

DICTAMEN D.A.T. 113/11

Buenos Aires, 16 de marzo de 2011

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a la ganancia mínima presunta. Fideicomiso inmobiliario de garantía. Inicio y cese de actividades. Ejercicios irregulares. Tratamiento.

Sumario:

I. Teniendo en cuenta la aplicación supletoria de las normas del impuesto a las ganancias para el impuesto a la ganancia mínima presunta, se interpreta que durante el lapso de existencia del fideicomiso, que quedaría comprendido entre el 3/10/08 y presumiblemente una fecha anterior al 3/10/11, existe al menos un ejercicio irregular, que va desde su fecha de constitución hasta el 31 de diciembre de 2008, por el cual corresponde el ingreso proporcional del tributo.

II. En cuanto a la liquidación complementaria a que se refiere el tercer párrafo del art. 1 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a fin de completar el período de vigencia del tributo se considera que no resulta aplicable al presente caso ya que el sujeto que detenta los activos gravados no subsistirá hasta dicha fecha, debiendo, tal como lo dispone el art. 5 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cerrar su último ejercicio fiscal a la fecha de cese de sus actividades, lo cual de no acaecer en el mes de diciembre le generará un nuevo ejercicio irregular.

III. Respecto de los montos de impuesto a la ganancia mínima presunta que, a la luz de lo interpretado precedentemente, pudieran considerarse ingresados en exceso como consecuencia de la liquidación del primer ejercicio fiscal sobre el activo gravado por el ciento por ciento (100%) de la tasa, cabría a la responsable encausar su reclamo por los medios previstos por la normativa procedimental vigente.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P 1.948/05, consultando en

su carácter de fiduciaria acerca del criterio a seguir para la determinación y liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta por parte del fideicomiso del asunto, ello en virtud de lo previsto por el segundo y tercer párrafo del art. 1 de la ley del gravamen y el art. 2 del Dto. 1.533/98, reglamentario de la misma, y frente a la posibilidad de generación de ejercicios irregulares en oportunidad de operar la extinción del mismo, ya que su existencia finalizará con anterioridad al plazo de vigencia del impuesto.

Sobre el particular, expone que los antecedentes vinculados con la constitución del fideicomiso inmobiliario de garantía "PP" - Programa Habitacional tienen su origen en la suscripción del –convenio marco– "PP" Programa habitacional del ... de 2005, entre la Subsecretaría de Desarrollo Urbano ..., Inversión Pública y Servicios, el Instituto de la Vivienda de la Ciudad "XX" ... (...), el Banco "XX" y la Unión ..., cuyo objeto fue atender las necesidades habitacionales de los sectores medios a través del acceso a una vivienda digna, acordando la cofinanciación del desarrollo de proyectos inmobiliarios. El presente fue aprobado por Acta de Directorio del Banco "XX" .../05.

En este orden, las partes antes mencionadas se comprometieron a la financiación de los proyectos bajo las siguientes condiciones: 1. la Unión ..., en su calidad de desarrollador, financiando el costo del terreno donde se construiría el emprendimiento "PP"; 2. la Subsecretaría aportando, con carácter de aporte no reintegrable, el equivalente al treinta y siete por ciento (37%) de la inversión total del emprendimiento y 3. el Banco "XX" comprometiendo el financiamiento hasta la suma de pesos veinticuatro millones (\$ 24.000.000).

En ejecución de la financiación acordada, el Banco "XX" otorgó al desarrollador (Unión ...) un préstamo con garantía fiduciaria, suscribiendo las partes el contrato de fideicomiso de garantía, con fecha ... de 2008, asumiendo la Unión ... la calidad de fiduciante y fideicomisario y el Banco "XX" el carácter de fiduciario. Así, se transfirió la propiedad fiduciaria de ciertos bienes como garantía del pago y reembolso del préstamo recibido por el Banco "XX".

Cabe destacar que se acordó la extinción del fideicomiso en garantía "PP" cuando se verificaran alguna de las siguientes circunstancias: a) por el transcurso del plazo de tres años desde la fecha de suscripción del contrato (3/10/08) y b) con anterioridad a dicho plazo si se produjera la transferencia total de la propiedad de los bienes fideicomitados.

Respecto al fideicomiso en cuestión, después de afirmar la encartada que es un sujeto alcanzado por el impuesto a la ganancia mínima presunta, en virtud de lo dispuesto en el art. 2 de la ley del gravamen, y teniendo en cuenta para ello las opiniones vertidas por la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección de Asesoría ... de este organismo –Dicts. D.A.T. 17/04, 60/05 y 15/06–, aduce que la aplicación de las disposiciones del segundo y tercer párrafo del art. 1 de la ley del gravamen, y del primer párrafo del art. 2 de su decreto reglamentario, está condicionada a que los contribuyentes liquiden e ingresen el impuesto a la ganancia mínima presunta en proporción a un período inferior a doce meses y que dicha situación genera luego en cabeza de los mismos la obligación de determinar e ingresar un impuesto complementario en la proporción del tiempo que reste para completar el ejercicio anual.

En cuanto al caso en trato expresa que “... la naturaleza del presente fideicomiso en garantía y la realidad económica no permiten sostener que el período fiscal en que se produjo la constitución del mismo (cerrado el 31/12/08) constituya un ejercicio irregular en los términos del art. 1 de la ley del gravamen, pues considera que con independencia del mes en que se haya formalizado la constitución del fondo fiduciario siempre se está ante el mismo poseedor de los bienes, por ello es que determinó e ingresó el impuesto a la ganancia mínima presunta por el período fiscal 2008 considerando un ejercicio de doce meses”.

Con relación a dicha interpretación, considera que el único supuesto respecto del cual el fideicomiso podría originar un cierre irregular sería en principio al comienzo de su existencia, alegando que la naturaleza del fideicomiso en garantía y la realidad económica no permiten sostener que el período fiscal en que se produjo la constitución del mismo, cerrado el 31/12/08, constituya un ejercicio irregular en los términos del art. 1 de la ley del gravamen.

En segundo lugar, y para el caso de que el Fisco entendiera aplicables las normas del segundo y tercer párrafo del mencionado art. 1, y se configuraran ejercicios irregulares, consulta cuál resultaría la modalidad de liquidación y la oportunidad de ingreso del impuesto complementario en orden a lo dispuesto por el primer párrafo del art. 2 del decreto reglamentario, acotando que la extinción del fideicomiso se producirá en el período fiscal 2010, por lo que las normas antedichas resultarían de imposible cumplimiento, ya que la vigencia del impuesto llega al 30/12/19, fecha en la cual no existirá base sobre la cual se calcule el gravamen en cuestión ni tampoco el sujeto pasivo que pudiera practicar la liquidación.

Por último, siguiendo el supuesto del párrafo precedente, en cuanto a que se debió liquidar el impuesto a la ganancia mínima presunta en forma proporcional por el período irregular comprendido entre el 3/10/08 y el 31/12/08, y no de forma anual, plantea la factibilidad de compensar el importe ingresado en exceso o sin causa por el ejercicio 2008.

II. Expuesta la temática traída a consideración, corresponde aclarar en primer término que el análisis tributario se abordará desde un punto de vista teórico basado en la información brindada por la consultante.

Entrando en el análisis del tratamiento de los fideicomisos en el impuesto a la ganancia mínima presunta, vale recordar que el inc. f) del art. 2 de su norma legal atribuye el carácter de sujetos pasivos del impuesto a los fideicomisos constituidos en el país conforme con las disposiciones de la Ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los arts. 19 y 20 de dicha ley, aclarando en su último párrafo que a los efectos previstos en los incs. f), excepto fideicomisos financieros, y g) precedentes, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios ... se encuentran comprendidas en las disposiciones del art. 6, inc. e), de la Ley 11.683 ... (responsables del cumplimiento por deuda ajena).

De la lectura de las disposiciones aludidas se desprende que los fideicomisos de carácter no financiero constituidos en el país, de acuerdo con la Ley 24.441, revisten la calidad de sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Tal conclusión fue sustentada en el Dict. D.A.T. 17/04, ratificada por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº ... y por la Dirección General de Asuntos Jurídicos, dependientes del entonces Ministerio de Economía y Producción, expresándose en el Dict. Nº ... (D.G.A.J.) que "... la normativa resulta clara en cuanto a que los fideicomisos son sujetos pasivos del gravamen, a excepción de los previstos en los arts. 19 y 20 –fideicomiso financiero– de la Ley 24.441".

Asimismo, vale agregar las conclusiones arribadas en el Dict. D.A.T. 60/05, en el que se expresara que "... al considerar que no resulta posible excluir por vía interpretativa o reglamentaria a los fideicomisos en garantía de los alcances de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez ello implicaría modificar el sujeto pasivo de la relación tributaria, vulnerando así el principio de reserva legal que rige en materia tributaria".

Definido ello, es oportuno traer a colación respecto al impuesto en trámite, tanto el objeto como el ámbito de aplicación temporal del tributo, en tal sentido, el art. 1 de

la Ley 25.063, prorrogada por el Tít. VI de la Ley 26.545 (B.O.: 2/12/09), establece un impuesto aplicable en todo el territorio de la Nación que se determinará sobre la base de los activos valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley que regirá por el término de diez ejercicios anuales.

Agrega su segundo párrafo que “cuando ... se cierren ejercicios irregulares, el impuesto a ingresar se determinará sobre los activos resultantes al cierre de dichos ejercicios, en proporción al período de duración de los mismos”.

Respecto de esta situación, el tercer párrafo de dicho artículo dispone que “en tales casos ... los contribuyentes deberán determinar e ingresar un impuesto proporcional al tiempo que reste para completar el período total de vigencia previsto en el primer párrafo. A tal fin se efectuará la pertinente liquidación complementaria sobre los activos resultantes al cierre del ejercicio inmediato siguiente”.

A su vez el art. 2 del decreto reglamentario de la ley dispone para el período de vigencia del impuesto que, cuando los contribuyentes ... cerraren un ejercicio que comprenda menos de doce meses, deberán ingresar el impuesto en proporción al período de duración del mismo en la forma prevista en el primer párrafo del art. 1 del texto legal del tributo. En este caso deberán además ingresar el gravamen en forma proporcional a los meses que resten para completar el período de vigencia del gravamen, calculado sobre los activos resultantes al cierre del ejercicio inmediato siguiente al de la vigencia del tributo.

Reseñada la normativa aplicable, cabe abocarse a analizar la aplicabilidad del concepto ejercicio irregular a los sujetos que, como el fondo fiduciario en cuestión, no practican balances en forma comercial.

Con relación a ello, y previo a toda consideración, vale tener presente lo dispuesto en el art. 18 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en el sentido que para los casos no previstos en su norma se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario.

En tal sentido, cabe citar lo dispuesto en el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que al definir el año fiscal lo hace estableciendo que ... es el que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre, es decir que el concepto de año fiscal designa un período temporal coincidente con el año calendario.

Dicho concepto difiere del de ejercicio anual que es utilizado por el primer párrafo del inc. a) del citado art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y según opinó

esta Asesoría en el Dict. D.A.T. 26/01 alude ejercicios económicos anuales que conformarán los ... períodos fiscales de un año de duración, que se identificarán con los años fiscales en los cuales terminen.

Además, en dicho pronunciamiento se expresó que la normativa establece la anualidad de los ejercicios fiscales, salvo cuando se configuren las situaciones de cambio de fecha de cierre de ejercicio económico o de finalización de ejercicio fiscal corriente por cese de negocios, previstas respectivamente por los arts. 24 y 5 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Tales casos a los que se puede agregar la situación prevista en el art. 2 de la Res. Gral. D.G.I. 1.966, que alude al establecimiento de la fecha de cierre en el primer ejercicio, podrán dar lugar a un ejercicio fiscal cuya duración sea distinta de doce meses, es decir un ejercicio irregular o no anual.

Ahora bien, al tener en cuenta lo normado por el tercer párrafo del inc. a) del art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto dispone que cuando ... no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal ..., se puede inferir que las normas que permitan la opción de una fecha de cierre distinta al 31 de diciembre están dirigidas a sujetos que practican balances en forma comercial.

Ello así, se interpreta que dicho dispositivo está dirigido a admitir, para los ejercicios fiscales regulares de los sujetos que no contabilicen sus operaciones, sólo una duración anual que coincida con el año calendario y fiscal, estimando esta área asesora que ello no obsta a que cuando dicho sujeto inicie su existencia en una fecha distinta a enero, o cese sus negocios antes de diciembre, deba considerar tales fechas como el inicio o el cierre, respectivamente, del ejercicio fiscal no anual o irregular que quedará comprendido en el año fiscal en que acaezca alguna de estas situaciones.

En razón de lo expuesto, teniendo en cuenta la aplicación supletoria de las normas del impuesto a las ganancias para el impuesto a la ganancia mínima presunta, esta Asesoría entiende que durante el lapso de existencia del fideicomiso, que quedaría comprendido entre el 3/10/08 y presumiblemente una fecha anterior al 3/10/11, existe al menos un ejercicio irregular, que va desde su fecha de constitución hasta el 31 de diciembre de 2008, por el cual corresponde el ingreso proporcional del tributo.

Además, cabe resaltar que una interpretación distinta resultaría en un tratamiento más gravoso para aquellos sujetos que no practiquen balances en forma comercial y cuya existencia sea menor al período de vigencia del gravamen.

En tal sentido cabe traer a colación lo expresado por los Dres. Jorge Gebhardt y José Litvak, los cuales luego de aclarar que para “... los contribuyentes que no llevan registraciones que permitan confeccionar un balance en forma comercial, el período fiscal coincidirá con el año calendario ...”, concluyen que “... cuando se cierren ejercicios irregulares, el impuesto se determinará sobre los activos resultantes al cierre de dichos ejercicios en proporción al período de duración de los mismos” (“Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”, de J. Gebhardt y J. Litvak, pág. 130, Errepar, Ed. 1999).