

DICTAMEN D.A.T. 4/13

Buenos Aires, 30 de enero de 2013

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 inversores, 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 de dicho gravamen, toda vez que dicha norma grava a los fideicomisos constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley 24.441.

---

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe consultando, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, el tratamiento que corresponde acordar en el impuesto a la ganancia mínima presunta al fideicomiso de asistencia ..., que fuera suscripto el 2/5/11 entre dicha firma, en carácter de fiduciaria, y la Administradora provincial del fondo creada y regulada por la Ley ... de la provincia de XX, en carácter de fiduciante, beneficiario y fideicomisario, suscripción que fue autorizada por Ley ... y ratificada por el Dto. ..., ambos de la provincia de XX.

Sobre el particular aclara que la finalidad del contrato consiste en: "... brindar asistencia financiera a personas físicas y jurídicas con emprendimientos radicados en el territorio de la provincia de XX, que hayan sufrido emergencia agropecuaria desde el período 2006 y subsiguientes".

En lo que concierne al tratamiento tributario objeto de consulta, y Considerando que el fideicomiso en cuestión no es sujeto del impuesto a las ganancias, la consultante sostiene que: "Si se practicara la liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta del fideicomiso de asistencia al productor en emergencia agropecuaria, ... el excedente de este impuesto sobre el impuesto a las ganancias no podría ser usado como pago a cuenta ya que, como se expuso anteriormente, ni el propio fideicomiso ni su fiduciante deben tributar ganancias. Por otro lado tampoco existe la posibilidad de tomar como pago a cuenta el importe de ganancias contra ganancia mínima presunta. Esto hace que el carácter complementario existente entre estos dos tributos no se cumpla".

Con respecto a lo señalado, agrega que: “En esencia no deja de ser el Estado el titular del patrimonio fideicomitido y, de aplicarse la normativa del impuesto a la ganancia mínima presunta, se estaría dejando de lado la realidad económica –art. 12 de la Ley 11.683 (sic)– de la transacción y de los sujetos fiduciantes. De esta afirmación se desprenden dos conclusiones: que al ser el Estado el titular de dichos bienes los mismos no deberían estar alcanzados con el impuesto y que, en caso de tributar el gravamen, esto generaría un mayor costo para el fiduciante, que, al ser sujeto del Estado, no es otra cosa que generarle un mayor costo al mismo Estado”.

En función de ello considera que el fideicomiso en cuestión: “... se debería encontrar exento o excluido del ámbito de aplicación del impuesto a la ganancia mínima presunta”.

A efectos de sostener dicha posición, la consultante trae a colación tanto la opinión de distintos autores como algunos pronunciamientos de este organismo –Dict. D.A.T. 61/95 y 48/97 y Res. SD.G.T.L.I. 42/09, 29/09, 21/09, 27/09, 28/09 y 67/09–, en los cuales se concluyera, para situaciones similares a la analizada en la presente consulta, que en aquellos casos en que los fideicomisos revistan la calidad de públicos y tengan por finalidad el interés público, al no estar comprendidos en la Ley 24.441, no resultan sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Sin perjuicio de lo consignado en los párrafos precedentes, la consultante solicita que esta Administración: “... indique si corresponde que se practique liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta e ingreso del saldo resultante a favor de dicha Administración, en caso de corresponder, del fideicomiso de asistencia al productor en emergencia agropecuaria, ...”.

II. Descripta la temática traída en consulta, corresponde en primer término aclarar que el análisis tributario requerido se abordará desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante.

Efectuada la aclaración precedente, corresponde entonces referirse a los rasgos más distintivos del fideicomiso en cuestión, a los efectos de corroborar si estamos o no en presencia de un fideicomiso público.

Sobre el particular, resulta necesario destacar que a través del art. 1 de la Ley ... y sus modificatorias, de la provincia de XX, se crea el Fondo de Financiamiento de Inversiones Privadas para la transformación y el crecimiento socio-económico de dicha provincia, teniendo entre sus objetivos generales el “... A. Desarrollo socio-económico integral de la provincia que tienda a un crecimiento autosostenido y continuo; ...”.

Por su parte, el art. 9 de la referida norma legal crea la Administradora Provincial del Fondo para la Transformación y el Crecimiento, designándola como autoridad de aplicación de la Ley ... y sus modificatorias, la cual dependerá directamente del gobernador de la provincia, de lo que se deduce que por conducto de la mencionada Administradora es el Estado provincial quien interviene en el fideicomiso en cuestión.

Asimismo, en el inc. q) de su art. 10 se establece, entre sus funciones, que la “Administradora Provincial del Fondo” podrá “Actuar como fiduciario en contratos de fideicomisos que tengan por objeto la asistencia financiera o la integración vertical u horizontal de emprendimientos productivos privados radicados en la provincia ...”.

A su vez, de la Cláusula primera del contrato cuya copia obra en las presentes actuaciones surge que: a) la Administradora Provincial del Fondo posee la calidad de fiduciante, beneficiario y fideicomisario y b) La finalidad del fideicomiso es la de que el fiduciario otorgue créditos para la recuperación de cultivos e infraestructura afectada por emergencia agropecuaria y solventar los gastos de puesta en marcha de las inversiones a recuperar a favor de productores de la provincia de XX, que acrediten daños efectivamente sufridos en su producción por causas climáticas durante el período agrícola ganadero 2006/2007 y subsiguientes.

En cuanto al patrimonio fideicomitado la Cláusula segunda estipula que el mismo se integrará con los montos atribuibles a distintos conceptos, entre ellos:

“2.1.1. Las sumas de dinero de hasta pesos seis millones (\$ 6.000.000) que transfiera en propiedad fiduciaria el fiduciante, en virtud de lo establecido por la Ley ...

2.1.7. Las sumas aportadas por inversores en el fideicomiso, cofiduciantes, beneficiarios, suscriptores de títulos valores que se emitan como consecuencia de la ejecución del fideicomiso ...”.

Expuesto lo que antecede, corresponde a continuación referirse a las normas tributarias involucradas, a los aportes doctrinarios efectuados con relación a la figura en cuestión, así como también a los pronunciamientos que sobre el particular emitieran distintas dependencias públicas, las que fueran reproducidas en los precedentes administrativos citados por la consultante.

Sentado ello, y entrando en el análisis del tratamiento de los fideicomisos en el impuesto a la ganancia mínima presunta, debe tenerse en cuenta que el inc. f) del art. 2 de su norma legal, atribuye el carácter de sujeto pasivo del impuesto a los “... fideicomisos constituidos en el país conforme con las disposiciones de la Ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los arts. 19 y 20 de dicha ley”.

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

Ahora bien, respecto a la Ley 24.441 cabe expresar que la misma no establece norma alguna referida a los fideicomisos de carácter público entendiendo por tales a aquellos fideicomisos en los que el Estado nacional, provincial y/o municipal, con carácter de fiduciante, transmite la titularidad de bienes de su pertenencia o afecta fondos públicos para realizar un determinado acto de interés público.

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” (“Teoría y Práctica del Fideicomiso”, Kiper y Lisoprawski, Ed. Lexis Nexis, pág. 563).

Con relación a lo señalado los Dres. Malumian, Diplotti y Gutiérrez (“Fideicomiso y Securitización”, Ed. La Ley, pág. 311), expresan que: “Si bien esta clase de fideicomisos encuadran dentro de la estructura contractual que regula a los fideicomisos en general, los mismos se hayan precedido 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”. A su vez, la Dirección Nacional de Impuestos en su Memorando N° ..., en lo que se refiere a las características que permiten distinguir al fideicomiso público del privado, cita a 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 algunos 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”.

De lo expuesto se sigue que, si bien los fideicomisos públicos no se encuentran regulados por la Ley 24.441, se puede 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, requiriendo para su viabilidad de un acto jurídico que lo implemente (ley, decreto) determinando sus objetivos y características y los términos a los que se sujetará la contratación.

Por otro lado, a los fines de resolver los aspectos tributarios sometidos a consideración, resulta oportuno traer nuevamente a colación el Memorando N° ... de la Dirección Nacional de Impuestos, en el que se sostuvo respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta 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 tales patrimonios no revisten ese carácter en atención a que, aún 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 tales 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 N° ... de fecha ... –analizando el fideicomiso para el acceso al financiamiento de las PyMEs creado por la provincia de XX– 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 XX, se entiende que no encuadrará en el citado inciso”.

No obstante ello, y previo a devolver las actuaciones a esta Administración Federal, consideró pertinente la intervención de la Dirección General de ... del entonces Ministerio de Economía y Producción, área que procedió a pronunciarse mediante el Dict. N° (D.G.A.J.) ... del ..., concordando con la dependencia preopinante.

Cabe mencionar que el área jurídica precitada, sin perjuicio de compartir el criterio del mencionado Memorando N° ..., consideró que debía requerirse la más calificada opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación, expidiéndose ésta mediante el Dict. N° ... (P.T.N.) de fecha ..., 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 del 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 este punto, y si bien de acuerdo con los dichos de la consultante el fideicomiso bajo análisis reuniría los requisitos inherentes a un fideicomiso público, de las cláusulas del contrato aportado emerge un aspecto que controvierte tal categorización, en cuanto habilitaría a que eventualmente el patrimonio separado no se conforme exclusivamente con bienes del Estado al contemplar la posibilidad de que efectúen aportes "... inversores en el fideicomiso, cofiduciantes, beneficiarios, suscriptores de títulos valores que se emitan ...", previsiones que 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.

Asimismo, al hallarse prevista la posibilidad de emisión de títulos valores, y conforme se expresara en el Dict. D.A.T. 110/11, de verificarse su 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 debiendo tributar el mismo por las rentas que obtenga.

En atención a lo expuesto, en la medida que en el fideicomiso bajo análisis no intervengan sujetos que asuman la calidad de inversores, 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 de dicho gravamen, toda vez que dicha norma grava a los fideicomisos constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley 24.441.