

**DICTAMEN D.A.T. 24/13**  
**Buenos Aires, 15 de julio de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias y sobre los bienes personales. Acciones o participaciones en el capital de sociedades regidas por la [Ley 19.550](#). Fideicomiso. Tratamiento.

Sumario:

I. Sin perjuicio del carácter público con el que eventualmente pueda caracterizarse al fideicomiso en cuestión, los movimientos registrados en las cuentas bancarias abiertas a nombre del mismo no se encuentran amparados por la franquicia dispuesta en el inc. a) del art. 2 de la Ley de Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias.

II. Si bien por la forma en que se instrumenta el fideicomiso, cuyo contrato dispone que la figura del fiduciante no recaiga explícitamente en el Estado provincial sino en el concesionario de la obra pública, se desprende que el real aportante de los bienes es el propio Estado provincial, el cual delega en el concesionario el aporte de los bienes recaudados por éste para que los asigne directamente al fondo fiduciario, quedando por consiguiente alcanzado por la dispensa establecida en el cuarto párrafo del artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fiduciario del 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 le corresponde a dicha figura en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias y en el impuesto sobre los bienes personales –como responsable sustituto–, aclarando que dicho fideicomiso se constituyó el .../.../11 a los fines del cumplimiento de lo dispuesto por el art. 3 de la Ley 14.105 de la provincia de ...

Informa que el fondo fiduciario tiene como propósito administrar la contribución mensual a cargo del concesionario “A.A. S.A.” equivalente al cuatro por ciento (4%) de la recaudación neta de impuestos por el cobro de peajes, la que se distribuirá entre los municipios de la provincia de ... por cuya jurisdicción pasa la traza del corredor concesionado, así como también la tasa de fiscalización para poner en funcionamiento la Unidad de Análisis Económico Regulatorio de Concesiones Viales aprobada por el Dto. provincial 835/10 y según lo dispuesto por la Res. M.I. 464/11.

Así agrega que, conforme al art. 24 del contrato, su objeto es: "... la administración de los fondos para el cumplimiento de las finalidades emergentes de la Ley provincial 14.105, en lo relativo al proceso de aplicación de recursos fiscales a favor de los municipios como beneficiarios (contribución mensual) y a favor de organismos o terceros destinatarios de la tasa de fiscalización", ello de conformidad con las instrucciones que impartirá al efecto la autoridad de aplicación (art. 25 del contrato), invirtiendo el fiduciario los fondos que momentáneamente queden sin aplicación en plazos fijos o cuotas-parte de Fondos Comunes de Inversión de plazos fijos.

Aclara que el contrato en cuestión fue suscripto entre "A.A. S.A." en carácter de fiduciante y "B.B. S.A." como fiduciario, designándose como beneficiarios a los aludidos municipios, que lo serán en base a parámetros objetivos a determinar por el Ministerio de Infraestructura de la provincia de ... (autoridad de aplicación), considerando también como beneficiarios a quienes reciban pagos y/o transferencias ordenadas por dicha autoridad de aplicación con los fondos correspondientes a la tasa de fiscalización (art. 6 del contrato), revistiendo dicho Ministerio la condición de fideicomisario del fideicomiso en trato.

En lo que concierne al tratamiento tributario del fideicomiso en el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, considera que las cuentas fiduciarias están exentas del mismo respecto de los movimientos vinculados a su objeto por encuadrar en el art. 2, inc. a), de la ley del gravamen por aplicación del principio de inmunidad fiscal del Estado, de jerarquía constitucional.

Resalta que esto ha sido pacíficamente reconocido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación (entre otros precedentes: "Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Gobierno nacional", 13/3/40) y en dictámenes de la Dirección General Impositiva (vg. Dict. D.A.T. 29/84, 43/94, 48/97, 78/03 y 47/04), continuando la argumentación con la transcripción parcial del Dict. .../00 de la Procuración del Tesoro de la Nación.

Interpreta que en el caso "... los actos, operaciones, rentas, bienes y derechos y demás manifestaciones económicas que se producen o derivan a su respecto no exteriorizan aptitud suficiente como generadores de obligaciones tributarias, esto es, están desprovistas de capacidad contributiva como causa jurídica de la aplicación de impuestos, atento a la aplicación del principio constitucional de inmunidad fiscal del Estado".

Por otro lado, plantea que: "... tampoco modifica lo enunciado que el carácter de fiduciante del fideicomiso no recae en el Estado provincial sino en el concesionario de la concesión de obra pública del corredor vial integrado del Atlántico (...). Ello por cuanto, a pesar de la denominación de 'contribución mensual' que efectúa la Ley provincial 14.105, art. 3, los aportes fiduciarios que destina el fiduciante al fondo fiduciario no representan aportes voluntarios sino tributos".

Respecto al impuesto sobre los bienes personales, plantea que el artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley 23.966 (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé en su cuarto párrafo que los fideicomisos no financieros están obligados a ingresar el tributo, excepto cuando el fiduciante sea el Estado en cualquiera de sus jurisdicciones o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado nacional.

No obstante, a pesar de que: "... bajo la literalidad de la disposición transcrita correspondería el ingreso del IBP, dado que el Estado provincial no actúa como fiduciante del fideicomiso, sino el concesionario, entendemos que en virtud de la realidad económica implícita en la operatoria del fondo fiduciario debe considerarse que es el Estado provincial quien participa como tal, ello en mérito al carácter tributario (aporte de naturaleza compulsiva, no disponible para el concesionario) de la contribución mensual y la tasa de fiscalización ...".

Prosigue indicando que: "... los beneficiarios están representados por los municipios por cuya jurisdicción pasa la traza del corredor concesionado (de acuerdo con los porcentajes que determina al efecto la autoridad de aplicación) y siendo que esta última reviste la condición de fideicomisario del fideicomiso (...), no procede en este caso hacer jugar ningún tipo de presunción que autorice a sostener que los bienes integrados al fondo fiduciario pertenecen a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas; caso contrario, la presunción legal se transformaría en una ficción de derecho en directa violación del principio constitucional de capacidad contributiva (arts. 4 y 16 - C.N.)".

II. Expuesta la consulta traída a consideración, en primer lugar cabe señalar que mediante Nota N° .../12 (S.D.G. ...) la Subdirección General de ..... notificó al apoderado de la fiduciaria que la misma ha sido declarada formalmente admisible con carácter vinculante para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta.

Asimismo, se deja constancia que este servicio asesor abordará la consulta desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la consultante, sin pormenorizar sobre aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios.

Aclarado ello, corresponde a continuación analizar la normativa que el caso involucra.

En primer término, cabe recordar que el art. 2 de la Ley 25.413 y sus modificatorias exceptúa del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias a "... a) Los créditos y débitos en cuentas bancarias, así como también las operatorias y movimientos de fondos, correspondientes a los Estados nacional, provinciales, las municipalidades y al 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".

Seguidamente, el mismo artículo aclara que: "A los efectos del impuesto establecido en la presente ley, no serán de aplicación las exenciones objetivas y/o subjetivas dispuestas en otras leyes nacionales –aun cuando se tratare de leyes generales, especiales o estatutarias–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía normativa", facultando su último párrafo al Poder Ejecutivo nacional "... a establecer exenciones totales o parciales del presente impuesto en aquellos casos en que lo estime pertinente".

Sobre el particular vale recordar que este organismo ha tenido oportunidad de expedirse sobre el tema en diversas oportunidades, entre ellas en el Dict. Di.A.Téc. 7/09, que involucraba el tratamiento de un fideicomiso público, expresándose que la norma en debate exime del tributo a los créditos y débitos en cuentas bancarias, así como también las operaciones y movimientos de fondos, correspondientes a los Estados nacional, provinciales y municipales, al Gobierno de la C.A.B.A. y al I.N.S.S.J. y P., y que dicha exención: "... no es aplicable a las operaciones sobre las del fideicomiso que se analiza".

En dicho sentido se alegó que es el propio art. 2 de la ley, en su último párrafo, el que faculta al Poder Ejecutivo nacional a establecer exenciones en los casos en que lo estime pertinente y citó como ejemplo de ello a las concebidas por los Dtos. 613/01 y 1.440/05 para fondos fiduciarios específicos, precisando que las mismas constituyen decisiones políticas que escapan a la competencia de este organismo.

Basándose en tales pautas y teniendo en cuenta que el fondo fiduciario constituye un patrimonio separado del que corresponde al Estado fiduciante y que el Poder Ejecutivo no propició respecto del caso en trato exención alguna, en dicho precedente se concluyó que los movimientos registrados en cuentas a nombre del fideicomiso público analizado se encontraban alcanzados por el citado tributo.

En definitiva, y sin perjuicio del carácter público con el que eventualmente pueda caracterizarse al fideicomiso en cuestión, los movimientos registrados en las cuentas bancarias abiertas a nombre del mismo no se encuentran amparados por la franquicia dispuesta en el inc. a) del art. 2 de la Ley 25.413 y su modificatoria.

En lo que concierne al tratamiento en el impuesto sobre los bienes personales, cuadra precisar que el cuarto párrafo del artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley que lo rige establece que: “Tratándose de fideicomisos no mencionados en el inc. i) del art. 22 de esta ley, excepto cuando el fiduciante sea el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado nacional, el gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios (...). El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. En caso de que el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura a que se refiere el presente párrafo” (el subrayado es nuestro).

Por su parte, el quinto párrafo aclara que: “... se presume, sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen”.

Como puede advertirse, la dispensa impositiva se encuentra supeditada a que se produzca una de las dos condiciones dispuestas por la norma: que el fiduciante sea el Estado en cualquiera de sus niveles (con independencia que se trate o no de un fideicomiso público) o que el fondo se encuentre destinado al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado nacional.

En este orden de ideas, viene al caso reiterar que el art. 1 del contrato instituye como fiduciario a “BB S.A.” y como fiduciante a “AA S.A.”, siendo el objeto del mismo “... dar cumplimiento a lo dispuesto por el art. 3 de la Ley 14.105 en lo que respecta a la distribución de la contribución mensual a cargo del concesionario entre los municipios por cuya jurisdicción pase la traza del corredor concesionado y para poner en funcionamiento a la Unidad de Análisis Económico de Concesiones Viales creada por el Dto. 835/11 y según lo dispuesto en la Res. 464/11”.

Asimismo, el citado art. 3 de la ley provincial citada establece que esta contribución mensual a cargo del concesionario “... será sustitutiva de todo gravamen o derecho municipal, inclusive los referidos al uso del dominio público, excepto que se trate de

contribuciones especiales o de mejoras o que correspondan por la prestación efectiva de servicios no vinculados a su actividad. Los fondos generados por aplicación de lo dispuesto precedentemente serán transferidos a un fondo fiduciario administrado por el Bapro Mandatos y Negocios S.A., dentro de los quince días de vencido cada mes calendario y será distribuido, con periodicidad bimestral, entre los municipios por cuya jurisdicción pase la traza del corredor concesionado, en base a parámetros a determinar por la autoridad competente”.

En cuanto a los aportes para poner en funcionamiento a la Unidad de Análisis Económico de Concesiones Viales, es de observar que de acuerdo con la Res. N° ... del Ministerio de Infraestructura de la provincia de ..., dichos recursos son distribuidos para su utilización en un setenta y cinco por ciento (65%) entre la Subgerencia de Concesiones de la Dirección de Vialidad de la provincia, la Contaduría General de la provincia y la Unidad de Análisis Económico Regulatorio de Concesiones Viales y con el porcentaje restante se conforma un fondo de reserva para ser empleado en aquellas actividades que a juicio de la Unidad de Análisis Económico citada surjan como necesarias y que no hayan sido contempladas en la distribución establecida en el Anexo Unico que forma parte de esta norma.

A su vez, debe tenerse en cuenta que si bien por la forma en que se instrumenta el fideicomiso, cuyo contrato dispone que la figura del fiduciante no recaiga explícitamente en el Estado provincial sino en el concesionario de la obra pública, no puede soslayarse que, en definitiva, los bienes transferidos al fiduciario son recursos atribuibles al propio Estado provincial recaudados por el fiduciante en el marco de la concesión de obra pública otorgada por la mencionada ley provincial, que en lugar de ingresarse a dicho Estado para que luego se transfiera al fideicomiso, son direccionados a éste directamente por el concesionario.

Por su parte, en referencia al planteo de que los fondos transferidos configurarían tributos, viene al caso recordar lo expresado por el Dr. Horacio García Belsunce (LLBA2006, 569 - IMP2006-5 –marzo–, 685) aclarando que la tasa municipal “... es una figura del derecho tributario y esencialmente coactiva como una especie dentro del género tributo, cuyo carácter esencial es su obligatoriedad o coactividad ‘ex lege’; es decir, que su fuente es inexcusablemente una ley formal sancionada por el Congreso o las legislaturas provinciales, siguiendo el procedimiento constitucional establecido para la sanción de las leyes. Por el contrario, la retribución debida al Estado por el permisionario o por el concesionario, según el caso, tiene su fuente formal en un acto administrativo bilateral y, por ende, de carácter voluntario y no coactivo. En otros términos, nadie está obligado a aceptar el uso especial de un bien del dominio público por medio de un permiso de uso o una concesión de uso, pues en ambos casos el Estado no actúa en ejercicio de su poder de imperio, sino que tanto él como el particular permisionario o concesionario concertan un acto voluntario y consensual”.

De lo expresado se puede observar que la contribución aportada al fideicomiso representa un canon provincial a cargo del concesionario de la autovía, al cual se le asignan distintos fines, entre ellos, el de delimitar las potestades tributarias municipales en aquellas jurisdicciones por donde pasa la traza de la concesión.

De todo lo expuesto se desprende que el real aportante de los bienes es el propio Estado provincial, el cual delega en el concesionario –por una cuestión de economía administrativa– el aporte de los bienes recaudados por éste para que los aporte directamente al fondo fiduciario, quedando por consiguiente alcanzado por la dispensa

establecida en el cuarto párrafo del artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.