

INFORME Nº 077 - 06

Tema :

Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.
Fideicomiso Inmobiliario. Gravabilidad.

DIRECCION DE TECNICA TRIBUTARIA:

Vienen las presentes actuaciones a consulta a los efectos de que esta dependencia se sirva emitir opinión respecto de la situación que a seguir se expone:

I.- ANTECEDENTES

Se inicia el presente a raíz de la nota presentada por un administrador fiduciario, en la cual solicita a esta Dirección Provincial de Rentas que se le extienda un certificado de no percepción del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Ello con el argumento que el presente fideicomiso es de construcción al costo, y que no existe otra intención que la construcción de unidades funcionales a favor de los fiduciantes-beneficiarios.

Se remiten las presentes a esta dependencia consultando si corresponde proceder a la inscripción del fideicomiso como contribuyente en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, y si, por lo tanto, se encuentra alcanzado por los distintos regímenes de recaudación.

II.- TRATAMIENTO

En primer término, corresponde señalar que el artículo 1º de la Ley de Financiamiento de la Vivienda y la Construcción N° 24.441, establece que: *"Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario."*

En esta operatoria intervienen distintos sujetos, a saber:

1) Fiduciante o fideicomitente: es el titular de los bienes sujetos a fiducia.

2) Fiduciario: es aquel a quien se le transmite el dominio fiduciario y asume su administración.

3) Beneficiario: es el sujeto que percibirá las rentas o frutos de la administración.

4) Fideicomisario: es aquel a quien habrá de transmitirse los bienes a la cesación del fideicomiso y que puede o no coincidir con la persona del beneficiario o del fiduciante, pero nunca con la del fiduciario.

Por su parte, el artículo 14 de la citada ley establece que *"Los bienes fideicomitados constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante..."*.

Así, el fideicomiso constituye un patrimonio autónomo o patrimonio de afectación, distinto y diferenciado del patrimonio del fiduciante y del fiduciario. Se trata de un "sujeto" con especiales características que posee facultades que ejerce a través de un tercero (administrador fiduciario) y resulta ser cabeza de obligaciones.

Ahora bien, con respecto a la gravabilidad del instituto en análisis, esta dependencia se ha expedido mediante Informe 18/98, donde se expresó que el fideicomiso debe ser considerado sujeto pasivo de gravámenes, ya que no existe razón para sustraerlo o hacerlo carecer de una personalidad.

En orden a ello corresponde señalar, que el artículo 16 del Có-

digo Fiscal (t.o.2004 y modificatoria Ley 13.405) otorga carácter de sujetos pasivos de las obligaciones fiscales a "...*las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las sucesiones indivisas, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica, **los patrimonios destinados a un fin determinado**, las uniones transitorias de empresas, las agrupaciones de colaboración y demás consorcios y formas asociativas aun cuando no revistan el carácter de sujetos de derecho de conformidad a la legislación de fondo, que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria.*".

Asimismo, el artículo 18 del mismo cuerpo legal dispone: "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes... 2) Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de las personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; **como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado**, cuando unas y otras sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible...".

En el presente, de acuerdo a las copias del contrato de constitución del Fideicomiso obrante, el mismo se constituyó con el objeto de construir un complejo de departamentos destinados a vivienda. A tal fin, algunos fiduciantes aportaron el terreno donde se construiría el edificio, el proyecto, los derechos de construcción y una parte del dinero en la forma establecida en el anexo II del mismo; el resto de los fiduciantes se comprometió a aportar el dinero de acuerdo a lo dispuesto en el anexo I.

Asimismo, se designó al fiduciario, quien se obligó a desarrollar la obra edilicia aportando la administración, la dirección del proyecto, y demás obligaciones previstas en la cláusula séptima del contrato. Por su parte, en la cláusula décimo segunda se estableció la remuneración que percibiría el fiduciario, además del reembolso de todos los costos y gastos.

Con respecto a los beneficiarios, en la cláusula segunda del

contrato se prevé que serán los fiduciarios y los eventuales adquirentes a título oneroso de las unidades funcionales que no se adjudiquen a un fiduciario.

En la cláusula décimo quinta se establece la composición del patrimonio fiduciario, disponiendo que *“estará compuesto del siguiente modo: a) por el inmueble aportado por el fiduciario; b) por los créditos en dinero o bienes de diversa naturaleza gestionados por el administrador fiduciario; c) por las sumas de dinero o valores y bienes que ingresen los fiduciarios para ser aplicados a la obra; d) por las rentas que generen dichos bienes”*.

Entrando en el análisis del caso particular, debe dilucidarse si la actividad ejercida por el Fideicomiso queda comprendida en el hecho imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, que prescribe el artículo 156 del Código Fiscal (t.o.2004).

Dicho artículo establece que: *“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o 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 alcanzada con el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos...”*.

A criterio de esta dependencia, el encuadre del hecho imponible dado por la norma hace hincapié en la condición de onerosidad que presente la actividad, además de la habitualidad, y no en la prosecución de un fin de lucro (Informe 73/05).

Cabe señalar que el concepto de onerosidad es más amplio que el de lucro, y que el primero es el que conforma el hecho imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Sabido es que durante un lapso la ley fiscal delimitó el hecho generador del tributo en torno a las actividades realizadas en forma lucrativa o con fin de lucro. Luego a partir del año 1978, con la sanción del Decreto-ley 9006, se introdujo la actual redacción de la norma, la que -con una clara finalidad

de ampliar el ámbito de aplicación del gravamen- dispone que **la sola realización de una actividad onerosa genera la obligación fiscal.**

Una actividad es onerosa cuando “supone recíprocas prestaciones entre los que adquieren y transmiten” (conf. Diccionario de la Real Academia Española), o bien –en los términos del artículo 1139 del Código Civil “*cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle*”. Vale decir que esta calificación no requiere que en el ejercicio de la actividad esté presente la intención de obtener lucro, a ello cabe agregar que la norma aclara “*cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste*”.

En el caso en tratamiento, habida cuenta que el Fondo Fiduciario es un ente distinto de los fiduciantes, y que aquel se constituyó con la finalidad de construir y vender viviendas, se aprecia la existencia de una relación onerosa entre el mismo, los fiduciantes-beneficiarios y los eventuales adquirentes de unidades funcionales que no se adjudiquen a fiduciantes. Ello, toda vez que las partes se obligan a efectuarse prestaciones recíprocas.

Con respecto a la habitualidad, es dable señalar que el único objeto del Fondo Fiduciario, por el cual inicia y finaliza su existencia, es la construcción del edificio, por lo que puede sostenerse que hace profesión de la misma y por lo tanto adquiere el carácter de habitualidad (CSJN 211-1254).

De modo que ambas características –onerosidad y habitualidad– están presentes en su actividad, configurando los presupuestos del artículo 156 del Código Fiscal citado.

Así, el Fondo Fiduciario deberá tributar el impuesto por la actividad que desarrolla, en este supuesto construcción y venta de viviendas sobre inmueble propio. Se debe entender en este caso, que los ingresos brutos se devengan conforme lo establecido en el artículo 175 inciso a del Código Fiscal (t.o.2004), es decir, “*...desde el momento de la firma del boleto, de la posesión o escrituración, el que fuere anterior.*”.

Finalmente, corresponde aclarar que el encargado de realizar el ingreso del tributo y el cumplimiento del resto de las obligaciones impositivas, será el Fiduciario en los términos del artículo 18 del Código Fiscal (t.o.2004).

III.- CONCLUSIÓN

En virtud de lo expuesto, esta dependencia entiende que en el presente caso el Fideicomiso debe ser considerado sujeto pasivo del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, al encontrarse reunidos los requisitos que exige el artículo 156 del Código Fiscal (t.o.2004) para el nacimiento del hecho imponible.

Por tal motivo, corresponde su inscripción como contribuyente del impuesto, encontrándose alcanzado por los regímenes de recaudación previstos por el ordenamiento legal vigente.

Deberá tributar el impuesto por la actividad que desarrolla (construcción y venta de viviendas sobre inmueble propio), devengándose los ingresos conforme lo establece el artículo 175 inciso a) del citado código.

Debe tenerse presente que el encargado del cumplimiento de las obligaciones impositivas e ingreso del tributo será el Fiduciario, en los términos del artículo 18 del ordenamiento fiscal.