de inmuebles	20
Aspectos impositivos en la provincia de Santa Fe, normativa y evolución de la doctrina aplicada por API	22
Impuesto a los ingresos brutos	
Impuesto a los sellos	
Etapa II: Gestión del fiduciario y el Fideicomiso como sujeto fiscal	24
Personalidad Tributaria del Fideicomiso	
Como sujeto fiscal en el impuesto al valor agregado	25
Como sujeto en el impuesto a las ganancias	31
<i>La construcción en el impuesto a las ganancias y su aplicación en el Fideicomiso</i>	
Como responsable sustituto en el Impuesto a los Bienes Personales	38
Como sujeto en el impuesto a la ganancia mínima presunta	39

Como sujeto pasible de retenciones en impuestos nacionales	41
Como sujeto en el impuesto a los ingresos brutos en la Prov. de Santa Fe	43
Fideicomiso de construcción y el Convenio multilateral	46
Agente de retención impuesto de sellos Provincia de Santa Fe	48
Gestión del fiduciario- Responsable por Deuda Ajena	49
Asignación de utilidades/excedentes a los beneficiarios	53
Cesiones de derechos en el Fideicomiso	55
Tratamiento en el Impuesto al Valor agregado	
Tratamiento en el impuesto a las ganancias	
Tratamiento en el Impuesto a los sellos Provincia de Santa Fe	
Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos Provincia de Santa Fe	
Etapa III Transmisión de los bienes fideicomitidos a los fideicomisarios	61
Tratamiento en el Impuesto al Valor agregado	
Tratamiento en el impuesto a las ganancias	
Tratamiento en el Impuesto a los sellos Provincia de Santa Fe	
Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos Provincia de Santa Fe	
Venta de las unidades adjudicadas por parte de los beneficiarios a terceros, una vez finalizado el contrato de Fideicomiso	63
Regímenes fiscales de información	66
Fideicomiso y certificado MyPyme	67
Tasas municipales y el contrato de fideicomiso	68
Conclusiones	69
Referencias bibliográficas	71

Objetivo del trabajo

EL objetivo principal del trabajo consiste en analizar las implicancias contractuales, legales e impositivas que impactan en la figura del fideicomiso, aplicado en la actividad de la construcción. Se lo abordará comenzando en primer lugar, por describir la naturaleza contractual y de carácter “vehicular” por el que se concibe al fideicomiso, para luego desarrollar su matriz, composición interna y relaciones entre sus partes, los efectos tributarios y jurisprudencia aplicable a cada caso.

Por último, a modo de conclusión, se describirán las ventajas y desventajas de la utilización de este contrato para la actividad económica de la construcción

Introducción

El marco regulatorio del fideicomiso se encuentra en el Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, Título IV “De los Contratos en Particular” artículos 1666 a 1707, que establece que habrá contrato de fideicomiso cuando una parte denominada fiduciante, transmite a la otra, llamada fiduciario, la propiedad de bienes para ejercerla en beneficio de otra, nominada beneficiario, para posteriormente transmitirla, al término de un plazo o condición resolutoria, a los fideicomisarios.

Cada una de las cuatro partes, deben ser designadas en el contrato, y, en el caso de los beneficiarios y fideicomisarios, éstos deben aceptar tal asignación teniendo en cuenta que, si no se establecen beneficiarios o fideicomisarios, o si éstos renuncian o no aceptan, la ley instituye el siguiente orden en los artículos 1671 y 1672:

a) Si ningún beneficiario acepta, todos renuncian o no llegan a existir, se entiende que el beneficiario es el fideicomisario. Si también el fideicomisario renuncia o no acepta, o si no llega a existir, el beneficiario debe ser el fiduciante.

b) Si ningún fideicomisario acepta, todos renuncian o no llegan a existir, el fideicomisario es el fiduciante.

A primera vista y siguiendo a parte de la doctrina, podemos empezar a dilucidar que en principio el fideicomiso, es un contrato bilateral (Santamaría & Gómez de la Lastra, 2019,

págs. 92-93), y decimos en principio, porque quienes dan comienzo a este contrato, son el o los fiduciantes y el o los fiduciarios. El o los beneficiarios y fideicomisarios tienen, como citamos anteriormente, previsiones en el código en caso de que no existan, no acepten sus respectivas designaciones o renuncien a las mismas. Es la voluntad del fiduciante transmitir el dominio, que será “imperfecto”, de los bienes que conforman parte de su patrimonio personal, al fiduciario para que lo ejerza según lo estatuido en el contrato y con las características propias establecidas tanto en dicho instrumento como en el Código Civil y Comercial. Es esa voluntad inicial que da comienzo al ejercicio de la propiedad fiduciaria de un patrimonio del que no se posee dominio pleno por parte del fiduciario, sino en función del interés ajeno fijado en el instrumento contractual. Por lo tanto, no puede separarse el análisis jurídico, contable y tributario que se avoca en el presente trabajo, del objeto y fin para el cual el fiduciante entrega en dominio fiduciario, bienes para ser ejercido por el fiduciario en beneficio de los beneficiarios para ulteriormente transmitirlos al finalizar el contrato, a los fideicomisarios.

En otras palabras, a modo sintético, Papa Rodolfo define al fideicomiso como un vehículo equiparable a un “ente contable” con particularidades distintivas que lo sitúan como alternativa ante una estructura societaria tradicional (Papa, 2019, pág. 1). Citándolo a Lisoprawski, Silvio (Fideicomiso de Administración. Revocatoria de pleno derecho, artículo publicado en La Ley, 2019) el Dr. Papa esclarece que este concepto de vehículo surge de que no puede concebirse la creación del fideicomiso sino en función a lo que sirva instrumentalmente (Papa R. , 2019, pág. 2). Existirá entonces en el fideicomiso, una o varias actividades subyacentes que determinarán trascendentalmente el tratamiento jurídico, contable y tributario de cada una de sus etapas del desarrollo de la matriz fiduciaria.

Es importante destacar que el patrimonio fideicomitado constituye un patrimonio separado, inmune a la acción de los acreedores particulares de los sujetos partícipes del contrato (fiduciante, fiduciario, fideicomisarios y beneficiarios), aunque en caso de los fideicomisarios y beneficiarios, los acreedores de éstos pueden subrogarse en los derechos de su deudor (artículo 1686 Cod Civil y Comercial de la Nación). En el caso de acreedores del fiduciante, las únicas acciones oponibles serán: i) acción por fraude y ii) ineficacia concursal.

Por último, antes de adentrarnos en las características particulares, debe resaltarse que el contrato de fideicomiso carece de personalidad jurídica. A diferencia del contrato social o estatuto según corresponda, para las sociedades comerciales, cuyo acto constitutivo le otorga la cualidad de persona jurídica, con órganos de gobierno y fiscalización; el Fideicomiso no constituye persona jurídica, sino es el fiduciario quien ejerce el objeto del contrato a título propio pero en interés ajeno, en otras palabras, el fideicomiso “existe” en la gestión del fiduciario (Bilbao Aranda, 2015, págs. <http://www.saij.gob.ar/facundo-martin-bilbao-aranda-contrato-fideicomiso-luz-nuevo-codigo-civil-comercial-dacf150449-2015-07-30/123456789-0abc-defg9440-51fcanirtcod?&o=0&f=Total%7CFecha%2F2015%2F07%7CEstado+de+Vigencia%5B5%2C1%5D>).

El contrato de fideicomiso y los sujetos intervinientes

Como se resalta en la parte introductoria del presente trabajo, el fideicomiso es concebido como un vehículo que puede ser utilizado para distintos fines y modalidades, aquí se plantea el caso de poder hacer uso de este contrato para la actividad de la construcción. Sin embargo, existen multiplicidad de aplicaciones para lo cual este contrato resulta provechoso. La versatilidad con la que puede entablarse esta figura, hace parte imprescindible, al contrato como instrumento rector y en el que debe incluirse todos los detalles y acontecimientos posibles porque regirá, no solo para el fiduciario como administrador, sino también para el fiduciante, beneficiarios y fideicomisarios.

En su génesis, el fideicomiso puede surgir a partir de un contrato propiamente dicho o de un testamento, y en cuanto a su forma puede realizarse por instrumento privado siempre y cuando no impliquen la transferencia de bienes que requieran para su transmisibilidad escritura pública. (Si la incorporación de esta clase de bienes es posterior, basta con la transcripción del contrato de fideicomiso en la escritura traslativa del inmueble)

En cuanto al contenido, el artículo 1667 del Código Civil y Comercial dispone los requisitos esenciales que se abordarán en conjunto con otras cláusulas que parte de la doctrina especializada considera que son importantes incluir teniendo en cuenta cada una de las partes intervinientes, sus intereses y responsabilidades.

El fiduciante

La importancia de esta figura radica en su carácter de iniciador del contrato, su voluntad de comenzar a estructurar el negocio o actividad subyacente bajo este instituto del derecho, hace imprescindible que se consideren necesarios, además de los requisitos esenciales, otros que son de extrema relevancia para la vida del fideicomiso.

En primer lugar, y presumiendo que el fiduciante dispone previamente del dominio pleno de los bienes y con capacidad para contratar, en el instrumento deben detallarse individualizadamente, los bienes objeto del contrato, y si no fuese posible tal caracterización a la fecha de celebración del contrato, debe constar la descripción de los requisitos y características que deben reunir los bienes. No puede olvidarse, que el patrimonio a ser transmitido, no formará parte de su patrimonio personal, sino que será traspasado, en fiducia a la otra parte indispensable del contrato, el fiduciario. Por lo tanto, deben disponerse también todas las medidas necesarias para asegurar dicha transmisión, las anotaciones registrales según correspondan a bienes registrables, y en los organismos de contralor que regulan las actividades subyacentes de tratarse de bienes muebles donde deben constar en los registros de tales organismos, sus existencias.

En segundo punto, debe estipularse la manera que pueden ingresar nuevos bienes al contrato. Aspecto no menor es el descrito, porque pueden disponerse limitaciones o dispensarse libertad para incorporar nuevos bienes fideicomitidos. Las atribuciones que el fiduciante decida otorgar al fiduciario y el modo, la forma y los tiempos en que pueden agregarse bienes al fideicomiso, revisten vital importancia para el desarrollo de la actividad subyacente.

Como tercer lugar, el plazo y la condición resolutoria que extingue el contrato, a la cual se sujeta la propiedad fiduciaria: el Código otorga libertad respecto a la condición, basándose en el principio de autonomía de la voluntad de las partes, pero en cuanto al plazo, la ley es clara al limitar el tiempo máximo a treinta años pudiendo consignarse un plazo menor. La única excepción para poder instituir un tiempo mayor, es que el beneficiario tenga capacidad restringida o sea una persona incapaz, razón por la cual el contrato durará hasta que cese dicha capacidad restringida o en su caso, su muerte.

Teniendo en cuenta que uno de los principales interesados en que el objeto del fideicomiso sea llevado a cabo íntegramente, es el iniciador, es decir, el fiduciante, los derechos y facultades del mismo que pueden incluirse en el contrato, son los siguientes: limitar mediante restricciones el ejercicio de facultades fiduciarias conferidas al fiduciario, prever aportes adicionales de fondos ante insuficiencia del patrimonio fideicomitado, reglamentar el ejercicio de ciertos derechos colectivos mediante convocatorias y celebración de asambleas de fiduciantes y beneficiarios, estipular expresamente el modo y periodicidad de rendición de cuentas por parte del fiduciario, poder revocar ciertos actos celebrados por el fiduciario, adoptar actos tendientes a la protección de los bienes en caso de acefalía en la actuación del fiduciario, incorporar las previsiones para modificaciones posteriores al contrato.

Por el lado de la fiscalización periódica a la gestión fiduciaria, se pueden proponer distintos niveles de injerencia en la fiscalización abarcando diversos escenarios resultantes. Por ejemplo, para la concertación de operaciones con terceros, para realización de actos de disposición, y hasta del pago de impuestos. Puede también reservarse la facultad de remoción del fiduciario en forma discrecional sin invocar justa causa que la fundamente

En el caso de la previsión de desembolso de fondos adicionales por diferentes motivos (iliquidez transitoria, estacionalidades teniendo en cuenta la actividad subyacente, modificación sustancial sobreviniente de la normativa impositiva aplicable, y otros) puede instituirse el compromiso a reintegrársele los fondos una vez subsanada la temporalidad que requirió el aporte extraordinario. También puede preverse un orden de prelación y límites a los montos a solicitar por el fiduciario a los fiduciantes.

Otra alternativa en adición a lo expuesto, podría ser otorgar la facultad al fiduciario para convocar a una asamblea de fiduciantes y beneficiarios para arribar a una solución colectiva a la situación (Papa, 2019, pág. 278), máxime teniendo en cuenta que si se trata de un motivo estructural a largo plazo y se produce la insolvencia del patrimonio, el contrato de fideicomiso no “quiebra” sino que procede su liquidación, y , que conforme al artículo 1687 del Código Civil, *excepto compromiso expreso* del fiduciante, el beneficiario o fideicomisario, éstos no responden por las obligaciones contraídas por la ejecución del fideicomiso.

Respecto a la exigencia de rendición de cuentas, si bien el Código Civil y Comercial en artículos 1675 y 1676, dice especialmente que puede ser solicitada por el fiduciante, beneficiario y fideicomisario, que debe ser anual y no puede dispensarse contractualmente esta obligación al fiduciario; es conveniente dejar expresado en las cláusulas, el requisito de presentar estados contables. En esto concuerda la doctrina, en tanto y en cuanto la rendición de cuentas tipificada en el citado Código, toda vez que no hace referencia nominativamente a Estados Contables, puede resultar parcial y no considerar todos los aspectos que sí abarcan la presentación de estados financieros, sus notas e información comparativa y complementaria.

De todas maneras, cabe traer a colación el artículo 320 del Código, que instituye el deber de llevar contabilidad a *todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios*, entre los cuales debe considerarse al Fideicomiso de Construcción por encontrarse comprendido dentro de aquellos que realizan una actividad económica organizada.

Además, el artículo 326 dispone claramente que quien deba llevar contabilidad, al cierre del ejercicio, debe confeccionar Estados Contables, que corresponden como mínimo a elaborar un Estado de Situación Patrimonial y un Estado de Resultados, los cuales deben transcribirse en el libro “Inventario y Balances”.

De hecho, AFIP, establece la obligación de la presentación de balances mediante el servicio PUB (Presentación Única de Balances) a los sujetos descriptos en los incisos a, b, c, d y e del artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, entre los cuales se encuentran los fideicomisos (RG AFIP 3077/2011, 2011), además que de tratarse de fideicomisos que tributen mediante la manera de “sociedades de capital” del artículo 73 de la citada ley, deben hacerlo partiendo del balance contable ajustándolo a las normas impositivas, y arribando al “balance impositivo”.

Por último, la concertación de cláusulas para prever la sustitución del fiduciario, constituyen una relevancia prominente teniendo en cuenta ciertos aspectos que el Código establece: la renuncia es posible solo si el contrato la autoriza expresamente, teniendo efectos desde la transferencia del patrimonio objeto del fideicomiso al fiduciario sustituto (artículo 1678 inciso e); la facultad de que la remoción judicial pueda ser también solicitada por el fideicomisario o el beneficiario con la citación del fiduciante (artículo 1678 inciso a);

en caso de causa grave o imposibilidad material o jurídica de desempeño de la función, la manera de notificación, la posibilidad de que los fideicomisarios y beneficiarios la soliciten, y las instancias de decisión de remoción y reemplazo -con requerimiento a convocatoria de asamblea de fiduciantes beneficiarios, o no- que deseen instaurarse.

El fiduciario

Como detentor de facultades de dueño perfecto en tanto lo ejerza según las estipulaciones del contrato y al objeto del fideicomiso (artículo 1704 Cód. Civil y Com. De la Nación), el fiduciario afronta un principal riesgo en su desempeño: que ante su dolo o culpa, infrinja la “diligencia y prudencia de un buen hombre de negocios” ya sea que hubiere derivado o no en un daño susceptible de apreciación pecuniaria.

Para mitigarlo y a efectos de realizar adecuadamente su gestión, hay previsiones que pueden estipularse y otras que son obligatorias por la norma legal.

En su labor, podemos distinguir las siguientes acciones: actos de administración, de disposición y creación de gravámenes sobre los bienes fideicomitidos, y constitución de otros derechos reales y adquisición de nuevos bienes, todo ello siempre en el marco que sea autorizado o en manera no expresa, es decir no limitado, por el contrato. A efectos de no ser responsabilizado de manera personal, es recomendable que el contrato establezca mecanismos para la conformidad de las restantes posiciones internas (fiduciantes, beneficiarios, fideicomisarios) para aquellos actos que resulten trascendentales para la vida del fideicomiso (Papa, 2019, págs. 83-84).

En cuanto a sus obligaciones, el rendir cuentas de manera anual no puede ser dispensada en el contrato (artículo 1676) como así tampoco puede excusársele de su propia culpa o dolo que pueda incurrir él o sus dependientes por la gestión. Por otro lado para evitar un posible desorden en las injerencias de fiscalización periódica por el resto de las partes internas, puede plantearse que el ejercicio individual de los derechos de beneficiarios y fiduciantes en cuanto el contralor, se ejerza colectivamente, por ejemplo a través de asambleas. Sí no se la pacta contractualmente, la falta de previsión expresa conllevará a la incertidumbre que debería enfrentar el fiduciario de que tales derechos sean ejercidos individualmente.

La exigencia de contratar un seguro de responsabilidad civil por los daños que pudieren causar los bienes fideicomitidos, los riesgos y los montos a cubrir deben guardar debida razonabilidad, siendo el fiduciario responsable cuando no lo haya contratado o los riesgos y montos sean irrazonables (artículo 1685).

Importante también es que no puede adquirir para sí los bienes fideicomitidos, y el contrato tampoco puede incluir cláusulas en contrario (artículo 1676).

Como derechos, se destacan la retribución por su actividad de fiduciario *a cargo de quien o quienes se estipula en el contrato. Si la retribución no se fija en el contrato, la debe fijar el juez teniendo en consideración la índole de la encomienda, la importancia de los deberes a cumplir, la eficacia de la gestión cumplida y las demás circunstancias en que actúa (artículo 1677)*. Misma aplicación se efectúa para el reembolso de los gastos que conlleve la realización del objeto del fideicomiso. Es decir, puede preverse que los honorarios correspondientes a su gestión sean cubiertos por el patrimonio fideicomitado o bien por el fiduciante. Pueden pactarse retribuciones fijas, a porcentaje sobre éxitos, o el acuerdo que contemple ambas situaciones.

Por otro lado, es dable resaltar, que, entre las causales previstas para su sustitución, no se menciona el transcurso del tiempo (a no ser que extinga el contrato por haberse previsto un plazo para su extinción). Es decir, no existe una temporalidad que haga cesar en sus funciones al fiduciario en el ejercicio de administrador fiduciario como sí existe en el derecho para otras administraciones como por ejemplo la gerencia o directorio de una sociedad comercial. En otras palabras, la duración en el “cargo” es mientras dure el contrato, siempre que no sobrevengan otras causales como: incumplimiento en sus obligaciones, imposibilidad material o jurídica para el desarrollo de sus funciones, muerte, incapacidad, inhabilitación, quiebra, liquidación o renuncia si el instrumento contractual la autoriza expresamente. Tanto la designación del fiduciario como la manera de reemplazarlo en caso del cese en sus funciones, son requisitos esenciales que deben estipularse en el contrato.

No existe el fiduciario “suplente”, la posición fiduciaria es indelegable, lo que pueden preverse contractualmente, son facultades al mismo para otorgar poderes o mandatos a terceros con consentimiento del fiduciante o con el requisito de convocarse a una asamblea de fiduciantes beneficiarios para dicha autorización, o con los límites que deseen

establecerse en el contrato, a fines del desarrollo cotidiano de las tareas relativas a la actividad principal.

Lo usual en la práctica, es designar un fiduciario sustituto, para que pueda actuar como tal, en caso de situaciones concretas como ser renuncia del fiduciario principal, su fallecimiento, incapacidad sobreviniente, etcétera.

En otro orden, la reforma del Código con su unificación civil y comercial, instauró la posibilidad de fiduciarios plurales, esto es, designarse a más de un administrador titular del patrimonio fideicomitado, conformando jurídicamente, un “condominio fiduciario”. En este caso en particular, las delimitaciones y facultades deben también ser expresas en el contrato, para que actúen en forma conjunta o indistinta, teniendo en cuenta la responsabilidad solidaria que poseen por el cumplimiento del fideicomiso (artículo 1674 Código Civil y Comercial)

El beneficiario

Esta posición tiene el interés de recibir el beneficio que produzcan los bienes fideicomitados producto de la gestión del fiduciario, y puede consistir en sumas periódicas de dinero, adjudicación de un bien determinado o de una porción del patrimonio fideicomitado (Hayzus, 2000, págs. 124-125)

Dado su carácter de perceptor de las utilidades resultantes de la fiducia, éste puede ser el fiduciante. También puede serlo un tercero ajeno al resto de las otras posiciones; el fideicomisario y hasta el propio fiduciario (con la salvedad de la obligación preservar posibles conflictos de interés). Por la importancia de tal calidad, es recomendable su designación en el contrato y aceptación en el mismo instrumento o con posterioridad, y, si no existe en el momento de su concertación, estipular las características que permitan su individualización futura. Esta es una cualidad interesante ya que pueden incorporarse beneficiarios posteriores a la celebración del instrumento contractual (como por ejemplo futuros hijos del fiduciante en el caso de fideicomiso cuya actividad subyacente es una empresa familiar; o adquirentes cesionarios de la posición de beneficiario).

También pueden designarse varios beneficiarios quienes, excepto disposición en contrario, se benefician por igual, esto implica que pueden pactarse distintas categorías de beneficiarios, según sea necesario.

Por otro lado, para el caso de no aceptación o renuncia de uno o más beneficiarios designados, o cuando uno u otros no llegan a existir, se puede establecer el derecho de acrecer de los demás beneficiarios o, en su caso, designar beneficiarios sustitutos.

Resulta imprescindible distinguir, que el o los beneficiarios, constituyen acreedores del fideicomiso, concomitantemente con el o los fideicomisarios, siendo recomendable que se incluya en las cláusulas contractuales el momento, formas, periodicidad y maneras de determinar el monto de las utilidades que debe el fiduciario poner a disposición de los beneficiarios.

El fideicomisario

Esta figura resulta la destinataria del dominio pleno (ya no imperfecto) del patrimonio una vez finalizado el contrato de fideicomiso. Por lo cual conviene describir en el contrato, los bienes que recibirá, sus características, si es que se desea delimitar este aspecto, o bien de manera residual puede dejarse al imperativo legal amplio, que el patrimonio existente una vez extinguido el fideicomiso, sea el que se entregue a esta posición fiduciaria. Importante es destacar la disposición legal plasmada en el Código Civil y Comercial artículo 1672 :si ningún fideicomisario acepta, todos renuncian o no llegan a existir, el fideicomisario es el fiduciante. Para el caso específico de fideicomisos inmobiliarios de construcción, es usual que el fiduciante sea la misma persona (humana o jurídica) que el beneficiario y fideicomisario. Por la naturaleza económica de la inversión, es común que el fiduciante reúna las tres posiciones contractuales posibles según el marco legal vigente, aunque pueden darse casos en los cuales el fiduciante designe a terceros como beneficiario y fideicomisario.

Análisis tributario del Fideicomiso aplicado a la Construcción

A fines de una mejor exposición, se presenta en este trabajo, tres grandes etapas que atraviesa este contrato y sus implicancias tributarias nacionales, provinciales, y de corresponder, municipales.

Etapa I: Celebración del contrato y transmisión fiduciaria inicial

El comienzo del andamiaje de la matriz fiduciaria ocurre cuando el fiduciante transfiere los bienes en dominio fiduciario al que ejercerá la titularidad de los mismos en el marco provisto en el contrato. Conforme lo establece el artículo 1670 del Código, pueden ser objeto del fideicomiso, todos los bienes que se encuentren en el comercio, excepto herencias futuras. Esto posibilita la inclusión de bienes fungibles, registrables, cosas muebles, inmuebles, inmateriales e inclusive las universalidades como por ejemplo un fondo de comercio.

En nuestro caso particular, analizaremos la transferencia de los bienes necesarios para la edificación de la construcción: inmuebles, materiales e insumos, fondos iniciales para el desarrollo de la actividad. Es decir, se abarca el estudio del impacto de los diferentes gravámenes de las diferentes posibilidades que implican, que los fiduciantes aporten al patrimonio fiduciario, diversas clases de bienes imprescindibles para llevar a cabo el cometido principal del contrato.

Una de las principales cuestiones que se debaten es si este aporte inicial, se encuadra como contrato Gratuito, Oneroso o de los denominados Actos Neutros. Aspecto no menor, por cuanto los impuestos tienen en el presupuesto para la generación de su hecho imponible, la onerosidad de los actos económicos (impuestos a las ganancias, a los ingresos brutos, al valor agregado, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles)

El Código Civil y Comercial de la Nación define a los contratos como onerosos o gratuitos dependiendo si a razón de la prestación de una de las partes, la receptora procura o no ventajas para la brindadora. El artículo 967 dice: *Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra. Son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo.*

La pregunta entonces surge si el fideicomiso se encasilla en una de estas dos posibilidades, o existe una tercera vía, dada por las siguientes razones: la motivación de este

contrato radica en la confianza, fiducia, que el originante posee en otra persona, para que lleve a cabo el objeto del mismo; el patrimonio personal del fiduciario no se incrementa a raíz de esta transferencia, por lo que carece de trascendencia económica esta entrega ya que no se vuelve más rico o más pobre luego del aporte del fiduciante (Santamaría & Gómez de la Lastra, 2019, págs. 129-134); y que por último, el fiduciario será titular de dominio imperfecto del patrimonio fideicomitido que no podrá disponer para sí, sino en interés del beneficiario y el objeto dado por el fiduciante.

Lamber expone que la transmisión, a diferencia de las demás transferencias de dominio que otorgan propiedad exclusiva y perpetua, no cabe en la clasificación dual de oneroso o gratuito, porque se transmite como dominio revocable y no en interés del adquirente sino a los fines del fideicomiso. La sola exclusión del interés del fiduciario, desplaza a la onerosidad o gratuidad con la que clasifica el Código a los contratos. (LAMBER R.A Revista del Notariado N°891, 2008, págs. 69-98)

Por otro lado quienes sustentan la teoría de que existe la clasificación de “actos neutros” y dentro de ella, ubican al fideicomiso, agregan que el fiduciante con esta transmisión, no pretende contraprestación alguna sino que lo hace a título de fe y confianza en el fiduciario para el encargo (lo que excluye la clasificación como oneroso); pero tampoco puede catalogarse de gratuita porque no constituye una liberalidad por la cual se desprenda parte de su patrimonio en beneficio del fiduciario, (lo que excluye la clasificación como gratuito).

Aspectos impositivos nacionales, normativa y evolución de la doctrina aplicada por AFIP

En la ley del impuesto al valor agregado, dentro del objeto de su hecho imponible, grava entre otros, las ventas de cosas muebles (artículo 1) y considera venta a toda transferencia de dominio a título oneroso incluyendo en la definición a: *la venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.* (artículo 2).

Por su parte la Ley del impuesto a las Ganancias, en su artículo 3, concibe la misma definición para el concepto de ventas o enajenación: *venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso*

En la Ley del impuesto a las transferencias de inmuebles que grava la transmisión de dominio sobre inmuebles a título oneroso que realicen las personas físicas y sucesiones indivisas, define en el artículo 9, a la venta con el mismo criterio: *todo acto de disposición que importe la transferencia de dominio a título oneroso.*

Es, por lo tanto, la caracterización de onerosa, el centro del debate respecto si este aporte inicial del fiduciante al fiduciario, se encuentra alcanzado por las diferentes normativas que establecen gravámenes.

En su evolución, Afip en su postura ha plasmado su devenir partiendo desde la concepción de la transferencia de dominio a título de confianza:

En el Dictamen 103/01 de la Asesoría Técnica de AFIP, en respuesta a la consulta vinculante acerca de si una transferencia de dominio fiduciario de un inmueble, constituía un acto alcanzado por el Impuesto a la Transferencia de Inmueble, concluyó citando a Lisoprawski y Kiper, Fideicomiso - Dominio Fiduciario pág. 138 , que por caracterizarse la transferencia a título de confianza, no se encontraba gravado por el tributo en cuestión. ()

En el año 2002, por medio de su Asesoría Legal, para el mismo impuesto, se direccionó una consulta vinculante respecto de si una transferencia a título gratuito de un inmueble a un fideicomiso de administración, dicho acto se encontraba o no alcanzado. El Fisco arriba a la concepción referenciando misma cita que el párrafo anterior, añadiendo que siendo sin contraprestación, la transferencia del inmueble no se encuentra alcanzada por ITI. (DICTAMEN DE ASESORÍA LEGAL AFIP 8/2002)

En el mismo mes, un día previo al caso detallado anteriormente, a través de su Asesoría Técnica, a raíz de otra consulta vinculante cuyo objeto del fideicomiso es la administración e inversión de los bienes fideicomitidos -inmuebles- y la constitución de

garantías a favor de uno o más deudores que indique el fiduciante, el organismo determinó que:

“en el Contrato de Fideicomiso no existe una transmisión onerosa ni gratuita del bien en cuestión, sino que el mismo es transmitido "a título de confianza", dado que no se produce la cesión del dominio pleno del bien a cambio de una contraprestación, sino que éste se transmite sujeto a un plazo o condición resolutorios estipulados en el contrato”

No obstante, al finalizar su desarrollo, señaló que en cada caso particular debe analizarse a la luz de la realidad económica existente entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios. En palabras textuales: *si a la luz de la realidad económica se produce la transferencia definitiva de los bienes a un tercero a cambio de una contraprestación -v.g. entrega al fiduciante de acciones emitidas por el fideicomisario.* (Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas. Transferencia de dominio a un fideicomiso. Consulta vinculante)

Misma conclusión arriba la administración tributaria en el Dictamen 8/2004, donde por medio del CPCECABA se consulta por una transferencia a un fideicomiso de administración de una obra parcialmente construida para que logre reunir los fondos, concluirla, vender las unidades y el resultado entregarlo a la empresa fiduciante/beneficiario.

Empezamos a dilucidar que el organismo, se va apartando de la doctrina de los actos neutros, incluyendo al principio de realidad económica, comprendiendo al fideicomiso como vehículo, siendo necesario un análisis global y pormenorizado de las relaciones económicas entre los intervinientes a fin de catalogar como onerosa o gratuita, a esta transmisión del fiduciante al fiduciario del patrimonio fideicomitado.

A partir del Dictamen 55/2005, AFIP comienza a considerar el carácter oneroso de la transferencia desde el punto de vista del fiduciante, es decir observando qué recibirá como “contraprestación”, no necesariamente de manera inmediata luego del aporte fiduciario, sino durante y al final de la vida del contrato.

La consulta vinculante fue hecha citando el contribuyente los argumentos vertidos en los dictámenes 34/96,103/2001 y 17/2002 desarrollados en párrafos anteriores, entendiendo que el motivo de la solicitud de opinión por parte del fisco consistía en la gravabilidad o no en el impuesto a la transferencia de inmuebles de una transferencia fiduciaria de un inmueble y dinero al fiduciario para que realice la obra, destinando el edificio resultante al régimen de propiedad horizontal, especificando que una vez concluida la construcción, se adjudicasen las unidades descriptas en el contrato.

El fisco adujo que si bien en principio, dicha transferencia se realiza a título de confianza, deben analizarse las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios y, citando a Nicolás Malumián, Adrián G. Diplotti, y Pablo Gutiérrez en el libro “Fideicomiso y Securitización”, concluye en el mismo sentido que los autores, que revisten el carácter de onerosas aquellas por las cuales se reciba a cambio dinero, títulos fiduciarios, derechos de beneficiario, bienes materiales. (DICTAMEN DAT-AFIP 55/2005)

Como resultado de lo expuesto, y que el organismo ha considerado al fideicomiso como sujeto tributario distinto a sus participantes (AFIP- DAT DICTAMEN 18/2006, 2006), que al examinar al fiduciante, beneficiario y fideicomisarios como terceros ajenos al mismo y siendo la transferencia a título oneroso atento a las cláusulas contractuales, se arriba a la conclusión, que unidos estos dos conceptos (onerosidad entre terceros), la transferencia del patrimonio fideicomitado por parte del fiduciante al fiduciario, se encontraría gravada en los tributos nacionales que prevean el carácter oneroso de la transmisión de dominio.

Soslayado entonces el criterio que la administración tributaria nacional ha adoptado al respecto, se procede al examen de la imposición en los gravámenes que afectan a la transmisión fiduciaria inicial.

Impacto del Impuesto al Valor Agregado

En lo que respecta al aporte inicial de los fiduciantes, pueden ocurrir tres alternativas con diferentes tratamientos en lo que respecta a este gravamen:

a) Que el aporte consista en un bien inmueble sin edificar, es decir, el terreno donde se va a erigir la obra:

En este caso, la transferencia de inmuebles no está alcanzada por el tributo, ya que no se encuentra tipificada como hecho imponible la entrega a título oneroso de inmuebles, sino la ejecución de obras sobre el inmueble con el objeto de obtener lucro con la enajenación. Lo que genera el hecho imponible es la realización de la obra, con el fin de conseguir beneficios con la venta, siendo la base imponible, el precio neto computable, la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. (Artículos 3 inciso b) , 4 y 10 de la ley de IVA). Por lo tanto, este tipo de aporte al fideicomiso, se encuentra excluida del objeto del impuesto.

b) Que el aporte sea en especie, bienes muebles:

Por ejemplo, podría darse la situación que se aporten materiales e insumos para la construcción. Como se detalla en el acápite anterior, la onerosidad de la transferencia es lo que caracteriza, según el Fisco, al aporte del fiduciante, ya que mediante la transmisión del patrimonio inicial, obtendrá luego un inmueble, bien sea unidades de un edificio, o lotes de un terreno con fines urbanísticos citando ejemplos de aplicación práctica de usos del contrato en la construcción. Por lo tanto, el aporte inicial en bienes muebles, tiene el tratamiento similar a la permuta, resultando gravada en IVA, debiendo el fiduciante emitir el comprobante correspondiente con el débito fiscal respectivo pudiendo el fideicomiso computarlo como crédito fiscal.

Si el fiduciante es monotributista, por aplicación de ese régimen de opción, el aporte no se encuentra alcanzada en el IVA.

c) Que el aporte sea en dinero

La transmisión fiduciaria de fondos está fuera del alcance de la aplicación del gravamen porque no se encuentra dentro del objeto del tributo, plasmado en los artículos 1 a 3 de la ley.

Sin embargo, a modo de la instrumentación de la documentación respaldatoria que debe emitirse, cabe aclarar en este punto, que por aplicación práctica, este aporte es común que se efectúe mediante cuotas conforme avance la obra. La pregunta que sigue entonces es, si estos anticipos, que comúnmente se fijan en UVA (Unidad de Valor Adquisitivo, que representa la milésima parte del promedio ponderado del costo de construcción de un metro cuadrado de vivienda) tienen el carácter de anticipos que fijan precio o no. La cuestión

refiere al perfeccionamiento del hecho imponible de la venta de la obra sobre inmueble propio que realiza el fideicomiso. Esta disruptiva en el tratamiento será estudiada en detalle en el acápite “Personalidad tributaria del Fideicomiso en el IVA” , pero en adelanto al lector, parte de la doctrina entiende que por tratarse del cumplimiento de una obligación contractual, y que aún no se configura la venta de la obra sobre inmueble propio, los aportes durante la vigencia del contrato no pueden ser considerados como anticipos que fijan precio.

Impacto del Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la transferencia de inmuebles

Al igual que en el análisis en el IVA, se distinguen las alternativas posibles sumado que a partir de ejercicios iniciados el 01/01/2018, la reforma tributaria introdujo cambios importantes que afectan tanto a la aplicación de uno u otro gravamen según la fecha de adquisición del inmueble, como la condición fiscal del fiduciante.

a) Aporte de inmuebles:

Comencemos por el fiduciante responsable inscripto en ganancias cuyo aporte consiste en inmueble afectado a su actividad comercial ya sea como bien de cambio o de uso. Es la situación de la persona humana o jurídica que aporta el terreno donde, por ejemplo, antes funcionaba el estacionamiento de para los vehículos del personal de la empresa, o donde poseía instalaciones como galpones donde ahora decide aportarlo a un fideicomiso para la construcción de un edificio, entre otras posibilidades. En este caso, sin importar si se trata de persona humana o jurídica, al estar el inmueble afectado a la actividad alcanzada por el impuesto a las ganancias (artículo 2 de la ley) la transferencia está gravada en el tributo por entenderse la onerosidad de la misma y el encuadre en el artículo 3 de la Ley, como enajenación. La diferencia radica en la alícuota y forma de cálculo si la persona es humana o jurídica. Si es jurídica, la liquidación se efectúa globalmente en conjunto con las restantes operaciones de la empresa, mediante ajustes en el balance comercial para arribar al balance impositivo y aplicar la alícuota correspondiente según el resultado tributario. En cambio, si la persona es humana (empresa unipersonal), el gravamen es liquidado de manera cédular (artículo 99 de la ley) cuando el inmueble fue adquirido luego del 01/01/2018, aplicando la tasa del 15% sobre la diferencia entre el precio de transferencia y el costo actualizado neto de depreciaciones acumuladas. Por el otro lado si el inmueble fue adquirido con anterioridad

a dicha fecha, la liquidación del gravamen se realiza de manera global en conjunto con las demás operaciones comerciales del sujeto, calculando la ganancia deduciendo del precio de transferencia, el costo de adquisición neto de depreciaciones acumuladas, sin actualización (artículo 93 LIG). Esta disposición con fecha de corte en la reforma ha creado esta disparidad en el tratamiento, resultando un abismo desproporcionado en la gravabilidad de la ganancia, en especial teniendo una economía considerablemente inflacionaria. Una solución posible contemplada en la ley, podría ser el “devengado exigible”, es decir entender a la transferencia del inmueble con la contraprestación que hará el fideicomiso en un período que superará los 10 meses exigidos por la norma. En el grupo de enlace AFIP-DGI / CPCE CABA en una reunión del año 2006, con texto conformado el 26/10/2006, ante la consulta referida, el fisco adujo que se trata de una permuta y no de una venta financiada en cuotas, por lo que no corresponde la aplicación del mecanismo del devengado exigible.

Otra situación diferente es cuando el aportante es persona humana y el inmueble no se encuentra afectado a la actividad económica que realice y tampoco se trate de la casa habitación. La reforma impositiva con impacto a partir del 01/01/2018, instrumentada por la Ley 27430, nos conduce a la siguiente diferenciación: para inmuebles adquiridos con anterioridad al 1/01/2018, sin importar la fecha del aporte al fideicomiso, el gravamen a aplicar es el Impuesto a la Transferencia de Inmueble, ya que por imperio de la Ley 27430 artículo 86 inciso a) dispone la fecha de corte referenciada para distinguir cuál de los dos tributos alcanza a la transferencia fiduciaria inicial. La alícuota del ITI es 1,5% calculada sobre el valor de transferencia del bien o, siendo no determinado, a valor de plaza. Para inmuebles adquiridos con posterioridad al 01/01/2018, el aporte inicial al fideicomiso se encuentra gravado con el impuesto cedular a las ganancias dispuesto en el artículo 2 apartado 5; y artículo 99 de la ley, aplicando la tasa del 15% sobre la diferencia entre el precio de transferencia y el costo actualizado neto de depreciaciones acumuladas.

Si el fiduciante es monotributista, es decir tributa al Estado Nacional mediante el Régimen opcional de pequeños contribuyentes, la operación está gravada con el Impuesto a la transferencia de inmuebles, ya que el artículo 8 de la Ley Nro. 23905, instituye que el gravamen aplica a las operaciones que no se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las ganancias.

Por último tratándose del aporte de la casa habitación, en el impuesto a las ganancias, ese resultado está exento (art. 26 inciso n) , T.O 2019) , por lo que corresponde la gravabilidad en ITI , ya que actualmente la posibilidad de exclusión del pago del el Impuesto

a la transferencia de inmuebles dada la reglamentación vigente al día de la fecha para la venta de única vivienda y/o terrenos con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia, solo opera cuando el valor de enajenación no supera los ciento veinte mil pesos. (Resolución General AFIP N° 2141/2006 artículo 25)

b) Aportes de bienes muebles

Para esta alternativa, en caso de responsables inscriptos en el impuesto a las Ganancias, dada la conceptualización de la transmisión inicial como onerosa que efectúa el fisco, la misma encuadra en la definición del artículo 3 de la ley como enajenación. Por lo tanto, se encuentra alcanzada por el gravamen siempre que se trate de sujetos persona humana o persona jurídica que realicen actividades gravadas relacionadas y los materiales aportados constituyan bienes de cambio o de uso para la actividad.

Caso contrario, si es una persona humana que aporta materiales que tenía adquiridos que no guardan relación con su actividad que produzca ganancias susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación (artículo 2 de la Ley); ese aporte está excluido del objeto del tributo. Ejemplo de ello, una persona humana cuya actividad es servicios profesionales, responsable inscripto por ella, decide aportar materiales de construcción que posea.

- c) **Aporte en efectivo:** no se encuentra alcanzado por encontrarse fuera del objeto del impuesto.

Aspectos impositivos en la provincia de Santa Fe, normativa y evolución de la doctrina aplicada por API

En Ingresos Brutos, la Provincia de Santa Fe (al igual que las restantes 23 jurisdicciones) grava el ejercicio habitual, con carácter oneroso (lucrativo o no) del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad. En cuanto a la “habitualidad”, el Código fiscal artículo 174, resalta que se la considera según la índole de la actividad y la realidad económica de su ejercicio. Sin embargo, la presume respecto de los siguientes sujetos: sociedades comerciales,

fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), asociaciones y empresas o explotaciones unipersonales o pertenecientes a sucesiones indivisas, de manera que para éstos, toda actividad que realicen (mientras no estén en los acápites de no gravados y exentas, expresamente) se encuentran alcanzadas en su imposición. Debe resaltarse que el Fideicomiso no se encuentra definido dentro de estos sujetos, quedando entonces a examen la actividad que desarrolle y su tratamiento en el Código Fiscal.

En lo que respecta a la transmisión patrimonial del fiduciante al fiduciario, a raíz de una consulta vinculante por emprendimiento inmobiliario, el organismo tiene dicho que “la transmisión fiduciaria de bienes inmuebles de fiduciante a fiduciario está excluida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos” (Informe (API) 365/2011 , 2011).

En impuesto de Sellos, gravamen que se impone sobre los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso (art. 220 Código Fiscal Provincia de Santa Fe), donde la Ley de Coparticipación Federal en su artículo 9 inciso b) apartado 2, impone a las provincias que adhieran al régimen nacional de coparticipación de impuestos, que las cualidades que deben tener el aspecto objetivo del hecho imponible, en este caso del tributo a los sellos, son : debe existir instrumento (entiéndase por este toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones que constituya título jurídico y no sea necesario otro documento para hacer cumplir las obligaciones emergentes del mismo) y este debe tener su razón de ser, por actos onerosos.

La Administración Provincial de Impuestos había interpretado en su Resolución General 16/05 que mientras no existiese liberalidad ni contraprestación hacia el fiduciante, el aporte inicial no se encontraba gravado por este tributo, ya que dicha transmisión no se realizaba sino en carácter de confianza. Años más tarde, a través de la RG 29/2009, derogatoria de la RG16/05, cambia drásticamente su opinión, entendiendo que hubo en ella un “error conceptual” dado que la transmisión nunca puede ser considerada de manera aislada sino a la luz de la “realidad económica” y, por lo tanto, consideró desde el dictado de esa resolución y hasta el 2014, que la transmisión fiduciaria que realiza el fiduciante al

fiduciario, comprendida en el respectivo contrato, se encontraba alcanzada por el impuesto a los sellos.

En el 2014, criterio hoy vigente, mediante la RG 44/2014, por razones de certeza y seguridad jurídica y considerando la naturaleza jurídica y la realidad económica del contrato de Fideicomiso, API resolvió que la transmisión del fiduciante al fiduciario objeto del contrato, se encuentra fuera del ámbito de aplicación del gravamen a los sellos, siempre que no exista liberalidad ni contraprestación por parte del fiduciario al fiduciante.

No obstante, en su artículo 2, la resolución establece que se grava el instrumento considerando la base imponible para el impuesto de sellos, a la retribución pactada al fiduciario incluido todo concepto excepto el correspondiente a reembolso de gastos debidamente acreditados como tales

Al día de la fecha, la alícuota vigente para el impuesto a los sellos sobre el contrato de fideicomiso es del 0.75% considerándolo como documentos, actos y contratos no mencionados expresamente. (inciso k apartado 1, artículo 19 de la ley impositiva anual 2022)

La misma línea de razonamiento y normativa de gravabilidad han seguido las jurisdicciones de Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entendiéndose entonces, aunque de manera objetable por parte de la doctrina (Santamaría & Gómez de la Lastra, 2019, pág. 156), que la “onerosidad” del contrato surge por la retribución u honorario que se le asigna al fiduciario.

Etapa II: Gestión del fiduciario y el Fideicomiso **como sujeto fiscal**

A) Personalidad Tributaria del Fideicomiso

Como se ha expuesto previamente, el fideicomiso carece de personalidad jurídica y “existe” en la gestión del fiduciario. Ahora bien en carácter de patrimonio separado, afectado específicamente al fin para el cual fue celebrado el contrato, con la inmunidad de acreedores particulares de sus partes intervinientes (fiduciante, fiduciario, beneficiarios y fideicomisarios) salvo la acción revocatoria por fraude y la ineficacia concursal, que posee la cualidad de ser vehículo para actividades subyacentes, susceptibles de producir o no

hechos impositivos, la legislación impositiva le ha otorgado la caracterización de sujeto fiscal.

La Ley 11683 de Procedimientos Tributarios, en su artículo 5 al designar los responsables por deuda propia, dice que se consideran sujetos tributarios a quienes las respectivas leyes que sancionan gravámenes, les atribuyan la generación del hecho imponible, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria. En específico en el inciso c) menciona:

“Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior (**persona jurídica- la aclaración pertenece al autor**), y aun los **patrimonios destinados a un fin determinado**, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible”.

Es decir entonces que, como responsable de deuda propia, el fideicomiso revestirá el carácter de sujeto fiscal, aunque no tenga personería jurídica, y siempre que las leyes impositivas, los considere como unidades económicas susceptibles de producir el hecho imponible que da origen a la obligación tributaria.

Como sujeto fiscal en el impuesto al valor agregado.

La ley del gravamen establece en el artículo 4, el aspecto subjetivo, es decir los sujetos pasivos del impuesto, abarcando en su párrafo tercero a uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o **cualquier otro ente individual o colectivo** respecto de los cuales se verifique el hecho imponible.

En este punto existen autores que discrepan de incluir al fideicomiso como sujeto pasivo del IVA porque consideran que por aplicación del principio de legalidad, en donde las respectivas leyes tributarias son las que designan, entre otros aspectos esenciales del tributo, a los sujetos pasivos, no puede entenderse que “cualquier otro ente individual o colectivo” sea extensible al fideicomiso. Por lo tanto afirman que si expresamente no se lo

incluye, no existe gravabilidad en el IVA para este contrato. (Santamaría & Gómez de la Lastra, 2019, págs. 143-146)

Lo cierto es que AFIP ha expresado en sus diversos dictámenes, que el fideicomiso es un patrimonio separado afectado a fines específicos y según el principio de realidad económica aplicado a las cláusulas contractuales que reglan las relaciones entre sus participantes, como aquellas estipuladas por fuera de él, puede ser susceptible de generar hechos imposables alcanzados por el IVA. En palabras textuales:

“el fideicomiso es, en cuanto a sujeto pasivo del gravamen, una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante y que las consecuencias fiscales en el impuesto al valor agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla, no pueden considerarse atribuibles a dichos sujetos, sino al propio fideicomiso” (AFIP- DAT DICTAMEN 18/2006, 2006)

En cuanto a su obligatoriedad en la inscripción en los impuestos de IVA y a las Ganancias, el organismo tiene dicho Los fideicomisos se encontrarán obligados a inscribirse en la medida que tengan las características de unidades económicas susceptibles de la generación de hechos imposables. (DICTAMEN 19/2003, 2003).

En el caso particular, la consulta vinculante se había realizado en función de un fideicomiso en garantía donde la única función del mismo era separar el patrimonio a fin de resguardo para el cumplimiento de acreencias del fiduciante. Al no poseer un carácter evolutivo y tener un carácter estático, no existiendo gestión empresarial ni actos de administración por parte del fiduciario; y que si bien constituye una "unidad patrimonial", no configura una "unidad económica"; resultan razones válidas para marginar al patrimonio fiduciario en garantía de la posibilidad de atribuirle el rol de sujeto tributario. En el mismo sentido se han pronunciado los dictámenes N°20/96 (D.A.L.), 34/96(D.A.T.), 48/97 (D.A.T.) y 49/97 (D.A.L.)

Como sujeto en el Impuesto al Valor Agregado, tenemos entonces la postura zanjada por el organismo recaudador, incluyéndolo en la definición de los sujetos pasivos artículo 4to de la ley, en su párrafo tercero, como “cualquier otro ente individual o colectivo” siempre que lleve a cabo operaciones alcanzadas. Corresponde por lo tanto su inscripción como

Responsable Inscripto en tanto efectúe actos gravados, o responsable exento en tanto realice actividades encuadradas en tal carácter en la ley del gravamen.

Para la actividad de la construcción, en específico, se deben analizar los siguientes aspectos:

- I) **Aspecto subjetivo:** el artículo cuarto, inciso d) designa como sujetos pasivos a las “empresas constructoras”, siendo las mismas, quienes realicen las obras sobre inmueble propio (inciso b) del artículo 3º), con el propósito de obtener lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble. Además, se especifica que cualquiera sea la forma jurídica que se haya adoptado para llevar adelante la actividad, y aún cuando se efectivice a través de terceros, los que reúnan las condiciones subjetivas necesarias para ser considerados “empresa constructora”, serán sujetos pasivos del impuesto al valor agregado.
- II) **Aspecto Objetivo:** obras del inciso b) del artículo 3º de la ley, obras sobre inmueble propio. En este punto, el decreto reglamentario expresa en su art. 4 que se entenderá por obras a aquellas mejoras, construcciones, ampliaciones, instalaciones que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente, esto es, de acuerdo a las disposiciones sobre edificación que sancionen los respectivos municipios.

La pregunta entonces a dilucidar, es si el fideicomiso cumple con estos dos aspectos para ser considerado “empresa constructora”. En el dictamen 59/2003, Afip concluyó, respecto a un fideicomiso inmobiliario donde el fiduciante transmitía un predio de su propiedad, para que el fiduciario realice la captación de suscriptores (comercialización) y ejecute las obras necesarias para la construcción de las unidades funcionales, que el ánimo de lucro, imprescindible en la configuración del hecho imponible del IVA para ser considerado empresa constructora, se hallaba en cabeza del Fideicomiso (DICTAMEN AFIP 53/2003, 2003).

Luego en el Dictamen 18/2006, para resolver idéntica cuestión, la Dirección de Asesoría Técnica interviniente en la consulta vinculante, tomó partiendo del Dictamen 53/2003, el criterio de considerar al Fideicomiso, como sujeto empresa constructora, y que se hallaba presente la intención de lucro con la ejecución o posterior venta, de las obras sobre inmueble propio. Concluye finalmente que, a diferencia del consorcio, el crédito fiscal computable a

la actividad realizada, no corresponde distribuirla entre los beneficiarios, ya que posee el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso

Surge entonces a partir del Dictamen 18/2006, una conclusión determinante que se repite en las sucesivas consultas vinculantes que se le han efectuado al fisco: el fideicomiso es empresa constructora y sobre dicho patrimonio se verifica el hecho imponible de obras sobre inmueble propio para lucrar con su venta total o parcial o con la ejecución de las obras.

Queda sin dilucidar en manera concreta por parte de la administración tributaria: ¿en los casos de fideicomisos “al costo” donde encuentra el propósito de lucro? Hubieron consultas referidas al impuesto a las ganancias (Dictámenes 8/2010 y 9/2010) respecto a este tema que se desarrollará más adelante, pero no en específico para concluirse que este elemento esencial para ser sujeto pasivo en el impuesto al valor agregado .

Perfeccionamiento del hecho imponible, base tributaria y alícuotas en el IVA

El tratamiento para la construcción a través de fideicomisos en el Impuesto al valor agregado, encuadrado como empresa constructora que realiza obra sobre inmueble propio, contiene, además de la definición del objeto y sujeto que se analizó en los párrafos precedentes, dos aspectos más para detallar su completa aplicación:

Perfeccionamiento del hecho imponible y base del gravamen: el artículo 5 de la ley establece en su inciso “e”, que las obras sobre inmueble propio se perfeccionan con la entrega del inmueble a título oneroso. Ello sucede cuando se extienda la escritura traslativa del dominio, o bien, cuando se entrega la posesión del inmueble; lo que fuere anterior. Esto en principio no ofrece mayores inconvenientes, el fideicomiso deberá ingresar el IVA por el periodo en el que tuvo lugar la escritura de las unidades a favor de los beneficiarios fideicomisarios o cuando las entregó en posesión si ello sucedió previamente. Se debe aplicar la alícuota correspondiente sobre la proporción del precio de venta que corresponda a las obras efectuadas, no pudiendo dicho porcentaje ser inferior al que surja del avalúo fiscal o, teniendo en cuenta que al erigirse la obra, no se posee dicho avalúo, del que surja del monto total de los costos calculados según la ley del impuesto a las ganancias (artículo 10 sexto párrafo Ley de IVA).

El tratamiento se comienza a diferenciar en el caso de que se perciban anticipos que fijen el precio del bien. Aquí, el último párrafo del artículo 5 de la ley de Iva lo expresa de la siguiente manera: “cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas

o anticipos se hagan efectivos”. Esto trae aparejado entonces que, respecto de los fiduciantes beneficiarios cuyo aporte es mediante fondos en efectivo, si sus aportes fijan precio, el hecho imponible nace cuando se perciban los mismos. La pregunta que sigue entonces es, ¿cuál es la base imponible para aplicar el impuesto en estos casos? Tengamos en cuenta que el principio general es que, sin anticipos que fijen precio, la base es la proporción del precio de venta que corresponda a las obras. El decreto reglamentario, para las señas o anticipos que congelen precio, establece en sus artículos 25 y 45, que la totalidad del monto que se perciba debe considerarse que corresponden a las obras sobre inmueble propio. Es decir, que se liquida el impuesto, calculando la alícuota correspondiente sobre el monto total percibido en ese período mensual. Para los casos donde el sujeto pasivo, considere que el impuesto ingresado de esa manera superará al que corresponda totalmente a las obras, podrá solicitar autorización al fisco, para no liquidar e ingresar el impuesto por el remanente del precio que no resulta alcanzado por el gravamen. Esta opción fue reglamentada mediante la RG 707/1999, debiendo el contribuyente realizar para este caso particular, el trámite mediante Presentaciones Digitales con una antelación de 60 (sesenta) días al vencimiento de la cuota que considera no debe afectarse al objeto gravado, obras sobre inmueble propio. Para ello deberá detallar entre otros requisitos, el precio convenido entre las partes y la proporción del avalúo fiscal si existiere, o de los costos totales según la aplicación de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Debe aclararse en este punto, que existe otra postura respecto a los anticipos que los fiduciantes deben aportar según lo estipulado en el contrato: al tratarse de sólo el cumplimiento de una obligación que surge del instrumento contractual para que la obra se desarrolle, y que aún no se configura la transmisión a título oneroso de la obra sobre inmueble propio, no puede considerarse a los mismos como seña o anticipos que congelen precio. Por ende, para los que sostienen esta postura, el hecho imponible, solo se perfeccionará, cuando se entregue en posesión el inmueble o se extienda la escritura traslativa del dominio, lo que ocurra primero.

Alícuotas del tributo:

El artículo 28 de la ley instituye la tasa general del gravamen en el 21%, pero para las obras sobre inmueble propio destinadas a vivienda, la alícuota es del 50% de la alícuota general, es decir, hoy del 10,5% (Ley de IVA art. 28 inciso c). El problema se plantea en

definir cuando las obras y trabajos que se realizan tienen como destino a la vivienda. El decreto reglamentario de la ley de IVA nos remite en su artículo 66.1 a otro decreto, el número 1230/1996, en el cual detalla que para que pueda considerarse que el inmueble tendrá destino a vivienda, deben tenerse en cuenta si por las características de la construcción, pueda considerarse que la misma ha sido concebida para ese fin. Se comprende también a las bauleras y cocheras cuando se comercialicen en conjunto con las unidades. (DECRETO 1230/1996).

Sin embargo, aún resta dilucidar en aquellos casos donde hay obras sobre inmueble propio, pero no todos se corresponden unívocamente a la vivienda. El mismo decreto en el artículo 2 inciso c) dice que no se encuentran sujetos a la tasa diferencial, las construcciones que puedan integrar un edificio destinado a vivienda, tales como locales, oficinas o cocheras que no reúnan los requisitos detallados en el párrafo anterior. Tampoco están alcanzados a la alícuota reducida, obras de infraestructura complementarias de barrios destinados a vivienda, ya sea que estén directamente afectadas a las mismas, como las redes cloacales, eléctricas, de provisión de agua corriente y la pavimentación de calles, o cubran necesidades sociales como en el caso de escuelas, puestos policiales, salas de primeros auxilios, centros comerciales y cualquier otra realizada con fines de urbanización.

En una consulta referida al movimiento de suelos, el fisco tiene dicho que, habiéndose previsto el inmueble con destino a vivienda, la actividad completa a la nivelación de terrenos, se trata de una obra en los términos del artículo 3 de la Ley de IVA, y teniendo en cuenta la aplicación de una u otra tasa del impuesto esclareció:

“sólo los trabajos de movimiento de suelos realizados sobre lotes destinados a vivienda se hallarán sujetos a la tasa reducida del tributo, en tanto que las obras efectuadas sobre los lotes cuyo destino sea distinto al indicado, se encontrarán alcanzadas a la tasa general del impuesto” (DICTAMEN AFIP 78/2005)

En otra consulta vinculante al respecto, la contribuyente solicitó esclarecimiento de la alícuota a aplicar en el caso de que el adquirente de la unidad, no destine el inmueble a vivienda. Afip en base al decreto 1230/1996, respondió que lo que debe evaluarse no es el uso posterior ni la situación fiscal del futuro titular, sino que las características del inmueble sean las coincidentes a una vivienda. (DICTAMEN 13/1998)

Como corolario, para las obras a realizar con destino a vivienda, deberá asignarse a la aplicación de la alícuota reducida, a aquellas que unívocamente correspondan al inmueble en cuestión, debiendo para el resto de las construcciones y servicios, liquidarse mediante la tasa general.

Como sujeto en el impuesto a las ganancias

Para este gravamen, deben distinguirse en principio, dos situaciones:

1- en primer lugar, no tratándose de fideicomisos financieros, la posibilidad de que haya exacta coincidencia entre beneficiarios y fiduciantes, incluyendo la totalidad de ellos, siendo todos los existentes y durante toda la vida del contrato, residentes argentinos a la luz de las normas de la ley. Para este caso la ley en el artículo 53 inciso c, designa como sujeto tributario a los fiduciantes-beneficiarios, quedando obligado el fiduciario a presentar una declaración jurada informativa de los resultados obtenidos, para que luego sean asignados en las respectivas declaraciones juradas de los fiduciantes/beneficiarios en la proporción correspondiente según sea su participación en el contrato (artículo 54 LIG).

2- Para las restantes situaciones, esto es, fideicomisos financieros, fiduciantes distintos a beneficiarios, o de existir exacta coincidencia al menos uno de ellos es residente del exterior, la norma los encuadra dentro del artículo 53 inciso a), que deriva en el artículo 73 inciso a) apartado 6, es decir los equipara a las “sociedades de capital”. En este caso, el contrato de fideicomiso es sujeto tributario, debiendo el fiduciario como administrador, responsable por deuda ajena, determinar la materia imponible “en cabeza” del fideicomiso, e ingresar el gravamen resultante.

Subsiste la opción para aquellas situaciones descriptas en el primer apartado de este acápite de, en vez de utilizar la aplicación de regla general que la ley designa para la identidad completa de fiduciantes-beneficiarios, residentes argentinos y para fideicomisos no financieros; elegir la tributación mediante lo detallado en este segundo apartado, es decir como “sociedades de capital” (apartado 8, inciso a del art. 73). Una vez ejercida y comunicada la elección a AFIP, ésta deberá mantenerse por cinco ejercicios fiscales siguientes.

Esto trae aparejado un análisis en particular de las relaciones económicas subyacentes y la planificación fiscal que desee realizarse para cada parte interviniente. No es lo mismo incorporar las ganancias del contrato de fideicomiso a la declaración individual del fiduciante-beneficiario que cuenta con deducciones personales y generales propias de una persona humana, para luego aplicar la tabla (hoy desactualizada) progresiva del artículo 94; que ser caracterizada como empresa de capital y tributar conforme a la escala del artículo 73.

Fallo La Favorita (caso fiduciantes beneficiarios residentes argentinos y del exterior), fideicomisos “mixtos”: al día de la fecha a la espera del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se encuentra el caso “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”. El mismo versa sobre un fideicomiso compuesto por 35 fiduciantes beneficiarios residentes argentinos y 4 fiduciantes beneficiarios residentes del exterior, en el cual el fiduciario presentaba la declaración jurada de ganancias del contrato asignando las utilidades a los residentes argentinos en la proporción que les correspondía para que las incluyan en sus respectivas declaraciones como renta de tercera categoría y el saldo de las ganancias imposables correspondientes a los fiduciantes beneficiarios del exterior, eran consignado tributando en cabeza del propio fideicomiso. Este tratamiento dual no aceptado por el Fisco, y fue objeto de impugnaciones por los períodos 2009 a 2011, el cual determinó impuestos, intereses y multa, basándose en el criterio “puro” de sopesar al fideicomiso como sociedad de capital del artículo 69 inciso a) de la ley (hoy art. 73 inc a) T.O 2019) dado que no se caracterizaba la totalidad de sus fiduciantes beneficiarios, como residentes argentinos. El Tribunal Fiscal de la Nación recovó el ajuste analizando que el accionar del actor no era reprochable, toda vez que consistía simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido. En este aspecto, aclaró que si bien era cierto que no existía una norma que explícitamente contemplara una situación mixta (como era la planteada en el sub examine), ello no podía conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque fuera de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto. Mientras que el hecho imponible no sufría variación, los sujetos tributarios si mutaban según la residencia, lo cual podría ocurrir en forma alternada a lo largo del tiempo, residiendo en el exterior o regresando al país. Para el Tribunal Fiscal de la Nación *“el ajuste perseguido no constituía una derivación lógica y literal de la ley de impuesto a las ganancias, y que alteraba de manera inapropiada e inaceptable los*

elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria, como así también la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos”

EL fallo de la Cámara CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL Sala 2 confirma la sentencia del T.F.N aduciendo que:

... del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y los no residentes sea excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta (de lo que deriva que el accionar del actor no merezca reproche, en tanto, ante la ausencia de preceptos que se adapten enteramente a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias)...

Además, para la Cámara, en la norma legal no se explicita que todos y cada uno de los fiduciantes beneficiarios deben, asimismo, no ser residentes del exterior para que sea considerado excluyentemente como “sujeto empresa” (FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, 2020)

En adición, el decreto reglamentario del impuesto, decreto 862/2019 en su artículo 130, dispone el requisito de coincidencia total de fiduciantes-beneficiarios, pero para la Cámara, no existe en su letra ni en su exégesis, la consideración expresa en la cual se asigne unívocamente el tratamiento del artículo 73 inciso a) de la ley al fideicomiso, cuando coexistan fiduciantes-beneficiarios residentes argentinos y fiduciantes beneficiarios del exterior.

A la fecha del presente trabajo, subsiste la espera de un criterio ulterior al respecto, que sea zanjado por la Corte Suprema de la Nación.

Cesiones de derechos a terceros y su impacto en el fideicomiso como sujeto tributario en el impuesto a las ganancias: cabe preguntarnos qué sucede en este aspecto cuando los fiduciantes-beneficiarios deciden ceder a terceros sus derechos como participantes del fideicomiso. Para el fisco, la comprensión del contrato de fideicomiso como sujeto en el citado gravamen puede catalogarse como “pura”. Es decir, no es posible para

AFIP que pueda darse una situación mixta, deben cumplirse todos los requisitos para que pueda brindarse el tratamiento plasmado en el artículo 53 inciso c) y 54 de la ley (total coincidencia de fiduciantes-beneficiarios y todos residentes argentinos). En su interpretación, ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso. Por lo tanto es importante poner en relieve la situación que impacta cuando en el contrato está previsto el derecho a ceder la participación en el contrato, y este acto jurídico tiene lugar en los hechos, convirtiendo al fideicomiso “transparente” en su totalidad, donde no revestía la calidad de sujeto, para pasar a serlo, con todos los costos impositivos que ello implica.

EL organismo recaudador en sus dictámenes 8/2010, 9/2010 y 01/2014, había interpretado, -en exceso de sus atribuciones legales en opinión de este autor-, que la sola inclusión en el contrato de la posibilidad de que los fiduciantes-beneficiarios puedan ceder a terceros sus derechos, convierte al fideicomiso en sujeto del impuesto. En palabras textuales el dictamen 1/2014 dice:

"En similar sentido se pronunció en el Dictamen N° 9/10 (DI ALIR) respecto de un contrato de fideicomiso inmobiliario, en el cual se hallaba previsto que los beneficiarios del mismo serían los fiduciantes o sus cesionarios. En ese caso consideró que en el supuesto de verificarse en la operatoria, ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto sería el fideicomiso, es decir que la sola previsión contractual en tal sentido acarrearía las mismas consecuencias" (IMPUESTOS VARIOS - REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RESOLUCION GENERAL N° 2.139 (AFIP). FIDEICOMISO INMOBILIARIO. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. TRATAMIENTO TRIBUTARIO, 2014)

Esta interpretación no se encontraba en la normativa y no guardaba el principio de legalidad donde todos los aspectos del hecho imponible deben ser establecidas en el texto legal y no deben agregarse por medio de interpretaciones administrativas situaciones no previstas por la normativa.

Es a partir de la Consulta Vinculante 38/2021 donde el Fisco cambia su opinión al respecto :

“De acuerdo al análisis jurídico efectuado del contrato de fideicomiso, los fiduciantes mantendrían la condición de beneficiarios, conforme los términos del artículo 53, inciso d), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019 y sus modificaciones, por lo que serán estos últimos quienes deberán tributar en su calidad de sujetos pasivos del tributo.

Dicha tesitura no se ve desvirtuada por lo previsto en la Cláusula 5.4., mediante la cual se contempla la posibilidad de que el fiduciario autorice al fiduciante beneficiario la cesión de la participación, derechos y obligaciones, toda vez que ello implicaría la cesión de la posición contractual en el marco de un contrato que se encuentra en ejecución, donde el cesionario adquirirá el rol subjetivo de fiduciante-beneficiario debiendo tributar frente al impuesto a las ganancias” (CONSULTA VINCULANTE 38/2021-IVA-GANANCIAS-FIDEICOMISO-CONSTRUCCION DE VIVIENDAS AFIP, 2021)

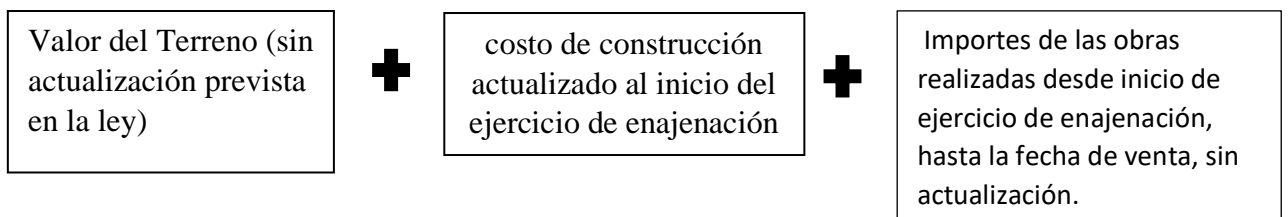
El hecho que se faculte y prevea la posibilidad de la cesión de los derechos de beneficiarios en el contrato, no convierte al fideicomiso transparente que cumple con las condiciones de fiduciantes beneficiarios residentes argentinos, en sujeto del tributo. Debe acontecer el hecho fáctico de la transmisión para verificarse que se trata, en fiduciantes y beneficiarios, de personas diferentes, produciendo el cambio de la condición fiscal del contrato.

Por otro lado, parte de la doctrina entiende que si se cede la posición contractual, se produce una sustitución perfecta, esto es, no solo se traspasa la calidad de beneficiario, sino también la de fiduciante con sus respectivas obligaciones que emerjan del contrato, y allí seguiría siendo el fideicomiso “puro o transparente”. Al contrario, si solo se cede la condición de beneficiario, entonces sí, se alteraría la situación fiscal del fideicomiso como sujeto del impuesto a la renta (Balán, 2020)

Por último, al tratarse el impuesto a la renta de un gravamen “de ejercicio”, en caso de volverse sujeto del impuesto, el fideicomiso lo será *en el ejercicio que ocurra la mutación de su condición*, abandonando la característica de “puro o transparente”.

La construcción en el impuesto a las ganancias y su aplicación en el Fideicomiso

Una vez tratado el tema acerca del fideicomiso como sujeto tributario, en cualquiera de las dos alternativas, debe tenerse en cuenta lo normado para la actividad específica de la construcción. El artículo 59 de la Ley T.O 2019, dispone que, en el caso de enajenación de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio, se debe en primer lugar, calcular el costo de construcción actualizado hasta la fecha de inicio del ejercicio de venta, más, las sumas invertidas en obras desde la fecha de inicio hasta la fecha de venta sin actualización, y a ello adicionarle el costo del terreno. Entonces tenemos el artículo 59 redactado de la siguiente manera: El costo computable es:



Recordemos que por aplicación de la ley 24073 artículo 39, el coeficiente es 1 (uno), es decir no existe hoy en la práctica la actualización de bienes de cambio, sin embargo, en el presente trabajo se la menciona a efectos de tenerse presente que, de modificarse citada normativa, la indexación del costo entraría en vigencia.

El costo de la construcción, se calcula actualizando (mediante índice 1 dada la normativa aplicable hoy día) cada una de las sumas invertidas hasta la fecha de finalización de la construcción. Por supuesto, mientras el inmueble construido finalizado no se venda, permanecerá en el balance impositivo, como bienes de cambio, valuado con la aplicación de la actualización de la ley 24073 artículo 39 sobre el costo de construcción, hasta la fecha de cierre de ejercicio.

Para el caso de obras en curso, el costo computable es el valor del terreno más las obras realizadas actualizadas hasta la fecha inicio del ejercicio de enajenación adicionando las sumas de las obras efectuadas desde fecha de inicio hasta fecha de venta sin actualización.

Por último, para las mejoras, el costo se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización

de las mejoras y el monto obtenido se actualizará desde esta última fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior a al ejercicio de venta. Igual que en los casos anteriores, si se efectuaron nuevas mejoras entre el inicio de ejercicio de venta y la fecha de enajenación se adicionan al costo, sin actualización.

Hasta aquí se ha descrito el costo computable, quedando por analizar el precio de venta del o los inmuebles.

Por norma general del artículo 150 del decreto reglamentario, el precio es el que surja de la escritura traslativa del dominio, o en su caso, del boleto de compraventa o documento equivalente, sin incluir intereses reales o presuntos. Ahora bien, para el caso de fideicomisos “al costo” donde la totalidad de las sumas, materiales, terreno, provistos por los fiduciantes-beneficiarios coinciden con el costo de construcción total, el fisco tiene dicho en primer lugar, que el fideicomiso deberá ponderar si ha generado ganancias cuando valúe el inmueble como bien de cambio (valor del terreno más construcción) y, si se corrobora que el valor de construcción por el cual se enajenó la unidad, es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, podrá impugnarse valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de procedimientos tributario. (DICTAMEN 8/2010 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES-BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS, 2010)

En idéntica conclusión se emitió en el Dictamen 9/2010 la opinión del Fisco, donde explicitó que es mediante la determinación del precio de venta y el costo computable, que puede existir ganancia, y por lo tanto gravada en el Impuesto. Que es el fideicomiso el que a la luz del artículo 55 (hoy 59 T.O 2019) debe calcular dicho costo, y que el valor de adjudicación de las unidades, si del contrato se desprende que lo aportado por los fiduciantes beneficiarios será solo para atender a todos los costos y gastos que demanden la obra de construcción y trámites necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ellos asume, en tal caso, será aquél (lo aportado), en principio, el valor que cabe atribuir a la transacción efectuada. Agrega además que estas consideraciones son de aplicación siempre que no se encubran finalidad de lucro y transferencia de inmuebles a terceros. (DICTAMEN 9/2010 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS., 2010)

Como responsable sustituto en el Impuesto a los Bienes Personales

La Ley 23966, en el artículo a continuación del número 25, dispone que el fiduciario debe ingresar el gravamen 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 siempre que se trate de fideicomisos no financieros y no se trate de fideicomisos donde el fiduciante sea el Estado Nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o siendo de capitales privados se avoquen a obras de infraestructura declaradas de interés público por dichos niveles de gobierno.

En este aspecto la ley presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes integrantes de los fideicomisos, pertenecen de manera indirecta a personas humanas y sucesiones indivisas.

El tratamiento a dispensar por parte de los fiduciantes, es excluir de su respectiva DDJJ los bienes entregados en fideicomiso ya que lo declarará e ingresará en carácter de pago único y definitivo, el fiduciario. De hecho, de tratarse el fiduciante de una Sociedad comercial, debe excluir de su capital sobre el cual debe abonar como responsable sustituto por las acciones o cuotas sociales, los bienes entregados en fideicomisos a fin de evitar la doble imposición. En ambos supuestos, esto aplica siempre y cuando haya sido ingresado el impuesto por parte del fiduciario como responsable sustituto, ya que de lo contrario subsiste la obligación en cabeza de los fiduciantes (artículo 22 inciso K Ley 23966).

En cuanto a la valuación de los bienes fideicomitidos, deben realizarse aplicando los preceptos establecidos por la ley en los artículos 22 y 23 según se traten de bienes situados en el país o en el exterior

Tratándose de fideicomisos financieros, la obligación recae sobre los fiduciantes debiendo consignar en la determinación, los certificados de participación o títulos de deuda al último valor de cotización o al último valor de mercado al 31 de diciembre de cada año si cotizan en bolsas o mercados de valores. Si no cotizan, al costo incurrido más los intereses devengados y utilidades devengadas, pero no distribuidas a sus titulares. (artículo 22 inciso i).

En lo que respecta en específico a la construcción, el fideicomiso deberá valorar las obras en curso, los inmuebles adquiridos y los construidos, conforme a las disposiciones que se instituyen en el artículo 22 inciso a). Esto es, para los inmuebles adquiridos, costo de adquisición actualizado con el índice previsto en el artículo 27 (aplica el art 39 de la ley 24073, índice de actualización es uno) al 31 de diciembre.

Para los inmuebles construidos, costo de adquisición del terreno más el costo de construcción actualizado con el índice previsto en el artículo 27, al 31 de diciembre: y para las obras en curso, al valor del terreno se adiciona las sumas invertidas “actualizadas” hasta el 31 de diciembre de cada año. Al igual que lo descrito en el párrafo anterior, la derivación en el artículo 39 de la ley 24073, implica que el índice a utilizar para las actualizaciones sea 1.

No se considera la amortización prevista para los inmuebles, teniendo en cuenta que revisten para el fideicomiso, el carácter de bienes de cambio, y una vez edificado y concluido el final de obra, se adjudica a los fiduciantes beneficiarios.

Como sujeto en el impuesto a la ganancia mínima presunta

(Hoy derogado para ejercicios iniciados luego del 1 de enero del 2019)

Este tributo gravaba la titularidad de los activos que tuvieron al 31 de diciembre de cada año, los sujetos descriptos en el artículo 2 de la ley N°25063 que no eran otros que los establecidos en el artículo 69 inciso a y b de la ley del impuesto a las ganancias (T.O anterior) más las empresas unipersonales, los fideicomisos transparentes (excepto los financieros) y las personas físicas y sucesiones indivisas solo por la titularidad de inmuebles rurales. Un impuesto que suponía, como su nombre lo indica, que la titularidad de activos, implicaba obtención de ganancias, sin considerar el pasivo y gravando al 1% de la valuación según la normativa de la ley y lo aplicable supletoriamente de las normas del impuesto a las ganancias. Tenía en su mecanismo de ingreso, la cualidad de revestir también como pago a cuenta del impuesto a las ganancias siempre y cuando se cumplan ciertos supuestos.

En lo que respecta a la imposición sobre los activos de un contrato de fideicomiso, expresamente en el artículo 2 inciso f), disponía que aquellos fideicomisos constituidos en el país, excepto los financieros, eran sujetos pasivos del gravamen.

Lo que ha motivado el desarrollo de jurisprudencia relacionada con este contrato, fueron los fideicomisos de construcción al “costo” donde el eje de la discusión pasaba por la situación de que al no generar ganancias, lejos resultaba la imposición por presunción de rentas que fácticamente, no existían.

Con el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - Ley 25.063 s/ Proceso de conocimiento, donde el máximo tribunal arribó a la conclusión de la inconstitucionalidad del impuesto, dado que, al fijar el modo de imposición, sin tener en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos por la norma y desentendiéndose de la existencia de utilidades efectivas, no se respetaba el principio de razonabilidad de la ley. Posteriormente, se sucedieron los casos resueltos en el mismo sentido: Fideicomiso San Marcos c/DGI Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 16/12/2014 ; Fideicomiso San Gabriel s/apelación impuesto a la ganancia mínima presunta TFN - Sala B - 10/12/2013; Fideicomiso Torre de las Naciones c/Estado Nacional - Ministerio de Economía (L. 25063) AFIP DGI s/proceso de conocimiento” - CNFed. Cont. Adm Sala V - 16/10/2015.

Por otro lado, respecto al mecanismo de cómputo de pago a cuenta del impuesto a las ganancias, lo abonado en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta, en el caso de un fideicomiso transparente, el organismo tiene dicho que resulta procedente la atribución del mencionado ingreso a los fiduciarios-beneficiarios para que los consignen en sus respectivas declaraciones juradas, hasta el incremento de la obligación tributaria en el impuesto a la renta, que surja de incorporar las ganancias provenientes del fideicomiso. (DICTAMEN 78/2008 IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA. IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO INMOBILIARIO. ALCANCES. RESOLUCION GENERAL N° 2.139. RETENCION. FIDEICOMISO F.F., 2008)

Como sujeto pasible de retenciones en impuestos nacionales:

La ley de procedimientos tributarios, Ley N°11683, faculta al fisco nacional a instaurar regímenes de percepción, retención, pagos a cuenta y anticipos de los impuestos de los que tenga a su cargo su respectiva recaudación; deduciéndolos el contribuyente que los sufre, contra los montos que surjan de las declaraciones juradas como impuesto determinado (artículo 27 Ley 11683). Proliferan actualmente, debido a la mera necesidad recaudatoria, imperiosa por lograr fondos antes del vencimiento para la presentación y pago de las declaraciones juradas de los gravámenes, infinidad de regímenes de ingresos a cuenta, ya sea en carácter de percepción, retención, pagos a cuenta o anticipos. Ante ello, resulta imprescindible comprender que un régimen de este tipo, no puede ser instaurado olvidando los principios constitucionales que nos rigen en materia tributaria, entre ellos la capacidad contributiva y la posibilidad de ser caracterizado, o no, como sujeto pasible de estos sistemas recaudatorios. Sin considerar si la ley los designa como sujetos pasivos de la obligación tributaria del gravamen que fuere, no puede un régimen de recaudación dispuesto por el organismo que pertenece (aunque autárquicamente) al Poder Ejecutivo, aplicarles retenciones, percepciones, o exigirles anticipos o pagos a cuentas a quienes no revisten luego responsables por deuda propia de los tributos. Asimismo, de difícil demostración en los caminos que ofrece nuestro procedimiento tributario argentino, la vulneración del principio constitucional de la capacidad contributiva que producen en algunos casos, los sistemas recaudatorios que buscan aunar fondos antes del vencimiento de la obligación principal instituida por ley, provoca importantes alteraciones no sólo económicas, sino también a los principios de legalidad, razonabilidad, igualdad y al derecho de propiedad consagrados en nuestra Carta Magna.

Refiriendo en específico a Fideicomisos, podemos inferir en principio, que mientras revistan carácter de responsable por deuda propia de los tributos que las leyes que los sancionan, y sean generadores de hechos imposables y por ende sujetos pasivos del impuesto; podrán ser pasibles de regímenes de recaudación que establezca AFIP.

En relación a la construcción y adjudicación de inmuebles, AFIP a través del dictado de la RG 2139/2006, instituyó un régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable sobre la transferencia a título oneroso de bienes inmuebles, designando a los escribanos intervinientes y en su caso a los cesionarios de boletos de compra-venta, como agentes de retención.

Como sujetos pasibles de sufrir dicho mecanismo, incluyen a los fideicomisos que tributan en cabeza propia y aquellos considerados “transparentes”. Nótese que el artículo 3 de la RG 2139/06 menciona a las personas humanas, sucesiones indivisas y los sujetos que correspondan a los incisos a) b) y el incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la Ley del Impuesto a las ganancias T.O 1997 (hoy art 53 incisos a,b y c T.O 2019), es decir, a las sociedades de capital del artículo 53 inciso a) T.O 2019 en donde se encuentran los fideicomisos que tributan en cabeza propia ; a las demás sociedades constituidas en el país y los fideicomisos no financieros donde coincidan fiduciantes y beneficiarios y en su totalidad sean residentes argentinos.

Se han suscitado consultas vinculantes respecto a si los fideicomisos de construcción al costo, podrían sufrir las retenciones al impuesto a las ganancias instaurado por la RG 2139/2006, pese a que, si bien eran designados como sujetos pasibles de retención, al no poseer ganancias imponibles, no tendrían como resultado impuesto determinado contra qué computar esos ingresos previos del gravamen. Sin mucho desarrollo al respecto, el fisco se ha limitado a responder que la resolución general les disponía dicho tratamiento en la resolución general mencionada, y correspondía la retención. (DICTAMEN 78/2008 IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA. IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO INMOBILIARIO. ALCANCES. RESOLUCION GENERAL N° 2.139. RETENCION. FIDEICOMISO F.F., 2008) y (DICTAMEN 9/2007 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - RESOLUCION GENERAL N° 3.026 (DGI). REGIMEN DE RETENCION. FIDEICOMISO NO FINANCIERO. TRANSFERENCIA DE UNIDAD FUNCIONAL, 2007)

En mencionado dictamen, la administración tributaria ha especificado que el momento que corresponde la retención es el de la adjudicación de las unidades. Atento a ello, teniendo en cuenta la modalidad de la actividad del fondo fiduciario donde en primer lugar se dan los aportes para desarrollar y finalizar la obra y, posteriormente se adjudican las unidades, ocurre que los fondos a entregar por parte de los fiduciantes-beneficiarios al momento de su escrituración y adjudicación, no alcanzan para cubrir el importe del 3% sobre el precio de transferencia consignado en la escritura. Esto ocurre porque fueron aportando previamente durante el desarrollo de la obra, la liquidez necesaria según lo establecido en el contrato.

En el dictamen 27/2007, ante la consulta de un escribano a fin de si correspondía su actuación como agente de retención en el caso que al momento de la escrituración, no hubiese entrega de dinero, el Fisco respondió que en dicho caso, solo debía cumplir con el régimen de información instaurado en el artículo 15 de la RG 2139/2006.

Como sujeto en el impuesto a los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe

En primer lugar, debemos analizar si el fideicomiso se encuentra entre los responsables de la obligación tributaria según la norma imperante, el Código Fiscal de Santa Fe. El artículo 24 inciso f, expresamente establece a los fideicomisos como sujetos por deuda propia en tanto se verifique que realicen los hechos y actos generadores de la obligación fiscal del gravamen que corresponda.

El código fiscal provincial dispone que el hecho imponible del impuesto a los ingresos brutos, se configura por el ejercicio habitual de actividades a título oneroso (lucrativas o no) que se efectúen dentro del territorio de su jurisdicción. El concepto de *habitualidad* se define en artículo siguiente (artículo 176 Código Fiscal) detallando que la índole y naturaleza específica de la actividad desarrollada es la que determina si existe o no este atributo tan importante, disparador del hecho imponible. A su vez, expresamente excluye del requisito de habitualidad a *sociedades o cualquier tipo de organización empresaria contemplada en la Ley General de Sociedades N° 19.550 T.O. 1984 y sus modificaciones o cualquier otra norma que en el futuro la reemplace, sociedades por acciones simplificada (SAS), sociedades civiles, cooperativas, fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), asociaciones y empresas o explotaciones unipersonales o pertenecientes a sucesiones indivisas*. Para estos sujetos entonces, la habitualidad se “presume” (Di Paolo, 2019)

Como podemos ver, los fideicomisos no se encuentran exceptuados, y aplica entonces el criterio de la habitualidad de la actividad que efectúe para concluir su gravabilidad.

Ahora bien, teniendo en cuenta esto, en el artículo 177, se excluye del requisito de la habitualidad a determinadas actividades, y por lo tanto se encuentran gravadas sin importar si se consideran habituales o no (en el art.176 excluyó sujetos de este principio, en el 177,

actividades). Entre ellas se destacan la locación de inmuebles cuando supera la cantidad de 5 (cinco), quedando fuera del objeto cuando se alquilen menos de dicha cantidad. Es en esta actividad donde si se trata de un fideicomiso, la locación de inmuebles, independientemente de la cantidad, está alcanzada por el impuesto (inciso e).

Por lo demás, el organismo recaudador en un dictamen expresó que dependiendo de la naturaleza de la actividad que realiza el Fideicomiso, y el tratamiento que dispensa el Código Fiscal para esa actividad, se encontrará o no alcanzado por el impuesto (SOLICITUD DE EXENCIÓN IMPOSITIVA FIDEICOMISO AREA INDUSTRIAL, 2013). Para tal caso entonces, reviste la calidad de sujeto del impuesto. Podemos ver que aplica la misma lógica que AFIP, al concluir, con otras palabras, si es una unidad económica susceptible de producir hechos imposables tipificados por la normativa, es sujeto pasivo del gravamen.

Importante es resaltar que API tiene dicho que la transmisión fiduciaria de inmuebles por parte del fiduciante al fiduciario y del fiduciario a los fiduciantes-beneficiarios, no constituyen venta en los términos del Código Fiscal Impuesto a los Ingresos Brutos, y por lo tanto se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del gravamen (INFORME 165/2010 API, 2010). Esta diferenciación respecto a la doctrina entendida por AFIP, donde API no considera como terceros en la operatoria del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios, conlleva a analizar por separado, para el Impuesto a los Ingresos Brutos, las operaciones que efectúe el Fideicomiso con los fiduciantes beneficiarios respecto de los terceros a quienes pueda enajenar los inmuebles resultantes de la actividad fiduciaria.

- a) **Fideicomiso de construcción donde las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios:** en este caso, para la Administración Provincial de Impuestos, los informes de API 135/2010, 165/2010 y 365/2011 dejan en claro que *la transmisión fiduciaria de bienes inmuebles está excluida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Por lo tanto, los aportes que reciban de los fiduciantes-beneficiarios estarán excluidos del objeto del gravamen y la posterior adjudicación de las unidades también, porque entiende el fisco, no configuran venta para el impuesto a los ingresos brutos por tratarse de una transmisión que no califica como onerosa ni gratuita.

- b) **EL Fideicomiso vende a terceros las unidades funcionales:** El Código Fiscal en el artículo 177 inciso f, dispone en primer lugar, sin importar si se realizan esporádica o habitualmente, que se encuentran gravadas: la venta de inmuebles afectados al régimen de propiedad horizontal, la venta de inmuebles dentro de los 2 años de adquisición, venta de inmuebles provenientes de un fraccionamiento superior a 10 lotes y la enajenación más de diez (10) lotes de una misma fracción o unidad de tierra en el término de 2 años contando desde la primera venta de la primer fracción, sin importar si las unidades fueron provenientes de distintos momentos de fraccionamiento del inmueble.

Si se trata de un fideicomiso de construcción que enajena a terceros los inmuebles edificados, el encuadre correspondiente es el de “Actividad de la Construcción”, actividad gravada al 2% según la Ley Impositiva Anual artículo 7 inciso d)

En materia de exenciones, en el artículo 213 el Código excluye del impuesto a:

- 1) Los ingresos provenientes de la actividad de construcción de inmuebles cuando se hayan tenido ingresos brutos anuales totales en el período fiscal inmediato anterior al considerado inferiores o iguales a dos millones doscientos cincuenta mil pesos (\$2.250.000), tomando para su cálculo, tanto actividades exentas como gravadas.
- 2) La primera venta de inmuebles nuevos destinados a vivienda, cualquiera sea el sujeto que la hubiere construido y financiado.

Por otro lado, si se trata de un fideicomiso con el objeto de loteo, y realiza la venta a terceros de esos inmuebles, esa venta se encontrará alcanzada por el impuesto a la alícuota general conforme lo instituye la Ley Impositiva Anual de Santa Fe.

En un dictamen, a raíz de una consulta vinculante realizada por un contribuyente, un fiduciario que tenía a su cargo el loteo, trazado de calles, extensión de los servicios de luz, gas y aguas, para la instalación de un parque industrial, la Administración Provincial de Impuestos, entendió que su actividad (venta de los lotes del predio afectado al proyecto del

parque industrial) se encontraba entre los supuestos del artículo 177 inciso f) encuadrándose en la actividad de fraccionamiento de lotes en más de 10 unidades, pudiendo en tal eventualidad serlo en la actividad de enajenación de inmuebles afectado a la ley de propiedad horizontal. En ambos casos, gravados por el impuesto a los ingresos brutos. (RESOLUCIÓN 79/2018 API- SANTA FE, 2018)

En otro dictamen, por una consulta vinculante en donde, el fiduciario que tenía a su cargo el loteo de un terreno en la localidad de Sauce Viejo, no pudo llevar adelante el objeto del contrato y ante una oferta por la venta del terreno, remitió su pedido de asesoría vinculante a la API acerca de la gravabilidad o no, en el impuesto a los ingresos brutos por la potencial enajenación del inmueble, dado que no pudo cumplir con lo pactado en el contrato. Para resolverlo, el organismo fiscal, basó su conclusión en que el inmueble no había sido sometido a fraccionamiento al momento de la consulta, no se trataba de un inmueble afectado a la ley de propiedad horizontal y habían transcurrido más de 2 años desde la incorporación del terreno al fideicomiso. Es decir, analizó los tres apartados del inciso f) del artículo 177 del Código Fiscal, y al no encuadrar la operación en ninguno de ellos, y que la habitualidad en el ejercicio de actividades para el fideicomiso no se presume, la venta de ese inmueble en particular estaba fuera del objeto del tributo. (RESOLUCIÓN 91/2016 API SANTA FE, 2016)

Fideicomiso de construcción y el Convenio multilateral

Firmado en Salta el 18 de agosto de 1977, el convenio multilateral vigente en la actualidad, tiene como propósito (al igual que las versiones anteriores desde su origen por el año 1953 entre Provincia de Buenos Aires y Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires) la distribución de los ingresos de un contribuyente que ejerce su actividad en dos o más jurisdicciones a fin de asignar a cada provincia de manera más equitativa posible, la base imponible del impuesto a los ingresos brutos (antes denominado en orígenes del Convenio, Impuesto a las actividades lucrativas).

Formando parte del derecho intrafederal por ser de aplicación obligatoria por las provincias adheridas a la ley-convenio de coparticipación federal de impuestos Ley N°23548, el convenio surge en la necesidad de evitar la doble o múltiple imposición de la totalidad de los ingresos brutos del contribuyente por parte de las provincias en donde desarrolla su actividad como proceso único económicamente inseparable y a su vez como entiende Jarach, la finalidad es la de armonizar y coordinar el ejercicio de poderes tributarios

autónomos (Jarach, 1969). Esta coordinación impone la necesidad de homogeneizar sustantivamente los ordenamientos locales, aunque no se logre la uniformidad deseable, ya que, de existir entre las normativas provinciales, heterogeneidad en lo sustantivo material del impuesto a los ingresos brutos, tornaría imposible la aplicación del Convenio.

Por lo tanto, las actividades comprendidas en el convenio son aquellas en las que el contribuyente desarrolla su negocio en una o más jurisdicciones (provinciales y CABA).

El artículo 1º del Convenio define el ámbito de aplicación del mismo y refiere a las actividades “que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas”

En el caso específico que avoca el presente trabajo, el patrimonio fiduciario y la actividad que pudiera ejercerse con ó sobre el mismo, es precisamente la que queda sometida a imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la que, en el caso de ser ejercida en dos o mas jurisdicciones conlleva a distribuir sus ingresos entre todas ellas sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral (Gurrea, 2010).

Para la construcción de inmuebles, el Convenio prevé un régimen especial de distribución de los ingresos. El artículo 6 dispone que cuando la obra se encuentre en una jurisdicción y, la oficina de administración o dirección, se encuentre en otra, debe asignarse el 10% de los ingresos provenientes de esa obra, a la jurisdicción del lugar donde se ubica la dirección o administración y el 90% restante a la jurisdicción donde se halle localizada la obra.

Surge entonces el dilema acerca del tratamiento cuando la dirección o administración tiene sede en dos o más jurisdicciones, ¿cómo se asigna ese 10%? Para ello la Comisión Arbitral de aplicación del Convenio Multilateral, interpreta en el artículo 48 de la RG 18/22, que para estos casos, el mencionado porcentaje del 10% se debe distribuir entre las jurisdicciones donde se tenga la administración o dirección, conforme al porcentaje de gastos de administración y dirección efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones en las que se desarrollan tales actividades.

Resuelto el inconveniente anterior se presenta otro, ¿qué se entiende por lugar de administración y lugar de dirección? La COMARB por el artículo 49 de la RG 18/22 explica

el concepto que el lugar de dirección es donde, siendo éste permanente, se toman las decisiones vinculadas al manejo y evolución de la empresa. Para definir el lugar de administración, cita ejemplos de tareas administrativas, dice expresamente: donde se lleven a cabo liquidaciones de haberes, de impuestos, registraciones contables, compras y pagos, atención al cliente, realización de proyectos y estudios de licitaciones, concluyendo con la expresión “etcétera”.

Entonces para poder brindar el tratamiento adecuado para los fideicomisos de construcción de una obra en particular, para determinar si corresponde la aplicación en primer lugar del Convenio Multilateral, debemos tener en cuenta si la sede principal del Fiduciario, se encuentra en jurisdicción distinta a la de la obra. SI la respuesta es si, deberá posteriormente analizarse si además de la sede de dirección de la obra, posee oficinas de administración avocadas a la realización de la obra objeto del contrato fiduciario, en otras jurisdicciones. Esto a fin de poder distribuir correctamente el 10% que corresponde a los lugares de administración y dirección de la construcción.

Agente de retención impuesto de sellos Provincia de Santa Fe

Mediante la resolución general 11/2003, la Administración Provincial de Impuestos, designó agentes de retención y percepción del impuesto a los sellos a determinadas personas físicas y jurídicas enumeradas taxativamente, por las operaciones alcanzadas por dicho tributo en las que intervengan, ya sean gravadas o exentas, debiendo ingresar el monto respectivo por quincenas y detallando las partes intervinientes y de corresponder, el porcentaje de exención.

Posteriormente a través de la RG 18/2013, instituyó a los fideicomisos como tales agentes, los cuales deben inscribirse a los 15 días de haber iniciado actividades y antes del primer vencimiento de la obligación impositiva que se produzca (art 3 RG 11/2003 API). Las retenciones y percepciones deben informarse e ingresarse mediante el aplicativo Sipres que se instala como módulo del Siap Nacional.

Tenemos entonces a los fideicomisos como agentes de retención del impuesto a los sellos, la pregunta a dilucidar es ¿qué operaciones fiduciarias en el ámbito de la construcción se encuentran afectadas?

La resolución general interpretativa 44/2014 de la Administración Provincial de Impuestos, brindó las precisiones del enmarque que debe darse a cada situación prevista en la ejecución del contrato del fideicomiso para la aplicación del impuesto a los sellos. Como vimos en el acápite “Aspectos impositivos en la provincia de Santa Fe, normativa y evolución de la doctrina aplicada por API” para el momento de firma del instrumento contractual, debe ingresarse el doce por mil sobre la base imponible constituida por la retribución correspondiente al fiduciario.

Por otro lado, en el momento de la adjudicación de unidades habitacionales sujetas al régimen de propiedad horizontal, la escritura traslativa de dominio, en la que un fiduciario, actuando en representación de un fideicomiso, adjudique o transfiera unidades habitacionales, importa un acto jurídico alcanzado por el impuesto de sellos, conforme la alícuota prevista en el artículo 19, inciso 11) de la ley impositiva anual (RESOLUCIÓN 44/2014 API), esto es alcanzado al 2,5% sobre el precio de transferencia.

Por último, tratándose de “viviendas nuevas”, el artículo 236 inciso 42) del Código Fiscal, dispone la exención en el impuesto a los sellos para los actos y contratos que instrumenten la adquisición de dominio y derechos reales de tales inmuebles y la constitución de los reglamentos de copropiedad y administración de inmuebles bajo el Régimen de Propiedad Horizontal. Mediante el dictamen 5/1998, la Administración Provincial de Impuestos, definió al término “vivienda” como aquel inmueble donde se constituye la residencia permanente de una persona o de un grupo familiar conviviente, y al concepto de “Inmueble nuevo” como aquél que haya sido construido por el vendedor y que no haya sido habitado hasta su primera venta.

B) Gestión del fiduciario- Responsable por Deuda Ajena

Una vez incorporado el patrimonio fideicomitado, el fiduciario detendrá el dominio de los bienes, será su propietario frente al resto de las posiciones internas del contrato y ante los acreedores externos del fideicomiso. Será el responsable primario en la administración de ese patrimonio que le fue entregado en fiducia, y responderá ante las obligaciones externas e internas contraídas, con los bienes fideicomitados, quedando excluido de responder por tales compromisos con su patrimonio personal, siempre que haya adecuado su comportamiento a la prudencia y diligencia de un buen hombre de negocios.

Los acreedores externos del fiduciario por la gestión del contrato de fideicomiso, tienen prelación frente a los acreedores “internos”, distinguiendo a los primeros como terceros titulares de obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso por parte del fiduciario (empleados, gastos, impuestos, honorarios). Los segundos son aquellos cuyos créditos nacen como consecuencia del contrato de fideicomiso: beneficiarios, fideicomisarios (Favier Dubois , 2011, pág. 176).

Importante es resaltar que el contrato de fideicomiso no quiebra en los términos de la Ley de Concursos y Quiebras, sino que ante la insuficiencia de los bienes fideicomitados, y no habiendo previsiones contractuales que la solventen, procede su liquidación, sin perjuicio de las responsabilidades que puedan caberle al fiduciario. La liquidación en su caso estará a cargo de un juez competente que aplicará la normativa concursal en lo pertinente (artículo 1687 Código Civil y Comercial de la Nación).

Atento a lo descripto, el enorme riesgo de la insuficiencia del patrimonio fideicomitado para honrar sus compromisos, entre ellos, los de índole tributaria, hace imprescindible el análisis de lo estatuido en la Ley N°11683 para el fiduciario. En su artículo 6, califica de responsable de deuda ajena para cumplir con los fondos que administran, perciban y dispongan del responsable por deuda propia: a los administradores de patrimonios incluidos los fiduciarios y sociedades administradoras de fondos fiduciarios. Y como tales responsables por deuda ajena, también lo son en carácter solidarios (artículo 8) por la obligación omitida de ingresar el tributo en tiempo y forma y habiendo transcurridos 15 días hábiles desde la intimación administrativa de pago al responsable por deuda propia sin haberse regularizado su situación fiscal. Cabe aclarar que por imperio del artículo 17 que instaaura el procedimiento de determinación de oficio, para poder hacer efectiva la aplicación de la solidaridad del fiduciario, deben seguirse las etapas del mencionado procedimiento, ya que no existe responsabilidad personal y solidaria en tanto se demuestre debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente (artículo 8 ley N°11683).

Por ello es sugerible incluir en el contrato, las previsiones para aportes adicionales o extraordinarios por parte del fiduciante o beneficiarios, a fin de salvaguardar posibles modificaciones en la condición fiscal original del fideicomiso, o iliquidez transitoria (siempre y cuando responda a cuestiones ajenas a negligencia o dolo en la intencionalidad de insolventar el patrimonio fideicomitado por parte del fiduciario). Lo mismo en establecer procedimientos para el agotamiento de todas las vías posibles de cumplimiento fiscal, con

el objeto de salvaguardar dicha solidaridad personal que instituye la legislación fiscal para el fiduciario. Otras herramientas posibles son la creación de una reserva especial para pasivos tributarios; el otorgamiento de garantía personal o real por parte del fiduciante destinada específicamente a asegurar el pago de deudas impositivas; y, esto solo para evitarse acciones del fiduciante hacia el fiduciario, una “cláusula de indemnidad por reclamos impositivos” (Papa, 2019, págs. 269-281).

En el mismo tenor, y en seguridad del fiduciario, la inclusión en las cláusulas del contrato de la obligación de presentar estados contables a efectos de la rendición de cuentas que dispone el Código Civil y Comercial en su artículo 1675, que debe realizar como administrador a los fiduciantes, beneficiarios y fideicomisarios, resulta de extrema importancia no sólo para éstos, sino como medio de prueba ante diferentes circunstancias, entre ellas, la pretensión fiscal. Traigo a colación el fallo reciente de la Corte Suprema de la Nación Fideicomiso Santa Teresa c/ DGI y otro s/ recurso directo de organismo externo, donde en el particular se debatía su encuadre como sujeto pasivo del impuesto a la ganancia mínima presunta, siendo el caso de un fideicomiso de construcción al “costo” y por lo tanto no existiendo la condición mínima de acreditarse la renta presumida por el gravamen. EL Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, habían sentenciado favorablemente al fideicomiso, sustentándose en la pericia contable que se había requerido para el usufructo del beneficio de litigar sin gastos, en donde se requirió a los peritos la constatación del origen y aplicación de los fondos fiduciarios y si existía a la fecha de su examen, dinero remanente. El fisco se agravia al respecto entendiendo que no puede concluirse en igual medida que en el caso “Hermitage” (precedente donde la Corte había entendido que de no acreditarse la renta presumida por el gravamen, no cabe la posibilidad de haberse verificado el hecho imponible del impuesto hoy derogado a la ganancia mínima presunta) toda vez que a diferencia de mencionado fallo, en este en particular **no se contaba con los estados contables** ni con las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias (Considerando 3º). La Corte revoca la sentencia de la instancia anterior, confirmando la pretensión fiscal, basada en el argumento esgrimido en el considerando sexto: *la medida probatoria resulta insuficiente para realizar una "comprobación fehaciente de 'que aquella renta presumida por. la ley [art. 1º de la ley 25.063 que estableció el impuesto a la ganancia mínima presunta], lisa y llanamente, no*

ha existido" (Fideicomiso Santa Teresa c/ Dirección General Impositiva y otro s/ recurso directo de organismo externo, 2020)

No existe expresamente en nuestra codificación, la obligación del fiduciario de presentar Estados Contables, excepto de que el mismo sea una sociedad comercial de la Ley General de Sociedades; solo se exige el llevado de la contabilidad en los términos del artículo 320 del Código Civil y Comercial de la Nación, y la de rendir cuentas como se ha descripto previamente. La doctrina opina mayoritariamente que deben presentarse Estados Financieros del patrimonio fideicomitado.

Otra de las características inherentes de la gestión fiduciaria la ajenidad por parte del fiduciario en cuanto al interés económico sobre el patrimonio fideicomitado (Papa, 2019, págs. 29-22). Está obligado a hacer todo cuanto sea necesario para la realización del objeto del contrato, siempre en exclusivo interés del beneficiario, sin perjuicio que el fiduciante o él mismo también pueda ser beneficiario.

Por su tarea se pactará contractualmente, los honorarios como retribución a la gestión fiduciaria, pero está vedado que se prevea la coincidencia con la calidad de fiduciante o fideicomisario. Con respecto a la concurrencia de revestir la posición de fiduciario y beneficiario, como administrador del patrimonio fideicomitado, debe evitar cualquier conflicto de intereses, debiendo actuar priorizando los intereses de las restantes partes intervinientes en el contrato (artículo 1673).

La actividad económica del fiduciario se encuadra en servicios, y por lo tanto, en el caso que sea persona humana, en el régimen general tributa el impuesto a las ganancias por cuarta categoría según los establece el artículo 82 inciso f) , imputando sus rentas por lo percibido. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, se encuentra alcanzado por las disposiciones del artículo 3 de la ley del tributo, inciso e) apartado 21, dentro de las “restantes locaciones y prestaciones realizadas sin relación de dependencia y a título oneroso”. Es importante señalar que, a diferencia de otros administradores, como son los directores o gerentes en sociedades comerciales o consejeros en las cooperativas que se encuentran exentos (art. 7 Ley de IVA, inciso h apartado 18), la prestación del fiduciario se encuentra gravada a la alícuota general del IVA.

Por su parte, el Régimen simplificado para Pequeños Contribuyentes, comúnmente denominado “Monotributo”, no excluye a los fiduciarios la posibilidad de adherirse al mismo en reemplazo de los tributos IVA y Ganancias, por los honorarios devengados por su actividad. Siguiendo esta comparabilidad con otros administradores, mientras que el ejercicio de las actividades de dirección, administración o conducción de sociedades no se considera actividad comprendida en este Régimen (Ley 24977 artículo 2) , nada impide que los Fiduciarios sean monotributistas.

En ingresos brutos en la provincia de Santa Fe, se encuentran alcanzados por imperio del artículo 174, ejercicio habitual a título oneroso de la prestación de servicios, y 205 del Código Fiscal que determina la gravabilidad de todas las actividades que se realicen en el territorio de la provincia, aunque no estén expresamente nombradas en el citado cuerpo normativo. Similar que en el IVA, en comparación a otros servicios de administración como directores y consejeros en las cooperativas que en este caso, en el artículo 179 inciso d) del Código Fiscal de la Provincia resultan no alcanzados, la actividad del fiduciario está gravada, con la obligatoriedad de incluirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes de Ingresos Brutos, si cumple con los parámetros previstos para ello y se trate de personas físicas o sociedades del título IV de la Ley General de Sociedades (Código Fiscal Santa Fe artículos siguientes al N° 220).

En el caso que el fiduciario sea una persona jurídica, tributará el impuesto a la renta conforme a ganancias de tercera categoría, con atribución de la renta por lo devengado; y en IVA e ingresos brutos en la provincia de Santa Fe, tendrá el mismo tratamiento que lo descripto a la persona humana, gravado a la alícuota general.

C) Asignación de utilidades/excedentes a los beneficiarios

En este apartado se analiza la posibilidad de que el fideicomiso enajene unidades construidas a terceros distintos de los fiduciantes-beneficiarios, y la utilidad generada sea distribuida o asignada a los beneficiarios.

Como retribución al capital, las utilidades que se abonan a los aportantes en cualquier tipo de organización con fines de lucro, se encuentran alcanzadas por el impuesto a la renta a nivel nacional. En el caso de los fideicomisos deberá hacerse la distinción si como sujeto pasivo, recibe el tratamiento de “fideicomiso transparente” donde la identidad es total entre

fiduciantes-beneficiarios con residencia fiscal argentina a la luz de las normas del impuesto; o si recibe el tratamiento como “sociedad de capital” del artículo 73 de la ley.

En el primer supuesto, fideicomiso transparente, los resultados se atribuirán a los fiduciantes-beneficiarios al momento de presentados los estados contables a la fecha de cierre de ejercicio económico del contrato, conforme lo instituye el artículo 54 de la ley en proporción al capital aportado y tal como lo establezca el instrumento contractual respectivo. Por lo tanto, el hecho en sí, de la puesta a disposición de las utilidades o beneficios distribuidos y el momento en que lo realiza, no resulta de relevancia, en principio, para la determinación del gravamen porque los resultados del período se asignan íntegramente a los beneficiarios, siendo la DDJJ del fideicomiso meramente informativa. Decimos en principio, porque no existiendo utilidades susceptibles de ser distribuidas y sin aplicación de los fondos en interés de la empresa, el retiro, depósitos o transferencias de disponibilidades o uso de bienes, tendrá el tratamiento dispuesto en el artículo 76 de Ley (disposición de fondos o bienes en favor de terceros en interés ajeno al de la empresa).

En el segundo supuesto, en el que el fideicomiso sea tratado como sujeto pasivo, contribuyente de derecho del gravamen, y los beneficiarios sean personas humanas o sucesiones indivisas, las utilidades o beneficios distribuidos se encuentran alcanzados a la alícuota del 7% como impuesto cedular, debiendo el fiduciario en representación del fideicomiso, retener el impuesto en carácter de pago a cuenta para los inscriptos y de único y definitivo para los no inscriptos, al momento de la puesta a disposición (artículos 24, 49, 97 de la ley y RG 4478/2019 AFIP).

Si los beneficiarios son personas jurídicas, no corresponde esta retención ya que no se encuentran designados como sujetos pasibles de sufrirla según la RG 4478/2019 de AFIP.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, las utilidades no encuadran dentro del objeto del impuesto: ventas, prestaciones de servicios, servicios digitales, importaciones definitivas, obras y locaciones. Por lo tanto, no resultan alcanzadas.

Similar situación refiere el impuesto a los ingresos brutos provincial que recae sobre el ejercicio habitual a título oneroso de una actividad, lucrativa o no. Los beneficiarios no realizan la actividad per se sino que el contribuyente es el propio fideicomiso como lo expresamos en el acápite “Personalidad fiscal del Fideicomiso”, en la mayoría de los códigos fiscales provinciales ubican al contrato como sujeto pasivo en tanto realice actividades

alcanzadas por el impuesto y con el tratamiento dispuesto para cada uno de ellos en la normativa.

Por último la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en los límites previstos para la imposición sobre los ingresos brutos (artículo 9 Ley 23548), instituye la obligación por parte de las provincias adheridas al régimen de no sancionar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados y como excepción que es el caso de los ingresos brutos, permitido por la legislación de referencia, con el deber de cumplir los requisitos de gravar ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excepto el desempeño de cargos públicos y actividades en relación de dependencia. En un improbable pero eventual caso en que alguna de las provincias alcance con el impuesto a los ingresos brutos a las utilidades o beneficios, entraría en colisión con esta norma, por resultar análogo al impuesto a las ganancias.

D) Cesiones de derechos en el Fideicomiso

Para poder ahondar en este apartado, es necesario remitirnos, en primer lugar, a las normas del Código Civil y Comercial que regulan el contrato de cesión de derechos. En los artículos del N° 1614 al 1640, el Código regula de manera autónoma este contrato en particular definiéndolo como la transmisión de un derecho que posee el cedente a otra parte denominada cesionario. Se trata entonces de la transferencia de una determinada facultad jurídica de un sujeto a otro, que bajo el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, se perfecciona con la consensualidad entre dichas partes intervinientes. Asimismo, prevé para su aplicación las normas de la compraventa, permuta, donación o de la prenda según la cesión se haya hecho con contraprestación onerosa, (primeras dos enumeraciones, compraventa y permuta) gratuita o en garantía respectivamente. No se trata de diferentes tipos de cesiones sino mas bien, las normas que reglarán al contrato complementariamente según sea lo pactado entre las partes a cambio de la transmisión de ese derecho.

Respecto al objeto del contrato, dice el artículo 1616 que todo derecho puede ser cedido, excepto que lo contrario resulte de la ley, de la convención que lo origina, o de la naturaleza del derecho, con la prohibición expresa del art. 1617 de la imposibilidad de ceder los derechos inherentes a la persona humana. Como ejemplos de lo incesible resultante de la ley, podemos citar al Dr Lorenzetti que expresa:

“En el marco del nuevo Código, algunos supuestos de cesiones prohibidas expresamente por la ley son los siguientes: a) Derechos sobre bienes que se encuentran fuera del comercio (art. 234); b) Derechos inherentes a la persona humana (art. 1617); c) Derecho a reclamar y a percibir alimentos futuros (art. 539). Por el contrario, las prestaciones alimentarias devengadas y no percibidas sí pueden ser objeto de cesión a título oneroso o gratuito (art. 540); d) El derecho de habitación (art. 2160); e) Los derechos del beneficiario emergentes de la garantías unilaterales no pueden transmitirse separadamente del contrato o relación con la que la garantía está funcionalmente vinculada, antes de acaecer el incumplimiento o el plazo que habilita el reclamo contra el emisor, excepto pacto en contrario (art. 1813); f) El uso de los bienes comunes en los conjuntos inmobiliarios (art. 2083); g) Los beneficios de la seguridad social, declarados tales por los regímenes especiales respectivos, habida cuenta de su pertenencia a un status específico” (LORENZETTI, 2021, pág. 38 y ss)

En cuanto a la convención que lo origina, la redacción del contrato, en este caso del Fideicomiso, determinará o no la prohibición de la cesión y su alcance.

Cabe aclarar que se sigue el principio de que nadie puede transferir un derecho mayor al que previamente poseía y nadie puede adquirir para sí mayor derecho que el causante o transmitente detentaba. Por lo tanto, en lo que respecta al contrato de fideicomiso, debemos prever que las posibilidades de cesión pueden ser amplias: solo la de beneficiario de percibir las utilidades, solo la de fideicomisario de recibir los bienes al finalizar el fideicomiso o bien cederse la posición contractual.

Para todos los casos, el código dispone la obligación del cedente de entregar al cesionario la documentación correspondiente donde consta la veracidad y existencia del derecho en cuestión, y para que tenga efectos respecto de terceros, se debe notificar al deudor cedido, en este caso al fiduciario como administrador del patrimonio fideicomitado, de la celebración de la cesión, su alcance y el momento a partir del cual, el cesionario será detentor del derecho transmitido.

En cuanto a las formas, debe ser por escrito siendo posible vía instrumento público o privado, resultando obligatorio el instrumento público para los casos de derechos hereditarios, derechos litigiosos y los derivados de un acto instrumentado por escritura pública.

Es importante resaltar el artículo 1628 que dispone la garantía por evicción cuando la cesión es onerosa: el cedente garantiza la existencia y legitimidad del derecho pero no garantiza la solvencia y liquidez del deudor cedido, salvo pacto en contrario o mala fe que sí lo convierte en fiador del cedido.

En otras palabras, la ley no obliga al cedente a hacerse responsable por la insolvencia del fiduciario o liquidación del fideicomiso en este caso analizando el instituto aplicable a este trabajo, porque se trata de situaciones aleatorias o imprevisibles:

..... ya que se transmite el derecho, pero no su cobertura; el cesionario debe analizar la situación económica del obligado, y sus fiadores, y de ese modo sabrá los riesgos que asume. A veces el precio o la contraprestación de la cesión tienen una incidencia directa en los elementos fácticos que rodean a éste tipo negocial. Como se ha bien indicado, el cedente garantiza la bondad del derecho, pero no su eficacia; como dicen algunos autores, su obligación se despliega al pasado, no al futuro. (Compagnucci de Caso, 2015, págs. 1-15)

El derecho transmitido pasa entonces al cesionario en su plenitud. Es decir con todos sus accesorios, garantías, y también con todos sus vicisitudes y defectos. Por ello es que se exige la entrega al cesionario de todos los documentos que demuestren la legitimidad y prueba del derecho que se transmite.

La cesión de la posición contractual, diferente a las cesiones de derecho en particular, conlleva entender a la posición transmitida, como una unidad de derechos y obligaciones emergente del instrumento respectivo, donde se permite que un tercero ajeno a las negociaciones iniciales, ingrese en la categoría de parte contractual, en lugar de uno de los contratantes originarios (Messineo, 1952, pág. 235). Se trata entonces de una transferencia integral ubicándolo al cesionario en la misma posición jurídica que poseía el cedente.

Esta clase de cesión, tiene por requisito en el artículo 1636, la necesaria notificación y consentimiento de las restantes partes cocontratantes, que forman parte del contrato cuya posición fue transferida, para que operen los efectos de la transmisión. Dicho consentimiento puede hacerse antes, simultáneamente o después de la cesión. Si la conformidad es previa a la cesión, ésta sólo tiene efectos una vez notificada a las otras partes, en la forma establecida para la notificación al deudor cedido.

“Este negocio jurídico requiere necesariamente la intervención del cedido para producir sus efectos traslativos propios. Si dicha conformidad no fuese prestada, el contrato de cesión tendrá efectos entre cedente y cesionario pero no será oponible al cedido ni a los demás terceros, ante quienes seguirá obligado, como parte del contrato, el cedente.” (Frustagli & Arias, 2014, pág. 2)

Como el Código prevé que el consentimiento puede realizarse antes, lo usual en el contrato de Fideicomiso es estipular en una de sus cláusulas, la conformidad previa o anticipada de todas las partes para una eventual y futura transmisión. De esta manera, la cesión operará sus efectos luego de la notificación al fiduciario.

Tratamiento en el Impuesto al Valor agregado: al tratarse de una transmisión de derechos y aún suponiendo tenga el carácter de onerosa, no encuadra dentro del objeto del tributo debido a que no consiste en una venta de cosa mueble, prestación de servicios, importación definitiva de cosas muebles ni de servicios. Por lo tanto, no está alcanzada por el impuesto al valor agregado la cesión de derechos de participación en un fideicomiso, se trate de la posición contractual como del derecho particular del beneficiario o fideicomisario. Así lo ha entendido el organismo recaudador en sus dictámenes 49/2003 y 59/2003 entendiendo que la traslación en cuestión consiste en la transmisión de un derecho personal y no de un derecho real sobre el patrimonio fideicomitado que sigue siendo dominio del fiduciario mientras se encuentre vigente el contrato, y del fideicomisario al finalizar el mismo.

Tratamiento en el impuesto a las ganancias: en la ley del gravamen, en su artículo 2 inciso cuarto, dispone que son ganancias las derivadas de la realización de acciones, valores representativos y certificado de depósito de acciones y demás valores y cuotas sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares. Esto coloca a la cesión de derechos en el aspecto objetivo del impuesto, resultando gravada sin importar el sujeto que las obtenga: se trate de personas humanas y sucesiones indivisas, empresas unipersonales o empresas de capital del artículo 73.

Para éstas últimas todas las ganancias que obtengan son consideradas de tercera categoría, contabilizándose por lo devengado, debiendo computar el precio obtenido deduciendo el costo de adquisición actualizado por el índice de precios al consumidor nivel general (artículos 65 y 93 LIG) hasta la fecha de cierre de ejercicio anterior al de la venta. Esto ocurre porque resulta de aplicación el artículo 62 penúltimo párrafo debido a que todos los sujetos del artículo 73 deben aplicar el ajuste por inflación. Entonces en el tratamiento completo, en una primer parte la ganancia de la cesión se calcula mediante la resta entre el precio de venta menos el valor de adquisición actualizado a fecha de cierre de ejercicio anterior; y luego al aplicar el ajuste por inflación, debe tratarlo como activo computable (artículo 106, inciso a) penúltimo párrafo del inciso).

En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, la renta es receptada por la norma como segunda categoría, siempre y cuando no corresponda encuadrarlas como tercera categoría (artículo 48 LIG). En el inciso k, del mencionado artículo, instituye el mismo texto que el artículo 2 inciso 4 detallado anteriormente y deben declararse e ingresarse como impuesto cedular conforme al artículo 98 de la ley. La ganancia neta debe calcularse deduciendo del precio de enajenación el costo de adquisición actualizado hasta la fecha de la transferencia. Esta diferencia respecto de la actualización en comparación con las empresas de capital, radica en que para las personas humanas y sucesiones indivisas, no debe calcularse el ajuste por inflación, siempre que no se trate de empresas unipersonales y el derecho a ceder no se encuentre afectado a la actividad (de lo contrario la actualización del costo de adquisición debe hacerse hasta la fecha de cierre de ejercicio anterior porque debe practicar ajuste por inflación).

En cuanto a la tasa que se encuentra alcanzada la ganancia obtenida por personas humanas y sucesiones indivisas, por la cesión de derechos sobre fideicomisos, deben distinguirse las siguientes situaciones:

a) Regla general: toda cesión de derechos sobre fideicomisos se encuentra alcanzada a la alícuota del 15% con las siguientes excepciones:

b) Fideicomiso cuyo activo subyacente sean: acciones y/o valores representativos o certificados de participación en acciones y demás valores, que cumplen las condiciones a que alude el inciso u) del artículo 26 de la ley: resultarán exentos

c) Fideicomiso financiero cuyo activo subyacente sea toda clase de título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional sin cláusula de ajuste: 5%

Todo lo expuesto hasta aquí referido a la cesión de derechos sobre fideicomisos en el impuesto a las ganancias, donde el cedente es una persona humana o sucesión indivisa, resulta de aplicación para las adquisiciones originadas a partir del 01/01/2018. Conforme lo instituye la Ley 27430 artículo 86, se encontrarán alcanzadas por el impuesto cedular, los resultados de enajenación de derechos sobre fideicomisos cuando su adquisición haya tenido lugar luego del 01/01/2018.

Para los derechos adquiridos previamente a dicha fecha, debe analizarse si la ganancia se encuadraba como exenta o no gravada, o tratándose de una actividad susceptible de periodicidad con permanencia de la fuente generadora de ganancias, se hallaba gravada.

En el supuesto de una cesión de derecho sobre un fideicomiso de construcción de inmueble, firmado por una persona humana antes del 01/01/2018, sin importar si la fecha de cesión posterior fuere luego del 01/01/2018, se encontraría en principio no gravada, debiéndose seguidamente estudiarse si existe o no periodicidad y permanencia de la fuente en los términos del artículo 2 inciso a) de la Ley.

En una consulta, en el marco de una reunión del espacio de diálogo entre el Consejo de Ciencias Económicas de Tucumán y la AFIP que tuvo lugar el 4 de julio de 2019, el Fisco aclaró que la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso debe considerarse producida al momento de la suscripción del convenio de adhesión, independientemente de la forma y plazos de cancelación de su precio; y , que si la adhesión fue formalizada antes del 31/12/2017 la cesión posterior no se encontraría alcanzada por el impuesto. Por el contrario, de formalizarse la adhesión a partir del 01/01/2018 el resultado por la venta tributaría el gravamen cedular a la alícuota del 15%.

Tratamiento en el Impuesto a los sellos Provincia de Santa Fe: en esta jurisdicción la transferencia onerosa de derechos sobre fideicomisos resulta gravada siendo la base imponible el precio de venta convenido y el impuesto determinado el calculado aplicando la alícuota, para el período fiscal 2023, del 0.50%. (artículo 240 Código Fiscal Santa Fe y Ley Impositiva anual 2022). Mediante la RG API 44/2014 artículo 4, se ratifica el criterio de considerarse gravada por el impuesto a los sellos, a las cesiones de derechos sobre fideicomisos.

Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos Provincia de Santa Fe: en el Código Fiscal artículo 176, es condición indispensable para que las operaciones que realicen las personas humanas y sucesiones indivisas, resulten alcanzadas por este tributo, el ejercicio habitual a título oneroso de la actividad. Por lo tanto, este tipo de operaciones no cumplen con el objeto en el aspecto de la habitualidad. La característica de esporádica de la cesión de derechos la excluye de recaer sobre la gravabilidad en ingresos brutos, siempre y cuando la realicen personas humanas y sucesiones indivisas. Así lo entendió el organismo recaudador de la Provincia, en la resolución N° 101-2019 en respuesta a una consulta vinculante efectuada por una persona humana en virtud de una cesión de derecho sobre un fideicomiso de construcción en el cual transfería el derecho de beneficiario y adjudicatario de la unidad construida por el fiduciario.

Por otro lado, corresponde preguntarnos entonces, qué sucede para aquellos sujetos donde por imperio del último párrafo del citado artículo, la habitualidad se presume independientemente de los hechos o actos que generan el ingreso bruto: sociedades comerciales, empresas unipersonales, sociedades civiles, cooperativas, fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales) y asociaciones. La norma es clara al respecto al decir que todos los ingresos brutos obtenidos por estos sujetos están gravados por el tributo independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad o hecho que lo genere. En cuanto a la alícuota, resulta de aplicación el artículo 205: no dejará de gravarse el ingreso bruto producido por un ramo o actividad por el hecho de que no haya sido previsto en forma expresa en el Código Fiscal, en la Ley Impositiva o en las disposiciones que en consecuencia se dicten. En estos supuestos se aplica la alícuota básica.

Etapa III Transmisión de los bienes fideicomitidos a los fideicomisarios

Esta última parte de la vida del contrato, consiste en la finalización de la ejecución de las gestiones del fiduciario, adjudicando a los fideicomisarios los bienes existentes, resultantes al cumplimiento del objeto o del plazo para el cual fue constituido el contrato. Éste, transmitirá el dominio pleno, ya no imperfecto de los bienes.

En lo abordado específicamente de la construcción y loteos, adjudicará a los fiduciantes beneficiarios, las unidades correspondientes según lo pactado en el contrato.

Se procede a mencionar brevemente a modo de repaso, análisis impositivo abordado en el acápite “Personalidad tributaria del Fideicomiso” aplicado exclusivamente a la transmisión de las unidades a los fiduciantes- beneficiarios y a los terceros que adquieran al fideicomiso los inmuebles.

El tratamiento tributario entendido por el Fisco nacional es el de venta en los términos del artículo 3 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y artículo 2 en la ley del Impuesto al Valor Agregado. donde en ambos gravámenes.

En lo particular del Impuesto al Valor agregado el perfeccionamiento del hecho imponible, en principio, es en el momento de otorgarse la escritura traslativa de dominio o la posesión del inmueble, lo que fuere anterior. Sin embargo, como se detalló anteriormente, en el caso de haberse abonado anticipos previamente que fijen precio, el hecho imponible, se fue perfeccionando en cada uno de los montos de los anticipos, considerando que el importe total correspondía a obras sobre inmueble propio (artículo 45 del decreto reglamentario). Al momento de la transmisión, debe calcularse qué proporción del valor del inmueble corresponde a obras sobre inmueble propio y, analizar si del total del débito fiscal, queda pendiente un remanente a perfeccionarse con la transferencia.

En cuanto a la alícuota a aplicar, el artículo 28 inciso c) de la ley, dispone una alícuota reducida (hoy 10.5%) para las obras sobre inmueble propio con destino a vivienda. Para el resto de los casos la alícuota que corresponde es la tasa general del 21%.

En el impuesto a las ganancias, queda configurada la transferencia en el momento de la emisión del boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere o de la posesión, aún si no se otorgó la escritura traslativa del dominio. En el caso de los “fideicomisos al costo”, AFIP tiene dicho, que *el fideicomiso ponderará si ha generado ganancias cuando valúe el inmueble construido conforme al Artículo 55 de la ley del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción, reservándose el Fisco la facultad de verificar si el valor de los bienes adjudicados son inferiores o no al “costo de construcción vigente en el mercado”*, pudiendo impugnar el valor conforme al artículo 18 inciso b) de la Ley 11683 (DICTAMEN 8/2010 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES-BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS, 2010)

En el Impuesto a los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe, el Fisco ha señalado, en el informe (API) 135/2010, que *"las transmisiones de la propiedad fiduciaria -tanto de fiduciante a fiduciario como de fiduciario a fiduciante al concluir el negocio- quedan excluidas del ámbito de aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos"*. Esto también fue ratificado luego el organismo recaudador mediante la emisión del informe (API) 365/2011.

En el gravamen a los sellos en la Provincia de Santa Fe, el artículo 230 inciso 42 del Código fiscal establece que los actos y contratos que instrumenten la adquisición de dominio y derechos reales de inmuebles para vivienda nueva, siempre que medie operaciones de crédito debidamente documentados para su construcción y adquisición, se encuentran exentos del impuesto a los sellos.

Para la definición de inmuebles nuevos destinados a vivienda, API a través del Dictamen 5/1998 aclaró que se entiende por vivienda aquel inmueble que constituye la residencia permanente de una persona o de un grupo familiar conviviente, y constituye un inmueble nuevo es aquél que haya sido construido por el vendedor y que no haya sido habitado hasta su primera venta.

Por otro lado, si no se realiza la operatoria mediante crédito debidamente documentado para la construcción y adquisición, o las unidades no se traten de viviendas nuevas, la adjudicación de unidades por parte del fideicomiso, importa un acto jurídico alcanzado al tratamiento general de transmisión de inmuebles a título oneroso, debiendo tributar para el período 2023, el importe fijo de \$2250 más el 2,5% sobre el excedente de \$100.000 (pesos cien mil).

Venta de las unidades adjudicadas por parte de los beneficiarios a terceros, una vez finalizado el contrato de Fideicomiso

Es probable que los nuevos titulares de los inmuebles, una vez finalizado el contrato de fideicomiso, realicen diferentes actividades con las unidades adjudicadas, entre ellas, la venta de dichos bienes. Esto tiene repercusión en los distintos gravámenes porque las administraciones tributarias, entienden que el contrato de fideicomiso fue utilizado como vehículo para la construcción y edificación, para luego el beneficiario lucrar con la enajenación del inmueble.

Para el impuesto al valor agregado, la configuración del hecho imponible ocurre cuando el elemento objetivo (en este caso obras sobre inmueble propio) es llevado a cabo

por el sujeto pasivo “empresa constructora” en los términos del artículo 4 de la ley inciso d. El criterio para definir empresa constructora es amplio, dado que el concepto es: cualquiera sea la forma jurídica que haya adoptado, y ya sea que construya directamente o a través de terceros. Es considerado sujeto pasivo entonces, aquel que realice la actividad mencionada (construcción) con el fin de obtener lucro con la ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

A su vez, el decreto reglamentario de la ley artículo 5, excluye del objeto del impuesto la venta de las obras sobre inmueble propio cuando hayan transcurrido 3 años desde la escritura traslativa de dominio o posesión, lo que fuere anterior; y el inmueble haya estado afectado a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis durante ese lapso.

En el caso Mariana López c/ DGI, donde la contribuyente había recibido de un contrato de fideicomiso dos departamentos, y en el mismo año de adjudicación, enajenó uno, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, entendió que aún habiendo mediado el fideicomiso, el mismo se utilizó vehicularmente para lograr la construcción y edificación para luego obtener un rédito con la venta del inmueble. Es decir, aplicando el principio de realidad económica, entendió que López Mariana configuraba para el Impuesto al Valor Agregado, la calidad de sujeto pasivo “empresa constructora”. (López Mariana c/DGI, 2013)

En el impuesto a las ganancias, en otra causa, Spanier Alberto Gabriel y otro. TFN, Sala A, 11/12/2007, donde dos directores de sociedades anónimas habían adquirido a valor de costo seis departamentos a las firmas para las cuales desempeñaban sus funciones, conforme lo exponían los boletos de compraventa; los habían enajenado posteriormente, en los períodos 1998 y 1999 computando dichos resultados como exentos por considerarlos excluidos de objetos por entenderlos como utilidades extraordinarias, no habituales y sin ser susceptibles de periodicidad, permanencia y habilitación de fuente. AFIP mediante la determinación de oficio expuso su criterio de que aún no habiendo sido declarada por los contribuyentes su actividad como empresa constructora, teniendo en cuenta la relación entre la dirección de sociedades anónimas de empresas de construcción y la compra y posterior venta de las unidades, existía para los resultados derivados, la periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente generadora de ganancias gravadas conforme el artículo 2 de la ley. El Tribunal Fiscal de la Nación dio la razón al fisco, aduciendo que

“Tratándose de la compraventa de inmuebles, la continuidad a que se ha hecho referencia no necesita ser diaria. Basta la existencia de un número de operaciones adecuado para la eficacia de la especulación en tales bienes, que supone la posibilidad del transcurso de algún tiempo entre la compra y la enajenación. “la continuidad debe ser analizada en función a los períodos relevantes y en el caso se realizaron cuatro y ocho durante el transcurso de dos años, lo que sumado a que la actividad declarada por los recurrentes -directores de sociedades anónimas dedicadas a la construcción- está íntimamente relacionada con la edificación y enajenación de inmuebles, y que la ganancia obtenida por estas operaciones de compraventa constituyeron la principal fuente de ingresos” (SPANIER ALBERTO GABRIEL Y OTRO, 2007)

En el impuesto a los ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe, el criterio de la Administración Provincial de Impuestos es verificar el encuadre o no de la venta de las unidades a terceros en el marco del artículo 177 del Código Fiscal, en especial tratándose de inmuebles adjudicados, la transferencia dentro de los dos años de recibido el bien por parte del fideicomiso.

En el dictamen 39/2018, en el marco de una consulta vinculante sobre la procedencia de la retención que efectuó el escribano interviniente al momento de la venta del inmueble que realizó la contribuyente luego de transcurridos dos años desde su adquisición, API constató que el departamento había sido incorporado en el patrimonio de la enajenante a raíz de un contrato de fideicomiso de construcción, con una prelación respecto de la posterior venta, mayor a los dos años exigidos por la norma para considerar a la venta de inmuebles gravada en el impuesto.

El fisco resolvió que no correspondía la retención sufrida y quedaba expedita la acción por parte de la contribuyente para repetir el impuesto ingresado. (Resolución 39/2018 API- Retención ingresos brutos por venta de inmueble- Consulta Vinculante, 2018)

En contrapunto podemos inferir que aún habiendo mediado contrato de fideicomiso, si la venta hubiera sido realizada dentro de los dos años de adjudicada la unidad, la misma se encuentra gravada en el impuesto a los ingresos brutos por estar incluida en el artículo 177 inciso c) del Código Fiscal.

En impuesto a los Sellos de la Provincia de Santa Fe, no caben dudas de que la venta de inmuebles adjudicados, se trata de un acto oneroso, instrumentado, y se encuentra alcanzado por el gravamen.

Regímenes fiscales de información

AFIP a través de la RG 3312/2012 dispuso dos regímenes de información aplicables al contrato de fideicomiso:

a) Uno anual a presentarse a fines de julio de cada año conforme a la terminación del CUIT del Fideicomiso. Los datos a suministrar son con el objeto de identificar a los beneficiarios finales del contrato, entendiendo como tales (a fines de este régimen) a las personas humanas que posean participación o que, por cualquier medio, ejerzan el *control directo o indirecto* del fideicomiso. Los fiduciantes, fiduciarios, fideicomisarios, beneficiarios, protectores y similares que actúen en fideicomisos del país y del exterior, cuando estos sean personas humanas, serán considerados también como beneficiarios finales.

Si el beneficiario final persona humana no participa directamente en el contrato, por ejemplo siendo el fiduciante beneficiario una sociedad comercial, debe informarse el primer nivel de participación en el fideicomiso; salvo que se trate de entidades del exterior, caso en el cual es obligatorio presentar toda la cadena de participación.

La obligación de la presentación en tiempo y forma del régimen recae sobre el fiduciario para los fideicomisos constituidos en el país; y, para los constituidos en el exterior (trustors/settlors o similares) para cualquier posición contractual residente en la Argentina.

Entre el detalle a suministrar para el caso de fideicomisos no financieros, según el anexo de la RG 3312/2012 se encuentran, además de los datos de todas las posiciones de la matriz fiduciaria: datos identificatorios del/de los bien/es y monto total por entregas de dinero o bienes realizados por los fiduciantes en el período a informar así como el total acumulado al final del período informado, valuados de acuerdo con el procedimiento de valuación dispuesto por la Ley de Impuesto a las Ganancias, fecha de cierre de ejercicio, total del activo, resultado contable, resultado impositivo, asignación de resultados, retenciones y pagos a cuenta a fiduciantes beneficiarios

b) A cargo del fiduciario para los fideicomisos constituidos en el país, el deber de proporcionar los datos dentro de los 10 (diez) días hábiles administrativos de formalizados (a través de actas, escritura pública, cancelación total o parcial, lo que ocurra primero) los siguientes hechos: Constitución inicial de fideicomisos, ingresos y egresos de fiduciantes y/o beneficiarios, que se produzcan con posterioridad al inicio; (de tratarse de fideicomisos financieros, deberá detallarse el resultado de la suscripción o colocación); transferencias o cesiones gratuitas u onerosas de participaciones o derechos en fideicomisos; entregas de bienes efectuadas a fideicomisos, con posterioridad a su constitución; modificaciones al contrato inicial; asignación de beneficios; y extinción de contratos de fideicomisos. Para los fideicomisos constituidos en el exterior, trustors/settlors o similares la obligación recaerá sobre cualquier posición contractual interviniente (fiduciante, beneficiario, fiduciario o fideicomisario) que revista la condición de residente argentino.

Para el caso de transferencias o cesiones de derechos, los cesionarios y cedentes deben informar también, dentro del mismo plazo respecto de dicha transmisión, la operación efectuada.

Ambos regímenes, son de cumplimiento obligatorio y su inobservancia es pasible de las sanciones por incumplimiento a los deberes formales de la ley N.º 11683 además que constituye requisito fundamental para las solicitudes de incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por AFIP; obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional.

Fideicomiso y certificado MyPyme:

Las leyes Nro 24.467 y sus modificatorias, entre ellas la Ley 25300, definieron a la pequeña y mediana empresa en nuestro país, delegando en la Autoridad de aplicación (hoy la Secretaria de la Pequeña y mediana empresa) la actualización de los parámetros para que todo aquel que ejerza el comercio, industria, prestación de servicios o profesión puedan inscribirse en el Registro respectivo en tanto cumplan los requisitos establecidos para cada año, a fines de acceder a los beneficios que pueden usufructuar las pequeñas y medianas empresas en Argentina.

Por otro lado, la Ley 27264 con carácter permanente estableció para las personas humanas, jurídicas y formas asociativas, en tanto encuadren como Pyme, beneficios impositivos entre los cuales se destacan : en el impuesto al valor agregado (posibilidad de diferimiento de tres meses del ingreso de la obligación tributaria) ; posibilidad de cómputo de pago a cuenta del Impuesto a las ganancias respecto de lo percibido en cuentas bancarias y billeteras virtuales, del impuesto al débito y crédito (Impuesto Ley 25413) ; exclusión del impuesto a la ganancia mínima presunta a partir del ejercicio 2017 (este gravamen fue derogado para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2019).

Cabe preguntarnos entonces si el contrato de fideicomiso puede solicitar la inscripción en el Registro y ser considerado Pyme. La resolución 220/2019 de la SEPYME , en su artículo 10, reconoce al fideicomiso como forma asociativa, requiriendo que, para que esta estructura jurídica pueda ser considerada Pyme, todos sus integrantes deben cumplir las mismas condiciones requeridas en dicha normativa y obtener el certificado, independientemente de la participación que tengan en el referido contrato.

La inscripción debe hacerse por única vez a través del servicio de AFIP “PYMES Solicitud de categorización y/o Beneficios”, y la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa efectuará la categorización anual que corresponda en función de la información fiscal que AFIP le proporcione.

Tasas municipales y el contrato de fideicomiso

El género tributario denominado “tasa” supone en su definición, la contraprestación por parte del Estado que la implementa, de un servicio en particular. Que si bien debe ser individualizado tanto el servicio público como el receptor del mismo, tal equivalencia no requiere ser estricta respecto del beneficiario o usuario del servicio, sino que

desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en el, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros). (Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad, 2012)

De esta manera procedemos al análisis de la situación respecto del contrato de fideicomiso frente a las tasas municipales.

En la definición de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, muchos códigos y ordenanzas tributarias municipales, incluyen al fideicomiso dentro de un encuadre genérico: “formas asociativas sin personalidad jurídica” o “patrimonio de afectación sin personería jurídica”. Esto conlleva a las diferentes posturas que detallamos en la personalidad tributaria del fideicomiso respecto al Impuesto al Valor Agregado, donde hay quienes sostienen que la no determinación expresa en la norma, importa una violación al principio de legalidad.

Por otro lado, la configuración objetiva del hecho imponible para la tasa: la recepción o puesta a disposición en miras del interés general, del servicio estatal, conlleva a la conclusión de que el fideicomiso, en tanto sea receptor o usuario potencial del servicio, deba el fiduciario, en carácter de responsable por deuda ajena, ingresar el gravamen municipal.

De esta manera si para el desarrollo de la actividad, por ejemplo, debe el fiduciario disponer un local comercial, la municipalidad del lugar será acreedora de la tasa por seguridad e higiene o derecho de registro e inspección, en tanto se cumplan las condiciones que establezca la ordenanza tributaria respectiva. Mismo el caso de la titularidad fiduciaria de inmuebles en el ejido urbano, donde será pasible de la Tasa General de Inmuebles o su análogo en las normativas municipales; y así podemos citar numerosos ejemplos en el mismo sentido, donde en cabeza del fideicomiso, recaen las tasas retributivas de servicios, correspondiendo al fiduciario su ingreso conforme las ordenanzas los establezcan.

Conclusiones de aplicación del fideicomiso en la actividad de la construcción

Una de las ventajas que a priori pueden destacarse del contrato de Fideicomiso, es la exigencia “minimalista” de requisitos estipulados en el Código Civil y Comercial. La amplitud que ello implica, posibilita una variedad de acciones que pueden vehiculizarse mediante esta modalidad contractual. La versatilidad del objeto teniendo en cuenta que todo tipo de bienes pueden ser fideicomitados, incluso las universalidades (excepto herencias futuras), permite la inmediata adaptabilidad de este instituto jurídico a las necesidades económicas de los intervinientes.

Por ello, es recomendable la labor conjunta de profesionales en el derecho y en las ciencias económicas, en principal, abogados y contadores, para la redacción del instrumento contractual, dado que será el que regirá toda la operatoria que deberá efectuar el fiduciario como administrador del patrimonio fideicomitado. La importancia del contrato es vital, el

contenido de las cláusulas delimitará o ampliará las facultades no sólo del fiduciario, sino también como hemos visto, la tarea de fiscalización individual o colectiva del resto de las posiciones internas.

En el plano estrictamente fiscal, los organismos tributarios consideran al fideicomiso, como contratos con personalidad impositiva, susceptibles de generar hechos impositivos alcanzados, ya que entienden al mismo como “vehículo” para el desarrollo de actividades subyacentes. El objeto del contrato y las relaciones que se despliegan entre las diferentes partes, constituyen el centro del análisis para su encuadre fiscal.

En el Impuesto a las Ganancias, la opción de la forma de tributación siempre que cumpla las condiciones de “fideicomiso transparente” y revistiendo los fiduciantes beneficiarios la condición de residentes argentinos, brinda un análisis que, dependiendo las particularidades de cada caso, conviene el ingreso del gravamen como entidad de capital del artículo 73 de la Ley o atribuir a los fiduciantes beneficiarios al totalidad del resultado impositivo, según la participación de cada uno en el contrato.

En lo referido a la construcción, en los “Fideicomisos al costo”, el criterio según dejó entrever el Fisco en los Dictámenes 8/2010 y 9/2010 posibilita que el precio de transferencia en aquellos contratos donde todos los adjudicatarios son los fiduciantes, sean los costos incurridos y no el precio en plaza. Como desventaja que se desprende de mencionados dictámenes, “el costo actualizado de construcción”, resulta un término ambiguo, muy amplio, que da lugar a dudas a la hora de merituar la facultad del fisco de impugnar el valor de venta consignado de los inmuebles adjudicados.

En el impuesto al valor agregado a nivel nacional y en el impuesto a los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe, es interesante resaltar el criterio diferente que aplican los diferentes fiscos a la hora de analizar las transferencias entre fiduciante- fiduciario y luego fiduciario a fiduciantes beneficiarios. AFIP desde los dictámenes 55/2005 y 18/2006, ha considerado a dichas transferencias como a título oneroso, encuadrándolos como venta frente a los tributos nacionales. Por otro lado, la Administración Provincial de Impuestos de Santa Fe, mediante los Informes 135/2010 y 365/2011, ha concluido que las transferencias fiduciarias tanto las que efectúan los fiduciantes al fiduciario como la adjudicación posterior de las unidades construidas a los fiduciantes beneficiarios, no cumplen con el objeto del impuesto a los ingresos brutos, ya que no se realizan a título oneroso, sino en fiducia o confianza.

En materia de Impuesto a los Sellos, la transmisión de inmuebles de fiduciante a fiduciario, no se encuentra alcanzada según el Fisco provincial, sino que es el contrato el que se considera instrumento a título oneroso, debiendo tributar sobre la base imponible: honorarios del fiduciario.

No puede dejar de mencionarse que el riesgo jurídico existente, con consecuencias monetarias, sean una desventaja para este instrumento. Es que el legislador, para los impuestos, ha dispuesto pocas normas al respecto, debiendo recurrirse a dictámenes que no son vinculantes a terceros y constituyen actos para uso interno de los fiscos o en respuesta a consultas vinculantes a las partes, para débilmente concluir lo que debería especificarse por ley cumpliendo así el principio constitucional de reserva de ley (“Nullu tributum sine lege”). Es el devenir histórico de la aplicación de criterios en diferentes casos puntuales, lo que termina resultando de utilización para el análisis tributario del contrato.

Por otro lado, el provecho lícito de la separación patrimonial, dispuesto por el Código Civil y Comercial, aún no siendo una persona jurídica, hace que el fideicomiso resulte una vía posible para los negocios, sabiendo que, salvo acción por fraude o ineficacia concursal del fiduciante, los acreedores particulares del resto de las posiciones internas de la matriz fiduciaria, no podrán agredir los bienes fideicomitidos.

Por último, el fideicomiso es un medio para un fin y no un fin en sí mismo. Esto es, siempre debe analizarse la actividad económica a estructurar en esta forma jurídica, sus características y naturaleza; la idoneidad del fiduciario para llevar adelante el encargo, y las ventajas que ofrece la versatilidad de este contrato, sin obviar los puntos que fueron abordados en este trabajo, los que deben meritarse a la hora de optar por esta figura.

Referencias

DICTAMEN DE ASESORÍA TÉCNICA 103/2001 (2001 de 11 de 30).

AFIP, D. d. (16 de 03 de 2006). AFIP- DAT DICTAMEN 18/2006. *IMPUESTOS VARIOS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADQUISICION DE TERRENO Y CONSTRUCCION DE EDIFICIO A AFECTAR AL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL. CONSULTA VINCULANTE. FIDEICOMISO "F.F. A.A. G.G. Y OTROS"*.

AFIP-DAT. (28 de 03 de 2003). DICTAMEN 19/2003.

- Balán, O. (Octubre de 2020). LOS FIDEICOMISOS COMO SUJETOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. *LOS FIDEICOMISOS COMO SUJETOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS*. Errepar. doi:EOLDC102280A
- Compagnucci de Caso, R. (2015). La cesión de derechos en el nuevo Código Civil y Comercial. En N. E. Sociale, *Número Extraordinario de Revistas Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. U.N.L.P 2015* (págs. 1-15). La Plata: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. U.N.L.P.
- CONSULTA VINCULANTE 38/2021-IVA-GANANCIAS-FIDEICOMISO-CONSTRUCCION DE VIVIENDAS AFIP, 38/2021 (AFIP 1 de Junio de 2021). Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000038_2021_06_01
- DECRETO 1230/1996. (1 de NOVIEMBRE de 1996). DECRETO 1230/1996. *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-ALICUOTA OBRAS PARA VIVIENDAS*. Capital Federal. Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DEC_C_001230_1996_10_30
- Di Paolo, H. (2 de Diciembre de 2019). *Las operaciones de venta de inmuebles frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe*. Obtenido de <https://www.cpcesfe2.org.ar/las-operaciones-de-venta-de-inmuebles-frente-al-impuesto-sobre-los-ingresos-brutos-en-la-provincia-de-santa-fe/>
- DICTAMEN 12/2012 AFIP, 12/2020 (AFIP 12 de 12 de 2012).
- DICTAMEN 13/1998. (9 de MARZO de 1998). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Obras sobre inmueble propio destinado a vivienda. Aplicación de alícuota reducida. Decretos Nros. 324/96 y 1230/96. *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Obras sobre inmueble propio destinado a vivienda. Aplicación de alícuota reducida. Decretos Nros. 324/96 y 1230/96*. Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_T_000013_1998_03_09
- DICTAMEN 55/2005, A.-D. (26 de 9 de 2005). DICTAMEN DAT-AFIP 55/2005. *IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES DE PERSONAS FISICAS Y SUCESIONES INDIVISAS - LEY Nº 23.905*.
- DICTAMEN 78/2008 IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA. IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO INMOBILIARIO. ALCANCES. RESOLUCION GENERAL Nº 2.139. RETENCION. FIDEICOMISO F.F., DICTAMEN 78/2008- AFIP (30 de Diciembre de 2008).
- DICTAMEN 8/2010 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES-BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS, DICTAMEN 8/2010 (AFIP 7 de SEPTIEMBRE de 2010). Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_K_000008_2010_09_07
- DICTAMEN 8/2010 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES-BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS, DICTAMEN 8/2010 (AFIP 7 de SEPTIEMBRE de 2010). Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_K_000008_2010_09_07
- DICTAMEN 8-2002, A.-D. (29 de 1 de 2002). DICTAMEN DE ASESORÍA LEGAL AFIP 8/2002.
- DICTAMEN 9/2007 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - RESOLUCION GENERAL Nº 3.026 (DGI). REGIMEN DE RETENCION. FIDEICOMISO NO FINANCIERO. TRANSFERENCIA DE UNIDAD FUNCIONAL, DICTAMEN 9/2007 AFIP (31 de ENERO de 2007).

DICTAMEN 9/2010 IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION.
ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS., DICTAMEN 9/2010 (AFIP-DI ALIR 13 de SEPTIEMBRE de 2010). Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_K_000009_2010_09_13

DICTAMEN AFIP 53/2003, DICTAMEN AFIP 53/2003 (Dir. de Asesoría Legal AFIP 11 de Septiembre de 2003). Obtenido de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_L_000059_2003_09_11

DICTAMEN AFIP 78/2005. (2005). Impuesto al Valor Agregado. Artículo 28, Inciso c) de la ley del gravamen. Alícuota reducida. Movimientos de suelos. "V.V." S.A. Consulta vinculante. *Impuesto al Valor Agregado. Artículo 28, Inciso c) de la ley del gravamen. Alícuota reducida. Movimientos de suelos. "V.V." S.A. Consulta vinculante.* Obtenido de <http://sil1.com.ar/soft/IMPOSITI/IVA/dictamen/D7805T.htm>

Favier Dubois , E. (2011). La contabilidad del fideicomiso y la insuficiencia del patrimonio fideicomitado. (Errepar, Ed.) *Errepar*, 176.

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO (18 de Junio de 2020).

Fideicomiso Santa Teresa c/ Dirección General Impositiva y otro s/ recurso directo de organismo externo (CSJN 27 de Agosto de 2020).

Frustagli , S., & Arias, M. (20 de Noviembre de 2014). *La cesión de posición contractual en el Código Civil y Comercial*. doi:AR/DOC/4196/2014

Gurrea, J. (Octubre de 2010). *ENCUADRE DEL FIDEICOMISO FINANCIERO EN LAS NORMAS DEL CONVENIO*. Obtenido de http://www.estudiosoler.com.ar/_2010/fid_fin_CM.pdf

Hayzus, J. R. (2000). *Fideicomiso*. Buenos Aires: Astrea.

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.
Transferencia de dominio a un fideicomiso. Consulta vinculante, DICTAMEN 17/2002 (1 de 28 de 2002).

IMPUESTOS VARIOS - REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RESOLUCION GENERAL N° 2.139 (AFIP). FIDEICOMISO INMOBILIARIO. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. TRATAMIENTO TRIBUTARIO, DICTAMEN 1/2014 AFIP (AFIP 7 de Febrero de 2014).

INFORME 165/2010 API, INFORME 165/2010 API (2010).

Jarach, D. (1969). *Curso de Derecho Tributario*.

Jurídica-API, D. G. (29 de 06 de 2011). Informe (API) 365/2011 .

LAMBER R.A Revista del Notariado N°891. (2008). La causa en la transmisión dominial. En Revista del Notariado N° 891.

Lisoprawski , S. (2019). Fideicomiso de Administración. Revocatoria de pleno derecho. *LA LEY*.

López Mariana c/DGI, Expediente 1602/2013 (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal 6 de Agosto de 2013).

LORENZETTI, R. L. (2021). *Tratado de los contratos Tomo II*. Rubinzal Culzoni.

- Martin Bilbao, A. F. (30 de 7 de 2015). Obtenido de <http://www.saij.gob.ar/facundo-martin-bilbao-aranda-contrato-fideicomiso-luz-nuevo-codigo-civil-comercial-dacf150449-2015-07-30/123456789-0abc-defg9440-51fcanirtcod?&o=0&f=Total%7CFecha%2F2015%2F07%7CEstado+de+Vigencia%5B5%2C1%5D%7CTema%2FDerecho+civil%5B>
- Messineo, F. (1952). *"Doctrina general del contrato" Tomo II*. Buenos Aires: Ed. Jurídicas Europa—América.
- Papa, R. G. (2019). *Fideicomiso para Abogados y Contadores*. Erreius.
- Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad (CJSN 9 de octubre de 2012).
- Resolución 39/2018 API- Retención ingresos brutos por venta de inmueble- Consulta Vinculante, Resolución 39/2018 API (ADMINSITRACIÓN PROVINCIAL DE IMPUESTOS SANTA FE 9 de Abril de 2018).
- RESOLUCIÓN 79/2018 API- SANTA FE (11 de JUNIO de 2018).
- RESOLUCIÓN 91/2016 API SANTA FE, RESOLUCIÓN 91/2016 (7 de Junio de 2016).
- RG AFIP 3077/2011. (13 de 04 de 2011). IMPUESTO A LAS GANANCIAS-PRESENTACION DE DECLARACION JURADA IMPOSITIVA-SOCIEDADES COMERCIALES. *IMPUESTO A LAS GANANCIAS-PRESENTACION DE DECLARACION JURADA IMPOSITIVA-SOCIEDADES COMERCIALES*. Argentina.
- Santamaría, G., & Gómez de la Lastra, M. (2019). *Fideicomiso Aspectos impositivos, contables y notariales. Aplicaciones prácticas en la economía real* (2da Edición ed.). Buenos Aires: Thomsom Reuters- LA LEY-.
- SOLICITUD DE EXENCIÓN IMPOSITIVA FIDEICOMISO AREA INDUSTRIAL, API DICTAMEN 291/2013 (18 de 12 de 2013).
- SPANIER ALBERTO GABRIEL Y OTRO, SPANIER ALBERTO GABRIEL Y OTRO C/AFIP. TFN (TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN 11 de Diciembre de 2007).