

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego

Autora: Gabriela Musarra

Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL FIDEICOMISO INMOBILIARIO EN TIERRA DEL FUEGO

Gabriela C. Musarra¹

SUMARIO:

I.- INTRODUCCIÓN. I.1.- Concepto y características del Fideicomiso. I.2.- Particularidades del Fideicomiso Inmobiliario. I.3.- El Fideicomiso como sujeto de derecho tributario. II.- TRATAMIENTO DEL FIDEICOMISO INMOBILIARIO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. III.- TRATAMIENTO DEL FIDEICOMISO EN EL IMPUESTO DE SELLOS. IV. COLOFÓN.

Desde hace varios años la figura del Fideicomiso ha sido adoptada para llevar a cabo emprendimientos inmobiliarios onerosos, siendo éste un uso distinto de aquel para el cual originariamente fue creada. Dada dicha importancia, en el presente trabajo sintetizaré el tratamiento impositivo del FIDEICOMISO INMOBILIARIO tanto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como en el Impuesto de Sellos conforme a la normativa local y comparada.

I.- INTRODUCCIÓN.

I.1.- Concepto y características del Fideicomiso.

El Fideicomiso es el contrato mediante el cual una persona (Fiduciante) transmite o se compromete a transmitir la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (Fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (Beneficiario) y a transmitirlo a otra parte (Fideicomisario) al cumplimiento del plazo pactado (no mayor a 30 años) o de la condición. Ello, de conformidad con lo establecido en el Artículo 1666, ss. y cc. del CCyCN.

¹ Gabriela Cinthia Musarra, abogada especialista en derecho tributario (Facultad de Derecho - UBA), Directora de Planificación y Técnica Tributaria de la Agencia de Recaudación Fuegoquina (AREF), profesora adjunta de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la UCES.

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

Tanto las personas físicas como las personas jurídicas pueden ser parte Fiduciante, Fiduciario, Beneficiario o Fideicomisario dentro de un Fideicomiso. La única limitación fijada por la norma radica en que el Fiduciario (administrador del Fideicomiso) no puede ser Fideicomisario, es decir que al finalizar el Fideicomiso no puede recibir los bienes fideicomitidos.

Al momento de constituirse el Fideicomiso, el Fiduciante transfiere al Fiduciario la propiedad fiduciaria de los bienes, es decir, que constituye el derecho real de dominio con duración acotada a la vigencia del Fideicomiso. Recién la propiedad será transmitida en forma plena al Fideicomisario cuando se extinga el Fideicomiso. En efecto, *“el dominio fiduciario no es perpetuo, en la medida que puede extinguirse por el cumplimiento de un plazo o una condición resolutoria, revocación, o por alguna otra causa de extinción del fideicomiso”*².

Vale aclarar que si bien el Fideicomiso parece compartir la naturaleza con el mandato, las realidades jurídicas que conllevan cada uno de estos institutos son completamente diferentes; dado que a) el fideicomiso es un acto traslativo de dominio, mientras que el mandato sólo implica una representación donde el mandatario realiza y ejecuta actos en nombre de su mandante y b) en el mandato los bienes son de propiedad del mandante, en tanto que en el fideicomiso los bienes pertenecen al fiduciario hasta que se produzca la causa para entregarlos a los fideicomisarios o se cumpla el plazo máximo de 30 años.

Una característica importante del Fideicomiso, es que la transferencia de dominio de la propiedad o de los bienes que el Fiduciante entrega al Fiduciario se efectúa a título de confianza; es por ello que una parte de la doctrina considera que la transferencia no es ni gratuita ni onerosa, sino *neutral*³. Ello, no obstante, no quita el carácter de oneroso al acto constitutivo ni al negocio o actividad que con él se procure.

2 MARGUEIRAT DE ABELLEYRA, Carolina María; “El Fideicomiso y sus Responsabilidades Tributarias”; PET 2010 (octubre-452).

3 CARIOTA FERRARA, Luigi, citado por Spota en su "Tratado de los Contratos I" (pág. 152/154); CÁRDENAS, KEMELMAJER DE CARLUCCI, LAVALLE COBO Y SMITH, “Código Civil Comentado, Anotado y Concordado”, T° 5, p. 730; LISOPRAWISKY, Silvio y KIPER, Claudio, "Tratado de Fideicomiso", Ed. Lexis Nexis, 2003, p. 153 y; Dictámenes AFIP-DGI: 103/2001 D.A.T., 17/2002 D.A.T. y 8/2004 D.A.T.

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

Según Mosset Iturraspe⁴, el fideicomiso no consiste en un negocio oneroso ni gratuito: *"la obligación del fiduciante no tiene por causa una contraprestación, ni se asume con intención de donar, ni admite una entrega anterior"*.⁵ Como negocio atípico y neutro, nada puede presumirse sobre la licitud de la transmisión y es necesario desentrañar la verdadera naturaleza a través de la causa fin que, en verdad, es la causa del contrato⁶.

I.2.- Particularidades del Fideicomiso Inmobiliario.

Los fideicomisos más usados en la Argentina en la actualidad son los financieros y aquellos cuyo activo subyacente es un inmueble. Estos últimos, generalmente se constituyen mediante la transferencia de dominio fiduciario de un terreno o de los fondos necesarios para la compra de un terreno, con la finalidad de construir un edificio de departamentos sujeto al régimen de propiedad horizontal (Ley Nacional 13.512). Se suele pactar en el contrato constitutivo que a la finalización de la obra se entregará a los fideicomisarios o a sus cesionarios las unidades funcionales resultantes de la edificación proyectada.

Los fiduciantes suelen ser al mismo tiempo beneficiarios y fideicomisarios, motivo por el cual asumen el compromiso de efectuar los aportes necesarios para la ejecución del emprendimiento inmobiliario a desarrollar para recibir a cambio al menos una de las unidades funcionales a construir.

Si bien a este tipo de fideicomiso se los suele llamar *"fideicomisos al costo"*, se acostumbra prever cláusulas vinculadas con los eventuales incumplimientos de los compromisos de aportes asumidos por los fiduciantes, tanto en lo que respecta a la procedencia de intereses moratorios y punitivos, como también al procedimiento de remoción y sustitución del fiduciante en mora. Ello denota el carácter oneroso de la

4 MOSSET ITURRASPE, J., "Negocios Fiduciarios", Vol. II, Buenos Aires, Ediar, 1974.

5 SANTAMARIA, Gilberto León, GÓMEZ DE LA LASTRA, Manuel C. y MONSERRAT ORTEGA, Andrea, "La Recaudación y los Fideicomisos Inmobiliarios"; La Ley, 2016-C, 1203.

6 LAMBER, R. A., "La causa en la transmisión dominial"; Revista del Notariado N° 891, 2008, págs. 69-98.

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

operación, sin importar lo que hayan convenido o pactado las partes.

En este tipo de contrato generalmente se pacta la posibilidad de que el Fiduciante, el Beneficiario y/o el Fideicomisario cedan los derechos y obligaciones que derivan del convenio a otros sujetos, con efectos a partir de la notificación fehaciente al Fiduciario, pasando el cesionario a ocupar el lugar que tenía el cedente en el Fideicomiso. También, fundado en la relación de “confianza” que relaciona al Fiduciante con el Fiduciario, se pueden prever cláusulas de remoción del Fiduciario en caso de incumplimientos o de obrar indebido.

Las etapas típicas en el desarrollo de un Fideicomiso Inmobiliario son:

- 1º) La celebración del contrato de fideicomiso por instrumento público o privado,
- 2º) La entrega de bienes en fiducia (escritura traslativa de dominio o aportes dinerarios),
- 3º) Desarrollo de las obras y/o demás actos u operaciones relacionadas con los bienes fideicomitados, con el objeto de obtener rédito (a distribuir a los beneficiarios) o cumplir con el objeto,
- 4º) La distribución de utilidades al beneficiario (si las hubiera) y,
- 5º) La transmisión de los bienes (producidos o remanentes) al/los fideicomisario/s a la finalización del plazo o del objeto del contrato.

I.3.- El Fideicomiso como sujeto de derecho tributario.

En la mayoría de los Códigos Fiscales de las Provincias de la República Argentina se incluye a los Fideicomisos como sujetos de derecho tributario, más precisamente, como contribuyentes y al Fiduciario, en virtud de su calidad de administrador de los bienes fideicomitados y encargado de alcanzar el objetivo del Fideicomiso, como sujeto responsable por deuda ajena.

En algunos casos, la norma enuncia directamente al Fideicomiso entre los demás sujetos, sin mayores referencias, tal como ocurre en el Código Fiscal de Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Ley 541 y modificatorias, Artículo 11), San Juan (Ley 151, Artículo 22), La Pampa (Ley 271, Artículo 22), Jujuy (Ley 5791/2013, Artículo 16) y Río Negro (Ley I-2686, Artículo 15).

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

Otros, reconocen la calidad de sujeto de *“los fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en el Código Civil y Comercial de la Nación...”* como el Código Fiscal de la Provincia de Santa Cruz (Ley 3486, Artículo 16), Córdoba (Ley 6006, Artículo 29) y Salta (Decreto-Ley 9/1975 modif., Artículo 19).

En idéntico sentido, aunque manteniendo una referencia normativa inadecuada, se encuentra el Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, A. e I.A.S. (Ley Provincial 1075, Artículo 42), Santa Fe (Ley 3486, Artículo 16) y Corrientes (Ley 3037, Artículo 18) que asignan carácter de contribuyente a *“los Fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la ley nacional N° 24.441”*.

Por otro lado, algunos Códigos Fiscales mantienen una concepción tradicional, como el de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10397, Artículo 19) donde se menciona como sujeto de derecho a los *“patrimonios afectados a un fin determinado”* entre otros sujetos (como las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración, consorcios, etc.) que conforme al derecho común no solían ser reconocidos como personas de existencia ideal. En esta línea se encuentran también el Código Fiscal de Formosa (Ley 1589, Artículo 11), Santiago del Estero (Ley 6792, Artículo 22), San Luis (Ley 151, Artículo 22), Misiones (Ley XXII-35, Artículo 21) y Mendoza (Ley 4362, Artículo 21).

Es dable aclarar que aun cuando la normativa considere como contribuyentes a los fideicomisos *“que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la Ley nacional 24.441”*, tal como lo menciona la citada Ley Provincial 1075 (B.O.P. 22/01/2016), en su Artículo 42 inciso 6), aplicable en esta jurisdicción, ello no obsta a considerar como tales a los Fideicomisos constituidos de conformidad con otras normas (tales como el Código Civil y Comercial de la Nación, Ley Nacional 26.994 y modif.).

Aún con la redacción del Código Fiscal anterior (Ley Provincial 439 y modif.) se entendía que los Fideicomisos eran contribuyentes, en cuanto la norma enunciaba a *“los patrimonios de afectación cuando sean considerados por las normas tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible”*. Para ello, habrá que tener en cuenta que la Ley Nacional N° 24.441 establecía en su Artículo 14 que *“Los bienes fideicomitados constituyen un patrimonio separado del patrimonio del*

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

fiduciario y del fiduciante...".

Asimismo, es dable recordar que en atención al principio de autonomía del derecho tributario, las normas específicas que regulan la materia pueden crear sujetos de derecho aun cuando las normas de derecho común no las prevean como tal. Y este es el caso de los Fideicomisos, por cuanto dicho instituto nació como un contrato y sin embargo se lo recepta como un sujeto de derecho autónomo, asimilable a una persona de existencia ideal.

De conformidad con las normas del Código Civil y Comercial de la Nación, el Fiduciario es el administrador del Fideicomiso, quien tiene a su cargo el deber de llevar a cabo el objeto principal del Fideicomiso. Y es en tal carácter que las normas tributarias locales le asignan la calidad de sujeto responsable por deuda ajena en cuanto está obligado al pago de los tributos al Fisco con los recursos que administra, conforme surge del inciso g) del Artículo 45 del Código Fiscal Unificado (Ley Provincial 1075 citada) y textos similares citados.

II.- TRATAMIENTO DEL FIDEICOMISO INMOBILIARIO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

Más allá del carácter de contribuyente que se le asigna a los Fideicomisos, es menester evaluar en cada caso en particular, si la actividad ejercida por el mismo queda subsumida en el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Artículo 183 del Código Fiscal Unificado (Ley Provincial 1075 y modif.)-, que prescribe: *"El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes".*

A los efectos de definir el tratamiento tributario que corresponde aplicar al Fideicomiso y así determinar si su actividad económica encuadra dentro del hecho

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

imponible y consecuentemente asignar base imponible, debe tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad que se lleva a cabo con el patrimonio fideicomitado, poniendo especial atención en la onerosidad, además de la habitualidad, y no en la prosecución de un fin de lucro.

La onerosidad supone una contraprestación (reciprocidad de prestaciones), mientras que lucro supone una ganancia esperada. Es indudable que el concepto de onerosidad es mucho más amplio que el concepto de lucro, dado que no se puede perseguir propósito de lucro con una actividad sin existir actos a título oneroso, pero sí pueden existir actos a título oneroso sin perseguirse propósito de lucro. Por tal motivo, como se verá más adelante, aún los fideicomisos denominados “al costo” se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Con respecto a la habitualidad, cuando el objeto del Fideicomiso consiste en la construcción de un edificio bajo el régimen de propiedad horizontal, la habitualidad resulta de la propia actividad pues trae consigo el fraccionamiento y la venta de inmuebles, que conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal local citado (Artículo 184), se presume habitual cuando no es realizada por personas físicas.

Una señal que permite identificar la onerosidad de la operación y la realidad económica que la moviliza, resulta en el común de los casos de la propia letra de los contratos. Como por ejemplo, cuando las partes pactan que quienes se incorporan con posterioridad a la conformación del Fideicomiso como Fiduciantes o Beneficiarios (adherentes, comúnmente denominados Fiduciantes Clase “B”) y realizan aportes dinerarios a cambio de una determinada unidad funcional o porción indivisa del inmueble, tienen derecho a la escrituración una vez finalizada la obra.

Del mismo modo, cuando las partes pactan que frente al incumplimiento de los aportes que el Fiduciante se compromete a hacer, el Fiduciario reciba un interés compensatorio y/o punitivo, existiendo la facultad de resolver el contrato respecto del deudor moroso y reemplazar al fiduciante por otro que suscriba el contrato de adhesión.

Cláusulas como estas permiten desentrañar que la intención que motiva a los fiduciantes y fideicomisarios es la de adquirir un inmueble constituyendo las sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, es decir que la operatoria tiene por

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

objeto la construcción y comercialización de un inmueble, lo cual ratifica la atribución del hecho imponible.

Vale aclarar que si bien en algunos casos el Fiduciario puede ser una empresa constructora que asume la obligación de llevar a cabo la obra, ello no implica que vaya a existir una doble imposición, por cuanto el Fideicomiso estará alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la venta y enajenación de inmuebles, mientras que el Fiduciario deberá tributar por los ingresos que obtenga por la locación de obra o ejercicio habitual de una actividad onerosa.

Va de suyo que la onerosidad o gratuidad del contrato de fideicomiso anteriormente expuesta no debe confundirse con la onerosidad que resulta del denominado “pacto de fiducia”, es decir, la retribución del fiduciario por su prestación de servicios. Dicha retribución estará sujeta al impuesto sobre los Ingresos Brutos en la medida que representa el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad en esta jurisdicción, independientemente del que deba tributar el Fideicomiso.

Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto, para definir la verdadera naturaleza económica de la actividad que realiza el Fideicomiso, se debe analizar, por un lado, si el fiduciante y el fideicomisario son personas distintas y, en tal caso, si el fideicomisario realiza o realizó alguna contraprestación para tener derecho a serlo. Debe analizarse la realidad subyacente de cada negocio en particular.

Puede darse el caso que el fiduciante y el fideicomisario sean la misma persona y que no haya ni aparezcan con posterioridad otros beneficiarios ni fideicomisarios. En este supuesto, el inmueble y los aportes dinerarios necesarios son efectuados por el fiduciante con el objeto de recibir al final de la obra un determinado inmueble. Se estará en consecuencia frente a un Fideicomiso que no persigue desapoderar en forma definitiva al Fiduciante de sus bienes, sino que busca proteger el patrimonio mientras se desarrolla la obra. Mientras se concrete realmente la transferencia de dominio de los bienes y el contrato de Fideicomiso sea pasado por ante el Registro Público correspondiente, se estará frente a un Fideicomiso y no frente a una locación de obra indebidamente documentada.

Otro supuesto sería que el fiduciante a cambio del terreno que entrega en fiducia, reciba una o varias unidades funcionales o inmuebles, mientras que el fiduciario

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

puede enajenar las restantes unidades funcionales para hacerse de los fondos necesarios para llevar a cabo la obra. En este supuesto, el fiduciante si bien dice entregar a título de confianza el inmueble donde se desarrollará la obra, está enajenando el inmueble por una contraprestación -los departamentos que construya el fiduciario (o quien éste contrate) en cumplimiento el objeto del Fideicomiso-, es decir que puede haber permuta. La gravabilidad de dicha permuta dependerá de la habitualidad y condición del sujeto. En este ejemplo, una vez más la realidad económica subyacente toma relevancia por sobre la figura jurídica utilizada. Al mismo tiempo, cuando el Fideicomiso (representado por el fiduciario) vende las unidades funcionales, está realizando otro hecho imponible (fraccionamiento y venta de inmuebles).

Dependiendo de los pormenores del caso, también cabría suponer que en el citado ejemplo -en el cual el bien entregado en fiducia, una vez cumplido el objeto del Fideicomiso, vuelve a los fiduciantes copropietarios-, en realidad los fiduciantes se han servido de la figura del Fideicomiso para la construcción del edificio en un inmueble propio; ergo, el hecho imponible “construcción de obra sobre inmueble propio” recae en cabeza de los fiduciantes, en tanto el Fideicomiso -más precisamente el fiduciario- operó como un tercero a través del cual se llevó adelante la obra.

En cambio, cuando existen varios fiduciantes-fideicomisarios, si no aportan todos lo mismo (ya sea, dinero o especie), cabe considerar que se trata de permutas y/o compraventas entre fiduciantes y fideicomisarios, todo realizado en el seno del patrimonio de afectación. Nuevamente, el análisis y estudio de la operación y los instrumentos es vital a los fines de determinar la realidad económica y su tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La situación anteriormente descrita se torna aún más obvia en el caso de Fideicomisos en los cuales el fideicomisario no es el fiduciante original (constituyente del Fideicomiso) y se compromete a realizar alguna contraprestación para adquirir tal carácter y recibir en consecuencia un inmueble, queda más que claro que se trata de una compraventa de inmueble. Esto adquiere relevancia cuando dicha compraventa se instrumenta como una adhesión al Fideicomiso ya existente donde el comprador pasa a denominarse Fiduciante Clase “B” o similar.

En este supuesto, tal como se adelantó, el Fideicomiso se constituye con la

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

finalidad de construir y vender viviendas. Se aprecia pues la existencia de un objeto oneroso, dado que los fiduciantes efectúan aportes con el objeto de recibir a la finalización de la obra una unidad funcional determinada como consecuencia de su carácter de beneficiarios y fideicomisarios.

Ergo, estos Fideicomisos deben tributar el impuesto por la actividad que desarrollan, considerando como ingresos alcanzados a los aportes realizados en función del compromiso convenido en el contrato de fideicomiso, como cuotas o entregas a cuenta del precio convenido.

Dicho de otro modo, en la medida que el Fideicomiso actúe como una empresa constructora o emprendimiento inmobiliario y los adjudicatarios sean terceros respecto de aquel, se configura el hecho imponible en cabeza del Fideicomiso, y en consecuencia tiene el deber de inscribirse y tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin necesidad de indagar si existe o no fin de lucro.

Claro está que si la figura del Fideicomiso se muestra injustificada - supuesto que se verificaría si la transferencia de dominio del fiduciante al fiduciario nunca se llega a concretar o formalizar por ante el Registro correspondiente-, entonces habrá que considerar que el hecho imponible (venta y fraccionamiento de tierras y/o construcción o locación de obra sobre inmueble propio) lo perfecciona directamente el titular del inmueble (supuesto fiduciante).

No siendo el Fideicomiso una figura societaria ni asociativa, no resulta necesario recurrir a la figura de fraude o abuso del derecho que conduce al “corrimiento del velo” a los fines de demostrar la realidad económica subyacente y determinar finalmente quien realiza el hecho imponible.

Dicho ello, una vez analizada y encuadrada la operatoria dentro del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, solo resta determinar en qué momento se produce dicho perfeccionamiento. Sólo la lectura de cada contrato podrá ayudar a resolver la incógnita; lo cual será objeto de análisis más adelante.

III.- TRATAMIENTO DEL FIDEICOMISO EN EL IMPUESTO DE SELLOS.

Si bien la redacción entre los diversos Códigos Fiscales locales puede

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

variar, teniendo en cuenta las pautas sentadas en la Ley Nacional 23.548 (Régimen de Coparticipación de Impuestos), en rasgos generales se prevé que el hecho imponible del Impuesto de Sellos se configura con la instrumentación de todo acto, contrato u operación de carácter oneroso, celebrado en la jurisdicción local respectiva o bien, fuera de ella o entre ausentes, cuando tiene efectos o se encuentra relacionada con la misma en los supuestos así contemplados específicamente.

En lo que aquí respecta, el Artículo 232 del Código Fiscal Unificado local (Ley Provincial 1075, modificado por la Ley Provincial 1145) establece: *“Estarán sujetos al Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, instrumentados; los contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen un interés efectuadas por las entidades financieras regidas por la Ley nacional 21.526 o la que en un futuro la reemplace, siempre que:*

a) se otorguen en jurisdicción de la Provincial de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico sur, así como también los otorgados fuera de ella, en los casos especialmente previstos en este Título; y

b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 242, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.”

Aún ante la falta de mención expresa y en virtud de las características reseñadas, en particular la onerosidad⁷ -que se desprende del negocio jurídico subyacente y el pacto de fiducia (retribución que el fiduciario recibirá por su labor como administrador)-, los Fiscos Provinciales consideran que el instrumento mediante el cual se constituye el Fideicomiso se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos.

Por su parte, la norma tributaria local incluye expresamente a los Contratos de Fideicomisos entre los supuestos específicamente alcanzados por el

⁷ C. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala 5ª, "BANCO FINANSUR S.A", 12/06/06. En este fallo, el Tribunal consideró que *"(...) los contratos son onerosos cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les son concedidas sino por una prestación que ella le ha hecho o que se obliga a hacerle (...)"*

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

Impuesto de Sellos (Art. 233 inciso e) lo cual descarta cualquier posible inquietud al respecto.

Tal como se adelantó, al momento de constituirse el Fideicomiso, la transmisión de los bienes del fiduciante al fiduciario no se realiza a título oneroso sino a título de confianza (transferencia de dominio fiduciario), aunque ello no necesariamente implica que la operación (negocio jurídico subyacente) sea gratuita.

Es por ello que algunos Códigos Fiscales Provinciales han receptado la tesis de que el instrumento público mediante el cual se concreta dicha transferencia de dominio fiduciario no se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos; ya sea, al especificar una base imponible en concreto, o bien, por vía de exención.

Tal es el caso del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que en su Artículo 461 (T.O. s/ Decreto N° 59/2018) establece: *“En los contratos de fideicomisos, el impuesto se aplicará exclusivamente sobre la retribución que perciba el fiduciario durante la vigencia del contrato. No están alcanzados por el impuesto los instrumentos por medio de los cuales se formalice la transferencia de bienes que realicen los fiduciantes a favor de los fiduciarios. Los actos, contratos y operaciones de disposición o administración que realice el fideicomiso quedarán sometidos al impuesto en la medida que concurren los extremos de gravabilidad establecidos en este título en cada caso”*. En idéntico sentido se encuentra redactado el Artículo 270 del Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, A. e I.A.S. citado.

Otros Códigos Fiscales, en cambio, optaron por eximir del Impuesto de Sellos a las transferencias de dominio fiduciario resultantes de los Contratos de Fideicomiso, a los efectos de evitar una doble imposición al constituirse el Fideicomiso y llevarse a cabo los actos de disposición que lo conforman. Véase al respecto el Código Fiscal de la Provincia de Córdoba (Ley 6006).

Ahora bien, lo que no resulta del todo claro y preciso en los diversos textos normativos aplicables en la materia y que ha generado consultas de los particulares o ajustes por parte de los Fiscos locales es el tratamiento que merecen frente al Impuesto de Sellos los instrumentos mediante los cuales terceras personas se incorporan al Fideicomiso con posterioridad a la creación y se comprometen a realizar alguna contraprestación, efectuar aportes dinerarios o en especie, con el objeto de obtener un

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

bien inmueble específico al finalizar la obra (ej. unidad funcional) y/o constituirse en fideicomisario o beneficiario de los bienes que conforman el Fideicomiso o el producido de aquellos.

En el común de los casos, dicha operación se suele concretar mediante un contrato denominado “Adhesión al Fideicomiso”, en el cual un sujeto se compromete al pago de una determinada suma de dinero (o en especie) y a cambio adquiere el carácter de fiduciante (generalmente distinguido como fiduciante “clase B” o similar) y fideicomisario o beneficiario, y con ello, el derecho a recibir una porción indivisa de los bienes que conforman el Fideicomiso o un bien determinado (ejemplo, una unidad funcional a la finalización de la obra).

Si bien la doctrina no es uniforme, al menos la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA⁸) ya ha sentado criterio y considera que en el citado ejemplo se está frente a una operación de compraventa de inmueble y como tal, alcanzada por el Impuesto de Sellos, por cuanto el adherente (comprador) no forma parte del contrato constitutivo al inicio del Fideicomiso -lo cual implica que no ha participado en el diseño del proyecto originario del negocio, ni en el encargo sustancial realizado al Fiduciario- y su aporte al Fideicomiso se efectúa como consecuencia de la adhesión a un régimen de cláusulas predispuestas con la finalidad de adquirir un bien inmueble.

Vale recordar que el Código Civil y Comercial de la Nación, en el Artículo 967, establece: *"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..."*. Por su parte, el Artículo 1123 del mismo ordenamiento jurídico dispone: *"Hay compraventa si una de las partes se obliga a transferir la propiedad de una cosa y la otra a pagar un precio en dinero"*.

Cuando el Contrato de Adhesión al Fideicomiso contiene cláusulas que denotan una operación de compraventa, resulta asimilable a un Boleto de Compraventa

8 Informe N° 11/2017 ARBA

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

(ya sea que se adopte la tesis contractual o pre-contractual⁹). En el común de los casos, prevén el compromiso de una de las partes de efectuar aportes por sumas equivalentes al valor del inmueble (precio) como contraprestación a la transferencia de la propiedad a la finalización de la obra, con el expreso compromiso de escriturar de ambas partes.

Esta similitud entre el boleto de compraventa y el contrato de adhesión al fideicomiso ha sido receptada por el Poder Judicial, en un caso en donde se admitió la acción de escrituración y entrega de la posesión intentada por quien adquirió unas unidades funcionales “*mediante un sistema de adhesión a un fideicomiso inmobiliario y abonó la totalidad del precio pactado*” (Cámara 4a de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Minas, de Paz y Tributaria de Mendoza; “Beral, Lidia Angélica c/ Sociedad Mutual del Colegio Farmacéutico de Mendoza s/ escrituración”, 31/07/2013; cita AR/JUR/39689/2013).

Dicho eso, resta por analizar el alcance del Impuesto de Sellos frente a los actos que instrumenten la transferencia de dominio desde el Fideicomiso y hacia los beneficiarios o fideicomisarios.

Teniendo en cuenta la naturaleza y el fin primordial del Fideicomiso, en principio, cuando el fiduciario transmite el dominio de los bienes fideicomitidos de regreso al fiduciante en virtud de su calidad de fideicomisario, tras haber cumplido con el objeto y/o vencido el plazo de vigencia, dicha operación no estará alcanzada por el Impuesto de Sellos en la medida que equivale al cumplimiento de una cláusula pactada en el Contrato de Fideicomiso. Es decir que es consecuencia directa de la ejecución del

9 Cfr. ANDORNO, Luis O. - MARCOLÍN DE ANDORNO, Marta, “Ley Nacional Registral Inmobiliaria 17.801. Comentada. Anotada”, 2ª ed., p. 66/67. Según la tesis contractual el boleto de compraventa inmobiliaria instrumenta el contrato de compraventa, en los términos del artículo 1323 del Código Civil, aun cuando no pueda reputarse título suficiente para la adquisición del dominio. Mientras que la *tesis pre-contractual* sostiene que el boleto de compraventa es un pre-contrato o promesa de venta por el cual las partes se obligan, en los términos de los artículos 1184, 1185 y 1187 del Código Civil, a otorgar con posterioridad el verdadero contrato de compraventa formalizado en una escritura pública.

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

contrato¹⁰.

Pero, tal como se ha expuesto, cuando la transferencia de dominio del fiduciario se efectúe hacia terceros que adquirieron su calidad de beneficiario o fideicomisario con posterioridad a la creación del Fideicomiso, a cambio de un aporte o contraprestación, dicha transferencia reúne todos los caracteres de un acto oneroso alcanzada por el Impuesto de Sellos. En este contexto, si el Contrato de Adhesión al Fideicomiso fue asimilado a un Boleto de Compraventa y tributó el Impuesto de Sellos (conforme la postura reseñada), entonces, cabría tomar dicho importe como pago a cuenta del Impuesto de Sellos que corresponda a la transferencia de dominio (escritura).

Del mismo modo, todo otro acto de disposición que lleve a cabo el fiduciario con los bienes fideicomitidos y/o sus frutos, estará alcanzado por el Impuesto de Sellos en cuanto reúna los caracteres propios del hecho imponible. Esto se encuentra así contemplado en la última parte del Artículo 270 de Código Fiscal local y su equivalente ya citado del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

IV.- COLOFÓN.

En resumen, el Fideicomiso es un contrato mediante el cual una persona (Fiduciante) transmite a otra (Fiduciario) la propiedad fiduciaria de bienes con el propósito de que trasmita el producido de los mismos a los beneficiarios y a la finalización del objeto o vencimiento del plazo de vigencia transmita los bienes al fideicomisario.

Si bien el Fideicomiso nace como un contrato, se le asignan efectos tributarios y se lo considera sujeto de derecho (contribuyente), en cuanto constituye un patrimonio de afectación separado del fiduciante y del fiduciario.

El Código Fiscal Unificado (Ley Provincial 1075 y modif.) vigente en esta

¹⁰ El artículo 241 del Código Fiscal Unificado (Ley Provincial 1075 y modif.) establece: “No abonarán nuevo impuesto los actos de aclaratoria, confirmación o ratificación de actos anteriores sujetos al tributo (...). Tampoco abonarán impuesto los documentos que se emitan en ejecución de cláusulas pactadas en un contrato anterior sujetos al tributo (...)”.

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

Provincia excluye expresamente de la calidad de sujeto a los Fideicomisos constituidos con fines de garantía, siguiendo el ejemplo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la actividad que desarrolle el Fideicomiso estará alcanzada en tanto y en cuanto configure el hecho imponible (ejercicio de una actividad habitual y a título oneroso). Si bien la transmisión de los bienes del fiduciante al fiduciario no se realiza a título oneroso sino a título de confianza (transferencia de dominio fiduciario), ello no necesariamente implica que el negocio jurídico subyacente sea gratuito.

La onerosidad estará dada por la existencia o intención de obtener ventajas como consecuencia de una contraprestación. Para ello, habrá que tener en cuenta la naturaleza económica de la actividad que realiza el Fideicomiso; a modo de ejemplo, si el fiduciante y el fideicomisario son personas distintas, si el fideicomisario realiza alguna contraprestación para tener derecho a serlo. Ello, sin perjuicio de los demás actos de disposición u operaciones que lleve a cabo.

La retribución del fiduciario por sus servicios (administración de los bienes fideicomitados, entre otros) estará sujeta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la medida que representa el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad en esta jurisdicción, independientemente de la actividad propia del Fideicomiso.

El Contrato de constitución de Fideicomiso se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos, en cuanto equivale a un acto jurídico oneroso instrumentado en la jurisdicción local. En lo que aquí respecta, de conformidad con el Artículo 232, inciso e) de la Ley Provincial N° 1075 y modif.

En atención a que los bienes que el fiduciante aporta para la conformación del Fideicomiso son transferidos al Fiduciario a título de confianza, los mismos no conforman la base imponible del Impuesto de Sellos que grava su conformación inicial.

La alícuota aplicable en la Provincia de Tierra del Fuego, A. e I.A.S. es del quince por mil (15%) sobre la retribución que pacten las partes a favor del fiduciario durante toda la vigencia del Fideicomiso (base imponible). En idéntico sentido y alcance, con una alícuota del uno por ciento (1%) se encuentran alcanzados los Fideicomisos constituidos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Si bien la Agencia de Recaudación Fueguina no ha emitido hasta el

Título: Tratamiento Tributario del Fideicomiso Inmobiliario en Tierra del Fuego
Autora: Gabriela Musarra
Publicado en: Revista Digital del Colegio Público de Abogados Ushuaia- N° 5- Año 2019

momento una opinión formal respecto al tratamiento en el Impuesto de Sellos de los Contratos de Adhesión; teniendo en cuenta que el último párrafo del Artículo 270 del Código Fiscal Unificado establece que los demás actos de disposición o administración que realice el Fideicomiso estarán sometidos al impuesto en la medida que concurren los extremos de gravabilidad, me atrevería a afirmar que serán alcanzadas dichas operaciones en cuanto representan operaciones de compraventa. En este caso, la alícuota aplicable será la general prevista en el Artículo 34 de la Ley Provincial 440 y modificatorias, del diez por mil (10%).

En caso de adoptarse este criterio de considerar que el Contrato de Adhesión a un Fideicomiso es asimilable -a los fines tributarios- a un Boleto de Compraventa, entonces el importe abonado por dicha operación debería ser computada como pago a cuenta del Impuesto de Sellos que corresponda abonar al momento de la transferencia de dominio a favor del comprador (escrituración).

En conclusión, teniendo en cuenta que el Contrato de Fideicomiso ha sido implementado para llevar a cabo un sinnúmero de operaciones en el mercado, debería tener un marco normativo regulatorio más específico o claro, de modo tal que las partes puedan cuantificar la incidencia de la tributación al inicio.