



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



El iva en el fideicomiso de construcción al costo: ¿consorcio en condominio o sociedad de hecho?

Ovejero, María

2007

Cita APA: Ovejero, M. (2007). El iva en el fideicomiso de construcción al costo : ¿consorcio en condominio o sociedad de hecho?.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES – CARRERA DE POSGRADO:
ESPECIALIZACION TRIBUTARIA**

CATALOGADO

Col. 1502/0333



EL IVA EN EL FIDEICOMISO DE CONSTRUCCIÓN AL COSTO

¿CONSORCIO EN CONDOMINIO O SOCIEDAD DE HECHO?

PREPARADO POR MARIA OVEJERO

15/6/2007

Dep. N. 2334, N. 234, H. 2226
Os
Trab. Posgr.

TRATAMIENTO FISCAL DEL FIDEICOMISO DE CONSTRUCCIÓN AL COSTO

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

INTRODUCCIÓN

TRATAMIENTO DIFERENCIAL DEL FIDEICOMISO DE CONSTRUCCIÓN AL COSTO

1. Descripción del problema.
2. Objetivo de la investigación.

CAPITULO I

BREVE RESEÑA DEL FIDEICOMISO

1. Concepto – Características.
2. Las partes del contrato.
3. Clases de Fideicomisos y formas.
4. La condición o el plazo.
5. Característica de la propiedad y del dominio fiduciario.
6. Efectos del dominio fiduciario: Unidad o pluralidad de patrimonios.
7. Conclusión.

CAPITULO II

TRANSFERENCIA DEL DOMINIO FIDUCIARIO

1. La transmisión de bienes del fiducante al fiduciario.
 - a) Transmisiones de dominio a título de confianza.
 - b) Transmisiones de dominio a título gratuito y liberalidades.
 - c) Transmisiones a título oneroso.
2. Transferencia de dominio a los beneficiarios o fideicomisarios.
3. La aplicación del principio de la realidad económica en el fideicomiso.
4. Conclusión.

CAPITULO III

EL FIDEICOMISO COMO SUJETO DE IMPUESTOS.-

1. La personalidad fiscal de los entes sin personería jurídica.
2. La personificación de los entes en la legislación tributaria argentina.
3. Características, contenido y límites de la personalidad fiscal de los entes.
4. El rol del principio de reserva legal en la designación de entes sin personalidad jurídica como contribuyentes.

5. El alcance de la capacidad tributaria de los entes no personificados en el impuesto al valor agregado.
6. El carácter de terceros entre los miembros y el ente.
7. Conclusión.

CAPITULO IV

EL FIN DE LUCRO EN LOS “ENTES ECONÓMICOS” COMO CONDICIÓN SUBJETIVA FRENTE AL IVA

1. El elemento subjetivo en el supuesto obra sobre inmueble propio.
2. El Ánimo de lucro.
3. El fin de lucro en entes que no persiguen tal finalidad.
4. El fin de lucro en el fideicomiso.
5. Conclusión.

CAPITULO V

EL CONDOMINIO DE CONSTRUCCIÓN EN LA LEY DEL IVA

1. El consorcio asimilado a condominio.
2. Los antecedentes del Condominio con anterioridad a su inclusión como sujetos en la Ley del IVA.
3. El devengamiento en el condominio.

CAPITULO VI

TRATAMIENTO FISCAL DEL FIDEICOMISO

1. El fideicomiso en la Ley del Iva.
2. Los fideicomisos de construcción bajo la forma consorcios. ¿Condominios o sociedad de hecho?
3. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes – beneficiarios.
4. Adjudicación de las unidades funcionales construidas, por parte del fideicomiso a los cesionarios de los fiduciantes y a terceros.
5. Conclusión.

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

INTRODUCCIÓN
**TRATAMIENTO DIFERENCIAL DEL FIDEICOMISO DE
CONSTRUCCIÓN AL COSTO**

La actividad económica que se ha definido como fideicomiso de construcción al costo fue desarrollada a través de la figura de Consorcios de propietarios en condominio antes de que fuera legislada la figura del fideicomiso.

Con motivo de las ventajas de instrumentar la operación bajo la forma de fideicomiso, dicha actividad cambió su ropaje jurídico y pareciera que ello ha sido suficiente para que haya variado sustancialmente el tratamiento aplicable en el IVA a la que otrora fuera la adjudicación a los consorcistas y hoy al fiduciante beneficiario.

Se contraponen posturas¹ según las cuales hay inexistencia de *ánimo de lucro* teniendo en cuenta que estos fideicomisos, prevén la administración al costo y estipulan que la finalización del contrato se produce con la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios (y no mediante su transferencia a terceros), atento a lo cual no se verificaría el requisito de onerosidad necesario para alcanzar con el gravamen a la adjudicación de las respectivas unidades.

Distinta posición es la del organismo recaudador² al expresar que el fideicomiso en cuanto sujeto pasivo del gravamen es 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. Y que es el fideicomiso quien transmite, a la finalización de las obras, el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o a los cesionarios revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso. Es oneroso toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función de su participación, aun cuando corresponde establecer, a los fines de verificar el nacimiento del sujeto “empresa constructora” si persigue fin de lucro con la operatoria de que se trata.

1 8º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Edicon- Trabajo de Autores – Dr. Fernando Marino – Pag.269
2 AFIP-DGI - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT) - Dictamen N° 16/2006 - 28 de Febrero de 2006.

1. Objetivo de la Investigación

Las posiciones descriptas sacan a la luz los principales puntos de disidencia. El objetivo del presente trabajo es detectar y analizar el origen de tan distantes interpretaciones para arribar así a las conclusiones pertinentes que permitan realizar recomendaciones.

La primera diferencia en las distintas interpretaciones radica en la identificación del sujeto pasible del impuesto al valor agregado, en el supuesto objetivo “obra sobre inmueble propio”. La discrepancia en el tratamiento a otorgar encuentra sustento en el “alcance otorgado a la subjetividad fiscal”.

Si bien ambas posturas aceptan la inclusión del fideicomiso como sujeto pasible del impuesto, las disidencias radican en el tratamiento a otorgar a la transferencia fiduciaria y en la posición en la que las distintas opiniones consideran se encuentra el fiduciante-beneficiario respecto del fideicomiso en su carácter de sujeto del impuesto.

El primer aspecto conflictivo a analizar se relaciona con la existencia o no de onerosidad en la transferencia fiduciaria. De acuerdo a la hipótesis sostenida por el fisco la transferencia se realiza a título oneroso,

“(…) toda vez que los fiduciantes beneficiarios abonan cuotas en función de su participación.”³, en referencia a los aportes a los que se obligan los fiduciantes. Esto lleva a preguntarse cuál sería entonces el precio de la operación. ¿Es “precio” el costo pagado por los fiduciantes para recibir cada unidad?

El segundo aspecto que se busca profundizar es la unicidad en la finalidad del ente y los fiduciantes que lleva a parte de la doctrina⁴ a sostener que en la adjudicación a los fiduciante “no existe transferencia a terceros” por entender que existe una unidad económica entre el fiduciante y el fideicomiso. Diferente es la tesis sostenida por el fisco⁵ al interpretar que, por su carácter de sujeto pasivo del impuesto, el fideicomiso es

3 Afip-Dgi - Dirección De Asesoría DAT 16/2006 -28 de Febrero de 2006.

4 Dr. Gabriel A. Calcagno - 8º Simposio Sobre Legislación Tributaria Argentina Edicon – Fideicomiso: Aspectos Tributarios –Pag.135-: A los efectos de intentar dar respuesta al interrogante planteado, teniendo en cuenta que estos fideicomisos, como ya hemos mencionado, prevén usualmente que la modalidad constructiva elegida refiera a la administración al costo y estipulan que la finalización del contrato se produce con la adjudicación de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios (y no mediante su transferencia a terceros), puede interpretarse que no se verificaría el requisito de onerosidad necesario par alcanzar con el gravamen a la adjudicación de las respectivas unidades. Adicionalmente, cabe señalar que en los casos de condominios de construcción, las autoridades fiscales han señalado que “Si el consorcio propietario de un terreno donde se construyó un edificio, puede asimilarse a un condominio, el hecho imponible previsto por el artículo 3º inciso b) de la LEY N° de la materia, se configura, cuando cada condómino efectúa la venta a un tercero de la unidad que le fuera oportunamente adjudicada.”. La cita del Dr. Calcagno hace referencia al Dictamen 47/83.

5 Afip-Dgi - Dirección De Asesoría (DAT) - Dictamen N° 16/2006 - 28 de Febrero de 2006.

una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante a quienes considera terceros en la operación, y que persigue fin de lucro según surge de la operatoria prevista en el encargo al fiduciario.

De acuerdo al derecho privado, el fiduciante es una de las partes en la relación jurídica junto con el fiduciario y no un tercero, como resultan el beneficiario y fideicomisario, según se analizará en el capítulo correspondiente.

La pregunta que corresponde responder es si el derecho tributario, al asignarle la condición subjetiva frente al tributo al fondo patrimonial, modifica las relaciones jurídicas establecidas por el derecho privado. ¿Es factible que, por imperio de la autonomía del derecho tributario, se modifiquen las relaciones jurídicas entre las partes establecidas por Ley N° 24.441? No existen dudas de que el fideicomiso es sujeto de las obligaciones fiscales que se deriven de las operaciones que el fondo realice, pero, ¿significa esto que también puede resultar como parte en un contrato de compraventa frente a los fiduciantes, o asimilar la operación de adjudicación de las unidades a la disolución en sociedades? Para responder a este interrogante se analizará el alcance otorgado por nuestra legislación a la autonomía del derecho tributario.

Otro aspecto que dificulta la interpretación es la atribución de una finalidad propia, distinta a la de sus integrantes en los entes sin personalidad jurídica, necesaria a efectos de identificar la existencia del sujeto “empresa constructora” en el IVA.

Por último resta analizar si suponiendo idéntica operación económica, resulta acorde al tratamiento estipulado por la Ley del IVA extrapolar el tratamiento otorgado a las adjudicaciones en el Consorcio de construcción en Condominio a las adjudicaciones que tienen lugar según el objeto del contrato de fideicomiso.

Todas las cuestiones antes expresadas serán aclaradas a lo largo del presente trabajo, tratando de arribar a conclusiones lo más concretas posibles, en virtud de la elaboración de los diferentes enfoques que existen sobre el tema.

CAPITULO I

BREVE RESEÑA DEL FIDEICOMISO

1. Concepto – Características

El fideicomiso es un contrato tipificado en la Argentina a través de la Ley N° 24.441. Dispone su Artículo 1° 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.”

Oswaldo Soler define el fideicomiso como:

“(…) el negocio mediante el cual una persona trasmite la propiedad de ciertos bienes con el objeto de que sean destinados a cumplir un fin determinado. En esta conceptualización genérica se destacan dos aspectos claramente definidos. Uno, la transferencia de la propiedad del bien; otro, un mandato en confianza.

*El fideicomiso no constituye un fin en si mismo, sino, en verdad, un vehículo apto para dotar de mayor seguridad jurídica a un determinado negocio. El adquirente es el receptor de ciertos bienes, los que se mantienen separados del patrimonio de los demás sujetos que participan en el negocio y del suyo propio. La propiedad que aquél ostenta desde el punto de vista jurídico carece de contenido económico, pues éste le pertenece al beneficiario o bien al fideicomisario, que puede ser el propio transmitente (fiduciante)”.*⁶

Para Fernández Raymundo y Gómez Leo⁷ la concepción moderna de negocio fiduciario se ha inspirado en el pacto de fiducia romano, y por ello encuentra su rasgo propio y tipificante en la esencia de aquella figura: el elemento *confianza*; y su especial estructura técnica, en el desdoblamiento: negocio real de transferencia y negocio obligacional negativo o pactum fiducia.

“Se trata de una figura autónoma por medio de la cual una persona (fiduciante) transmite un derecho a otra (fiduciario) confiando en que este último ejercerá el derecho de acuerdo con la finalidad acordada y que lo restituirá o entregará a un tercero una vez que la misma sea alcanzada. En tal sentido, se ha destacado que en el caso del negocio fiduciario, se está en presencia del traspaso (efectivo) de un derecho de una persona (fiduciante) a otra (fiduciario), habiendo acordado que tal traspaso debe servir para determinados fines.”

6 Soler, Oswaldo, CARRICA, Enrique y otros, Fideicomiso, sus aspectos jurídicos y tributarios, 2000.

En: <http://www.soler.com.ar/especiales/fid002.htm>

7 FERNANDEZ RAYMUNDO, L Y GÓMEZ LEO, Oswaldo, Tratado Teórico Práctico De Derecho Comercial, Buenos Aires: Desalma, 2004.

La transferencia de la propiedad a título de confianza es la esencia de la figura según sostiene Damini, Mariana V.⁸

2. Las partes del contrato

La partes del contrato de fideicomiso son dos: el Fiduciante (o Fideicomitente o instituyente o constituyente), que es la persona que transmite los bienes y el Fiduciario (o Fideicomitado), que es quien recibe -adquiere- los bienes en propiedad fiduciaria.

Existen en la figura legal otras dos personas como terceros interesados: el Beneficiario, quien percibe los beneficios que produzca el ejercicio de la propiedad fiduciaria por el Fiduciario y el Fideicomisario, que es el destinatario final de los bienes fideicomitados.

Estos últimos no son partes del contrato; sus respectivas posiciones jurídicas quedan amparadas por las estipulaciones a favor de terceros del Artículo 504 del Código Civil⁹

3. Clases de Fideicomisos y Formas

La Ley N° 24.441 distingue únicamente dos tipos: el fideicomiso financiero y el no financiero, pero veremos a continuación que existen distintas clasificaciones:

Según la doctrina civilista los fideicomisos pueden ser: de administración, de inversión, de garantía y mixtos.

Según el Informe N° 28 de la Comisión de Estudios sobre Contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, emitido en agosto de 1997: la clasificación los distingue entre: traslativo de dominio, de seguro, testamentario, de garantía, de administración o de inversión, financiero e inmobiliario.

Según las Formas los contratos se clasifican en:

- Gratuitos¹⁰
- Onerosos

Normalmente el contrato es *oneroso* en el sentido que el fiduciario no necesariamente actuará en forma gratuita o *ad honorem*, sino percibiendo una

8 Citado por Fernando Marino 8° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Edicon – Fideicomiso: Aspectos Tributarios – Pág. 269

9 El texto del Código Civil señala: Art.504.- “Si en la obligación se hubiere estipulado alguna ventaja en favor de un tercero, éste podrá exigir el cumplimiento de la obligación, si la hubiese aceptado y hécholo saber al obligado antes de ser revocada.”

10 Soler, Osvaldo H., óp. cit.

retribución a cargo del fideicomiso. No cabe pues confundir este carácter de *onerosidad* con las cualidades del fideicomiso en sí.

4. La Condición o El Plazo:

El fideicomiso ha de estar sujeto a limitación temporal, la cual puede ser cierta, cuando se estipula un plazo resolutorio, o incierta, cuando está sujeto a una condición.

Recordemos en tal sentido, que, según el artículo 528 del Código Civil argentino, la condición es un acontecimiento incierto y futuro que puede o no llegar, en tanto que si se refiere a un acontecimiento que sucederá ciertamente, no será una verdadera condición, sino que sólo diferirá la exigibilidad de la obligación.

La Ley N° 24.441, en su artículo 4°, inciso c), prevé que la duración máxima no podrá exceder de los 30 años desde su constitución, salvo que el beneficiario fuere un incapaz, en cuyo caso podrá durar hasta su muerte o el cese de su incapacidad

5. Característica de la Propiedad y del dominio Fiduciario:

Las siguientes disposiciones surgen de la Ley N° 24.441 respecto de la propiedad fiduciaria:

*-Habrà fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario),...*¹¹

*-Sobre los bienes fideicomitados se constituye una propiedad fiduciaria que se rige por lo dispuesto en el título VII del libro III del Código Civil y las disposiciones de la presente Ley cuando se trate de cosas, o las que correspondieren a la naturaleza de los bienes cuando éstos no sean cosas.*¹²

*-El carácter fiduciario del dominio tendrá efecto frente a terceros desde el momento en que se cumplan las formalidades exigibles de acuerdo a la naturaleza de los bienes respectivos*¹³.

-Cuando se trate de bienes registrables, los registros correspondientes deberán tomar razón de la transferencia fiduciaria de la propiedad a nombre del fiduciario. Cuando así resulte del contrato, el fiduciario adquirirá la propiedad fiduciaria de otros bienes que adquiera con los frutos de los bienes fideicomitados o con el producto de

11 Artículo 1° LEY N° N° 24.441

12 Artículo 11 LEY N° N° 24.441

13 Artículo 12 LEY N° N° 24.441

actos de disposición sobre los mismos, dejándose constancia de ello en el acto de adquisición y en los registros pertinentes¹⁴.

Sustituyese el artículo 2662 del Código Civil por el siguiente:

“Artículo 2662: Dominio fiduciario es el que se adquiere con razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley¹⁵.”

Lo adquirido por el fiduciario lo califica la Ley como Propiedad fiduciaria, quedando entendido que ella será *Dominio fiduciario* si se trata de cosas (muebles o inmuebles), como lo llama el Artículo N° 2662 del Código Civil, y *Propiedad fiduciaria*, propiamente dicha, si recae sobre objetos inmateriales o incorporeales susceptibles de valor (créditos, derechos intelectuales, marcas de fábrica y *derechos* en general).

El Código Civil, con las reformas de la Ley N° 24.441 trata un derecho real de dominio, denominándolo *fiduciario*. Dicha transferencia de dominio *fiduciario*, aparta los bienes así fideicomitidos de los que poseía o posee el fiduciante, y tales bienes no pasan al dominio pleno y absoluto del fiduciario, por lo que los riesgos patrimoniales inherentes a fiduciante y fiduciario no afectarán a los incorporados al fideicomiso.

Destacan Frolich y Andrade¹⁶, entre las falencias de fondo más notorias que pueden encontrarse en la legislación del fideicomiso:

“se mantiene la vigencia de la propiedad fiduciaria del artículo 2662 del Código Civil, y paralelamente, se sostiene que los bienes fideicomitidos no integran el patrimonio del fiduciario;”

Esta distinción entre propiedad y dominio ha sido señalada por Zepeda¹⁷:

“la naturaleza jurídica y las consecuencias de la afectación fiduciaria, han sido materia de prolongado debate... En mi opinión, el problema puede fácilmente resolverse si se separan dos conceptos que tradicionalmente han venido siendo manejados de manera unida por la doctrina y por la legislación... el concepto de propiedad del diverso concepto de dominio.”

“La propiedad no es otra cosa que la adscripción de un bien al patrimonio de una persona. Por su lado, el dominio consiste en el título en virtud del cual una persona, física o moral, puede disponer de ciertos bienes, ora que estén en su patrimonio, ora que se hallen fuera de él...”

14 Artículo 13 LEY N° N° 24.441

15 Artículo 7319/05/2007 LEY N° 24.441

16 FRÖHLICH, Juan R. - ANDRADE, Jorge A. - Doctrina Tributaria ERREPAR - D.T.E. XVI - Mayo 1996.

17 Citado por Frolich y Andrade.

Profundizando el concepto, se entiende por Dominio fiduciario: aquel que adquirido en un fideicomiso singular, está subordinado a durar solamente hasta el cumplimiento de una condición resolutive, o hasta el vencimiento de un plazo resolutive, para el efecto de restituir la cosa a un tercero.

6. Efectos del “Dominio fiduciario”. Unidad o pluralidad de patrimonios

Uno de los problemas más complejos que se suscita en torno al fideicomiso, es el tipo de vínculo jurídico que existe entre el fiduciario y los bienes sujetos al fideicomiso

Las referencias a este tema, según dispone la Ley N° 24.441 son las siguientes:

*“Los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante.....”*¹⁸

*“El contrato no podrá dispensar al fiduciario de la obligación de rendir cuentas,....., ni de la prohibición de adquirir para sí los bienes fideicomitidos”*¹⁹

Destacan los autores Frolich y Andrade²⁰ que se establece así una aparente excepción al principio de unicidad e indivisibilidad del patrimonio previsto en el artículo 1.312 del Código Civil argentino, pero sin derogar o modificar en forma especial a éste.

Según lo dispuesto por Ley N° 24.441 “los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y fiduciante” y como afirma en el Artículo 15° “están exentos de la acción de los acreedores tanto del fiduciario como del fiduciante, salvo fraude.”

Resalta el Dr. Fernando Marino²¹ que se consagra el principio de “separación patrimonial” en virtud del cual, los bienes objeto de un contrato de fideicomiso constituyen un “patrimonio autónomo” afectado al cumplimiento de los fines tenidos en mira al constituir un encargo fiduciario.

Malumián, Nicolás, Diplotti, Adrián y Gutiérrez, Pablo²² definen el fideicomiso contractual (por oposición al testamentario) como “un patrimonio de afectación creado

18 Artículo 14 LEY N° 24.441

19 Artículo 7° LEY N° 24.441

20 Óp. Citado

21 Fernando Marino - 8° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Edicon – Fideicomiso: Aspectos Tributarios – Pág. 269

22 Citado por Fernando Marino - 8° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina op.cit.

por un contrato que permite afectar un bien o conjunto de bienes al cumplimiento de un destino cierto y por un tiempo limitado”²³.

Según destaca Favier Dubois²⁴ al definir los efectos del fideicomiso “la propiedad se ejerce en interés de terceros”.

Como preámbulo corresponde explicar que la propiedad, y no sólo la inmobiliaria, se compone de tres elementos que juntos le dan la propiedad plena, y que a saber son el IUS UTENDI, IUS FRUENDI, y IUS ABUTENDI, que traducido del latín al español, significan, derecho de uso, derecho de goce, y derecho de disposición, respectivamente.

El dominio fiduciario no sólo es imperfecto por estar sometido a un límite temporal y por carecer de plenitud (no tiene Ius Fruendi y puede o no tener Ius Abutendi), sino que además se encuentra sujeto a las limitaciones expresas emergentes del contrato. Está destinado a cumplir un determinado fin.

Señala Zepeda²⁵ respecto de lo dispuesto por el artículo N° 14 que:

“... en el fideicomiso observamos este interesante fenómeno: el fideicomitente, al afectar bienes o derechos en fideicomiso, los separa de su patrimonio, de suerte que deja de ser propietario de ellos. La fiduciaria, por su parte, no adquiere la propiedad de esos bienes, según puede concluirse de diversas disposiciones legislativas y de la conceptualización doctrinaria de la institución. Así sucede, por tanto, que la institución fiduciaria no puede incluir los bienes fideicomitados en su contabilidad, ni considerarlos entre sus activos, sino debe llevar una contabilidad separada por cada fideicomiso que se constituya...

“... tampoco se transfiere esa propiedad al fideicomisario sino hasta el momento en que, en cumplimiento del fideicomiso, la fiduciaria otorga las escrituras traslativas de propiedad o la facturación que acredite la enajenación de muebles... el problema de la adscripción de los bienes fideicomitados ha quedado resuelto satisfactoriamente con la idea del patrimonio autónomo o de afectación: La propiedad, durante el fideicomiso, no corresponde a ente jurídico alguno en particular, puesto que los bienes de que se trata no están incorporados en un patrimonio específico.

“Pero de lo anterior no se sigue que no exista una persona que pueda defender, administrar y disponer de los bienes. Tal es la institución fiduciaria, precisamente porque, por virtud de la afectación adquiere el título de administración o de disposición, el título de dominio.”

¿Qué efectos o importancia tiene el hecho de que la transferencia del dominio al fiduciario, constituyendo un fideicomiso, sea perfecta o imperfecta? La importancia radica en el tratamiento fiscal a dispensar a la transferencia de bienes que poseen un dominio imperfecto.

23 Citado por Fernando Marino. 8° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina óp. cit.

24 8° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Edicon – Fideicomiso: Aspectos Tributarios. Pág. 139

25 Citado por Frollich y Andrade.

El organismo fiscal se pronunció, en materia de fideicomiso, considerando únicamente como transferencia onerosa del dominio al *perfecto*. Pues bien, el Tribunal Fiscal de la Nación en varios casos, con motivo de la aplicabilidad del impuesto de sellos, justificó la incidencia de este gravamen aún en el caso de transmisión del dominio imperfecto²⁶.

7. Conclusión

Entre las falencias en la legislación del fideicomiso se destaca que se mantiene la vigencia de la propiedad fiduciaria del artículo 2662 del Código Civil, y paralelamente, se sostiene que los bienes fideicomitidos no integran el patrimonio del fiduciario.

Este problema en nuestra legislación se salva observando la claridad legislativa con la que se resolvió esta cuestión en el Código Civil de Québec el cual dispone lo siguiente:

Art. 1260 - El fideicomiso es la consecuencia de un acto por el cual una persona, el constituyente, transfiere de su patrimonio a otro patrimonio que él constituye, bienes afectados a una finalidad particular, y que un fiduciario se obliga, por el hecho de aceptarlo, a guardar y a administrar.

Art. 1261 - El patrimonio fiduciario, formado por los bienes transferidos en fideicomiso, constituye un patrimonio de afectación autónomo y distinto del patrimonio del constituyente, del fiduciario o del beneficiario, sobre el cual ninguno de ellos tiene un derecho real.

Muchas discusiones se evitarían con una legislación que deje menos cuestiones libradas a la interpretación de los distintos interesados en su aplicación.

Surge claro que la transferencia no convierte en propietario al fiduciario quien solo debe guardar y administrar lo que se le entrega.

Veremos a continuación cuantos problemas ahorraría esta forma legislativa.

26 TFN -Sala B - 18/8/2004, Banco Finansur
Sala A - 17/3/2004, Banco Hipotecario
Sala B - 15/11/2002, Spanier, Jorge E.
Sala A - 8/4/2002, Grupo República SA
Tachella Costa, Alejandro; - T. 2003-A - N° 5 - pág. 91

CAPITULO II

TRANSFERENCIA DEL DOMINIO FIDUCIARIO.-

1. Transferencia del Dominio Fiduciario:

Como se ha visto en el capítulo anterior, el principal efecto del fideicomiso es la creación de un patrimonio especial, independiente y diferenciado del patrimonio propio del fiduciario y de otros patrimonios recibidos en fideicomiso.

Este patrimonio autónomo se compone con las cosas o bienes que el fiduciario recibe según las disposiciones del artículo 1º y 13º de la Ley N° 24.441, los que disponen lo siguiente:

“... cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de de bienes determinados a otra (fiduciario)” (Art. 1º)

“Cuando así resulte del contrato, el fiduciario adquirirá la propiedad fiduciaria de otros bienes que adquiera con los frutos de los bienes fideicomitados o con el producto de actos de disposición sobre los mismos, dejándose constancia de ello en el acto de adquisición y en los registros pertinentes.” (Art.13º)

Puede observarse que la Ley 24.441 refiere a dos tipos diferentes de operaciones, distingue la “transmisión” (Art. 1º) frente a la “adquisición” (Art.13º) que realiza con motivo del encargo con los bienes recibidos del fiduciante o con los frutos obtenidos.

En el supuesto previsto por el Art. 13º el fiduciario actúa como administrador cumpliendo un encargo y realiza actos de comercio ya sea mediante operaciones de compraventa, cesión o cualquier acto en los que se supone la onerosidad.

Es importante distinguir que estos actos tienen consecuencias fiscales diferentes aun cuando el tratamiento registral sea el mismo.

2. La transmisión de bienes del fiduciante al fiduciario.

El interrogante que corresponde realizarse es si el acto de transmisión fiduciaria tendrá incidencia en los impuestos de Sellos, IVA, Ganancias, ITI y en el impuesto sobre los ingresos brutos, teniendo en cuenta que todos ellos requieren de una transferencia de dominio a título oneroso para que se configure el hecho imponible.

La transferencia de bienes del fiduciante al fiduciario, denominada “transferencia fiduciaria”, que según se ha visto es irrevocable pero limitada en el tiempo y sujeta a los condicionamientos dispuestos por el contrato debe analizarse a efectos tributarios.

Al analizar la transmisión del dominio a efectos fiscales, se debe tener en cuenta las siguientes disposiciones.

En el Impuesto a las Ganancias, de acuerdo con lo previsto en el Artículo N° 3^{o27}: “(...)se entenderá por “enajenación” (...) “en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso (...)”

En el Impuesto al Valor Agregado, su Artículo N° 2, inciso a) afirma: “(...) se considera “venta” (...) toda transferencia a título oneroso entre personas de existencia visible o ideal (...) o entidades de cualquier índole (...) que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta (...) y cualquier otro acto que conduzca a dicho fin.”

También el Impuesto a la transferencia de Inmuebles y el Impuesto de Sellos gravan las transmisiones de bienes a título oneroso.

Lo importante a efectos de alcanzar con impuesto una transferencia de bienes es que se configure la onerosidad en la transmisión.

Recordemos que en esta consideración no se hace referencia a la onerosidad del contrato en cuanto a su forma devenida de la onerosidad o gratuidad del encargo al fiduciario.

El análisis efectuado por la doctrina y la jurisprudencia para establecer si existe dicho carácter en la transferencia fiduciaria de bienes ha sido vasto y controvertido, y ha permitido arribar a las siguientes posiciones.

a) Transmisiones de dominio a título de confianza.

Entre las posturas adoptadas vale la pena destacar aquella que sostiene que la transmisión de dominio es realizada a título de confianza. Esta teoría, sostenida por Lisoprawsky y Kiper²⁸, reconoce su fundamento en el concepto *pacto de fiducia*, cuyo origen remonta al derecho romano, según el cual la transmisión al fiduciario no encuadra en la tradicional distinción entre oneroso y gratuito, ya que se efectuaría a título de confianza. Entre otros, los Doctores Mario Carregal y Mariana V. Damiani²⁹ sostienen esta misma postura.

27 Art. 3° A los fines indicados en esta Ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso... Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

28 LISOPRAWSKI, Silvio V. - KIPER, Claudio M., Tratado de Fideicomiso, Buenos Aires: Depalma, 2003.

29 Citado por el Dr. FERNANDO MARINO - Trabajo presentado al 8° Simposio sobre legislación tributaria argentina. Óp. Cit.

Los Doctores Frolich y Andrade³⁰ recogen y concuerdan la siguiente teoría esbozada por el Dr. Spota:

“la moderna doctrina plantea el interrogante de si la clasificación dual (contratos onerosos y gratuitos) se puede transformar en una división tripartita, pues diversos autores ponen de relieve la existencia de contratos que no pueden calificarse ni de onerosos ni de gratuitos (contratos neutros), o bien, de contratos que en ocasiones son onerosos y en otros casos gratuitos (contratos incoloros o indiferentes).

Un ejemplo de contrato que puede ser estimado como neutro, es el acuerdo de voluntades a efectos de destinar un bien a un fin amparado por la ley. Contamos, en el derecho privado argentino, con normas que tutelan el bien de familia (L. 14394) que se constituye sobre inmuebles urbanos o rurales de hasta cierto valor, entre cónyuges o determinados parientes y que no es pasible de ejecución o embargo, salvo casos de excepción que contempla la ley. Pues bien: el contrato por el cual las partes erigen un bien de familia es un contrato neutro, que no se puede calificar ni de gratuito ni de oneroso.

Para Spota, los actos de destinación no pueden subsumirse en la clasificación de contratos gratuitos y onerosos, porque no media atribución patrimonial, y sólo en aquellos contratos en los cuales existe esa atribución (compraventa, cesión, permuta, donación, sociedad) cabe hablar de onerosidad y de gratuidad, aun en los supuestos en los cuales no existe un acto de disposición sino de administración: arrendamiento (oneroso), comodato (gratuito), depósito (gratuito), mutuo (gratuito u oneroso).

El acto de destinación, por oposición al de atribución patrimonial, resulta ser extraño al dualismo onerosidad-gratuidad, no obstante que vaya unido a actos de enajenación. Aparte del indicado convenio para erigir el bien de familia, puede mencionarse la constitución de bienes dotales, o sea, las donaciones por causa de matrimonio, en cuanto éstas se "destinan" al matrimonio a celebrarse y llevan implícita la condición de que ese matrimonio se celebre o se hubiere celebrado (Art. 1248), o no se anulare (Art. 1240). No otra cosa cabe aseverar con respecto al acto de fundación: la donación efectuada a persona colectiva, aún no existente, pero con el fin de fundarla, resulta válida (Art. 1806).

La argumentación de Spota es coincidente con la legislación de Quebec, en cuanto a la asimilación de los actos de destinación de bienes a una fundación o a un fideicomiso, como de creación de un patrimonio de afectación”.

Concluyen Frolich y Andrade en referencia a la gravabilidad frente al impuesto de sellos que:

“En razón de que la transmisión de los bienes objeto del fideicomiso no se hace a título oneroso ni gratuito, sino de fiducia,....., sostenemos que tales actos no están sujetos al tributo en ninguna Provincia, cualquiera sea la naturaleza de los bienes fideicomitidos.

En cambio, en general, cabrá someter al impuesto a los contratos de fideicomiso, si se prevé una retribución para el fiduciario, siendo ésta la base imponible.”

30 FRÖHLICH, Juan R. - ANDRADE, Jorge A. - Doctrina Tributaria ERREPAR - D.T.E. XVI - Mayo 1996

En cambio, Highton y Mosset Iturraspe³¹ confunden la onerosidad de la transmisión de dominio con la del ejercicio de la administración fiduciaria.

La opinión de Gilberto León Santamaría³² se funda en la inexistencia de circulación de riqueza en este tipo de actos destacando que:

“No pretende el fiduciante obtener compensación alguna “en ese hecho”³³ ni efectuar una liberalidad en beneficio del fiduciario. Si otra fuera la motivación, si se pactara una contraprestación tendríamos cualquier otra figura jurídica, pero nunca un fideicomiso, estaríamos frente a un contrato de compraventa o cesión.... Más aún: ni la recepción de un certificado de participación por parte del fiduciante implica la percepción de un precio por la transferencia fiduciaria. Simplemente exterioriza el derecho personal del o de los fiduciantes en el patrimonio fideicomitado y los que posee en los resultados de la ejecución de la fiducia (en caso de fiduciante beneficiario)”....
“Al respecto entendemos que la propia naturaleza neutra de la transmisión imposibilita la existencia de onerosidad...”

Sostiene Osvaldo Soler³⁴ que:

“el acto de transmisión del dominio o de la propiedad no es gratuito ni oneroso para el fiduciario, ya que su valor económico es “neutro” para él, recibiendo los bienes a título de confianza.”

Por su parte, la AFIP, mediante diversos dictámenes, señaló que la transferencia de bienes de fiduciante a fiduciario, por intermedio de un contrato de fideicomiso, no es realizada a título oneroso; en el mismo sentido se arribó, con anterioridad, en diversos pronunciamientos, tales como dictamen

Los siguientes dictámenes de la AFIP sostienen la no onerosidad de la transferencia del dominio fiduciario.

A través DAT 89/92³⁵ el organismo recaudador define los siguientes conceptos:

“oneroso”: para que la adquisición sea considerada a título oneroso debe pagarse un precio por lo que se adquiere, ya sea en dinero o en especie;

“lucro”: la intención de lucrar tiene por fin la obtención de un margen de beneficio en todo acto que se lleva a cabo. El lucro, también llamado especulación,

31 Citado por Frolich – Andrade Óp. Citado

32 Análisis Jurídico y Tributario de la transferencia de la propiedad fiduciaria. Revista Impuestos, La LEY

33 El resaltado es del autor.

34 SOLER, OSVALDO H., Impuesto de Sellos – Editorial La Ley- Edición 2001 – Pág.179

35 DICTAMEN 89/92: (DAT) - Fecha: 21/9/92.

debe ser el principal objetivo que se persigue al adquirir una cosa mueble o un derecho sobre ella, para que el acto sea reconocido como mercantil;

“Atento que la transmisión fiduciaria de inmuebles no tiene carácter oneroso³⁶, y en razón de las disposiciones del artículo 7° de la Ley N° 23.905 y sus modificaciones, se concluye que dicho traspaso de bienes no se encuentra sujeto al impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas”.

La opinión vertida el área legal³⁷ coincide con las vertidas por la accesoria técnica al expresar:

“La constitución de un fideicomiso de administración – mas allá que se considere que se transmite un dominio desmembrado y no pleno – a título gratuito no se encuentra alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.”

En el dictamen³⁸ DAT 17/2002 el intérprete concluye que la transmisión de dominio de inmuebles efectuada en el marco de un fideicomiso no constituye una transferencia onerosa, razón por la cual se encontraría fuera del ámbito de imposición del gravamen.

No obstante, en cada caso particular se deberán examinar -a la luz de la realidad económica- las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios.

En el dictamen³⁹ DAT 8/2004 se señaló que la transferencia de bienes de fiduciante a fiduciario, a través de un contrato de fideicomiso, no es realizada a título oneroso. Consecuentemente, en el Impuesto al Valor Agregado no se perfecciona el Hecho Imponible previsto en el art. 5 incisos e) de la Ley que alcanza la “transferencia a título oneroso del inmueble”.

Estas interpretaciones respetan lo dispuesto por el Art. 7° de la Ley N° 24.441, que dispone la imposibilidad por parte del fiduciario de adquirir los bienes del fideicomiso. Dicho de otro modo recepta, el sentido de una transferencia de dominio no

36 DICTAMEN 103/2001 (DAT) - Fecha: 31/11/2001

37 DICTAMEN N° 8/2002 (DAL) - Fecha: 29/1/2002.

38 DICTAMEN N° 17/2002 (DAT) - Fecha: 28/1/2002-

39 DICTAMEN N° 8/2004 (DAT) - Fecha: 21/1/2004

plena sino sujeta al cumplimiento de una condición y a un factor de tiempo. La realidad económica subyacente.

b) Transmisiones de dominio a título gratuito y liberalidades.

Son ejemplos típicos transferencias gratuitas las que provienen de un contrato de tipo testamentario o en el fideicomiso traslativo de propiedad. Mediante esta modalidad se procura la transmisión del dominio al beneficiario a la finalización de la fiducia, por ejemplo, destinando bienes a ser entregados a los hijos al cumplir la mayoría de edad, terminar sus estudios o contraer nupcias.

Si bien en todos los fideicomisos existe una transferencia de dominio de bienes del instituyente al fiduciario, destacan Frolich y Andrade que en doctrina se reserva esta denominación para aquellos supuestos en que tal transmisión es definitiva, sin que exista la posibilidad de que los bienes reviertan al fideicomitente, pues su voluntad de desprenderse de ellos es irreversible, quedando totalmente desligado de los mismos, como cualquier vendedor o en supuesto de donación o liberalidad.

En los casos señalados, el fiduciante se desprende de un activo sin nada que los reemplace, no existen dudas entonces respecto de estas transferencias en tanto implican un empobrecimiento de una de las partes y no ingresa nada a cambio en concepto de contraprestación.

Se resalta el tratamiento a aplicar en el IVA a las liberalidades las que obligan a restituir los créditos fiscales.

c) Transmisiones a Título Oneroso

¿Que es Oneroso?

El Código Civil artículo 1139, establece que:

"Se dice también en este Código, que los contratos son a título oneroso, o a título gratuito: son a título oneroso, cuando las ventajas que procuran a una y otra de las partes no se les es concedida sino por una prestación que ella les ha hecho, o que se obliga a hacerles; son a título gratuito, cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja independiente de toda prestación por su parte."

Al respecto, dice Spota⁴⁰ que "en estos contratos la prestación de una de las partes se da en razón de la contraprestación que da o ejecuta la otra, aunque puede suceder que el designado para recibirla sea un tercero nombrado al efecto."

40 Citado por SOLER, OSVALDO H., Impuesto de Sellos – Editorial La Ley- Edición 2001 –Pag.26

Oswaldo Soler⁴¹ reflexiona sobre la onerosidad al decir:

“se ve claramente cómo cada uno de los contratantes queda sujeto a una obligación, existiendo reciprocidad de prestaciones, de modo que las ventajas que obtiene una de las partes tiene como correlativa la prestación que ha hecho o hará la otra parte.”

Entre quienes sostienen que la transferencia es onerosa, vale la pena resaltar las siguientes posturas.

Para Chalupowicz⁴² el concepto *confianza* para el tratamiento de los fideicomisos, no puede ser relevante para calificar la relación fiduciante- fiduciario, es más, se da por sobreentendido. Si no hubiera tal *confianza*, por lo menos al constituir el fideicomiso, no se nombraría un fiduciario de quien pudiera desconfiarse. Es redundante sostener que la transmisión en fiducia de bienes, lo es *en confianza*. Resulta imprescindible aplicar y aceptar el concepto contenido en la Ley N° 11.683⁴³ como forma de entender qué tratamiento cabe acordar a los diversos *negocios* instrumentados mediante la constitución de un fideicomiso, para descubrir si el *ropaje* utilizado, creado, merece determinados tratamientos impositivos, más allá de lo que taxativamente enuncian las diversas leyes fiscales.

Recientemente, el fisco⁴⁴ opinó que:

“la transferencia es a título de confianza (...) pero se deben examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios (...) es decir, que se deberá determinar si a la luz de la realidad económica se produce la transferencia definitiva de los bienes a un tercero a cambio de una contraprestación”,.....” “que la transferencia de dominio realizada por el fiduciante, tiene como contrapartida una contraprestación futura a la que se obliga el fiduciario, por lo que reviste carácter oneroso”.

Se trata en el caso de la transmisión fiduciaria de un terreno frente al ITI, en la que el fiduciante adquiere la calidad de beneficiario y recibe a cambio del terreno entregado “los bienes que corresponderá adjudicarle cuando culmine la obra”. Estos bienes que ha de recibir son entendidos por el organismo fiscal como la contraprestación futura que configuraría el precio en una operación onerosa. Dicho de

41 Op.Citado

42 CHALUPOWICZ ISRAEL –“Fideicomisos. Un análisis de su tratamiento fiscal” DTE Tomo XXVII pags.231 y siguientes.

43 Artículo 1º: Principio general para la interpretación de las Leyes impositivas.

Artículo 2º: Realidad económica.

44 AFIP-DGI - (DAT) - Dictamen N° 55/2005 - 2 de Febrero de 2005.

otro modo se confunde el cumplimiento del encargo, objeto del fideicomiso, como contraprestación por el inmueble cuyo dominio se transfiere al fiduciario.

Si se analiza esta consideración de onerosidad se concluye que el fiduciante en tanto beneficiario es quien realiza un acto oneroso con su propia persona, ya que recibe una contraprestación (los bienes a recibir al finalizar la obra) sin que haya entregado nada a cambio, al fiduciario, quien solo le restituye el dominio pleno y perfecto de sus bienes.

Hay que destacar que el acto no puede considerarse oneroso porque el fiduciario no ve aumentado su patrimonio⁴⁵ y que por disposición legal esta impedido de adquirir⁴⁶ los bienes fideicomitidos. Se resalta la desprolijidad del fisco por fundamentar su interpretación para determinar la gravabilidad en el ITI, en la opinión de autores que tratan el tratamiento a otorgar a ciertos actos en el impuesto a las ganancias.

El derecho personal que importa la calidad de beneficiario o el certificado de participación por los bienes fideicomitidos no implican la recepción de un precio por la transferencia fiduciaria, solamente reflejan los derechos del fiduciante sobre los bienes fideicomitidos.

Esta teoría sostenida por el fisco es criticada por el Dr. Ramognino⁴⁷ quien sostiene que dicha interpretación sólo resultaría válida en caso de tratarse de una manifiesta “venta encubierta”.

El Tribunal Fiscal de la Nación en la Causa Banco Finansur S.A., se pronunció en el sentido de gravar con impuesto de sellos nacional las transferencias del dominio fiduciario de inmuebles. Las salas A y B sostuvieron la gravabilidad de la transmisión en el impuesto de sellos desde el año 2001, con fundamento en que correspondía gravar la escritura por medio de la cual se transfirió el dominio fiduciario de bienes inmuebles pues la onerosidad requerida surgía del acuerdo de partes, según el cual el fiduciario percibe una suma de dinero en concepto de honorarios.

La Dra. Liliana Molas⁴⁸ opina respecto del criterio sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación de la siguiente manera:

45 Art.14° LEY N° 24.441

46 Art. 7° LEY N° 24.441

47 RAMOGNINO RAFAEL «Fideicomisos no Financieros ante los impuestos las ganancias y a la ganancia Mínima Presunta» DTE .XXVII – Junio 2006

48 8° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA – Edición – Fondo Editorial Consejo Prof. De Ciencias Económicas de la C.A.B.A. Informe de relator –Pág. 107-108

“Nos permitimos discrepar con esta interpretación ya que entendemos que Tribunal confunde la escritura por la cual se transmite la propiedad fiduciaria de un inmueble de un fiduciante a un fiduciario – la que por definición no es onerosa sino a título de confianza – con el contrato de fideicomiso por el cual el fiduciante... ..estipula la retribución de este último (fiduciario) por la tarea- el que en consecuencia es oneroso. El tribunal arrastra la onerosidad del contrato de fideicomiso hacia el acto de transferencia de dominio fiduciario del bien, y así la considera sujeta al gravamen que solo alcanza actos onerosos...”

En relación con la legislación del impuesto de Sellos de la Ciudad de Buenos Aires, la cual establece la sujeción al impuesto⁴⁹ a la formalización de escrituras públicas... por las que se trasfiere el dominio de inmuebles situados en la Ciudad... en virtud de cualquier contrato a título oneroso. Entre los supuestos que la reglamentación entiende alcanzados por tratarse de transferencias onerosas de inmuebles se halla el fideicomiso, reflexiona la Dra. Molas:

La primera cuestión a precisar es que el fideicomiso es un contrato, y que en ese contrato no se transfiere el dominio de inmuebles, ya que éstos necesitan para ello de una escritura pública. Suponiendo que cuando se dijo “fideicomiso” se quiso decir transmisión de dominio fiduciario de inmuebles, nos encontramos al menos dos posibles interpretaciones. Una de ellas es que el decreto podría ser inconstitucional por exceder a la ley, ya que considera gravada una transmisión de dominio fiduciario que no encuadra en la definición legal ya que ni es transmisión de dominio- el dominio fiduciario es limitado a lo que el contrato permite hacer al fiduciario- ni es onerosa. Y no es onerosa porque el fideicomiso tiene en todos los casos una misma realidad formal: una transferencia a título de confianza desde el fiduciante hacia el fiduciario, y una transmisión final en cumplimiento del mandato desde el fiduciario hacia el fideicomisario... Otra interpretación sería que el decreto quiso establecer la gravabilidad cuando el fiduciario vendiera inmuebles a terceros... (...) ahí si se trata del dominio pleno, se está en presencia de operaciones onerosas...”

Asimismo como relatora del Simposio Liliana Molas, respecto de la opinión emitida por la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, ante una consulta en relación con la transferencia de dominio fiduciario de un inmueble en un consorcio de construcción al costo, la doctora expresa que el informe técnico⁵⁰:

“tiene una mucha mayor sustentación y se basa principalmente en el siguiente párrafo de Lisprovasky y Kiper⁵¹ :

“Advertimos que cuando el fideicomitente transmite la propiedad fiduciaria de bienes con finalidad de garantía, no disminuye necesariamente su patrimonio, si a cambio de ello, recibe alguna contraprestación (presente o futura) ya sea que él por vía del contrato de fideicomiso se autodesigne beneficiario o fideicomisario, o bien la contraprestación provenga de un tercero. En cualquiera de estos casos lo que hace el fiduciante es cambiar la naturaleza de su activo. No hay allí gratuidad o liberalidad. En el fideicomiso de garantía, el fiduciante, a cambio de la transmisión del bien al fiduciario, adquirirá respecto de éste (y su patrimonio separado) un derecho personal a

49 Art. 315 del Código fiscal de la CABA. T-O.2003

50 DICTAMEN DAT DTT DGR 243 2005

51 Cit. Por Liliana Molas. Informe de Relator. Pág.109

la restitución si cumple con es debido con la obligación garantizada.”

La manifestación realizada por Lisprovasky y Kiper⁵², según la cual no existe gratuidad o liberalidad es interpretada por ambos fiscos como concluyendo la existencia de onerosidad. Es evidente que la condición de entrega en confianza no es considerada como aceptable a efectos fiscales.

Esta consideración de onerosidad conduce a concluir que la contraprestación, según la entiende el fisco, que implica un cambio de activo por otro (presente o futuro) que reconoce en el momento de la entrega de los bienes en fiducia, no tiene otro valor que el del activo que se desafecta. Siguiendo esta teoría no resulta válido sostener la intención de un incremento patrimonial con la desafectación de bienes del fideicomiso.

3. Transferencia de Dominio a los Beneficiarios o Fideicomisarios

Dispone el artículo 1º de la Ley N° 24.441 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”.

El régimen legal es suficientemente claro en cuanto a que el fiduciario se ve obligado a ejercer la propiedad fiduciaria recibida, “en beneficio” de quien se designe en el contrato.

En la Ley se dispone cual es la finalidad del encargo, ejercer la propiedad en beneficio de un tercero o del propio fiduciante.

Los actos que realice el fiduciario para cumplir con el encargo pueden o no buscar un beneficio económico. En aquellos supuestos en que se realicen actos o negocios que impliquen la obtención de un beneficio económico por parte del fiduciario, en ejercicio de sus funciones, las leyes tributarias prevén claramente el tratamiento que debe otorgarse a los mismos así como la responsabilidad del fiduciario como administrador del patrimonio autónomo.

La segunda obligación que surge de la norma citada refiere a la transmisión de los bienes al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante al beneficiario o al fideicomisario.

52 KIPER, Claudio M y LISOPRAWSKI, Silvio V. – Teoría y Práctica del fideicomiso- Ed. Depalma -2003

Nuevamente y al igual que en la transferencia fiduciaria, no existe contraprestación por parte del beneficiario al fiduciario en este acto de adjudicación de bienes.

El fisco⁵³ se ha expedido en sentido contrario a la tesis expuesta, al pretender la existencia de onerosidad frente al IVA en la desafectación de bienes, por considerar a los fiduciantes beneficiarios como terceros frente al patrimonio autónomo, el que de acuerdo a la Ley del IVA puede resultar sujeto del impuesto en caso de verificarse la existencia de hechos imposables.

“que el fideicomiso en cuanto sujeto pasivo del gravamen es una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante.....”

Atento a lo indicado cabe tener en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio, que transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación”.

El organismo fiscal desconoce la existencia de la figura legal, y basándose únicamente en el negocio subyacente, interpreta que las transferencias de dinero realizadas en fiducia por los fiduciantes para el cumplimiento del encargo, son la retribución por la adquisición de inmuebles al fideicomiso. En otras palabras, desconoce la figura de fideicomiso, aplicando el principio de la realidad económica dispuesto por LPT.

4. **La aplicación del principio de la realidad económica en el fideicomiso.**

El mayor problema que se suscita, al analizar los efectos fiscales del fideicomiso, y aparece mencionado sistemáticamente y con bastante desaprensión por la doctrina y jurisprudencia, es el principio de la realidad económica respecto del cual es conveniente recordar lo que las normas determinan y la doctrina especializada considera aplicable a este instituto.

En tal sentido afirma la Dra. Norma Mataitis⁵⁴

“Con carácter general, la atribución de las operaciones, o de sus utilidades o la atribución patrimonial al fideicomiso, cuando así lo prevén las disposiciones legales, o,

53 AFIP – DGI – DAT 16-2006

54 Mataitis, Norma S.– Informe de Panelistas – 8º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Edicon – Fideicomiso: Aspectos Tributarios

en su defecto la recalificación de la operatoria, con sustento en el principio de realidad económica, definiendo un sujeto pasivo diferente de aquél que, según las formas contractuales, es el destinatario del deber de determinación y o ingreso, configura la principal fuente de discrepancia entre el fisco y los contribuyentes.”

El principio de la realidad económica se desprende de la Ley Nade Procedimientos Fiscales, la cual en su Artículo 2 dispone que:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

El propósito de la elaboración de tal principio fue el de acentuar la autonomía del derecho tributario y también evitar la evasión mediante la utilización de formas jurídicas que no se correspondieren con la realidad, con el objeto de encubrir el verdadero fin económico de los actos.

Por ello, frente a la utilización de figuras jurídicas complejas como el fideicomiso, el intérprete fiscal debe prescindir de la apariencia formal cuando corresponda calificar al vínculo como un negocio en fraude de Ley o cuando el ropaje jurídico encubre un negocio lícito pero distinto al fin económico que las partes han tenido en mira realizar.

En tal sentido resalta el Dr. Osvaldo Soler

“El desafío que se suscita en el campo del Derecho Tributario radica en detectar si se ha apelado a esta figura para darle al negocio una forma jurídica que no se compadece con la realidad económica subyacente en el negocio real y, por lo tanto, de que no se configure con el contrato la cabal intención económica y efectiva de las partes.

En otras palabras, si la “intentio juris” coincide con la “intentio facti” el negocio no es simulado. Si, en cambio, existiere divergencia entre ambas, el intérprete fiscal ha de atenerse a la “intentio facti”⁵⁵.

55 SOLER, OSVALDO, CARRICA, ENRIQUE Y OTROS, Fideicomiso, sus aspectos jurídicos y tributarios, 2000. En: <http://www.soler.com.ar/especiales/fid002.html>

5. Conclusión

Para concluir respecto de la onerosidad de la transferencia fiduciaria, tal como es definida por el Art.1° de la Ley N° 24.441, y a efectos de evaluar su tratamiento tributario, debe partirse de un análisis jurídico de la norma, atendiendo a su sentido económico. La transferencia que realiza el fiduciante al fiduciario carece de contenido económico, y por ende no puede reputarse onerosa.

En el supuesto que el negocio subyacente previera una transferencia onerosa no se estaría frente a una transferencia definida por el artículo 1° de la Ley N° 24.441, ya sea que se trate de una adquisición prevista por el Art. 13° de la Ley de fideicomiso o de algún otro tipo de contrato oneroso, en cuyo caso corresponderá otorgar el tratamiento impositivo previsto para las transferencias onerosas.

Del mismo modo, se niega la existencia de una transferencia onerosa con la desafectación de los bienes del fideicomiso, ya sea que sean entregados al fideicomisario, o al beneficiario – coincida o no con el fiduciante – en virtud de no existir una contraprestación por parte del beneficiario, quien en ningún caso retribuye al fiduciario por los bienes que recibe.

En caso de existir fideicomisarios que hubieran adquirido su derecho del fiduciante beneficiario a título oneroso corresponde considerar la operación como una cesión de derecho onerosa.

Resulta trascendente reconocer la legalidad de las transferencias de dominio efectuadas a título de confianza o en fiducia realizadas para cumplir con el objeto del contrato. Y que las mismas deben distinguirse de los negocios subyacentes de cada contrato, los que deben analizarse según la realidad económica del negocio a efectos de detectar los hechos imposables, así como el ámbito subjetivo y espacial que corresponde otorgarles.

CAPITULO III

EL FIDEICOMISO COMO SUJETO DE IMPUESTOS.-

1. La Personalidad fiscal de los entes sin personería jurídica.

La mayor discrepancia en cuanto al tratamiento fiscal a otorgar al fideicomiso radica en el alcance de la personalidad o “subjetividad fiscal” asignada al ente fideicomiso.

Reconocida su calidad de sujeto pasivo del impuesto, corresponde analizar el alcance otorgado por el derecho tributario a la capacidad tributaria también denominada personalidad fiscal.

El derecho tributario, en concordancia con la autonomía que le es propia, ha designado en sus leyes tributarias sujetos que pueden ser titulares pasivos de las relaciones jurídicas que las leyes que fijan los impuestos regulan. Esta designación del sujeto en el ámbito tributario supera las nociones de personalidad del derecho privado.

La inclusión de *sujetos pasivos* de las obligaciones tributarias, que no tienen la condición de sujeto de derecho para el derecho privado, ha sido justificada por la doctrina por diferentes motivos. Algunos de dichos motivos han sido el contenido económico de los hechos, situaciones o relaciones jurídicas que son recogidas por las leyes tributarias como *hechos imposables* y en la conveniencia de captar ese contenido económico allí donde en mejor medida se refleje la capacidad contributiva que exteriorizan⁵⁶.

Destaca el Dr. Manuel Benites⁵⁷ que:

La personalidad fiscal de los entes no personificados por el derecho común ha sido analizada por la doctrina principalmente desde el punto de vista de su rol como sujetos pasivos de la obligación fiscal, el cual, me parece, nos lleva necesariamente a negarla. En cambio... la personalidad fiscal de estos entes debería edificarse sobre la base de la mecánica de aplicación de los tributos y el papel que en ella les cabe cuando la Ley fiscal les confiere la calidad de contribuyentes. Será, sin embargo, una personalidad con un significado y contenido distinto del de la personalidad jurídica general, cuya nota típica consiste en la aptitud para la titularidad derechos y obligaciones, de la que carecen los entes no personificados.

...Su rol de sujetos pasivos de la obligación tributaria no aparece

56 Por ello la capacidad jurídica tributaria o subjetividad tributaria, en muchos casos, no coincide con las categorías a las que el derecho privado asigna personalidad jurídica. Existen casos en que existiendo capacidad civil las LEY N°es no los designan como sujetos de las obligaciones tributarias (es el caso de las sociedades de personas en el Impuesto a las Ganancias que no incluye la S.R.L.) e inversamente los patrimonios o entes sin personalidad jurídica son designados como sujetos de las obligaciones fiscales (como la UTE, ACE).

57 BENITES, MANUEL La personalidad fiscal: Estudio de su significado y contenido a través del caso de las uniones transitoria de empresas -1-2-2002- MicroJuris, MJD2545

adecuadamente resuelto mediante su mera designación como contribuyentes por una Ley fiscal, por la sencilla razón de que todavía queda por definir con qué patrimonio se hará efectiva esa responsabilidad.”

La distinción entre personalidad jurídica general y personalidad o capacidad tributaria especial es explicada por Ramón Falcón Y Tella⁵⁸ quien distingue entre sujeto pasivo de la obligación tributaria – aquel que tiene aptitud para ser titular de bienes o dinero que le permita satisfacer la obligación, que siempre debe ser una persona física o jurídica, y el elemento subjetivo del hecho imponible, sujeto al que la Ley tributaria refiere el hecho imponible, y este sujeto puede ser un ente carente de personalidad jurídica. Para esta doctrina la referencia a estos entes adquiere relevancia en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, pero no en el de su cumplimiento, que siempre debe estar a cargo de verdaderas personas.

Según sostienen Giardina y Lavagna⁵⁹ no es aceptable sostener que los entes sin personalidad jurídica sean designados para cumplir con obligaciones fiscales y que ello les otorgue una capacidad jurídica especial (tributaria) sino que son simples medios técnicos para el cálculo de lo imponible.

Es importante resaltar que, es necesario que sea una Ley fiscal quien otorgue condición subjetiva y designe contribuyentes a las formas, relaciones, situaciones o estructuras que si bien carecen de personalidad jurídica según el derecho privado, manifiestan esa capacidad económica que los tributos se proponen alcanzar.⁶⁰

En general, en los ordenamientos tributarios los entes sin personalidad jurídica son designados o personalizados por las leyes fiscales como *contribuyentes* en la medida en que se produzca o verifique en dichos entes el hecho imponible descrito por oposición a aquellos que la Ley fiscal designan como obligados al pago del tributo o *responsables*.

Estas normas se limitan a establecer la posibilidad de que los entes sin personalidad jurídica puedan adquirir la calidad de contribuyentes o sujetos pasivos, pero se remiten a lo que las leyes tributarias específicas dispongan. Ya que son estas leyes las que establecerán en cada caso concreto a quiénes debe atribuirse el hecho imponible como contribuyentes del gravamen. Y cuando se hace referencia a estas

58 Cit. por Manuel Benites.

59 Cit. por Manuel Benites.

60 Según lo dispuesto por el Art. 17 de la Constitución Nacional y el Art. 5° de la LEY N° 11.683.

normas se esta hablando de una ley, esto es así porque por el principio constitucional según el cual no hay impuesto sin ley.

Esta autonomía del derecho tributario se observa en la forma en que se ha legislado en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

2. La personificación de los entes en la legislación tributaria Argentina.

La vinculación del sujeto con el hecho imponible es el supuesto bajo el cual ha sido legislada la personalidad o subjetividad fiscal en la Ley N° 11.683 según surge del Artículo 5°⁶¹ al establecer que:

“Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria.”

Destaca Benites⁶² que:

“La Ley N° 11.683 parece haber sido inspirada en la concepción autonómica de la personalidad fiscal, limitándose a establecer la posibilidad de que los entes sin personalidad jurídica sean considerados por las leyes fiscales como contribuyentes, pero no contiene una regla que indique con qué patrimonio se pagará el impuesto, ni se establece la responsabilidad de los miembros. Pero sin negar la autonomía del derecho fiscal, no puede desconocerse que los entes sin personalidad no pueden ser titulares jurídicos de bienes con los cuales pagar sus obligaciones fiscales, y esa titularidad no está regida por la Ley fiscal sino por otras ramas del derecho.”... “Entre nosotros NAVARRINE y ASOREY comparten el punto de vista de que se trata de ficciones legales, con referencia al Art. 5° y siguientes. De la Ley N° 11.683, y en especial en cuanto a la atribución de capacidad tributaria a entes o situaciones sin personalidad jurídica, como las sucesiones indivisas o los patrimonios destinados a un fin determinado”.

61 LEY N° 11.683. ARTICULO 5° — *Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d).*

Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún 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.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las Leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la Leyes respectiva.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta Leyes y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

62 Benites – Op.cit.

La teoría de una ficción del derecho tributario es sostenida por Pérez De Ayala⁶³, quien caracteriza a la figura del sujeto pasivo del tributo como aquel llamado a empobrecerse con el pago del impuesto por poseer una capacidad contributiva propia, para lo cual requiere necesariamente tener la titularidad jurídica de los bienes o rentas, ya que sólo así se empobrecerá con el cumplimiento de la obligación. Sin embargo esto no sucede cuando la Ley designa a entes sin esa aptitud de ser titulares jurídicos de un patrimonio. Concluye que en estos casos, se otorga a dichos entes una capacidad contributiva a título propio que en realidad no posee, adquiriendo de esta manera, la condición de sujeto del tributo en virtud de una ficción legal, que define como existente una capacidad de contribuir que es, jurídicamente (según el derecho privado), inexistente.

También en el Impuesto al Valor Agregado la Ley respectiva designa a los contribuyentes en el Artículo 4º inc.)⁶⁴, en función de la conexión de los sujetos con los hechos imposables previstos en la ley. La inclusión de los entes sin personería jurídica se desprende de la disposición del segundo párrafo, por medio de la cual el legislador consideró necesario indicar que se incluyen a entes sin personalidad jurídica

Conforme al segundo párrafo del Artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pueden ser sujetos pasivos “las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, los consorcios, las asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, los agrupamientos no societarios, o cualquier otro ente individual o colectivo (...)”.

63 Citado por Manuel Benites.

64 LEY de IVA -El artículo 4º dispone: “Son sujetos pasivos del impuesto quienes: a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen. b) Realicen a nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras. c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros. d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del Art. 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble. e) Presten servicios gravados. f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas. g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del Art. 1º. Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo, quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El Poder Ejecutivo reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios”.

3. Características, contenido y límites de la personalidad fiscal de los entes.

Interesa analizar cual es la consecuencia, de acuerdo a nuestra legislación, de que un ente sin personalidad jurídica adquiera subjetividad fiscal. ¿Lo convierte en un ente con igual capacidad que un sujeto de derecho en la legislación civil? ¿Puede ser a efectos tributarios sujeto de derechos y obligaciones que el derecho de fondo no les reconoce?

Giuliani Fonrouge⁶⁵ resalta la importancia de distinguir entre el derecho privado (en particular el derecho civil y el derecho comercial) y el financiero, a efectos de respetar la autonomía de este último, con particular referencia a la materia tributaria. En cuanto al alcance de la autonomía del derecho financiero, Giuliani Fonrouge destaca que aquel ha sido acogido por nuestros tribunales, al sostener los siguientes conceptos:

- El derecho fiscal tiene sus reglas propias, sin que deba someterse necesariamente a las figuras jurídicas del derecho privado.
- El legislador puede crear, a los efectos impositivos, un régimen distinto del que se aplica en el derecho común a las relaciones entre el ente social y los socios, por tratarse de normas de con la misma jerarquía⁶⁶.
- Las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal, actúan o puede actuar en ámbitos diferentes; las primeras en cuanto a las relaciones de los particulares entre sí y las segundas en orden al propósito tributario del Estado.

Es importante destacar, en relación con la autonomía del derecho tributario, que en tanto se proponga extender el alcance descripto de la capacidad tributaria debe resultar de la una Ley Tributaria. Es el legislador quien debe crear un el régimen especial que se pretende aplicar a los entes no personificados por el derecho común. Como ejemplo de esta situación Catalina García Vizcaíno⁶⁷ resalta que:

“El Inc. b del Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) considera también venta a la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma....” Enseña

65 GIULIANI FONROUGE, CARLOS M, Derecho Financiero, Buenos Aires. Ed. Depalma - 2001-Título Primero -Principios Generales.

66 Son numerosos los ejemplos de la mencionada autonomía que hoy tienen vigencia en nuestra legislación tributaria. Entre otras normas, el Artículo 33 de la LEY N° del Impuesto a las Ganancias, que erige en sujetos de la obligación fiscal, por sus ganancias, a las sucesiones indivisas, no obstante carecer de personalidad en derecho civil; así como a la disociación de ganancias de los componentes de la sociedad conyugal, como señala el Artículo 28 de la misma LEY N°.

67 GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, Derecho Tributario - Tomo III- Ed- Lexis -2005

Villegas que este inciso demuestra hasta qué punto llega la autonomía del derecho tributario, ya que una "venta", a los efectos de este impuesto, puede no requerir dos partes, como, v. gr., cuando se trata de una empresa de único dueño, pues la Ley permite que baste "un solo sujeto, que en cierto modo se estaría vendiendo a sí mismo."

4. El rol del principio de reserva legal en la designación de entes sin personalidad jurídica como contribuyentes

El principio de reserva legal conocido como "*nullum tributum sine lege*" está establecido por los Arts. 4º, 17 y 75, incisos 1º y 2º, de la Constitución Nacional. El mencionado Art. 17 establece que "*sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Art. 4º*". El principio exige que una Ley formal del Congreso determine la creación, modificación y derogación de tributos así como la definición de sus elementos fundamentales, entre los que se encuentran la descripción del hecho imponible y la designación de los sujetos pasivos.

Su aplicación a entes sin personalidad jurídica merece consideración especial en razón de que su designación expresa por acto del Congreso es además un requisito impuesto por la Ley N° 11.683.

5. El Alcance de la Capacidad Tributaria de los entes no personificados en el Impuesto al Valor Agregado

En armonía con el precepto dispuesto por Ley N° 11.683 la Ley del impuesto al Valor Agregado en el Art. 4 segundo párrafo dispone que⁶⁸:

"Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo, quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior."

El alcance de la capacidad de los entes incluidos en el segundo párrafo fue tema de gran debate y análisis por parte de la doctrina, en particular con motivo de la

68 "Son sujetos pasivos del impuesto quienes: a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen. b) Realicen a nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras. c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros. d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del Art. 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble. e) Presten servicios gravados. f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas. g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del Art. 1º."

inclusión de las UTE y ACE como sujetos con capacidad tributaria a quienes el derecho privado expresamente les niega el carácter de persona jurídica y que según surge del párrafo transcrito de la ley, esta situación no es ampliada ni modificada por el legislador. Simplemente vincula al ente como contribuyente en tanto se verifique en el mismo el hecho imponible definido por ley.

Ernesto Martorell⁶⁹ se expresa en relación con las UTE y ACE, destacando que el parámetro es la atribución del hecho imponible, ya que él puede ser perfeccionado por el consorcio a nombre propio o por cada uno de los integrantes de dichos agrupamientos.

En cuanto al alcance de la capacidad tributaria de las UTE y otros entes a los que resulte aplicable el concepto, E. Martorell y Manuel Benites coinciden en que la norma descripta tiene el siguiente alcance: son sujetos pasivos a los efectos de la liquidación del tributo lo que lleva a la determinación del impuesto a nivel de la unión, en forma separada e independiente de sus integrantes y que la generación del débito fiscal y el derecho al cómputo del crédito estarán supeditados a la realización de operaciones gravadas que efectúen y que la titularidad de los débitos y créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, corresponde a la unión transitoria, con exclusión de sus miembros.

Destaca Martorell en su análisis que los socios o empresarios miembros resultan “terceros” respecto de la UTE “en cuanto a la determinación del tributo”.

Las conclusiones hasta aquí descritas se desprenden de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según el texto del Art. 4º arriba transcrito y respetan el principio de reserva legal.

Sin embargo Manuel Benites, al analizar el carácter de “terceros” de los miembros respecto al ente, interpreta lo siguiente:

“un segundo contenido es la independencia a los fines del impuesto al valor agregado de la unión transitoria respecto de sus miembros, lo que determina que el intercambio de bienes o servicios que se produzca entre ellos se traten como transacciones gravadas.”

Luego dice: “Un tercer contenido hace al cumplimiento de formalidades que en el impuesto al valor agregado resultan esenciales, como son las de facturación y registración de operaciones, que debe hacerse o bien por el ente en su nombre (cuando se trata de ventas, locaciones o servicios que la Ley imputa a la unión transitoria) o bien a nombre del ente (cuando se trate de adquisiciones de bienes o servicios vinculados con sus ventas, locaciones o prestaciones gravadas). También en este caso,

69 MARTORELL, Ernesto E. Tratado de los Contratos de Empresa, Lexis Nexis – Depalma, 1997,

a efectos del impuesto, se atribuye la titularidad de las transacciones al ente, a pesar de que su titularidad jurídica para el derecho común recae en sus miembros, y los créditos y débitos fiscales que se generen como consecuencia de ellas pertenecen de manera exclusiva a la unión transitoria.

6. El carácter de terceros entre los miembros y el ente.

Las opiniones resaltadas en el párrafo anterior, llevan a considerar a las operaciones realizadas entre los entes no personificados por el derecho común y sus miembros (caso UTE, ACE y otros consorcios) como realizadas entre terceros, y por ello gravadas en el impuesto al valor agregado tienen sustento en lo dispuesto por el Art.15° del Decreto Reglamentario de la Ley del IVA que establece lo siguiente:

“Se consideran prestaciones gravadas las que efectúen los miembros de los sujetos indicados en el segundo párrafo del artículo 4° de la ley, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los respectivos contratos, y que originen cargos a los mencionados sujetos o a sus miembros, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda a las ventas, importaciones, locaciones o prestaciones realizadas por dichos sujetos o miembros”.

En relación con lo dispuesto por la reglamentación del IVA, en su Art.15°, Manuel Benites expresa lo siguiente:

“La independencia fiscal y sus consecuencias en el impuesto al valor agregado son producto de una verdadera ficción legal en razón de que ante la ausencia de personalidad jurídica en la unión transitoria, no es concebible la transferencia de dominio o la prestación de servicios de o hacia sus integrantes, no obstante lo cual se atribuye la titularidad de estas supuestas operaciones onerosas al ente”.

En la causa “IBM Argentina S.A. c. DGI” se discutió la solicitud realizada, por parte de una de las sociedades miembro de una unión transitoria, a compensar el saldo a favor en el IVA, producido por retenciones en exceso del impuesto determinado por la “Unión Transitoria”, para la cancelación de sus propias obligaciones fiscales lo que le fue denegado. El fundamento para así proceder se sostuvo en que la Ley N° 11.683 autoriza la compensación de saldos acreedores del contribuyente con deudas o saldos deudores propios, lo que no se verificaba en el caso, dado que la unión y sus integrantes son contribuyentes distintos para el impuesto al valor agregado.

La Cámara Nacional de Apelaciones⁷⁰, en lo Contencioso Administrativo Federal admitió que las “Uniones Transitorias de Empresas” pueden ser sujetos de derecho en el ámbito tributario, en la medida que las soluciones que se consagren no sean contrarias a

70 Sentencia de la sala V del 1 de noviembre de 2000 en la causa “IBM Argentina S.A. c. DGI”.

la “Constitución Nacional” o a los principios generales del derecho, confiriéndoles independencia respecto de sus miembros. En razón de esa independencia, se negó al integrante de la “UTE” el cómputo de saldos a favor de titularidad del ente para cancelar sus propias obligaciones.

Destaca Manuel Benites que: “la cuestión, sin embargo, merece una explicación adicional pues un saldo a favor es un verdadero derecho creditorio cuya titularidad no puede recaer en un ente sin personalidad.

“Por ello entiendo que la correcta interpretación del precedente citado no consiste en negar la titularidad jurídica del saldo a los integrantes, sino en que la atribución de titularidad a la unión transitoria significa la afectación exclusiva del saldo a favor al pago de las obligaciones fiscales que se generen como consecuencia de los hechos impositivos que se atribuyen a la unión transitoria de empresas.”

Efraín Hugo Richard⁷¹ aclara el exceso en que incurre el fisco en la causa comentada, demostrando un extraordinario apego a las normas impositivas en cuanto a esa calificación y un total desapego al sistema jurídico al destacar que:

“La supuesta personificación de las A.C. y las UTE implica, en realidad, el reconocimiento de una actividad exorbitada a ese instrumento, propia de una sociedad, configurando por tal una sociedad atípica, con los riesgos consiguientes (...) Se apunta al criterio de AFIP y (...) de las normas tributarias que consideran sujeto tributario a los contratos de Agrupamiento de Colaboración (A.C.) o de UTE. Entendemos que ello lo es en virtud del principio de la realidad económica: si actúan como sujeto de derecho, deben tributar.”

“Tales supuestos comportan una grave irregularidad (...) Se trata de supuestos en los que el representante de un contrato de A.C. que adquiera bienes a nombre del contrato y no de los partícipes en condominio funcional, como señala la ley, o que aplica esos bienes a realizar actos a favor de terceros. Igualmente, si la UTE a través de la actuación del representante de los partícipes, o por los propios partícipes, compra bienes al nombre de fantasía de la UTE o factura al comitente, sin dividir las participaciones de los partícipes de quienes es representante, estará actuando como sociedad. En esos casos, los contratos de A.C. o de UTE están actuando, a través de representantes sin facultades para ello o por la acción de sus propios partícipes, como sociedad atípica y, como tal, sociedad -devenida de hecho- con las graves consecuencias que supone la aplicación del régimen de las sociedades irregulares”.

Que la legislación impositiva aceptara como sujeto de derecho a la UTE y a la A.C., lo es en virtud del principio de realidad económica. Sintetizando lo expuesto corresponde que si - la UTE o la A.C.- actúa como sujeto de derecho, violando la

71 RICHARD, EFRAÍN HUGO, Unión Transitoria de Empresas ¿Sujeto de derecho? (En Torno a un Curioso Fallo de CSJN en: <http://www.acader.unc.edu.ar/artuniontransitoriadeempresas.doc>

legislación de fondo, a los efectos tributarios y sin mas trámite será tenida como sujeto de derecho.

Se equivoca el fisco al pretender aplicar la solución dispuesta por el decreto reglamentario, cuyo sentido claramente explicado por el Dr. Efraín Richard, no es otro que considerar la aplicación del principio de la realidad ante el uso exorbitado de los entes bajo análisis.

7. **Conclusión.**

El alcance de la capacidad tributaria, definido por las leyes, no podrá ser extendido por el reglamento, estableciendo relaciones y vínculos entre las partes que la Ley de Fondo no reconoce.

Se recuerda que son las leyes que imponen los distintos tributos y como ejemplo de situaciones en que las mismas pueden crear ficciones se recuerda el Artículo 2º de la Ley del IVA al considerar los consumos en una explotación unipersonal como *venta*, del mismo modo ocurre en el impuesto a las ganancias al definir como venta la adjudicación por disolución de sociedades se esta estableciendo un supuesto de venta que no surge del derecho de fondo pero que resulta válido en virtud de la autonomía fiscal y el respeto al principio de reserva legal.

Con motivo del alcance limitado a lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no resulta legal aplicar a figuras carentes de personalidad jurídica el tratamiento dispuesto por Ley para entes que sí la poseen. Como ejemplo de lo dicho, no sería posible dar el tratamiento de transferencia onerosa en la adjudicación por disolución de sociedades a un ente que no está organizado jurídicamente como tal.

CAPITULO IV
**EL FIN DE LUCRO EN LOS “ENTES ECONOMICOS COMO
CONDICIÓN SUBJETIVA FRENTE AL IVA**

1. El elemento subjetivo en el supuesto Obra sobre Inmueble Propio.

Según establece la Ley del IVA se encuentran alcanzadas las obras, locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el territorio de la Nación. Es así que el artículo 3° en su inciso b) dispone que queden incluidas las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio. En relación con los sujeto del tributo, el artículo 4° inciso d), establece que son sujetos pasivos del impuesto quienes

“sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble”.

Para que se configure el Hecho Imponible en el supuesto de obras sobre inmueble propio debe existir una vinculación entre el aspecto objetivo y el sujeto que lleva a cabo la obra. La particularidad de esta vinculación es tal que no es suficiente que un sujeto realice una obra sobre su propio inmueble y posteriormente la venda para que resulte alcanzada con el impuesto.

Según dispone la norma reglamentaria de la Ley del IVA no se encuentra alcanzada por el impuesto la venta de las obras realizadas sobre inmueble propio cuando⁷²:

- “por un lapso continuo o discontinuo de 3 (tres) años -cumplido a la fecha en que se extiende la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si este acto fuera anterior-, las mismas hubieran permanecido sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis”.
- “cuando la venta la realice alguno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio, incluidos los casos en los que por igual período al previsto precedentemente, hubiera afectado el inmueble a casa habitación.”

72 Según lo dispuesto por el art.5° del Decreto Reglamentario de la LEY N° del IVA.

En el período fiscal en que se produzca la venta de las obras no alcanzadas por el impuesto deberán reintegrarse los créditos fiscales oportunamente computados, atribuibles al bien que se transfiere.

2. El Animo de Lucro

Resalta el Dr. Ricardo Fenochietto⁷³ que:

“Se trata de un aspecto subjetivo e intrínseco, pues debe conocerse la intención de cada sujeto en el momento de realizar cada operación. Esto requiere que el propósito de obtener un lucro sea simultáneo a la ejecución de la obra. (...) Debe tenerse presente siempre que, lo importante será la intención al momento de efectuar la construcción, independientemente del resultado que posteriormente arroje la operación.”

El organismo recaudador, en opinión vertida en el Dictamen DAL 7/92, entendió que las obras realizadas sobre inmueble propio por una cooperativa no están alcanzadas por el IVA por no considerarse a la misma como una empresa constructora, y siempre que se den las siguientes condiciones:

- a) Inexistencia del propósito de lucro y la finalidad de ayuda mutua.
- b) Que la construcción se financie con aportes de los afiliados.

El análisis sobre la intención de lucro debe analizarse en cada obra, mas allá de la forma jurídica adoptada. El Tribunal Fiscal⁷⁴ de la Nación, en la causa “Bahía Blanca Plaza Shopping S.A.” concluyó, que la tesis del fisco de negar el carácter de empresa constructora con fundamento en que el propósito de la construcción del shopping no era venderlo sino explotarlo comercialmente, resulta errada, ya que también revisten dicho carácter las empresas que construyen un inmueble de forma de obtener un lucro con su ejecución (construcción).

En otras palabras el TFN interpreta que, aun cuando al iniciar la construcción se tuviera la intención de explotarlo comercialmente se verifica la condición subjetiva porque es en esa operatoria en donde se cumple la finalidad de lucro perseguida con la ejecución de la obra. Por disposición del decreto reglamentario quedan excluidas las que hubieran permanecido sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso,

73 Ricardo Fenochietto -Impuesto Al Valor Agregado – Análisis Económico, Técnico y Jurídico – Editorial La LEY N° -2001

74 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 07/10/2005 en la causa “Bahía Blanca Plaza Shopping S.A.

habitación o anticresis o a casa habitación en el caso de condominios, durante un período de tres años.

En cuanto a los contratos de colaboración incorporados como sujetos Ricardo Fenochietto⁷⁵ destaca que las ACE no constituyen mas que un contrato, en el cual las partes definen por medio de su objeto, la actividad que van a realizar, su duración, los aportes que realizará cada uno al fondo operativo y otras reglas que hacen a su funcionamiento y disolución. Por precepto legal no pueden perseguir fin de lucro, el fin perseguido continúa expresa:

“es verdaderamente mutualista: permite que dos o mas personas se unan con el objeto de alcanzar un fin determinado, que individualmente no podrían conseguir.”

De acuerdo a las disposiciones de la Ley de las Sociedades Comerciales las ACE destinan sus servicios a sus participantes en tanto las UTE los destinan a terceros.

En conclusión, el Hecho Imponible se configurará sólo en aquel caso en los que en el elemento subjetivo se verifique la intención o el propósito de obtener un lucro con la ejecución o posterior venta.

3. El Fin de lucro en entes que no persiguen tal finalidad.

El Dr. Jorge Eduardo Bustamante⁷⁶ analiza el concepto de “fin de lucro” basado en la Ley de Sociedades Comerciales⁷⁷ en cuanto que establece que “la agrupación en cuanto tal, no puede perseguir fines de lucro” y concluye que la finalidad lucrativa es una conducta propia de las personas físicas. Las personas jurídicas no tienen fines propios, sino objetos propios que constituyen la razón de su existencia.

En igual sentido se expresa Efraín Hugo Richard⁷⁸

“La actividad coordinada comporta el aspecto jurídico regulado de la difusa idea de empresa, pero ello no afecta otorgar autonomía de voluntad para generar centros de imputación, y la regulación de la UTE se corresponde a esa idea”⁷⁹.

75 RICARDO FENOCHIETTO -Impuesto Al Valor Agregado – Análisis Económico, Técnico y Jurídico – Editorial La LEY N° -2001

76 BUSTAMANTE, JORGE E., “El fin de lucro en las agrupaciones de colaboración empresarial” L.L.

-Citado por PETRELLI DE ALIANO, MARIA ELISA, «Contratos Asociativos, una solución para el tercer sector». Lexis N° 00021/234

77 Artículo N° 368 L.S.C.

78 RICHARD, Óp. Cit.

79 En relación con la inclusión de la UTE como sujeto del IVA.

Analizar el “*fin o finalidad*” en asociaciones, consorcios y otros entes a las que ni el derecho civil ni tampoco el comercial les reconoce personalidad jurídica, no resulta una tarea sencilla, pues se encuentre teñida de subjetividad.

Es necesario entonces recurrir la noción del lucro tal como ha sido entendida en los últimos años. Según la doctrina actual el “lucro” debe medirse, no en función de la actividad desarrollada sino, teniendo en cuenta el destino que se da al resultado obtenido.

En relación con el fin de lucro Eduardo Bustamante⁸⁰ dice que surge un “*nuevo concepto de lucro*” en el dictamen de la “Inspección General de Justicia” en el cual se asimila “fin de lucro” a la obtención de un resultado económico. Este dictamen⁸¹, que es fruto de una doctrina mayoritaria y de la jurisprudencia administrativa y judicial de los últimos diez años, *aceptó que la naturaleza en sí de una entidad civil no le impide su participación en emprendimientos lucrativos, en tanto vuelque el resultado económico obtenido al cumplimiento de su objeto*”.

También se refiere a la condición de *ausencia de lucro* en las asociaciones Luis D. Crovi⁸², sosteniendo que:

“el lucro puede entenderse tanto en el sentido de obtener utilidad para distribuir entre los asociados, como también puede significar una disminución de cargas o el ahorro de gastos. En lo que respecta a asociaciones se refiere, es evidente que lo que está vedado es el reparto de ganancias entre sus miembros.... Es por ello que la doctrina ha señalado que lo definitorio del tema no debe estar en la “forma” de la actividad desplegada, sino que debe evaluarse fundamentalmente “el destino” que se da a los beneficios o ganancias obtenidos. En otro términos no mirar como se gana sino como se gasta.”

La finalidad de lucrar, en un sentido amplio, es entendida con relación al destino y no a la forma de actividad que da origen a los ingresos. Lo importante es analizar si los resultados obtenidos son distribuidos fuera de la asociación (socios, asociados) o si por el contrario son utilizados para cumplir el objeto o finalidad del ente.

4. El fin de lucro en el Fideicomiso

Cabe preguntarse en quien debe evaluarse la finalidad de lucro cuando la operación económica es llevada a cabo a través de un contrato de fideicomiso.

80 Citado por PETRELLI DE ALIANO. Óp. Cit.

81 En referencia a Inspección General de Justicia “Solidez Empresa Federal de Alta Complejidad Médica S.A.”. Expte. 1.623.193/301.041; y “Automóvil Club Argentino” Expte. 360.342/24125,

82 CROVI, LUIS D. «Las asociaciones Civiles en el Nuevo Proyecto de Código Civil» –Lexis N° 00003/007687

El concepto “propósito de lucro”, en un primer análisis, es una categoría subjetiva que tiene relación con responder a la pregunta ¿que buscan el o los fiduciantes al constituir un fideicomiso?

Existen por un lado fideicomisos que por definición legal no tienen finalidad de lucro, tal es el fideicomiso testamentario. Sin embargo estos fideicomisos que tienen por finalidad una liberalidad por parte del fiduciante, pueden realizar operaciones, producto del encargo al fiduciario, que generen hechos imposables ante el impuesto al valor agregado.

Si se analiza la operación de construcción de un edificio mediante la transferencia fiduciaria del terreno y los fondos para llevar a cabo la construcción de un edificio para ser asignados a los herederos del fiduciante resulta claro que no se persigue ningún lucro.

Cual es la respuesta al preguntarse ¿aparecería la “intención de lucro” si el fiduciante ordenara, al fiduciario, la venta de determinadas unidades para completar la financiación de los inmuebles para luego entregarlos a los fideicomisarios (herederos)?

Este ejemplo muestra claramente que la intención del fiduciante (desprenderse de su patrimonio a favor de sus herederos) no se ve alterada por el hecho de que el fideicomiso realice operaciones con terceros en las que se obtenga una renta.

Si se aplica el criterio de considerar que la intención del fiduciante esta dada por el destino final que se da al patrimonio fideicomitado, se concluye que las operaciones, que se realizaran dentro del fideicomiso y cuyo destino fuera una liberalidad, no se encuentran alcanzadas por el impuesto. Frente al IVA la inexistencia de tal finalidad significa que no se verificaría el Hecho Imponible en el fideicomiso cuando realiza ventas a terceros.

Esto llevaría a concluir que el *propósito de lucro* no es consecuencia de la existencia de ingresos y gastos. Es el destino de dicha renta lo que importa considerar y no el hecho de que se generen, o no, ingresos para definir la intención de las partes.

Al analizar la situación de un fideicomiso inmobiliario cuyo objeto sea la construcción de un inmueble y posterior venta de las unidades a terceros con el fin de distribuir el producido entre los fiduciantes es evidente que los fiduciantes han “encargado” al fiduciario que realice operaciones que persiguen un lucro, más allá del resultado de su actividad. El fideicomiso resultará sujeto pasible de los tributos que graven estas operaciones, en tanto las respectivas leyes así lo dispongan.

En relación con la construcción al costo, que en sus múltiples variantes lo permanente es la constitución de un grupo inversor que adquiere o posee un inmueble, designa un administrador para que construya un edificio y luego adjudica las unidades a los inversores de acuerdo con lo estipulado en el contrato, quienes la utilizarán como vivienda o realizarán en forma individual, corresponde analizar si el criterio sostenido para el "condómino de construcción" se mantiene con la introducción del contrato de fideicomiso.

Sostenía el fisco en su Dictamen 1/82 de la DGI

".. El "consorcio" es un condominio que no posee una personalidad distinta a la de sus componentes. En realidad se trata de una mancomunidad de bienes -no de una asociación de personas- en la que aquéllos participan en calidad de copropietarios. Tampoco puede ser considerado una sociedad de hecho, al encontrarse ausente el propósito de lucro que caracteriza a estas entidades, ya que al adjudicarse las unidades, serán los consorcistas individualmente con sus actos, los que evidenciarán la finalidad perseguida; unos las dedicarán a la venta, donde se trasuntará el objetivo de edificar para enajenar y otros las ocuparán como viviendas u oficina o las localarán, etc. evidenciando un sentido de permanencia de la inversión en el patrimonio de los mismos."

¿Se modifica el criterio expuesto por llevar a cabo la obra introduciendo el ente intermedio fideicomiso? El análisis de la estructura legal introducida debe llevarse a cabo recordando que el fideicomiso no tiene trascendencia autónoma como tal y que es solo un instrumento que sirve para la realización de otros negocios que le son subyacentes.

El Dr. Dobrusin, duda de este criterio planteando el siguiente interrogante:

"Al llevar a cabo la obra introduciendo el ente intermedio fideicomiso que construye sobre inmueble propio pues los fiduciantes han efectuado una transferencia de dominio definitiva e irrevocable y comprometen al fideicomiso, titular de un patrimonio autónomo, con una contraprestación futura (entrega de metros, por ejemplo), ¿podemos concluir en términos impositivos que el constructor construye sin propósito de lucro y en relación con los fiduciantes y beneficiarios tanto la transferencia fiduciaria como la adjudicación de las unidades no se realizan a título oneroso?"

La pregunta que corresponde hacer a esta reflexión es ¿a quien se denomina el constructor? ¿Quien es el sujeto que construye?

Si analizamos el negocio económico del condominio inmobiliario bajo el contrato de fideicomiso, veremos que el administrador de las obras del condominio ha sido

sustituido por el fiduciario. Sin importar la figura que adopte el administrador: sea mandante, sociedad comercial, o fiduciarios todos llevarán a cabo la misma tarea, administrar los fondos recibidos, subcontratar los contratistas para llevar a cabo la obra y adjudicar las unidades. La tarea de estos sujetos es remunerada y tiene propósito de lucro. ¿Es a este sujeto a quien se denomina constructor? Entonces esta claro el propósito de lucro y percibirá una retribución por sus servicios.

Al analizar la transferencia fiduciaria se concluyó que el fiduciario no adquiere la propiedad plena del inmueble, esta impedido por Art. 7° de la Ley N° 24.441 de adquirir los bienes fideicomitidos y no recibe una contraprestación por esta transferencia. No es aquí donde se encuentra un ánimo de lucro.

El patrimonio fiduciario no es designado por el derecho tributario, como un ente con una capacidad tributaria suficiente que posibilite considerar que existe “venta” al adjudicar las unidades a los fiduciantes o beneficiarios.

Ni la Ley del impuesto a las Ganancias lo contempla en su artículo 3°, ni la Ley del IVA en su artículo 2°.

Por ende si las leyes no contemplan que el fideicomiso no tiene capacidad para “vender” cuando reintegra el patrimonio fideicomitado a los fiduciantes, no puede hablarse de propósito de lucro en las dichas adjudicaciones.

Es obvio entonces que el constructor es el fiduciante, quien exteriorizará o no el propósito de lucro con el destino que otorgue a las unidades recibidas.

5. Conclusión

La finalidad del encargo que debe llevar a cabo el fiduciario proviene del fiduciante. No es el fideicomiso quien adquiere personalidad para tener “intenciones propias” por el mero hecho de ser incluido por el derecho tributario como sujeto pasible de diversos impuestos.

Cabe recordar, que no se trata de una persona física ni una persona jurídica y que ello no lo desvirtúa, en principio, el derecho tributario.

Siempre queda el recurso tributario de aplicar el principio de realidad económica cuando se exceda el marco jurídico adoptado.

CAPITULO V

EL CONSOMINIO DE CONSTRUCCIÓN EN LA LEY DEL IVA

1. El Consorcio Asimilado a Condominio.

El “consorcio” se encuentra tipificado como sujeto pasible del impuesto al Valor Agregado. El Dr. Fenochietto⁸³ se refiere la inclusión de los consorcios como sujetos pasibles del impuesto, diciendo que el término es utilizado en nuestro sistema jurídico para caracterizar una amplia gama de agrupaciones de personas con distintos fines, de los cuales distingue tres modalidades:

- *De Tipo Comercial: se unen dos o mas empresas con un fin determinado, en general con tienen por finalidad participar en la contratación de servicios por parte del Estado, estos consorcios pueden o no tener personería jurídica.*

- *De Tipo Civil: se refiere a los consorcios de propietarios regidos por Ley deL Propiedad Horizontal (Ley N° 13.512).*

- *Agrupamiento de tipo Civil que no persigue fines de lucro es la asociación de personas que se unen con la finalidad de construir un edificio para luego adjudicarse las viviendas.*

Según se ha visto oportunamente, se encuentran excluidas del objeto del impuesto las obras efectuadas sobre inmueble propio cuando la venta la realice alguno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio, en los que por un período de tres años hubiera permanecido sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis o hubiera afectado el inmueble a casa habitación. Aun cuando subsiste la obligación de reintegrar el crédito fiscal en el momento que se realiza la venta.

Es importante notar que esta exclusión de objeto se produce cuando el sujeto pasivo es un “integrante de un consorcio asimilado a condominio”⁸⁴. Se recuerda que en función de lo establecido por el segundo párrafo del Artículo 4° los consorcios son sujetos pasibles de la obligación tributaria. Significa esto que no cualquier integrante de un consorcio queda excluido como sujeto, sino con exclusividad aquellos en los que la construcción se lleva a cabo en condominio.

83 Ricardo Fenochietto -Impuesto Al Valor Agregado – Análisis Económico, Técnico y Jurídico – Editorial La LEY N° -2001

84 Decreto Reglamentario del IVA Art. 5°

2. Los Antecedentes del Condominio con anterioridad a su inclusión como sujetos en la Ley del IVA.

Para entender el tratamiento otorgado al consorcio en condominio por la reglamentación del impuesto, resulta necesario recordar el alcance subjetivo otorgado a los consorcios con anterioridad a la inclusión de los entes sin personería jurídica como sujetos pasibles de impuesto al valor agregado⁸⁵.

En el año 1982, se presenta una consulta al fisco⁸⁶ en referencia al tratamiento a otorgar, en el impuesto a las ganancias, a las adjudicaciones de unidades construidas por el consorcio bajo la modalidad de condominio. Sostuvo entonces el organismo recaudador, que los consorcios podían distinguirse entre aquellos que se constituyeron bajo una forma jurídica civil o comercial y el consorcio de construcción llevado a cabo en condominio.

Respecto de aquel último consorcio el organismo opinó que es un condominio que no posee una personalidad distinta a la de sus componentes. En la interpretación realizada se concluyó que:

“se trata de una mancomunidad de bienes y no de una asociación de personas, en la que aquéllos participan en calidad de copropietarios. Tampoco puede ser considerado una Sociedad de Hecho, al encontrarse ausente el propósito de lucro que caracteriza a estas entidades, ya que al adjudicarse las unidades, serán los consorcistas individualmente con sus actos, los que evidenciarán la finalidad perseguida; unos las dedicarán a la venta, donde se trasuntará el objetivo de edificar para enajenar y otros las ocuparán como viviendas u oficina o las locarán, evidenciando un sentido de permanencia de la inversión en el patrimonio de los mismos.”

Concluía el dictamen respecto a la inexistencia de transferencia de dominio:

“La adjudicación mencionada, por lo tanto, no puede ser considerada como una “venta”, dado que no implica transmisión de dominio alguno, puesto que el “consorcio”, como señaláramos anteriormente, no poseía la titularidad del dominio del inmueble”.

Esta conclusión a la que arriba el fisco resulta sólo aplicable en el impuesto a las ganancias. En el momento de expedirse, los entes sin personería jurídica no habían sido aun incorporados como sujetos del impuesto en el Art. 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

85 Que se produce en el año 90 con inclusión del segundo párrafo del artículo 4° de la Ley -
86 DGI DICTAMEN N° 1/1982, (DATyJ) Fecha 12 de Enero de 1982

Asimismo opinó que distinta era la situación, si el consorcio es una sociedad civil o comercial, cuando la sociedad había sido constituida con finalidad de lucro, excluyendo expresamente de su conclusión a aquellos condominios que se hubieran constituido como sociedades buscando la protección patrimonial, a los que corresponde aplicar la realidad económica subyacente, es decir la posición expuesta para los consorcios en condominio. En palabras del intérprete:

“(...) se parte de la presunción de que el consorcio es una sociedad civil, o comercial en su caso, y que estas figuras jurídicas se adecuan a la realidad económica de los hechos perseguidos por las partes.

...Lo expuesto tiene por finalidad aclarar que la supuesta sociedad que se analiza, se ha constituido con el objeto de realizar operaciones lucrativas y no se trata meramente de una formalidad jurídica con la que se puede revestir la situación contemplada en el apartado anterior (en referencia la figura del consorcio de propietarios).

...Aquí si la adjudicación de la unidad configuraría una venta, puesto que ella implica la transmisión del dominio del bien cedido, entre dos personas jurídica y económicamente distintas”.

En este dictamen el fisco aplica en su interpretación el “principio de la realidad económica” al presumir que, en la sociedad que se analiza, coincide el ropaje jurídico con la intención de las partes, concluyendo que si la sociedad buscaba obtener un lucro, la venta resultaba alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Es importante destacar el punto de vista vertido por el intérprete, porque en la época en que se emite esta opinión, los consorcios de inversores en propiedades - los cuales carecen de “*afecto societatis*” - se organizaban bajo formas societarias que no receptaban la intención de las partes, con el fin de obtener mayor seguridad jurídica.

3. El Devengamiento en el Condominio.

Pese a que el Hecho Imponible establecido recae sobre la obra (objeto del impuesto), la obligación de pagarlo nace, según lo dispuesto por el Art.5° inc. e) de la ley del IVA, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble. Se entiende que ésta tiene lugar “al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior”. En las ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considera efectuada en el momento en que queda firme el auto aprobatorio del remate.

Respecto del devengamiento en los consorcios constituidos bajo la modalidad de sociedades el Art. 26 del decreto reglamentario establece lo siguiente:

“A los efectos del inciso e), del artículo 5° de la Ley y del artículo 4° de este reglamento, en el caso de consorcios propietarios de inmuebles -organizados como sociedades civiles o comerciales- que realicen las obras previstas en el inciso b), del artículo 3° de la ley, se considerará momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades.”

Ni la Ley del Impuesto al Valor Agregado ni su decreto reglamentario definen el “consorcio en condominio”, sin embargo el decreto reglamentario⁸⁷ establece el tratamiento que corresponde otorgar a los consorcios organizados como sociedades civiles o comerciales.

¿Cual es el sentido de esta disposición? ¿Se condice con lo dispuesto por la ley? El Art. 4° de la Ley del rito que establece explícitamente que, *“sin importar la forma jurídica adoptada”, serán consideradas empresas constructoras quienes “efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.* En cuanto a su devengamiento, el legislador, ha establecido, en su artículo 5°, que ocurra con la posesión o escrituración del inmueble, lo que resulte anterior.

¿La disposición reglamentaria, modifica el momento en que se genera el hecho imponible cuando se trata de sociedades civiles o comerciales? De resultar es la interpretación, ello resultaría sólo aplicable a los casos en que una sociedad (civil o comercial) se verificara el propósito de lucro con las adjudicaciones de las unidades. Resulta sin embargo extraño que se pretenda modificar el devengamiento por medio de la norma reglamentaria.

Pareciera que el legislador buscó castigar a quien utilizó una forma jurídica inadecuada, estableciendo la obligación del pago del tributo al disponer, por esta norma, que el propósito de lucro - necesario para la verificación de hecho imponible - no debe indagarse con cada operación.

¿Se pretende a través de este artículo, modificar lo dispuesto por el Art.2° de la Ley del IVA, modificando el concepto de venta en este impuesto? Según lo dispuesto por el mismo no se incluye en este supuesto la transferencia de inmuebles que contengan obra realizada sobre inmueble propio.

87Decreto Reglamentario del IVA en su Artículo 26.

Se resalta el principio según el cual no hay impuesto sin ley, en virtud del cual el artículo 26 del decreto reglamentario de la Ley del IVA no resultaría aplicable al consorcio mas allá de su forma de organización, si no ha existido el propósito de lucro.

El fin de lucro ante el IVA no se presupone por su organización jurídica, según lo establecido al definir el sujeto, en este supuesto si una sociedad construye un inmueble para adjudicarlo con posterioridad a los integrantes de un consorcio, no aplica el supuesto de venta previsto por el Artículo 2º de la Ley del IVA ya que sólo refiere a bienes muebles. Ni puede pretender extrapolarse el tratamiento aplicable en el impuesto a las ganancias a este tipo de consorcio, en el cual se considera que existe venta si la sociedad tiene propósito de lucro por tratarse de distintos sujetos

CAPITULO VI

TRATAMIENTO FISCAL DEL FIDEICOMISO

1. El Fideicomiso en la Ley del IVA

Los fideicomisos constituidos en el país resultarán sujetos del Impuesto al Valor Agregado siempre que realicen actividades alcanzadas por el mismo, en virtud de la definición omnicomprendiva, a que hace referencia el tercer párrafo del Artículo 4º de la Ley del gravamen, según la cual podrán ser sujetos pasivos:

“las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, los consorcios, las asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, los agrupamientos no societarios, o cualquier otro ente individual o colectivo”.

Según opinión de Alberto Coto⁸⁸ los fideicomisos quedan comprendidos dentro del concepto “cualquier otro ente individual o colectivo”.

No comparte esta postura O. Soler⁸⁹ quien entiende que:

“el fideicomiso no es un ente individual ni colectivo sino un contrato que regula las relaciones entre las partes intervinientes en el mismo. En todo caso podría aceptarse en calificar no el contrato, sino los bienes subyacentes como un patrimonio, cuya titularidad fiduciaria detenta el fiduciario resultando éste, y no el fideicomiso sujeto del impuesto (...)”

“De todas formas resulta conveniente recordar que estos entes sin personalidad jurídica tienen “aptitud” para ser sujetos del impuesto y que tal aptitud le viene conferida por la finalidad del encargo realizado por el fiduciante. Sólo en aquellos casos en que la finalidad del contrato contenga hechos que la Ley sujeta al impuesto nacerá la condición de sujeto en el patrimonio fiduciario y de allí la obligación de inscribirse.”

“Asimismo cuando el negocio subyacente exceda el objeto del contrato, constituyendo al fideicomiso en razón de su operatoria en una verdadera sociedad de hecho, se configurará el hecho imponible en cabeza del fideicomiso”.

2. Los Fideicomisos de Construcción bajo la forma de Consorcios - ¿Condominios o Sociedad de Hecho?

Se analiza la situación del consorcio de construcción en condominio al llevar a cabo la obra introduciendo el *ente intermedio* fideicomiso. Un vehículo jurídico que a

88COTO, ALBERTO, Aspectos Tributarios del Fideicomiso, Buenos Aires. Editorial La LEY Edición 2005–
89 Citado por Coto, Alberto, Óp. Cit. – Cap. La situación específica de los Fideicomisos.

efectos del presente análisis, se entiende como un vehículo adecuado al negocio subyacente, lo que motiva la necesidad de analizar la convivencia de uno y otro.

El Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires⁹⁰ entre sus conclusiones destaca:

“Se admitió expresamente la plena validez del contrato de fideicomiso por el cual los fiduciantes se obligan a aportar dinero al fiduciario a los efectos de la compra de un lote de terreno y la realización del emprendimiento urbanístico proyectado en dicho inmueble.- A su vez se recomendó dejar constancia en la escritura de compra de la calificación de “fiduciaria” de la adquisición del lote, como un caso de subrogación real de bienes, y su ulterior rogación de inscripción registral en tal sentido, todo ello de acuerdo a lo prescripto en el artículo 13° de la Ley 24.441.-“

Se dijo que el consorcio es un agrupamiento de tipo civil que no persigue fines de lucro. Es una asociación de personas que se unen con la finalidad de construir un edificio, para luego adjudicarse las viviendas y que se trata de una mancomunidad de bienes y no de una asociación de personas, en la que aquéllos participan en calidad de copropietarios.

No puede ser considerado una Sociedad de Hecho, al encontrarse ausente el propósito de lucro que caracteriza a estas entidades, ya que al adjudicarse las unidades, serán los consorcistas individualmente con sus actos, los que evidenciarán la finalidad perseguida.

Sostiene Pablo Urrets Zavalía⁹¹:

“el fideicomiso tiene un valor comercial incomparable desde el punto de vista del adquirente de las futuras unidades,.... Ello es así por la ventaja de la separación patrimonial del fideicomiso, que sin recurrir al artificio de la sociedad para un negocio en el que no existe afecto societatis sino tan solo la intención de las partes de adquirir la unidad prometida y sin caer en la precariedad del consorcio para la construcción....”

¿En que modifica el contrato de fideicomiso al negocio descripto, frente al Impuesto al Valor Agregado?

Se exponen a continuación las opiniones vertidas por el organismo recaudador ante consultas realizadas por contribuyentes, en el marco de una consulta vinculante, en las que los contribuyentes expresaban que correspondía otorgar al fideicomiso de

90 XXXIII Convención Notarial - Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires -Conclusiones del Tema I: Fideicomiso inmobiliario. Títulos provenientes del fideicomiso. 14 y 15 de septiembre de 2006-

91 URRETS ZAVALÍA, PABLO: Reflexiones en torno a la problemática actual del fideicomiso inmobiliario” – PET. Ed. La LEY N° 31-10-2005

construcción al costo el tratamiento dispuesto por la Ley del IVA para los consorcios en condominio.

El organismo recaudador se expide de vertiendo los siguientes argumentos en el Dictamen 16-2006⁹²:

“Atento a lo indicado cabe tener en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio, que transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación, restando establecer –tal como surge del antecedente citado en el párrafo precedente- si persigue fin de lucro con la operatoria de que se trata(...)

A estos efectos cabe hacer hincapié en algunos términos de la contratación en cuanto a que frente a incumplimientos de sus aportes de fondos se prevé que la fiduciaria reciba un interés compensatorio y punitivo, existiendo la facultad de resolver el contrato respecto del deudor moroso y reemplazar al fiduciante original por otro que suscriba el contrato de adhesión. Además, si la fiduciaria no obtiene un reemplazante podrá tomar financiación externa o sustituir a tal fiduciante por la totalidad de los fiduciantes quienes adquirirán en función de sus aportes los derechos sobre las unidades cuya adjudicación le correspondía al excluido.

En tal contexto se interpreta que la intención que motiva a los fiduciantes-beneficiarios y a los cesionarios es la de adquirir un inmueble constituyendo las sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, destacándose además que determinadas cláusulas contractuales -tales como la resolución del contrato respecto del deudor moroso y su reemplazo- llevan a considerar que la operatoria tiene por objeto la construcción y comercialización de un inmueble lo cual evidencia el fin de lucro a que se refiere el mencionado inciso d) del artículo 4° de la ley.

Atento a lo expuesto el hecho imponible previsto en el inciso b) del artículo 3° de la Ley se perfeccionará en cabeza del fideicomiso, resultando sujeto pasivo del gravamen tanto para el caso en que transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios como a los respectivos cesionarios.

Es fácil advertir que en este análisis se desnuda totalmente la operación subyacente y se hace abstracción de la intención jurídica de las partes, aun cuando el vehículo elegido no es inadecuado, o se hubiera detectado que el mismo ha sido excedido convirtiéndose en una sociedad de hecho.

En el supuesto de pretender la existencia de una sociedad de hecho, no se entiende quienes son los socios, pues los fiduciantes son los compradores de acuerdo a lo manifestado por el fisco. ¿Se pretenderá que además de compradores, los fiduciantes se conviertan también en los socios de una sociedad de hecho? Al desconocer las

⁹² DICTAMEN N° 16/2006 (DAT) - Fecha, 28/02/06

características propias de las transferencias del fideicomiso, resulta que los fiduciantes se estarían vendiendo a si mismos.

¿No estaríamos entonces, frente a la figura del condominio, teniendo en cuenta que no existe una figura societaria por carecer el agrupamiento del “afecto societatis” necesario para que aquella exista? Son sólo un grupo de personas con ánimo de construir un inmueble, sin embargo el fisco se ofusca en encontrarle capacidades al ente tributario que el derecho de fondo no le otorga.

La interpretación vertida por el Dictamen 18-2006⁹³ al expedirse sobre el tratamiento que corresponde otorgar a la adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios tiene su fundamento en las siguientes consideraciones:

“...se deben analizar las circunstancias de hecho, es decir que no solo se trate de una obra sobre inmueble propio, requisito que se cumple en el caso, sino que, además la obra sea efectuada por una empresa constructora que, de acuerdo con lo exigido por el inciso d) del artículo 4° efectúe las referidas obras con el propósito de obtener un lucro en su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble.”

A partir de lo indicado se extrae con carácter general que 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.

*En ese sentido cabe destacar que no se aplica al fideicomiso la figura del consorcio organizado en condominio por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, **revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso** y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación, considerándose momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades a los fiduciantes beneficiarios.*

Según se concluye en este dictamen hay transferencias a terceros y las mismas resultan onerosas. Sin embargo sabemos que, aun cuando así correspondiera tratar las adjudicaciones a los fiduciantes, debe existir además un propósito de lucro. ESto aspecto es tratado en las consideraciones que se citan para concluir, pero al determinar que la operación resulta alcanza por Ley del IVA, no se expide sobre la existencia de tal finalidad, requisito ineludible para la configuración del hecho imponible.

⁹³ DICTAMEN N° 18/2006 (DAT) – Fecha: 13/03/06

¿Pretenderá el fisco, con su aseveración de que existen operaciones entre terceros, aplicar lo dispuesto por el Art.15° decreto reglamentario de la Ley del IVA?

El mencionado artículo establece lo siguiente:

“Se consideran prestaciones gravadas las que efectúen los miembros de los sujetos indicados en el segundo párrafo del artículo 4° de la ley, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los respectivos contratos, y que originen cargos a los mencionados sujetos o a sus miembros, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda a las ventas, importaciones, locaciones o prestaciones realizadas por dichos sujetos o miembros”.

En el capítulo correspondiente ⁹⁴ se concluyó que esta interpretación solo resulta válida para aquellas situaciones en que los entes realizan operaciones exorbitadas a su objeto. No resulta válida la norma reglamentaria para crear impuestos, ni extender la capacidad tributaria de los entes no personificados por el derecho común.

Cabe en consecuencia distinguir entre dos tipos de operaciones que realiza el fideicomiso en este tipo de emprendimientos y establecer el tratamiento aplicable según el análisis realizado hasta el momento.

3. Adjudicación, de las unidades funcionales construidas, por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios.

Según el criterio del organismo recaudador explicitada en el dictamen 16-2006.

“A criterio de esta Asesoría, la operatoria llevada a cabo por el fideicomiso no se diferenciaría de la realizada por el consorcio de propietarios de un terreno organizado en forma de sociedad civil o comercial, destacándose que aún cuando el fideicomiso no se encuentre taxativamente comprendido en el artículo 26 del decreto reglamentario de la ley del tributo sus disposiciones.”

Respecto de la base imponible a considerar la AFIP⁹⁵ se ha expedido entendiendo que:

“La base imponible se considera por el valor de los aportes efectuados por el fiduciante (valor total que consta en la escritura), si no hay cesión de boleto.”

Si bien el Hecho Imponible a verificar constituye una locación de obra sobre inmueble propio - prevista en el artículo 3° inciso b) de la Ley del gravamen- se interpreta que el fideicomiso (en tanto sujeto pasible en los términos del artículo 4°

⁹⁴ El fideicomiso como sujeto de impuesto.

⁹⁵ Grupo de Enlace AFIP - CPCECABA - Acta de la reunión del 19/07/06

inciso d)) no reviste el carácter de empresa constructora, al no existir propósito de lucro. Ello se desprende del hecho que las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes–beneficiarios-fideicomisarios no constituyen una transferencia a título oneroso.

Oportunamente se analizó que el fiduciante, al transferir la propiedad fiduciaria no vende al fideicomiso y luego adquiere los bienes que se le restituyen con la adjudicación. No existe, en la operación de transferencia de dominio al fiduciario propósito de lucrar para los fiduciantes, se concluyó que es este un acto neutro, en el que no existe trascendencia económica.

Tampoco se considera que existe tal finalidad en el acto de adjudicación que realiza el fiduciario, el fiduciante recibe el bien que entregó con las modificaciones sufridas con motivo del encargo. El acto de entregar terreno y dinero y de recibir por igual valor económico una unidad edificada no implica la existencia de circulación de riqueza.

El fiduciante se desprendió temporariamente de un activo recibiendo a cambio otro activo del mismo valor. No es este el momento en que se verifique la intención de lucrar de los fiduciantes, la que sólo existirá si ponen a la venta las unidades. No se verificará, en cambio, esta situación en aquellos sujetos que realizaron sus aportes para obtener, al concluir el encargo, su casa habitación o mantuvieron el bien en su patrimonio por un periodo de tres años.

4. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los cesionarios de los fiduciantes y a terceros.

Es habitual que en los contratos se prevea la posibilidad por parte de los fiduciantes de ceder su derecho de adjudicación a terceros. En esta operación el fiduciante está exteriorizando su voluntad de lucrar con la cesión del derecho, obteniendo un beneficio patrimonial de parte de un tercero.

Sin embargo, por tratarse de la cesión de un derecho personal, no se verifica el hecho imponible obra sobre inmueble propio, al respecto el fisco mediante opinión vertida en el Dictamen N° 49/03 (DAL) se expidió en cuanto a que:

“mediante la aludida cesión “...aun no se ha producido la transmisión de derecho real alguno sino que es el propio patrimonio considerado como universalidad jurídica el que ha construido las obras, respondiendo por sí por las obligaciones adquiridas, a la vez que se han operado diversas cesiones de posición contractual, actos éstos que importan la transmisión de un derecho personal que se encuentra fuera del ámbito de

aplicación del tributo”.

Corresponde analizar el tratamiento que el fideicomiso debe otorgar a la adjudicación de las unidades a los cesionarios quienes resultan terceros respecto del fiduciante y del fideicomiso.

La intención de lucro, según se analizó, es propia del fiduciante y de resultar un incremento patrimonial este se produce en cabeza de este sujeto, sin embargo por tratarse de una cesión no queda alcanzado en ese momento con el impuesto al valor agregado.

¿Es al fideicomiso a quien corresponde adjudicar las unidades a la finalización de la obra? La transferencia a los terceros (cesionarios) no se realiza dentro del marco del contrato (no surge del encargo al fiduciario - “objeto del contrato”, realizar una transferencia onerosa a terceros) ni entre sus partes (fiduciante- beneficiario y fiduciario).

Sin embargo el contrato contempla, generalmente, la posibilidad de que el fiduciante realice dichas cesiones, se encuentra dentro del encargo al fiduciario el acto de adjudicar las unidades a los beneficiarios, tanto fiduciantes como a los cesionarios.

Es en el acto de adjudicación por parte del fideicomiso, que se produce una disminución definitiva del patrimonio del fiduciante. La pregunta es entonces: ¿es en ese momento en que se produce la transmisión del derecho real de dominio del inmueble a un tercero, y que se verifica la existencia del fin de lucro? ¿Es el fideicomiso entonces sujeto del impuesto en la situación descripta?

Oportunamente⁹⁶, al realizar el análisis del sujeto en el cual se verifica la intención de lucro se concluyó que la finalidad de lucro es propia del fiduciante, quien puede encargar al fiduciario que realice operaciones que persigan un fin de lucro o no.

Las cesiones de derechos sobre adjudicaciones no son operaciones que se verifiquen en el fideicomiso, por tal motivo aquel no resulta sujeto del impuesto en las adjudicaciones de las unidades.

En igual sentido se expidió la AFIP⁹⁷ al sostener que:

“En el caso de cesiones del fiduciante-beneficiario a cesionarios la transacción se realiza entre el cedente y cesionario, siendo el fideicomiso ajeno a la misma.”

96 Capítulo El Fin de Lucro en los Entes Económicos como condición subjetiva frente al IVA.

97 Grupo de Enlace AFIP - CPCECABA - Acta de la reunión del 19/07/06

5. Conclusiones

El patrimonio fiduciario puede resultar un sujeto pasible de obligaciones tributarias, pero solo posee una personalidad fiscal acotada a las capacidades que las normas tributarias le asignan.

Dichas normas, según se ha analizado, se limitan a establecer la posibilidad de considerarlo sujeto en la medida que se verifiquen a su respecto los hechos imposables previstos por la ley.

El fideicomiso no tiene una finalidad propia, sino que cumple con el objeto exteriorizado por los fiduciantes en el contrato, por ello al realizar las adjudicaciones de unidades deben tratarse como una restitución del patrimonio cedido por el fiduciante.

Cuando el destinatario fuera un tercero ajeno al contrato y se trata de una operación onerosa, en la que se verifica la intención de lucro del fiduciante, con la adjudicación nacerá el hecho imponible bajo análisis.

Por la capacidad limitada del fideicomiso, no puede sostenerse que resulte aplicable a las adjudicaciones a los fiduciantes el tratamiento que corresponde dar a un contrato de compraventa entre partes independientes, puesto que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no lo dispone.

Queda claro que el fideicomiso, como opción jurídica del consorcio asimilado a condominio, que refleja la intención de múltiples inversores con intenciones diversas al invertir en la construcción, no puede ser tratado como una sociedad de hecho.

La búsqueda de la realidad económica en la que se ofusca el organismo recaudador, no existiendo un figura jurídica inadecuada, conduce a dejar de lado el principio de neutralidad, entendiéndolo a estos fines la neutralidad como el que otorga igual tratamiento a idéntico negocio subyacente por sobre las formas adquiridas.

En consecuencia si la adjudicación a los consorcistas, en la construcción bajo la forma de condominio, tiene previsto un tratamiento en la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, este no debe resultar desvirtuado por la utilización de la figura de un fideicomiso a la que se recurre a efectos de garantizar la operación.

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

Es importante, en principio, destacar que la operación económica que ha sido analizada en este trabajo se entiende realizada a través de un vehículo perfectamente legal, el cual no desvirtúa en absoluto la intención económica de las partes.

Menos aun puede considerarse que llevar adelante el negocio de construcción en condominio dentro del marco de un contrato de fideicomiso, pueda resultar una estructura jurídica inadecuada si se tiene en cuenta que la Ley N° 24.441 fue sancionada en momento de una importante crisis económica con el propósito de dotar al desarrollo inmobiliario de un instrumento financiero.

Por ello resulta necesario reconocer en esta figura la coexistencia de dos realidades perfectamente compatibles, que deben permitir por un lado, el reconocimiento de la forma jurídica que enmarca y da protección jurídica al negocio subyacente el cual ha de ser analizado bajo la realidad económica que lo motiva.

Que el contrato de fideicomiso no es un fin en sí mismo, sino que es un instrumento que sirve para la realización de otros negocios que le son “subyacentes” y que pueden ser de la más variada naturaleza.

Teniendo en cuenta que la infinita variedad de negocios subyacentes a un contrato de fideicomiso imposibilitan legislar de forma tal de forma tal que se contemplen todas las situaciones posibles, solo cabe proponer una solución legislativa para aquellos aspectos que con seguridad no deben dejarse a la interpretación de las partes, las que de acuerdo al interés o necesidad del momento recurren al criterio de la realidad económica llevando a desconocer la figura creada por Ley N° 24.441.

Ya sea mediante la incorporación de normas en el derecho tributario o mediante una modificación a la Ley de fideicomisos, debe legislarse a efectos de establecer por medio de la Ley el tratamiento tributario aplicable al fideicomiso.

En particular se propone reconocer para todos los fideicomisos:

- 1) Que el contrato no es un ente jurídico con fines propios, por tanto no corresponde otorgar el tratamiento previsto para las sociedades.
- 2) Que las transferencias fiduciarias, entendiéndose por tales las descriptas por el artículo 1° de la Ley N° 24.441, no son realizadas a título

oneroso. En caso de existir onerosidad en la transferencia no corresponderá otorgar el tratamiento de fiduciaria.

3) Que no existe contraprestación que torne onerosa la transferencia, en los supuestos en los que los fiduciantes resulten beneficiarios de derecho de adjudicación de bienes o derechos. El acto tanto en su aspecto jurídico y económico debe considerarse como un acto fundacional. En otras palabras cabe otorgar el tratamiento de aportes a entidades no constituidas.

4) Que el contrato de fideicomiso puede ser gratuito u oneroso, según se reconozca o no una retribución al fiduciario.

5) Que en los contratos cuya finalidad sea una liberalidad que beneficie a la comunidad las operaciones que generen ingresos tendrán el tratamiento tributario correspondiente a las asociaciones sin fines de lucro, en tanto los fondos se destinen a la finalidad perseguida.

6) Que no corresponde otorgar trascendencia económica a la transferencia fiduciaria descrita, en virtud que el Art. 7 de la propia Ley N° 24.441 prohíbe al fiduciario adquirir los bienes fideicomitidos.

7) Que las adquisiciones fiduciarias previstas por el Art.13 se reputan como onerosas a pesar de su tratamiento ante los registros de propiedades, ello en virtud de la realidad económica de la transferencia plena de dominio.

8) Que las “operaciones” entre el fiduciante y el fideicomiso no se consideran realizadas entre partes independientes. En tanto las mismas sean consecuencia de la extinción del contrato de fideicomiso no se consideran onerosas ni sujetas a impuestos.

9) Que como consecuencia de lo establecido en el apartado anterior no corresponde reconocer un valor diferente al patrimonio restituido, de aquel valor por el cual fue aportado.

10) Que la cesión de los derechos realizados por los fiduciantes-beneficiarios a favor de terceros-cesionarios, con relación a la futura adjudicación de las unidades prometidas es perfectamente viable, aconsejando en estos casos la instrumentación adecuada y fehaciente de dicha cesión, como asimismo la notificación al fiduciario y a la administración de ingresos públicos para su control.

11) Que las adjudicaciones de bienes por extinción del contrato del fideicomiso, realizadas a fideicomisarios distintos de los fiduciantes (terceros – cesionarios), harán nacer el hecho imponible en cabeza del fiduciante cuando respondan a operaciones onerosas, por ser el sujeto que manifiesta la capacidad contributiva.

12) Que se incorpore en la legislación el devengamiento en las operaciones previstas en el punto anterior en iguales condiciones que las adjudicaciones realizadas por el fideicomiso.

13) Que se admita expresamente la plena validez del contrato de fideicomiso por el cual los fiduciantes se obligan a aportar dinero al fiduciario a los efectos de la compra de un lote de terreno y la realización del emprendimiento urbanístico proyectado en dicho inmueble.-

14) Que en los fideicomisos de construcción al costo la figura del fiduciante beneficiario merece igual tratamiento que el del integrante de consorcio en condominio, a efectos de reflejar igual tratamiento tributario a igual negocio subyacente.

15) Que la capacidad fiscal del fideicomiso encuentra su límite en lo que las normas tributarias dispongan respecto del negocio subyacente.

16) Que resultan trasladables a los fiduciantes beneficiarios los créditos fiscales acumulados por los fideicomisos de construcción al costo. Disponer de normas reglamentarias respecto de las formas de exteriorización de los traslados de forma tal que permitan el cómputo de los créditos fiscales y que a su vez resulten fácilmente verificables para el organismo recaudador.

17) Que resulta en un abuso la aplicación del criterio de la realidad económica desconocer el instrumento legal previsto por Ley N° 24.441 cuando no existe manifiesta discordancia entre la “*intentio juris*” y la “*intentio factis*”, ante la imposibilidad de regular todas las posibilidades inimaginables de negocios a desarrollar en el futuro.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Julián A. Martín, Mauricio G. Edelstein Juan M. Alchouron – Editorial Errepar. Fideicomisos Aspectos jurídicos, tributarios y contables.
- ❖ Kiper, Claudio Marcelo -Otros Autores Personales: Lisoprawski, Silvio V. Título: Tratado de fideicomiso Edición: 2a ed. Pie de Imprenta: Lugar: Buenos Aires, Editorial: Lexis-Nexis, Fecha: 2004
- ❖ Lascala, Jorge Hugo Título: Práctica del fideicomiso Edición: [s.d.] Pie de Imprenta: Lugar: Buenos Aires, Editorial: Astrea, Fecha: 2003
- ❖ Gómez de la Lastra, Manuel C. Otros Autores Personales: Goldenberg, Alicia E. Título: Fondos de inversión directa y fideicomiso Subtítulo.: una vía productiva para el crecimiento Edición: [s.d.] Pie de Imprenta: Lugar: Buenos Aires, Editorial: La Ley, Fecha: 2003
- ❖ Malumián, Nicolás Otros Autores Personales: Diplotti, Adrián G.; Gutiérrez, Pablo Título: Fideicomiso y securitización Subtítulo.: análisis legal, fiscal y contable Edición: [s.d.] Pie de Imprenta: Lugar: Buenos Aires, Editorial: La Ley, Fecha: 2001
- ❖ Freire, Bettina V. Título: El fideicomiso Subtítulo.: sus proyecciones en los negocios inmobiliarios Edición: [s.d.] Pie de Imprenta: Lugar: Buenos Aires, Editorial: Abaco de Rodolfo Depalma, Fecha: 1997
- ❖ Carregal, Mario Alberto Título: El fideicomiso Subtítulo.: regulación jurídica y posibilidades prácticas Edición: [s.d.] Pie de Imprenta: Lugar: Buenos Aires, Editorial: Universidad, Fecha: 1982
- ❖ Presman, Jorge - Sorbello, Gabriela :Los fondos fiduciarios y su expansión en el sector público, (2005) En: Escenarios Alternativos, 4 p.; 81 KB; Buenos Aires. <http://CDI.mecon.gov.ar>
- ❖ Ricardo Fenochietto -Impuesto Al Valor Agregado – Análisis Económico, Técnico y Jurídico – Editorial La Ley N°-2001-
- ❖ 8° Simposio sobre legislación tributaria Argentina - Edicon – 2006.
- ❖ Soler, Osvaldo, Carrica, Enrique y otros, Fideicomiso, sus aspectos jurídicos y tributarios, 2000. En: <http://www.soler.com.ar/especiales/fid002.htm>

- ❖ Fernández Raymundo, L Y Gómez Leo, Osvaldo, Tratado Teórico Práctico De Derecho Comercial, Buenos Aires: Depalma, 2004.
- ❖ Fröhlich, Juan r. - Andrade, Jorge A.- Doctrina Tributaria Errepar - D.T.E. XVI – Mayo 1996.
- ❖ Código Civil De Québec - AÑO 1991-Libro Cuarto-De Los Bienes-Título Sexto-Sobre Ciertos Patrimonios De Afectación-Capítulo Segundo -Del Fideicomiso
- ❖ Lisoprawski, Silvio v. - Kiper, Claudio M, .Tratado de Fideicomiso, Buenos Aires: Depalma, 2003.
- ❖ Soler, Osvaldo H., Impuesto de Sellos – Editorial La Ley- Edición 2001 –
- ❖ Chalupowicz Israel –“Fideicomisos. Un análisis de su tratamiento fiscal” DTE Tomo XXVII
- ❖ Ramognino Rafael «Fideicomisos no Financieros ante los impuestos las ganancias y a la ganancia Mínima Presunta» DTE .XXVII – Junio 2006
- ❖ Benites, Manuel La personalidad fiscal: Estudio de su significado y contenido a través del caso de las uniones transitoria de empresas –1-2-2002- MicroJuris,
- ❖ Giuliani Fonrouge, Carlos M, Derecho Financiero, Buenos Aires. Ed. Depalma 2001.
- ❖ García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario – Tomo III- Ed- Lexis -.2005
- ❖ MARTORELL, ERNESTO E. Tratado de los Contratos de Empresa, Lexis Nexis – Depalma, 1997
- ❖ “IBM Argentina S.A. c. DGI” - Cámara Nacional de Apelaciones⁹⁸, en lo Contencioso Administrativo Federal - Sentencia de la sala V del 1 de noviembre de 2000.
- ❖ Richard, Efraín Hugo, Unión Transitoria de Empresas ¿Sujeto de derecho? (En Torno a un Curioso Fallo de CSJN en:
<http://www.acader.unc.edu.ar/artuniontransitoriadeempresas.doc>
- ❖ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 07/10/2005 en la causa “Bahía Blanca Plaza Shopping S.A.
- ❖ Petrelli De Aliano, Maria Elisa, «Contratos Asociativos, una solución para el tercer sector». Lexis N° 00021/234
- ❖ Cровi, Luis D. «Las asociaciones Civiles en el Nuevo Proyecto de Código Civil» –Lexis N° 00003/007687

❖ Coto, Alberto, Aspectos Tributarios del Fideicomiso, Buenos Aires. Editorial La LEY Edición 2005.

❖ DICTAMENES AFIP DGI

- Dictamen DGI N° 1/1982, (DATyJ) Fecha 12 de Enero de 1982.
- Dictamen DGI N° 7/92: (DAL) – Fecha: 25/03/1992
- Dictamen DGI N° 49/97: (DAL) – Fecha: 21/08/97
- Dictamen DGI N° 89/92: (DAT) - Fecha: 21/9/92.
- Dictamen DGI N° 20/96 (DAL) Fecha : 03/05/96
- Dictamen DGI N° 78/1996, (DAT)- Fecha: 30 /7/96
- Dictamen N° 48/97 (DAT) Fecha : 12/11/97
- Dictamen N° 103/2001 (DAT) - Fecha: 31/11/01
- Dictamen N° 8/2002 (DAL) - Fecha: 29/1/02.
- Dictamen N° 17/2002 (DAT) - Fecha: 28/1/02-
- Dictamen N° 49/2003 (DAL) - Fecha: 8/08/023
- Dictamen N° 59/2003 (DAL) ,11/9/03
- Dictamen N° 78/2003, (DAT) Fecha: 11 /12/03
- Dictamen N° 8/2004 (DAT) - Fecha: 21/1/04
- Dictamen N° 74/2004, (DAT)- Fecha: 15/12/04
- Dictamen N° 55/2005 - (DAT) -Fecha- 2 /02/05.
- Dictamen N° 60/2005, (DAT)- Fecha: 23/9/ 05
- Dictamen N° 16/2006 (DAT) – Fecha: 28/02/06
- Dictamen N° 18/2006 (DAT) – Fecha: 13/03/06

MARIA OVEJERO
Contador Público (U.C.A.)
C.P.C.E.C.A.B.A T° 148 F° 128