

DICTAMEN D.A.T. 1/14

Buenos Aires, 9 de enero de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Régimen de retención. Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06. Impuesto al valor agregado. Fideicomiso inmobiliario. Adjudicación de unidades funcionales. Tratamiento tributario.

Sumario:

1. Impuesto a las ganancias:

1.1. Dado el carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante –persona física– al fondo fiduciario, atento a que hay una contraprestación futura, dicha operación resulta alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, ello en la medida en que no exista habitualidad en este tipo de transferencias, en cuyo caso tributaría impuesto a las ganancias.

1.2. Al encontrarse previsto en los arts. 11 y 12 del contrato de fideicomiso en trato, que pueden adquirir el carácter de beneficiarios del mismo además de los fiduciantes sus cesionarios, será el fideicomiso quien revestirá el carácter de sujeto del impuesto por resultar comprendido en el art. 69, inc. a), apart. 6 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

1.3. Si las unidades efectuadas por el fideicomiso fueran adjudicadas y escrituradas a cada uno de los beneficiarios al valor de los aportes realizados por los fiduciantes para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras y realización del proyecto constructivo, sería éste el valor de la transferencia.

Sin perjuicio de ello, de corroborarse que el valor de construcción y, por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el Mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el art. 18, inc. b), de la ley de rito fiscal.

1.4. Atento a que el fideicomiso es sujeto del impuesto a las ganancias, en orden a lo normado en el apart. 6, inc. a), del art. 69, de la ley del gravamen, deberá declarar los resultados provenientes de las ventas de inmuebles efectuadas a terceros no beneficiarios, así como también a beneficiarios, sean éstos fiduciantes o no.

1.5. Las ventas de inmuebles a título oneroso efectuadas por los fiduciantes beneficiarios –personas físicas o sucesiones indivisas– se encontrarán alcanzadas por el impuesto a las ganancias, en la medida en que dichos sujetos posean el carácter de habitualistas. En su defecto, dichas enajenaciones quedarán alcanzadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

1.6. El fideicomiso bajo análisis resulta sujeto pasible del régimen de retención del impuesto a las ganancias establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria, por las adjudicaciones o ventas de las unidades que realice a fiduciantes beneficiarios o a terceros no beneficiarios, en función de encontrarse comprendido en el inc. c) del art. 3 de la citada norma resolutive.

En aquellas operaciones en que no mediara suma de dinero alguna, sin perjuicio de la obligación de información del escribano interviniente, establecida en el art. 15 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria, el sujeto pasivo –fideicomiso– deberá ingresar el importe correspondiente en concepto de autorretención conforme con lo dispuesto en el art. 12 de la citada norma resolutive.

2. Impuesto al valor agregado:

2.1. El fideicomiso resulta sujeto pasivo del impuesto al valor agregado, atento a perfeccionar el hecho imponible previsto en el inc. b) del art. 3 de la ley –obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio–.

En la etapa de la construcción de las unidades funcionales sólo quedarán alcanzadas por la alícuota reducida –diez coma cincuenta por ciento (10,50%)–, conforme con lo normado en los incs. a) y b), del citado art. 3, las prestaciones que correspondan a bienes que el fideicomiso incorpore a efectos de la referida construcción y en la medida que las unidades estén destinadas a vivienda.

Cuando transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, como a los respectivos cesionarios si los hubiere, de acuerdo con el cuarto párrafo, inc. c), del art. 28, de la ley del impuesto, dichas obras resultarán gravadas a la alícuota del

diez coma cincuenta por ciento (10,50%) en la medida que las unidades adjudicadas o vendidas fueran destinadas a vivienda.

2.2. El método de prorrateo que establece el primer párrafo del art. 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado deberá aplicarse, en último término, sólo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de la proporción en que son aplicadas las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso.

2.3. La cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios pudieran efectuar a terceros beneficiarios se halla excluida del impuesto al valor agregado.

Texto:

I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en la presentación efectuada en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, por el fiduciario del fideicomiso del epígrafe, consultando el tratamiento tributario a dispensar a la operatoria que transcribe.

A tal fin expone que, a través de un contrato de fideicomiso celebrado el 18/10/11, "... Uno de los fiduciantes aportó el inmueble (terreno) que será la base para la construcción y venta de inmuebles construidos donde se emplazará el edificio adscripto al régimen de propiedad horizontal".

Agrega que: "Otros de los fiduciantes serán aportantes o inversores pero todos ellos (incluso el aportante del terreno) revestirán el carácter de fiduciantes beneficiarios y adquirentes por haber adherido al contrato en cuestión", entendiéndose por ello el consultante que funcionará "... como fideicomiso al costo".

Concretamente, plantea una serie de inquietudes sobre distintos actos jurídicos, solicitando precisiones acerca de su tratamiento tributario en los siguientes gravámenes:

1. Impuesto a las ganancias:

1.1. En relación con el aporte del terreno al fideicomiso realizado por el fiduciante, considera que al no ser el aportante una persona habitualista en este tipo de operaciones, dicha transferencia quedaría alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

1.2. Asimismo, entiende que los restantes fiduciantes, como personas físicas y beneficiarios, en oportunidad de la adjudicación de las unidades deberían tributar “... en cabeza de cada uno de ellos según el art. 49, inc. ..., de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) ...” –se interpreta que alude al inciso incorporado a continuación del inc. d) del art. 49 de la ley del gravamen–.

1.3. Por otra parte expresa que, finalizada la construcción, el resultado emergente de las adjudicaciones de las unidades a cada uno de los beneficiarios estaría alcanzado por el impuesto a las ganancias, agregando que “... podría ocurrir que el costo computable correspondiente a los aportes proporcionales efectuados por los fiduciantes coincidiría con el valor de venta que correspondería computar, por cuya razón el resultado impositivo podría ser nulo”.

1.4. Agrega que en el supuesto de que alguno de los inmuebles construidos fuera vendido por el fideicomiso a un tercero no beneficiario, el resultado neto de dicha transferencia debería ser declarado por el fideicomiso en virtud de lo normado en el art. 69, inc. a), apart. 6, de la ley del gravamen, consultando si “... por esta operación todas las otras futuras pasarían a estar sujetas a este régimen”, criterio que el consultante considera no razonable.

1.5. En lo relativo a las ventas que los fiduciantes beneficiarios realicen con posterioridad a la adjudicación de los inmuebles, entiende que dichas operaciones quedarán alcanzadas por “... el impuesto a las ganancias o el ITI según las características del sujeto (empresa, persona física, etcétera), la habitualidad o no en la negociación de este tipo de operaciones inmobiliarias (art. 2 - ley) o cualquier otro motivo legalmente considerado ...”, y que el fideicomiso ya no tiene responsabilidad en estas operatorias.

1.6. Con respecto al régimen de retención del impuesto a las ganancias, dispuesto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria, el consultante expone el criterio que estima procedente para cada una de las siguientes operaciones:

1.6.1. De producirse la adjudicación de la totalidad de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, considera que correspondería la aplicación de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria, practicando la autorretención si no hubieran sumas en efectivo en ese momento.

1.6.2. Si se realizan enajenaciones de las unidades funcionales a terceros no beneficiarios, estima que el fideicomiso resulta el sujeto obligado a establecer el

resultado de tales operaciones, quedando alcanzado por la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%), no correspondiendo practicar retención alguna bajo el régimen en trato.

1.6.3. Por último considera que, de producirse la adjudicación a los fiduciantes beneficiarios y en forma simultánea la venta por parte de éstos a terceros, sería aplicable el procedimiento descrito en el apartado precedente –1.6.2–.

2. Impuesto al valor agregado:

2.1. El consultante entiende que la construcción y adjudicación o venta de las unidades estaría gravada, aplicándose la alícuota del diez coma cincuenta por ciento (10,50%) en el supuesto de que la construcción estuviera concebida para vivienda.

2.2. Asimismo, manifiesta que aquellos créditos fiscales que no fueran imputables directamente a la obra “... deberían prorratearse según las operaciones gravadas y no gravadas o exentas según el mecanismo expresamente legislado”.

2.3. En lo que respecta a las cesiones de derechos que pudieran efectuar los fiduciantes beneficiarios a terceros, con anterioridad a las adjudicaciones de las unidades funcionales, interpreta que dicha operatoria no se encuentra expresamente gravada por lo que no correspondería facturar el I.V.A., sin perjuicio de lo cual habría que evaluar las consecuencias que tal hecho provocaría en la situación fiscal del fideicomiso que se encuentre alcanzado por el impuesto a las ganancias.

II. Previo al tratamiento de los interrogantes planteados cabe señalar, tal como le fuera informado al consultante por Nota N° .../12 (SD.G. ...), que conforme con lo previsto en el segundo párrafo del art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, las consultas vinculantes deberán versar sobre la determinación de los impuestos que resulten aplicables al caso sometido en consulta, “... y referirse a situaciones de hecho concretas o a proyectos de inversión en los cuales el presentante o sus representados tengan un interés propio y directo”.

En función de ello se le comunicó que tales condiciones, definitorias para la admisión con carácter vinculante de su presentación, no se cumplen en los planteos relacionados al fiduciante aportante del terreno, a la responsabilidad fiscal de los fiduciantes beneficiarios en las cesiones de sus derechos de adjudicación a terceros, ni respecto de las posibles ventas de las unidades luego de adjudicadas, habida cuenta de no ser formuladas por los propios interesados, únicos sujetos legitimados para invocar tal instituto.

Además se le aclaró, con respecto al tratamiento en el régimen de retención del impuesto a las ganancias –Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria–, que por el art. 3, inc. b), de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, no resultan admisibles con carácter vinculante consultas referidas a la aplicación o interpretación de regímenes de retención o percepción que como en el caso del aludido han sido establecidos por este organismo.

En atención a ello, se reconoció efectos vinculantes sólo a las inquietudes planteadas de conformidad con las previsiones del art. 1 de la citada Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, relativas a las operaciones llevadas a cabo por el fideicomiso que refieren a determinaciones de impuestos, informándose que los restantes temas se tratarían en los términos del art. 12 del Dto. 1.397/79, reglamentario de la Ley 11.683, t.o. en 1998, y sus modificaciones.

Sentado ello, corresponde en primer lugar traer a colación las consideraciones vertidas en la Actuación N° .../03 (DI ...), transcriptas en el Dict. Di.A.Téc. 18/06, en el cual se sostuvo, al analizarse las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, que “... en cada caso particular se deberán 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, surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él”.

En el citado pronunciamiento se advirtió además que “... para determinar los efectos impositivos que derivan de este contrato no es posible contentarse con examinar las consecuencias fiscales de este instituto desde el punto de vista limitado de su apariencia formal, es decir, evaluando solamente su estructura jurídica, sus grandes rasgos conceptuales e incluso el rol de las partes del contrato, sino que es necesario completar el análisis penetrando en las operaciones subyacentes, a fin de merituarlo a la luz del tratamiento fiscal que las normas de cada impuesto le dan a ese negocio particular o a los actos que el fiduciario debe ejecutar como consecuencia del contrato”.

En orden a ello, corresponde indagar las relaciones jurídicas entabladas –en el presente caso– entre los sujetos participantes, para lo cual reseñaremos las cláusulas más relevantes del contrato de fideicomiso suscripto el 18/10/11.

Conforme surge de su texto, dicho acuerdo fiduciario es de tipo familiar, suscripto entre un matrimonio y su hijo, disponiendo en su art. 1 que el fiduciante aportante –padre– se obliga a aportar el inmueble en donde se emplazará el edificio adscripto

al régimen de propiedad horizontal proyectado, asumiendo también el carácter de fideicomisario según el art. 6.

El art. 2 prevé que la fiduciante inversora –madre– se obliga a aportar los fondos necesarios para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras establecidas en el proyecto de obra.

Conforme al art. 3, serán los fiduciantes adquirentes todos aquellos que adhieran al presente contrato por haber resultado adquirentes de las unidades funcionales integrantes del emprendimiento, agregando que los mismos se obligarán a aportar los medios de pago correspondientes a tales fines.

En el art. 4 se establece que el fiduciante aportante, la fiduciante inversora y los fiduciantes adquirentes revestirán el carácter de beneficiarios y gozarán del derecho de recibir el dominio de las unidades funcionales cuya adjudicación individual o en condominio les corresponderán una vez finalizadas las obras proyectadas.

Según el art. 5, el fiduciario –hijo– adquiere el dominio fiduciario del bien fideicomitado, conforme las pautas fijadas, pudiendo contratar los servicios profesionales que fueren necesarios para llevar adelante el emprendimiento inmobiliario y, además, tiene a su cargo la comercialización de las unidades resultantes, percibiendo una retribución mensual por su función –cfr. art. 14–.

El art. 7 contempla, como objeto del fideicomiso, construir un edificio en el inmueble transferido por el fiduciante aportante, que deberá ser afectado al régimen de propiedad horizontal de la Ley 13.512, conformado por cuatro unidades funcionales –dos serán de tres ambientes y dos cocheras–, las cuales estarán destinadas a su comercialización y enajenación a título oneroso, por parte del fiduciario, quien podrá realizar la comercialización y venta por sí o por terceros.

Por su parte, el art. 10 reza: “Los fiduciantes inversores se obligan a integrar en dinero al patrimonio fiduciario los fondos necesarios para la realización del proyecto constructivo”.

Asimismo, se estipula que los fiduciantes en tal carácter y en el de beneficiarios que también revisten, adquieren individualmente el derecho a la adquisición y adjudicación a su nombre o al del beneficiario que designen, del dominio o condominio de la o las unidades funcionales que se determinen para cada uno de ellos, pudiendo ceder los derechos emergentes del contrato a favor de terceros quienes asumirán el carácter de beneficiarios, previa conformidad del fiduciario –cfr. arts. 11 y 12–.

De acuerdo con el art. 15, el patrimonio fiduciario estará compuesto por: a) los bienes aportados por el fiduciante aportante, consistente en el inmueble y las sumas de dinero aportadas por la fiduciante inversora; b) los créditos en dinero o bienes de diversa naturaleza gestionados por el fiduciario y c) las sumas de dinero o valores que ingresen por la comercialización de las unidades funcionales del emprendimiento.

III. Desarrollada la operatoria sobre la cual surgen los interrogantes efectuados, siguiendo el orden en el que fueron planteados en el acápite I del presente informe, se analizarán los aspectos de la presentación que serán respondidos con carácter vinculante:

1. Impuesto a las ganancias:

1.2. Con relación a si los fiduciantes-beneficiarios deberían tributar el impuesto a las ganancias en los términos del inciso incorporado a continuación del inc. d) del art. 49 de la ley del gravamen, cabe tener en consideración el análisis efectuado por la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social en el Dict. Di.A.L.I.R. 8/10.

En tal precedente, el área legal luego de transcribir el art. 69, inc. a), apart. 6, de dicha ley, así como también distintos artículos de doctrina, expresó que "... la ley del tributo coloca como sujeto pasivo, en primer término, al fideicomiso. Luego, si se plantea la situación de que el fiduciante reviste a su vez la calidad de beneficiario, será éste quien tribute el impuesto ...", salvo en fideicomisos financieros o cuando el fiduciante beneficiario sea un sujeto comprendido en el Tít. V de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Agregó al respecto que: "En el caso que se analiza, se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades".

Atento a ello, consideró que "... por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del art. 69, inc. a), pto. 6, de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, ...".

En similar sentido se pronunció en el Dict. Di.A.L.I.R. 9/10 respecto de un contrato de fideicomiso inmobiliario, en el cual se hallaba previsto que los beneficiarios del

mismo serían los fiduciantes o sus cesionarios. En ese caso consideró que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto sería el fideicomiso, es decir que la sola previsión contractual en tal sentido acarrearía las mismas consecuencias.

Considerando los actos de asesoramiento señalados y que, en función de lo establecido en los arts. 11 y 12 del contrato de fideicomiso objeto de la presente actuación, pueden adquirir el carácter de beneficiarios del mismo además de los fiduciantes sus cesionarios, será el fideicomiso quien revestirá el carácter de sujeto del impuesto por resultar comprendido en el art. 69, inc. a), apart. 6, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

1.3. En cuanto a la consulta relativa a la posibilidad de que el resultado emergente de las adjudicaciones de las unidades a cada uno de los beneficiarios del fideicomiso –alcanzado por el impuesto a las ganancias–, podría ser nulo por igualarse el costo computable al valor de venta a consignar, cabe remitirse al criterio sentado en el aludido Dict. Di.A.L.I.R. 9/10.

En dicha intervención el área legal expresó que “... en lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, se señaló, en el marco de las actuaciones referidas, que si bien el art. 3 de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del art. 2 de la ley del gravamen, lo cierto es que resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada”.

Asimismo, se dejó sentado que “... el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades ya sea a los fiduciantes beneficiarios o a simples beneficiarios, es el que se desprende del art. 55 de la ley del gravamen”.

En el caso, en función de lo contemplado en los arts. 2, 3 y 10 del contrato de fideicomiso, los fiduciantes se obligan a aportar los fondos necesarios para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras y realización del proyecto constructivo, y si dichas unidades fueran adjudicadas y escrituradas al valor de los referidos aportes, sería este el valor de la transferencia.

Sin perjuicio de ello, en el dictamen en cuestión se dejó aclarado que “... si se corroborase que el valor de construcción y, por ende, el valor al que los bienes son

adjudicados a los fiduciantes beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el Mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el art. 18, inc. b), de la ley de rito fiscal”.

A ello agregó que “... este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de Mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el Mercado, pero no a priori”.

1.4. Por otra parte, el presentante manifiesta que el fideicomiso que vende los inmuebles construidos a terceros no beneficiarios tiene sus resultados gravados en cabeza propia conforme al apart. 6, del inc. a), del art. 69, de la ley del gravamen, y consulta si ello implicaría que las operaciones futuras también pasarían a estar sujetas a dicho régimen.

Sobre el particular, corresponde reiterar lo opinado más arriba en el pto. 1.2, haciendo referencia a lo concluido por el área jurídica cuando señaló que “... Por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del art. 69, inc. a), pto. 6, de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, ...”, situación que no se cumplimentaría en la situación planteada por el presentante.

En consecuencia, en virtud de que el contrato de fideicomiso, tal como fuera explicitado precedentemente, establece que los fiduciantes podrán ceder los derechos emergentes del mismo a favor de terceros –de acuerdo con el art. 12–, el fideicomiso resultará sujeto pasivo del impuesto a las ganancias conforme la citada norma legal y, por ende, deberá declarar los resultados provenientes de las ventas de inmuebles efectuadas a terceros no beneficiarios, como así también a beneficiarios sean éstos fiduciantes o no.

2. Impuesto al valor agregado:

2.1. Con respecto al impuesto al valor agregado, el consultante entiende que la construcción y adjudicación o venta de las unidades, estaría gravada a la alícuota reducida del diez coma cincuenta por ciento (10,50%) en el supuesto de que la construcción estuviera concebida para vivienda.

Sobre el particular y en lo que respecta específicamente a la alícuota aplicable a la construcción de las unidades, cabe tener en cuenta lo opinado por este cuerpo asesor en el Dict. Di.A.Téc. 6/06.

En dicha oportunidad se opinó que “... el beneficio de reducción de alícuota que establece el art. 28, inc. c), de la Ley de I.V.A. para la construcción de viviendas se circunscribe exclusivamente a los trabajos sobre inmueble ajeno y las obras sobre inmueble propio a que se refieren los incs. a) y b) del art. 3 de la ley del tributo ...” resultando extensible sólo excepcionalmente “... al precio de tales prestaciones que corresponda a los bienes que el locador incorpore en su ejecución y en tanto no se trate de bienes de propia producción, mientras que los insumos –ya sea adquiridos a terceros o producidos por el locador– se encuentran gravados a la tasa general”.

Por lo tanto, en la etapa de la construcción de las unidades funcionales, sólo quedarían alcanzadas por la alícuota reducida –diez coma cincuenta por ciento (10,50%)–, las prestaciones que correspondan a bienes que el fideicomiso incorpore a efectos de la referida construcción y en la medida que las citadas unidades estén destinadas a vivienda.

Con relación con la alícuota a aplicar a las adjudicaciones o ventas de las unidades llevadas a cabo por el fideicomiso, corresponde considerar la normativa legal inherente a la cuestión planteada.

Así, el art. 3 de la ley del gravamen establece que “... Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones –civiles, comerciales e industriales–, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio ...”.

Por su parte el inc. d) del art. 4 dispone que son sujetos del impuesto las “... empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inc. b) del art. 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”.

A su vez, el art. 28, en su primer párrafo, determina que: “La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21%)” en tanto que su cuarto párrafo establece que: “Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo: ... c) Los hechos impositivos previstos en el inc. a) del art. 3 destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos impositivos previstos en el inc. b) del art. 3 destinados a vivienda; ...”.

Asimismo, el art. 14 de la Ley 24.441, norma que incorporó el marco legal de los fideicomisos, establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros frente al fideicomiso.

En función de lo expuesto, cabe concluir que el fideicomiso resulta sujeto pasivo del impuesto al valor agregado, atento a perfeccionarse en el mismo el hecho imponible previsto en el inc. b) del art. 3 de la ley –obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio–, por ende, cuando transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios como a los respectivos cesionarios si los hubiere, dichas obras quedarán alcanzadas a la alícuota del diez coma cincuenta por ciento (10,50%) en la medida que las unidades adjudicadas o vendidas fueran destinadas a vivienda, conforme con lo normado en el cuarto párrafo, inc. c), del art. 28 de la ley del impuesto.

2.2. Por otra parte, con respecto a los créditos fiscales que el consultante considera deberían prorratearse “... según las operaciones gravadas y no gravadas o exentas ...” se deja constancia que el fiduciario en su presentación no ha efectuado un detalle de las operaciones que habrían dado origen a los citados créditos, a efectos de que esta área técnica pueda expedirse al respecto.

Sin perjuicio de lo indicado se procederá a hacer referencia a las normas aplicables al citado procedimiento.

Al respecto, el segundo párrafo del inc. a) del art. 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que: “Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación”.

Por su parte, el primer párrafo del art. 13 de dicha ley prevé que: “Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den

lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior”.

De acuerdo con la normativa transcripta, a efectos del cómputo del crédito fiscal, debe verificarse su vinculación con operaciones gravadas, no resultando procedente computar el gravamen atribuible a operaciones exentas o no alcanzadas por el tributo. Por otra parte, en los casos que el mencionado crédito no pueda identificarse ni apropiarse a las operaciones gravadas en forma directa se deberá recurrir al prorrateo referido en el art. 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, el art. 55 del decreto reglamentario de la ley del gravamen expresa que: “No será de aplicación el art. 13 de la ley, en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación”.

En ese entendimiento, el reglamentador al disponer la aludida forma de imputación no le acuerda al transcripto art. 13 carácter opcional, es decir que en la medida que pueda conocerse en qué proporción se destinan las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, no corresponde prorratear en función al monto de las mismas, sino proceder a la apropiación que refleje de la mejor manera cómo se atribuyen los créditos a una y otras.

Por consiguiente, el método de prorrateo que establece el primer párrafo del art. 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, deberá aplicarse en último término sólo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de la proporción en que son aplicadas las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, criterio que fuera plasmado en los Dicts. D.A.T. 171/94 y 34/98 y Di.A.Téc. 47/06.

En cuanto a los planteos a responder en los términos del art. 12 del Dto. 1.397/79, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

1. Impuesto a las ganancias:

1.1. Con relación al aporte del terreno al fideicomiso, efectuado por el fiduciario aportante –persona física–, esta área técnica ha tenido oportunidad de expedirse a través del Dict. Di.A.Téc. 55/05, en una situación de aristas similares a la consultada.

En dicha oportunidad se analizó la operatoria en cuestión a tenor de lo establecido en el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

Al respecto, el Tít. VII de la Ley 23.905 estableció dicho gravamen a las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, considerando transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, conforme lo normado en su art. 9.

En orden a ello, en dicho acto de asesoramiento se concluyó que "... el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure, por un lado, una transferencia de dominio, y por el otro, que la misma sea a título oneroso".

En tal sentido, en el "sub exámine" se observa que la transferencia de dominio realizada por el fiduciante aportante, tiene como contrapartida una contraprestación futura, según se desprende de los arts. 4 y 11 del contrato de fideicomiso, la cual consiste en recibir el dominio de las unidades funcionales que le correspondan.

Por tal motivo, esta área considera que, dado el carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante –persona física– al fondo fiduciario, dicha operación se encontrará alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas en tanto no exista habitualidad en la transferencia de inmuebles por parte de aquél. En caso contrario, vale decir, si fuera habitualista, la transferencia resultaría gravada por el impuesto a las ganancias.

1.5. En lo relativo a los beneficios provenientes de las ventas de los inmuebles que los fiduciantes beneficiarios –personas físicas o sucesiones indivisas– efectúen con posterioridad a su adjudicación, los mismos quedarán alcanzados en el impuesto a las ganancias, siempre que, de acuerdo con lo normado en el art. 2, apart. 1, de la ley del impuesto, los citados sujetos posean el carácter de habitualistas en este tipo de operaciones. En su defecto, dichas enajenaciones quedarán gravadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

Ello así, habida cuenta que el primer párrafo del art. 8 de la ley de este último impuesto (vg. Tít. VII de la Ley 23.905) establece que: "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto

a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida en que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto”.

1.6. Con respecto al régimen de retención del impuesto a las ganancias dispuesto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria, el presentante interpreta que el mismo sólo sería aplicable en el supuesto que el fideicomiso adjudicara la totalidad de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios.

Asimismo, considera que si dichas unidades fueran vendidas a terceros no beneficiarios, el citado régimen de retención no sería aplicable, como tampoco lo sería en aquellos casos en que se produzca la adjudicación a los fiduciantes beneficiarios y en forma simultánea la venta de éstos a terceros.

En lo que concierne a tales planteos, cuadra precisar que el art. 3, inc. c), de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06, sus modificatorias y complementaria, establece como sujetos pasibles del citado régimen de retención, entre otros, a los sujetos comprendidos en los incs. a) y b), y en el inciso incorporado a continuación del inc. d) del art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones:

1.6.1. En orden a ello, en el supuesto de adjudicar el fideicomiso en cuestión la totalidad de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, el fideicomiso queda comprendido como sujeto pasible del régimen de retención en debate.

Cabe indicar que lo expuesto ha sido analizado por esta área asesora en el Dict. Di.A.Téc. 60/07, en el que se concluyó que “... a partir de la entrada en vigencia de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.139/06 –la cual sustituye a su par N° 3.026–, la operatoria bajo estudio ...” –consistente en la transferencia de dominio de unidades funcionales por parte de un fideicomiso no financiero a favor de los fiduciantes-beneficiarios– “... queda alcanzada por el régimen de retención en el impuesto a las ganancias allí previsto”.

1.6.2. y 1.6.3. Ahora bien, con referencia a las transferencias llevadas a cabo por el fideicomiso, a terceros no beneficiarios, esta área asesora interpreta que en orden a lo normado en el mencionado inc. c) del art. 3 de la norma resolutive en trato, que incluye como sujetos pasivos de retención a los comprendidos en el art. 49, inc. a) y, por ende, a los responsables incluidos en el art. 69, entre los cuales se encuentran los fideicomisos no financieros –conforme al inc. a), apart. 6, de este último artículo–, dichas operaciones también quedarán sujetas al régimen de retención

aludido, así como también las transferencias producidas en primer lugar a los fiduciantes beneficiarios y en forma simultánea la venta de éstos a terceros.

Asimismo, cabe aclarar, que en aquellas operaciones en las que no mediara suma de dinero alguna, sin perjuicio de la obligación de información del escribano interviniente, establecida en el art. 15 de la referida resolución general, el sujeto pasivo –fideicomiso– deberá ingresar el importe correspondiente en concepto de autorretención de conformidad con el art. 12 de la misma.

2. Impuesto al valor agregado:

2.3. En cuanto al planteo relacionado con la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios pudieran efectuar a terceros, cabría remitirse a lo opinado en el Dict. Di.A.Téc. 16/06 respecto a que la misma no resulta alcanzada por el impuesto al valor agregado, haciendo referencia a lo interpretado por la ex Dirección de Asesoría Legal en el Dict. D.A.L. 49/03.

En tal sentido, la citada área legal entendió 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”.

En línea con ello, el referido servicio jurídico concluye que la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios pudieran efectuar a terceros, se halla excluida del impuesto al valor agregado.

Por último, cabe referirse a lo consultado respecto de las consecuencias que las cesiones referenciadas en el párrafo anterior podrían generar en la situación fiscal del fideicomiso, si éste encuadrara en el inciso incorporado a continuación del inc. d) del art. 49 de la ley del gravamen.

Al respecto, cabe reiterar que tales cesiones determinarían que el fideicomiso en cuestión resulte comprendido como sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, en orden a lo establecido en el art. 69, inc. a), apart. 6, de la ley del gravamen, circunstancia cuya verificación en el caso fuera confirmada por los fundamentos expuestos en el último párrafo del pto. 1.2 del presente apartado.