

DICTAMEN D.A.T. 46/13

Buenos Aires, 21 de noviembre de 2013

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. Movimientos a través de cuentas fiduciarias. Fideicomiso Fondo de Compensación Ambiental.

Sumario:

I. En el entendimiento de que no intervienen en el fideicomiso tratado sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado, se concluye que las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público.

II. En lo que concierne al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias corresponde señalar que los movimientos registrados en cuentas abiertas a nombre del fideicomiso no se encuentran amparados por la franquicia dispensada por el inc. a) del art. 2 de la Ley 25.413 y su modificatoria, toda vez que el mismo representa un patrimonio separado del Estado, destacándose que el otorgamiento de exenciones –cfr. art. 2, último párrafo de la ley del gravamen– a fondos fiduciarios específicos constituye una decisión de política tributaria que escapa a la competencia de este organismo.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fideicomiso Fondo de Compensación Ambiental “XX”, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que le corresponde dispensar en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias a los movimientos canalizados a través de las cuentas fiduciarias, vinculados al objeto de la operatoria de dicho Fondo.

Al respecto, la consultante informa que con fecha/..../10, se constituyó el referido Fondo, a través de un contrato de fideicomiso, indicando que el mismo es un fideicomiso de administración organizado para el cumplimiento de las finalidades emergentes de la ley y del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos caratulados “ZZ. P. y Otros c/Estado nacional s/daños y perjuicios” (daños derivados de la contaminación ambiental de la Cuenca “XX”).

Sobre el particular, aclara que la citada ley crea la autoridad de la Cuenca “XX” como ente de derecho público interjurisdiccional en el ámbito de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Jefatura de Gabinete de Ministros, asignándole competencia y fuentes de financiamiento, así como facultades de regulación, control y fomento respecto de las actividades industriales, la prestación de servicios públicos y cualquier otra actividad con incidencia ambiental en la mencionada cuenca, pudiendo intervenir administrativamente en

materia de prevención, saneamiento, recomposición y utilización racional de los recursos naturales.

Además su art. 9 crea un Fondo de Compensación Ambiental que será administrado por “XX”, y destinado prioritariamente a la protección de los derechos humanos y a la prevención, mitigación y recomposición de los daños ambientales.

Indica también que conforme al art. 12 de esa ley, la “XX” actúa bajo las previsiones establecidas en la misma y sujeta a los principios de la política ambiental contenidos en la Ley 25.675.

Con respecto a las partes del contrato de fideicomiso, informa que las mismas son la “XX” como fiduciante y fideicomisario y Banco como fiduciario, en tanto que los beneficiarios son los sujetos indicados en cada uno de los fondos de afectación canalizados en las distintas cuentas de afectación constituidas en el contrato.

En cuanto al funcionamiento del citado Fondo, señala que el mismo se constituye con las transferencias fiduciarias provenientes de los aportes en dinero efectuados por las jurisdicciones, las multas y los tributos destinados al Fondo de Compensación “XX”. El ingreso de los fondos se destina a una cuenta recaudadora de aportes (cuenta aportes) y a una cuenta recaudadora de multas y tributos (cuenta multas y tributos), las cuales son abiertas en las siguientes cuentas de afectación exclusiva y orientadas con carácter de exclusividad a la realización de los pagos correspondientes a los fondos de afectación, segregados de acuerdo con la actividad operativa desarrollada:

- Funcionamiento y fortalecimiento de la “XX”.
- Socio ambiental.
- Urbanización, red de agua, cloacas y desagües.
- Limpieza de márgenes y basurales.
- Reconversión industrial y polos petroquímicos.

Agrega que las cuentas fiduciarias mencionadas son abiertas por Banco en entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y que las sumas de dinero recibidas y acreditadas en ellas son destinadas a la realización de los pagos de conformidad con las instrucciones que imparte la “XX”, aclarando que los mismos “... pueden tener la forma jurídica de precio por obras, locaciones o servicios, o préstamos según lo resuelva dicho ente”.

Con relación al tratamiento en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias de las referidas cuentas fiduciarias, opina que están exentas de dicho tributo en función de lo dispuesto por el inc. a), del art. 2 de la ley del gravamen y por aplicación del principio de inmunidad fiscal del Estado.

En ese orden, expresa que la “XX” es un ente de derecho público y que sus integrantes son funcionarios del Estado nacional, de la provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siendo su presidente el titular de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la Nación; además de que las decisiones que adopta “... son de naturaleza política, siendo el citado Fondo un canal de ejecución de las políticas públicas inherentes al saneamiento ambiental de la cuenca”.

Asimismo, indica que la “XX” cumple funciones regulatorias, de policía y preventivas en materia de saneamiento, recomposición y utilización racional de los recursos naturales de la cuenca, siendo todas ellas funciones inherentes al ejercicio de una función pública, señalando también que, su obligación de rendir cuentas ante el Congreso de la Nación – conforme con lo normado en el art. 8 de la Ley 26.168– ratifica su rol como brazo ejecutor de la política ambiental en dicha materia, siendo estas funciones responsabilidad del Estado como un todo.

En tal sentido señala que “... el Fondo tiene un fin público insustituible, es decir no reemplazable por la actividad económica de empresas u operadores privados”, agregando que el mismo no origina beneficios económicos ni financieros de naturaleza alguna a los fiduciantes, dado que tanto su capital como los eventuales excedentes financieros se afectan en su totalidad a la satisfacción de necesidades de interés público.

En dicho contexto, refiere al principio de inmunidad fiscal del Estado, indicando que éste implica la exclusión de la sujeción al poder fiscal del Estado en cualquiera de sus niveles cuando actúa en su función propia, es decir cuando el Estado no desarrolla actividades empresariales, comerciales o industriales.

Sobre el particular, luego de citar jurisprudencia judicial y administrativa y de reseñar los Dicts. N° .../00 y .../08 de la Procuración del Tesoro de la Nación expresa que “... las exenciones o exclusiones subjetivas previstas en las distintas leyes de impuestos (nacionales, provinciales y municipales) son de plena aplicación al caso del Fondo al cristalizar dicho Fondo el soporte jurídico idóneo para el cumplimiento de funciones inherentes del Estado, relativas a la protección de los derechos humanos y a la prevención, mitigación y recomposición de los daños ambientales en la cuenca”.

Al respecto, entiende que tal criterio no se modifica por el hecho de que los beneficiarios del Fondo sean sujetos privados, quienes reciben en esta condición pagos ordenados por la “XX” (por ej. contratistas, prestadores o locadores de servicios).

Por su parte, menciona que en los Dicts. D.A.T. 74/04 y 25/11, esta Administración Federal se expidió “... a favor de la aplicabilidad de exenciones tributarias –en el caso, la vinculada con el art. 20, inc. a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias– en otros casos de fondos fiduciarios públicos que preveían como ‘beneficiarios’ terceros distintos del Estado. Ello, sobre la base de la realidad económica y el destinatario de las rentas eventualmente obtenidas a través del Fondo”.

Atento a ello, expresa que la “XX” e indirectamente los Estados nacional, provincial – provincia de Buenos Aires– y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires “... serían los ‘beneficiarios’ en sustancia del funcionamiento del Fondo. En este entendimiento, la satisfacción del objeto del contrato redundará en el cumplimiento de los mandatos emergentes de la ley, de lo dispuesto por el fallo C.S.J.N., y de lo comprometido por el Estado nacional ante tales instancias en el plan integral para el saneamiento de la Cuenca Matanza-Riachuelo”.

Además señala que “Los terceros beneficiarios en términos de realidad económica actúan como locadores de obra y/o servicios y/o proveedores y/o deudores, recibiendo pagos del Fondo a título de contraprestaciones recibidas por el Fondo, ya sea por locaciones de obras, servicios y/o suministro de bienes e insumos, o bien en carácter de desembolsos de préstamos, no resultando estas contraprestaciones o desembolsos una asignación del patrimonio fideicomitido ni sumas pagadas en carácter de rentas distribuidas”.

A modo de síntesis expresa que, por imperio del fin público del contrato y los actos inherentes a la administración y funcionamiento del Fondo, por el carácter público de la “XX”, como fiduciante y fideicomisaria del Fondo, y finalmente por aplicación del principio de realidad económica, el hecho que la identificación de los beneficiarios formalmente recaiga en sujetos privados no impide a considerar que es la “XX” e indirectamente los Estados nacional, provincial (provincia de Buenos Aires) y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los beneficiarios efectivos, revistiendo la condición de Fondo Público, por ende debe recibir el tratamiento resultante del principio constitucional de inmunidad fiscal del Estado.

En lo que respecta al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias opina que los movimientos en las cuentas fiduciarias y los de las cuentas operativas se encuentran exentos del tributo “... por aplicación del principio de inmunidad fiscal del Estado, siendo que –por otra parte– la Ley 25.413 y su modificatoria exime –art. 2, inc. a)– las cuentas del Estado nacional, provincial o municipal, el PAMI, excluyendo a las entidades comprendidas en el art. 1 de la Ley 22.016”.

Sobre el particular remite al Dict. N° .../03 de la Procuración del Tesoro de la Nación en el que se analizó la aplicación de la exención en el gravamen a los Estados nacional, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales para el caso de las cuentas abiertas a la orden conjunta por la provincia de Jujuy y la Cámara del Tabaco Provincial, donde se canalizan fondos públicos.

Al respecto, considera que sin enunciarlo expresamente “... el procurador alude nuevamente al principio constitucional de inmunidad fiscal del Estado en un caso en que la literalidad de la normativa positiva no amparaba la aplicación de la exención, y más aún teniendo en cuenta que el gravamen sobre el que se debatió su aplicabilidad es el tributo objeto de la presente consulta vinculante, siendo un gravamen eminentemente formal y real, al alcanzar los movimientos de fondos, sin trascender los presupuestos de hecho de este gravamen al sustrato o contenido económico de los actos materializados en los movimientos de fondos sujetos en principio al tributo”.

En función de ello, la rubrada opina que “... los movimientos canalizados a través de las cuentas fiduciarias, en tanto correspondan a la operatoria regulada en el Fondo, están exentos del ICD –Ley 25.413, art. 2, inc. a)–”.

En lo relativo a los dictámenes de la Procuración del Tesoro, que considera de aplicación al presente caso –Dicts. N° .../00– destaca que emanan del órgano de asesoramiento jurídico de mayor jerarquía del Estado y que sus opiniones importan un pronunciamiento definitivo sobre la cuestión debatida.

Por último, en cuanto a la fundamentación de sus dudas cita los Dicts. Di.A.L.I.R. 14/05 y 7/09; y D.A.T. 25/11 en los que se concluyó que la exención del inc. a), del art. 2 de la Ley 25.413 y su modificatoria corresponde a las entidades o instituciones del Estado que no tengan separación patrimonial de la hacienda pública, y por ende las cuentas fiduciarias tributan el gravamen por el solo hecho de su separación patrimonial del Estado.

Asimismo, señala que en dichos antecedentes se indicó que establecer exenciones a fondos fiduciarios específicos, constituyen decisiones políticas que escapan a la competencia de este organismo, agregando que también le genera dudas, el hecho de que en particular en el fideicomiso objeto de la presente consulta se ha designado beneficiarios a terceros a favor de quienes la “XX” instruye la realización de pagos y transferencias.

II. En primer término, corresponde aclarar que mediante Nota N° .../13 (SDG ...), la Subdirección General de ... comunicó al contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Aclarado ello, se estima pertinente a continuación hacer referencia a la ley ... de creación de la autoridad “XX” –en adelante “XX”– y a las cláusulas más relevantes del contrato involucrado.

En primer lugar entonces, vemos que mediante el art. ... de la Ley N° ... se crea la “XX” como ente de derecho público jurisdiccional, en el ámbito de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Jefatura de Gabinete de Ministros, ejerciendo su competencia en el área de dicha cuenca en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en los partidos de la provincia de Buenos Aires comprendidos en esa área.

En el art. 5 de la referida ley se establecen las facultades de la “XX” siendo éstas de regulación, control y fomento respecto de las actividades industriales, la prestación de servicios públicos y cualquier otra actividad con incidencia ambiental en la cuenca pudiendo intervenir administrativamente en materia de prevención, saneamiento, recomposición y utilización racional de los recursos naturales.

El Cap. III refiere al financiamiento, creando por el art. 9 el Fondo de Compensación Ambiental que será administrado por la “XX” y destinado prioritariamente a la protección de los derechos humanos y a la prevención, mitigación y recomposición de los daños ambientales. Este último artículo determina además que estará integrado por:

- a) Las asignaciones presupuestarias incluidas en la ley anual de presupuesto que efectúe el Gobierno nacional.
- b) Los fondos recaudados en concepto de multas, tasas y tributos que establezcan las normas.
- c) Las indemnizaciones de recomposición fijadas en sede judicial.
- d) Los subsidios, donaciones o legados.
- e) Otros recursos que le asigne el Estado nacional, la provincia de Buenos Aires y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- f) Créditos internacionales.

A tales fines, el .../10 se constituyó el Fondo Fiduciario de Compensación Ambiental “XX”, siendo fiduciante la autoridad de Cuenca “XX” y fiduciario Banco ... S.A.

Conforme surge del cuarto y quinto Considerando del contrato de constitución de dicho fondo, la estructura fiduciaria constituye una herramienta para el cumplimiento por parte del Estado Nacional de las finalidades de la ley ... y lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos caratulados “ZZ. P. y Otros c/Estado nacional y Otros s/daños y perjuicios”, por el cual varias personas iniciaron demanda por daños y perjuicios, en su condición de damnificados y reclamando que se resarza el daño infringido al medio

ambiente y su recomposición, como consecuencia de la contaminación ambiental causada en la Cuenca “XX”.

De acuerdo con los arts. 5.1 y 7 del contrato de fideicomiso, los ingresos del mismo serán aportes de las jurisdicciones o multas y tributos percibidos, e ingresarán a las cuentas fiduciarias principales recaudadoras que se denominarán : “Cuenta recaudadora de aportes del Fondo Fiduciario de Compensación Ambiental XX” en la que ingresarán todos los bienes fideicomitados exceptuando los provenientes de multas y tributos; y “Cuenta recaudadora de multas y tributos del Fondo Fiduciario de Compensación Ambiental XX”, en la que ingresarán los bienes fideicomitados provenientes exclusivamente de esos conceptos.

Adicionalmente procederá a la apertura de cuentas de afectación exclusiva, para la administración de los fondos según el siguiente detalle:

- Cuenta de afectación exclusiva para el funcionamiento y fortalecimiento de la “XX”, destinada a la realización de los pagos correspondientes a la actividad operativa que demande su funcionamiento.
- Cuenta de afectación exclusiva socio ambiental, destinada al pago de los gastos por la ejecución de políticas específicas: plan sanitario de emergencia, acciones de salud “XX” u otros, y educación ambiental.
- Cuenta de afectación exclusiva para la urbanización, red de agua, cloacas y desagües, a efectos del pago de los gastos para la ejecución de políticas específicas denominadas: monitoreo de calidad de agua, sedimentos y aire, urbanización de villas y asentamientos urbanos; expansión de red de agua potable, saneamiento de cloacas, desagües pluviales, y ordenamiento ambiental.
- Cuenta de afectación exclusiva para la limpieza de márgenes y basurales, aplicada al pago de los gastos que demanden la ejecución de políticas específicas denominadas: limpieza de márgenes y camino de sirga, saneamiento de basurales, y acciones relacionadas con la limpieza de la cuenca.
- Cuenta de afectación exclusiva para la reconversión industrial y polos petroquímicos, para el pago de los gastos de las políticas específicas denominadas: contaminación de origen industrial, Programa Polo Petroquímico “SS” u otros, y programas de reconversión industrial.

En lo que atañe a los beneficiarios del referido contrato el art. 1 alude a los indicados en cada uno de los fondos de afectación que según se expresa en el art. 7, serán aquéllos a los cuales el fiduciante indica que se proceda a realizar cada pago, pudiendo ser también el propio fiduciante para solventar gastos vinculados con el objeto de la cuenta de afectación exclusiva para el funcionamiento y fortalecimiento de la “XX”.

Expuestas las cláusulas más relevantes del contrato, así como también las disposiciones principales de la ley ..., procede ahora iniciar el análisis de la cuestión planteada correspondiendo determinar si la figura del fideicomiso de administración en cuestión reviste o no las características de un fideicomiso público.

Sobre el particular cabe traer a colación destacada doctrina que define 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” (“Teoría y práctica del fideicomiso”, Kiper y Lisoprawski, Editorial Lexis Nexis, pág. 563).

Asimismo, los Dres. Malumian, 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 hayan 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, a los efectos 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 al respecto señalara:

a) El fideicomiso público tiene origen en el derecho administrativo, siendo de aplicación supletoria 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.

En línea con ello, en el Dict. D.A.T. 1/09 haciendo referencia a la Act. N° .../08 (DI ...), este servicio asesor expresó que si bien los fideicomisos públicos “... no se encuentran regulados por la Ley 24.441, podemos afirmar que son todos aquéllos en donde el Estado en sus distintos niveles transmite en fiducia la titularidad de bienes de su pertenencia, para realizar un fin lícito de interés público, siendo el propio Estado su beneficiario”.

Agregando que, “... el mismo requiere para su viabilidad un acto jurídico que lo implemente (ley, decreto), determinando sus objetivos y características y los términos a los que se sujetará la contratación”.

Llegado a este punto, es dable precisar que según se expresa, la “XX” posee la calidad de único fiduciante y fideicomisario, que la creación del fondo se instrumenta mediante la Ley 26.168, y que el mismo tiene por finalidad –entre otras– el saneamiento ambiental de la cuenca Matanza-Riachuelo, características éstas que llevan a considerarlo como de interés público, por lo que sólo restaría aclarar para completar el encuadre, si el fiduciante, es decir la “XX” efectivamente tiene la calidad de único beneficiario.

Sobre este último tópico, cabe destacar que genera incertidumbre la mención como beneficiarios en el contrato de fideicomiso, de los contratistas y proveedores de bienes y servicios relativos a las obras a realizar.

Con relación a ello, se entiende que si los sujetos designados como beneficiarios en el contrato no recibieran parte de los posibles beneficios provenientes del mismo, sino

determinadas contraprestaciones que retribuyen el desarrollo de sus actividades, no procedería la consideración de los proveedores de bienes y servicios y contratistas dentro del concepto de beneficiarios.

En tal sentido, teniendo en cuenta lo expuesto, cabría analizar si se producen en el fideicomiso bajo estudio traslado de bienes que reflejen que las variaciones patrimoniales del fondo se transfieran a beneficiarios ajenos al Estado o sus dependencias.

Al respecto, es dable señalar que en el Dict. D.A.T. 74/04, en el que se tratara un caso similar al presente, se acudió al punto de vista de la realidad económica para concluir que, con el objeto de identificar a los beneficiarios del fondo a los fines tributarios, se debe tener en cuenta quiénes resultan los destinatarios de las rentas eventualmente obtenidas por el fideicomiso.

A tal efecto, del concepto de beneficiario que surge de los arts. 1 y 7 del contrato de fideicomiso se deduce que los pagos efectuados como consecuencia de las contraprestaciones recibidas por el fideicomiso, ya sea por locaciones de obras, servicios y/o suministro de bienes e insumos, no resultan una asignación del patrimonio fideicomitado ni sumas pagadas en carácter de rentas distribuidas.

Asimismo, es oportuno señalar que en este caso particular es la propia "XX" quien reúne la condición de fiduciante/beneficiario y fideicomisario y quien en consecuencia al momento de producirse la extinción del contrato del fideicomiso es el único que recibirá el remanente de los bienes fideicomitados, por lo que sumando este aspecto a las inferencias del párrafo precedente, harían que el nombrado ente deviniera en el único beneficiario de los resultados que genere el fondo fiduciario y además en el receptor último de todo su patrimonio.

En atención a lo expuesto y teniendo en cuenta que no intervienen en el fideicomiso en análisis sujetos que asuman la calidad de fiduciarios/beneficiarios ajenos al Estado –en este caso representado por la "XX"–, cabría concluir que las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público.

Ahora bien, una vez realizado el encuadre de la figura corresponde verificar el tratamiento tributario de la misma en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, Ley 25.413 y sus modificaciones, la que facultó al Poder Ejecutivo nacional a determinar el alcance definitivo del tributo y a eximir total o parcialmente del mismo, a aquellos casos que estime pertinente –cfr. los arts. 1, tercer párrafo; y 2, último párrafo, de dicha ley–.

En cuanto a las exenciones, el inc. a) del art. 2 de la ley del tributo exime del mismo a los débitos y créditos en cuentas bancarias, así como también las operatorias y movimientos de fondos, correspondientes a los Estados nacional, provincial, las municipalidades y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, e Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, estando excluidos los organismos y entidades mencionados en el art. 1 de la Ley 22.016.

Asimismo, en uso de la facultad establecida en el último párrafo del citado art. 2 de la ley del tributo, mediante el art. 10 del anexo del Dto. 380/01 y sus modificaciones, el Poder Ejecutivo estableció una serie de exenciones, entre las cuales se puede destacar la del inc. o), cuentas corrientes utilizadas por el fondo fiduciario creado por el Dto. 286/95, ratificado por la Ley 24.623 y las utilizadas por el fondo fiduciario de apoyo financiero a las entidades financieras y de seguro, y la del primer inciso sin número incorporado por el Dto. 1.440/05,

cuentas corrientes utilizadas por los fondos fiduciarios que se constituyan con el objeto de establecer mecanismos destinados al desarrollo de operatorias para la finalización de las obras que lleva a cabo la Entidad Binacional Yacyretá.

Al respecto, la Dirección Nacional de Impuestos, dependiente de la Subsecretaría de Ingresos Públicos del entonces Ministerio de Economía y Producción señaló en el Memorando N° .../07 que “... la figura del fideicomiso público es ajena a la persona del Estado en lo referido a las exenciones impositivas que le caben a éste, por tratarse de patrimonios con afectación específica escindidos del patrimonio público general, ya sea nacional, provincial o municipal”.

Así, en lo que respecta al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias concluyó que “... el art. 2 de la Ley 25.413 faculta al Poder Ejecutivo nacional a establecer exenciones totales o parciales del impuesto en aquellos casos en que lo estime pertinente. Tal como ya se ha señalado, a través de los Dtos. 613/01 y 1.440/05, se concedieron exenciones al Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial y a los fondos vinculados con la finalización de las obras de la Entidad Binacional Yacyretá, respectivamente, las cuales constituyen ejemplos de decisiones políticas que escapan a la competencia de esta Dirección Nacional”.

Llamada a intervenir, la Dirección General de Asuntos Jurídicos de ese Ministerio se expidió en el Dict. N° ... coincidiendo con relación al tratamiento tributario del fideicomiso público, con el criterio vertido por la Dirección Nacional de Impuestos en el memorando antes citado, no obstante lo cual consideró que a la luz del principio de realidad económica receptado por los arts. 1 y 2 de la Ley 11.683, “... esa Subsecretaría podría evaluar la conveniencia de solicitar la más calificada opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación, en atención a la existencia de doctrina según la cual podría considerarse al fideicomiso público como un instrumento o vehículo del que se vale el Estado para dar cumplimiento a una finalidad pública, correspondiéndole en consecuencia otorgarle el mismo tratamiento tributario a éste”.

Así, llamada a opinar la Procuración del Tesoro de la Nación emitió el Dict. N° .../08 en el cual respecto de la inmunidad fiscal expresó con base en el art. 5 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), que “... cabe afirmar como regla que dimana de la exégesis literal del texto normativo colacionado, la impositividad del Estado en sus diversas manifestaciones, en la medida que se configure a su respecto el hecho imponible, salvo exención expresa”.

Con respecto a la figura del fideicomiso, en el referido dictamen se expresó que “... exhibe una subjetividad jurídica propia, si bien ‘sui generis’, que reclama su separación de la personalidad del Estado ...”, agregando que ello “... impide afirmar que siendo los fondos públicos, y destinados a una finalidad de interés público, el fideicomiso de que tratan las presentes actuaciones pueda beneficiarse de las exenciones subjetivas que consagra el Dto. 145/81 respecto del Estado en sus diversas manifestaciones (nacional, provincial y/o municipal)”.

Por consiguiente, señaló que “... corresponderá examinar si los hechos impositivos perfilados en las distintas leyes impositivas se verifican respecto de esta figura y –en tal hipótesis– si es posible encuadrar su tratamiento dentro de las exenciones específicas y expresas que aquéllas eventualmente consagren”.

Por último y en cuanto al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, en el citado antecedente se concluyó que "... la ley del gravamen habilita al Poder Ejecutivo nacional a disponer exenciones; ello supone una ponderación prudencial y política que escapa a la competencia de esta casa".

Sobre el particular, vale recordar que el criterio expuesto fue receptado por este organismo en los Dicts. D.A.T. 7/09 y 25/11 en el sentido de que las cuentas corrientes abiertas a nombre de fideicomisos, no se encuentran amparadas por la franquicia dispensada por el inc. a) del art. 2 de la Ley 25.413 y sus modif. ya que dichos fondos fiduciarios representan patrimonios separados del Estado.

Por otra parte, en lo referente a la inmunidad fiscal alegada por la rubrada con sustento en el Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° .../00 (P.T.N.), corresponde señalar que en el Dict. D.G.A.J. N° ... de fecha .../.../01, la Dirección General de Asuntos Jurídicos del entonces Ministerio de Economía consideró que "... lo expresado por el más alto organismo asesor en su Dict. N° .../00, sólo alcanza a la situación allí planteada (exención del impuesto docente a los entes y órganos de la Administración Pública) y respecto del gravamen sobre el que se consulta", concluyendo que "... con relación a otros gravámenes diferentes ..., deberían continuar aplicándose los criterios acordes con una interpretación razonada, teniendo en cuenta el mecanismo de liquidación del gravamen".

En cuanto al Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° .../03 (P.T.N.), también citado por la consultante, cabe destacar desde un punto de vista técnico que sus argumentos no resultan de aplicación al presente caso, ello por cuanto en dicha ocasión en la que se concluyó que procedía la exención, no se analizó la figura de un fideicomiso público, cuya característica principal es la de tratarse de patrimonios con afectación específica escindidos del patrimonio público general, ya sea nacional, provincial o municipal, siendo una figura ajena a la persona del Estado, sino que se refería al tratamiento de una cuenta cuya titularidad era compartida por la Tesorería de la provincia de Jujuy y la Cámara del Tabaco de dicha provincia.