

DICTAMEN D.A.T. 30/14

Buenos Aires, 29 de setiembre de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a la ganancia mínima presunta. Exclusiones. Fideicomiso público. Tratamiento en el impuesto. Tipificación.

Sumario:

En la medida que en el fideicomiso bajo análisis no intervengan sujetos que asuman la calidad de cofiduciantes o beneficiarios ajenos al Estado provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que lo transformen en un fideicomiso financiero, cabría su tipificación como fideicomiso público y siempre que mantenga dicho carácter resultará excluido de la órbita del impuesto a la ganancia mínima presunta, por no resultar comprendido en el tipo legal descrito por el inc. f) del art. 2 de la ley respectiva, que sólo grava a los fideicomisos no financieros constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley 24.441.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fideicomiso del epígrafe, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que corresponde acordarle al mismo en el impuesto a la ganancia mínima presunta, aclarando que el respectivo contrato fue suscripto el 3/5/12 entre "XX" S.A., en carácter de fiduciario, y la provincia de ..., en carácter de fiduciante, beneficiario y fideicomisario. La suscripción fue aprobada por el Dto. Nº ... del Ministerio de Infraestructura y Energía de la provincia de ... y ratificada por la Ley ... de esa provincia.

Sobre el particular indica que su finalidad consiste en asegurar la prestación de servicios de la terminal de ómnibus de ... de propiedad de la provincia.

En lo que concierne al tratamiento tributario del fideicomiso considera que no es sujeto del impuesto a las ganancias, debido a que el Gobierno provincial posee la calidad de fiduciante, beneficiario y fideicomisario, motivo por el cual, en virtud de la aplicación del art. 70.4 del Dto. 1.344/98, los resultados obtenidos por el fideicomiso deben ser atribuidos en su totalidad al Gobierno provincial, el cual al ser un sujeto exento no deberá tributar impuesto a las ganancias conforme lo establecido por el art. 20 inc. a) de la ley respectiva.

Plantea como interrogante si debe tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta sobre sus activos computables, no obstante considerar que debería encontrarse exento o excluido del ámbito de aplicación de dicho gravamen atento a que al no tributar impuesto a las ganancias no existe la posibilidad de utilizar estos impuestos como pago a cuenta en los términos del art. 13 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por lo que no se cumpliría el carácter complementario de ambos tributos y a que, en esencia, no deja de ser el Estado el titular del patrimonio fideicomitado, generando el ingreso del gravamen un mayor costo a éste.

En aval a su postura, el consultante trae a colación diversos aportes doctrinarios y jurisprudencia administrativa en función de los cuales concluye que "... el fideicomiso ..., se debería encontrar exento o excluido del ámbito de aplicación del impuesto a la ganancia mínima presunta", sintetizando que "... la constitución del fideicomiso público no es más que un modo instrumental seleccionado por el Estado con el objeto de dar cumplimiento a actividades orientadas al bien público que se vinculan ineludiblemente con los fines específicos que justifican su existencia".

II. Previo a analizar el tema objeto de consulta, para su mejor comprensión se estima oportuno hacer referencia a las características más relevantes del contrato de fideicomiso.

En el apart. A de la ... cláusula del contrato de fideicomiso se detallan las definiciones a tener en cuenta en la lectura del mismo –lo resaltado consta en el original–, a saber:

"Beneficiario: es la provincia de ..., representada en este acto por el Ministerio de Infraestructura y Energía de la provincia, con facultades de sustituir total o parcialmente esta calidad".

"Bienes fideicomitados: los indicados en la cláusula ...".

"Fiduciante: es la provincia de ...".

"Fiduciario: es 'XX' S.A.".

"Fideicomisario: es el fiduciante, con facultades de sustituir total o parcialmente esta calidad".

Asimismo, la cláusula ... indica que el contrato tiene por objeto "... asegurar la prestación de servicios de la terminal de ómnibus de ...".

Con relación a los bienes fideicomitados la ... cláusula detalla que estarán constituidos por los derechos y las sumas que: a) por cualquier concepto emerjan o ingresen por los servicios prestados y actividades desarrolladas por la terminal de ómnibus; b) que sean transferidas al fiduciario en el marco del contrato; c) resulten necesarias a efectos del cumplimiento de la manda fiduciaria que sean aportadas por el fiduciante y/o un tercero; d) provenientes de la emisión de títulos contra los activos del fideicomiso, siempre que tal

titulización se encuentre aprobada por el Comité Ejecutivo; y e) en virtud del principio de subrogación real, por los bienes o derechos que ingresaren por inversión, reinversión o adquisiciones realizadas con bienes fideicomitidos, como también por los frutos de los bienes componentes del patrimonio fideicomitado, aumentos y ganancias que se produzcan o generen como consecuencia de las operaciones y negocios que se encomiendan al fiduciario.

Por otro lado, en lo que concierne a la manda fiduciaria, la cláusula ... autoriza al fiduciario a, "... por sí, o mediante la constitución de nuevas figuras contractuales con terceras personas, o modificación de las figuras existentes, llevar a cabo todas las labores tendientes a emitir títulos de deuda, con la finalidad de atraer nuevas inversiones al fideicomiso, conforme autorice el Comité Ejecutivo. En tal sentido podrá actuar como fiduciario financiero público o privado, u organizador o estructurador de un fideicomiso financiero".

Al mismo tiempo, la cláusula ... en lo que respecta a inversiones permitidas, lo autoriza a "... emitir títulos con garantía en el activo fideicomitado, por sí o por intermedio de terceros con los cuales contrate al efecto, en cuyo caso se determinarán en dicha autorización las condiciones para instrumentar dicha emisión".

III. Expuestos los puntos relevantes del contrato, en primer término corresponde aclarar que la Subdirección General de ... mediante la Nota N° .../13 (SD.G. ...) del .../.../13, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo cabe destacar que este servicio asesor abordará el tema consultado desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por el consultante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin efectuar verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Sentado ello, y entrando en el análisis del tratamiento de los fideicomisos en el impuesto a la ganancia mínima presunta, cabe recordar que el inc. f) del art. 2 de la ley del gravamen atribuye el carácter de sujeto pasivo del impuesto a "... los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los arts. 19 y 20 de dicha ley".

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

Ahora bien, en orden al carácter de fideicomiso público que invoca el presentante viene al caso mencionar que en el Dict. D.A.T. 8/13, y tal como lo ha venido sosteniendo esta Asesoría, se reiteró que la Ley 24.441 "... no establece norma alguna referida a los fideicomisos de carácter público entendiendo por tales aquellos fideicomisos en los que el

Estado nacional, provincial y/o municipal, en carácter de fiduciante, transmite la titularidad de bienes de su pertenencia o afecta fondos públicos, para realizar un determinado acto de interés público”.

Agregando que, “Estos fideicomisos si bien encuadran en las características que regulan a los fideicomisos en general, comúnmente son precedidos por un acto jurídico (ley o decreto) que les da viabilidad a los mismos”.

En tal sentido la doctrina ha definido al fideicomiso público como “... un contrato por medio del cual la Administración, por intermedio de alguna de sus dependencias facultadas y en su carácter de fideicomitente, transmite la propiedad de bienes del dominio público o privado del Estado, o afecta fondos públicos, a un fiduciario, para realizar un fin lícito, de interés público” (“Tratado de Fideicomiso”, Claudio M. Kiper y Silvio V. Lisoprawski, Editorial Lexis Nexis, pág. 536).

En concordancia con lo expuesto los Dres. Malumián, Diplotti y Gutiérrez (“Fideicomiso y Securitización”, Editorial La Ley, pág. 311) aclaran que “Si bien esta clase de fideicomisos encuadran dentro de la estructura contractual que regula a los fideicomisos en general, los mismos se hallan precedidos por un procedimiento jurídico ‘sui generis’ que se inicia con el acto jurídico que da viabilidad al fideicomiso (ley, decreto), fija sus objetivos y características, determina las condiciones y los términos a que se sujetará la contratación”.

Vinculado con el tema, la Dirección Nacional de Impuestos en su Memorando N° .../03 del .../03, a fin de definir las características que permiten distinguir al fideicomiso público del privado, trajo a colación el criterio vertido por el Dr. Gómez de la Lastra, quien señaló al respecto que:

“a) El fideicomiso público tiene origen en el derecho administrativo, sin perjuicio de la aplicación supletoria de la Ley 24.441 en todo lo que no se oponga a aquél.

b) La administración debe necesariamente intervenir en su constitución.

c) El patrimonio separado se conforma con bienes del estado y consecuentemente la finalidad del fideicomiso que le sirve de causa es de interés público.

d) El fideicomiso público puede coincidir con el normado en la Ley 24.441 o bien tomar alguno de sus contenidos, pero con características y adaptaciones que respondan a las necesidades de la administración en cada caso concreto. Detrás, como elemento generador está el Estado, guiado por el mencionado interés público”.

Expuesto lo que antecede, corresponde entonces referir los rasgos más distintivos del fideicomiso objeto de debate, a los efectos de corroborar si estamos en presencia o no de un fideicomiso público.

En cuanto al origen del mismo, debe señalarse que mediante el Dto. Nº ... (B.O.: ...) del Ministerio de ... de la provincia de ... se aprueba el contrato del fideicomiso de administración de la estación terminal de ómnibus suscripto el ..., habiendo sido posteriormente ratificado por la Ley provincial Nº ... publicada en el Boletín Oficial –...– el ...

A su vez, de las cláusulas del contrato de fideicomiso expuestas en el pto. II surge que: a) la provincia de ... posee la calidad de fiduciante, beneficiario y fideicomisario, reservándose para sí la facultad de sustituir estas dos últimas calidades total o parcialmente; b) su finalidad es destinar las sumas fideicomitidas a asegurar la prestación de servicios de la terminal de ómnibus de ...; c) el patrimonio fideicomitado estará integrado por los derechos y las sumas de dinero que: 1. por cualquier concepto, emerjan o ingresen por los servicios prestados y actividades desarrolladas por la terminal de ómnibus de ..., 2. por las que sean transferidas al fiduciario en el marco del contrato, 3. las necesarias a efectos del cumplimiento de la manda fiduciaria que sean aportadas por el fiduciante y/o un tercero, 4. las provenientes de la emisión de títulos contra los activos del fideicomiso y, 5. en virtud del principio de subrogación real, por los bienes o derechos que ingresaren por inversión, reinversión o adquisiciones realizadas con bienes fideicomitados, como también por los frutos de los bienes componentes del patrimonio fideicomitado, aumentos y ganancias que se produzcan o generen como consecuencia de las operaciones y negocios que se encomiendan al fiduciario.

En atención a las particularidades aludidas precedentemente, a criterio de este servicio asesor podría concluirse que en el presente caso se encontrarían reunidos los requisitos que caracterizan la existencia de un fideicomiso de carácter público, pues se conforma con bienes del Estado, con una finalidad de interés público, a partir de una norma legal constitutiva específica, siendo en principio beneficiario y fiduciante el propio Estado.

A partir de ello, y a los fines de dilucidar si los fideicomisos del tipo mencionado son sujetos del impuesto a la ganancia mínima presunta resulta oportuno traer nuevamente a colación el Memorando Nº .../03 de la Dirección Nacional de Impuestos, en el que se sostuvo que “Las características y fundamentos del impuesto de que se trata, así como también las formas que deben observarse en la creación de un fideicomiso cuyo fin es el interés público y donde el estado es fiduciante-beneficiario, generan ... razonables dudas respecto de que tales fideicomisos resultan sujetos pasivos del tributo ...”, agregando que pareciera que sus patrimonios no revisten ese carácter en atención a que aun cuando el contrato de fideicomiso prevé que el fiduciante transfiere los bienes en propiedad fiduciaria en los términos de la Ley 24.441, debe señalarse que para su constitución, funcionamiento y organización corresponde observar las normas atinentes al derecho administrativo, incluidas las disposiciones del presupuesto nacional y las de control de los gastos del sector público.

Dicho acto de asesoramiento termina concluyendo que dichos fideicomisos, conformados para cumplir con un fin de asistencia social o de interés público "... no revestirían el carácter de sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta".

En igual sentido, en el Memorando Nº .../07 del .../.../07 de la citada cartera ministerial – analizando el fideicomiso para el acceso al financiamiento de las PyMEs creado por la Pcia. de ...– concluyó que si bien "... el art. 2, inc. f) de la ley del tributo establece que son sujetos pasivos del impuesto los fideicomisos constituidos en el país conforme con las disposiciones de la Ley 24.441 (excepto los financieros); teniendo en cuenta que el fideicomiso para el acceso al financiamiento de las PyMEs sería creado por ley de la provincia de ..., se entiende que no encuadrará en el citado inciso".

No obstante ello, y previo a devolver las actuaciones a esta Administración, consideró pertinente la intervención de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del ex Ministerio de Economía y Producción, área que procede a pronunciarse mediante el Dict. Nº ... (...) del .../.../07, concordando con la dependencia preopinante.

Cabe mencionar que el área jurídica precitada, sin perjuicio de compartir el criterio del Memorando Nº .../07, consideró que debía requerirse la más calificada opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación, expidiéndose ésta mediante el Dict. P.T.N. Nº .../08, de fecha .../.../08, y en armonía con lo expresado por la Dirección Nacional de Impuestos, señaló que el fideicomiso en cuestión "... tipifica en el supuesto exentivo contemplado en el art. 20, inc. a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no resulta sujeto pasivo de este tributo", interpretando asimismo que "Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descrito en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos ... constituidos en el país conforme con las disposiciones de la Ley 24.441 ..., lo cual no acontece en el caso".

Llegado a ese punto, y si bien en principio el fideicomiso bajo análisis reuniría los requisitos inherentes a un fideicomiso público, de las cláusulas del contrato aportado emergen aspectos que controvierten tal categorización, en cuanto habilitaría a que eventualmente el patrimonio separado no se conforme exclusivamente con bienes del Estado. Ello, al contemplar que puedan realizar aportes tanto el fiduciante como terceros, obtener dinero proveniente de la emisión de títulos contra los activos del fideicomiso, permitiendo al fiduciario actuar como fiduciario financiero público o privado, u organizador o estructurador de un fideicomiso financiero y al facultar al fiduciante a sustituir total o parcialmente su calidad de beneficiario. Estas previsiones podrían implicar el traslado de bienes que reflejen las variaciones patrimoniales del fondo o rentas que pueda obtener el fideicomiso, a beneficiarios ajenos al Estado o sus dependencias.

Con relación a ello, debemos traer nuevamente a colación lo expresado en el Dict. D.A.T. 8/13 en cuanto a que "... al hallarse prevista la posibilidad de emisión de títulos valores, y conforme se expresara en el Dict. D.A.T. 110/11, de verificarse la emisión "... podría conferir al fideicomiso en cuestión el carácter de financiero ...", circunstancia que si bien no

afectaría en el caso el tratamiento en el impuesto a la ganancia mínima presunta atento a que tales fideicomisos no son sujetos del gravamen, de acuerdo con los lineamientos del pto. 6 del inc. a) del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, adquiriría la calidad de sujeto de este gravamen ...”.

En atención a lo expuesto, en la medida que en el fideicomiso bajo análisis no intervengan sujetos que asuman la calidad de cofiduciantes o beneficiarios ajenos al Estado provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que lo transformen en un fideicomiso financiero, cabría su tipificación como fideicomiso público y siempre que mantenga dicho carácter resultará excluido de la órbita del impuesto a la ganancia mínima presunta, por no resultar comprendido en el tipo legal descrito por el inc. f) del art. 2 de la ley respectiva, que sólo grava a los fideicomisos no financieros constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley 24.441.

Ver Consulta vinculante relacionada Nº 2/15 (SD.G.T.L.I.).