



31 AGO 2012

VIEDMA,

VISTO el expediente N° 21.313-ART-2012 del registro de la Dirección General de Rentas; y

CONSIDERANDO:

Que ante las recurrentes consultas respecto de la gravabilidad de los Fideicomisos de Construcción al costo, resulta necesario fijar un criterio interpretativo con relación al tratamiento que corresponde otorgarles;

Que la Ley 24.441 establece el régimen jurídico aplicable a los contratos de fideicomiso;

Que el artículo 1° de dicha Ley define que habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario;

Que en los Fideicomisos de Construcción al costo el objetivo es usualmente construir unidades habitacionales que serán sometidas al régimen de Propiedad Horizontal y luego transferirlas a los mismos fiduciantes, ahora en su calidad de beneficiarios;

Que el artículo 15 del Código Fiscal establece que: "*Son contribuyentes y responsables de los impuestos, tasas y contribuciones las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones, las sucesiones indivisas, los fideicomisos y entidades con personería jurídica o sin ella, que realicen los actos y operaciones, utilicen servicios, obtengan beneficios o mejoras o se hallen en las situaciones que este Código o Leyes Fiscales consideren como hechos imponibles*";

Que, por su parte el artículo 18, inciso 2) del citado cuerpo legal dispone que: "*Se encuentran obligadas al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: ...inc. 2) Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin*



Cr. AGUSTIN DOMINGO  
DIRECTOR EJECUTIVO  
Agencia de Recaudación Tributaria  
PROVINCIA DE RIO NEGRO

determinado, cuando unas y otras sean consideradas por las Leyes Tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible”;

Que de las normas transcriptas precedentemente se infiere claramente la calidad de sujeto del impuesto de los Fideicomisos;

Que el artículo 5° de la Ley I N° 1.301 reafirma este carácter subjetivo de los Fideicomisos cuando dispone que: “Son contribuyentes del Impuesto, las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, las sucesiones indivisas, los fondos fiduciarios y demás entes que realicen las actividades gravadas”;

Que el referido texto legal, en su artículo 1°, define al hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos diciendo que: “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Río Negro del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes”;

Que en línea con ello el hecho imponible está signado por dos elementos fundamentales para su configuración: la habitualidad y la onerosidad;

Que para el caso de los fondos fiduciarios la Ley del Impuesto sobre los Ingresos Brutos considera gravada su actividad en los siguientes términos: “Artículo 2°: Se considerarán también actividades alcanzadas por este Impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica. ...inciso k) Las actividades realizadas por los fondos fiduciarios. En los fideicomisos constituidos de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Nacional N° 24.441, los Ingresos Brutos obtenidos y la base imponible del gravamen recibirán el tratamiento tributario que corresponda conforme la naturaleza de la actividad económica que realicen”;

Que entonteces, encontrándose fuera de discusión la habitualidad debemos determinar si las operaciones realizadas por los Fideicomisos de Construcción al costo revisten o no onerosidad;

Que a estos fines, resulta menester traer a colación lo normado por el artículo 1139 del Código Civil, el cual establece que los



Cr. AGUSTÍN DOMINGO  
DIRECTOR EJECUTIVO  
Agencia de Recaudación Tributaria  
PROVINCIA DE RÍO NEGRO



contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...", en tanto que son a título gratuito "... cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte";

Que por otra parte, en opinión de Bulit Goñi ("Impuesto sobre los ingresos brutos", segunda edición, actualizada y ampliada, ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 108) ingreso bruto gravado es aquel que constituya una *contraprestación* o *retribución* por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto;

Que en ese sentido, se advierte que en los Fideicomisos de Construcción al costo concurren contraprestaciones recíprocas, en tanto que el fiduciante entrega un aporte (comúnmente en dinero) a una persona distinta a cambio de una unidad habitacional;

Que atento la presencia de onerosidad se verifica la generación del hecho imponible previsto para el impuesto sobre los ingresos brutos;


Que la doctrina preponderante hoy en día, sostenida por Malumián, Diplotti y Gutiérrez ("*Fideicomiso y Securitización*", *La Ley*, página 196), expresa que en determinadas circunstancias el aporte del fiduciante reviste características de onerosidad como ser el caso en que el fiduciante recibe a cambio dinero, títulos fiduciarios, derechos de beneficiario, bienes materiales, etc.;

Que otras Administraciones Tributarias opinan en idéntico sentido;

Que los Dictámenes 08/2010 y 09/2010 (DI ALIR) de la AFIP se dejó sentado el criterio de que la adjudicación al fiduciante constituye una enajenación onerosa;

Que en materia de impuesto sobre los Ingresos Brutos tanto AGIP (Ciudad Autónoma de Buenos Aires) como ARBA (Provincia de Buenos Aires), han tomado el mismo criterio que tiene hoy AFIP;

Que la AGIP al considerar un *fideicomiso al costo* donde los fiduciantes aportan dinero y obtienen como contraprestación, unidades funcionales al costo dijo (Informe Técnico 49/2009) que hay onerosidad y la adjudicación de unidades funcionales es hecho imponible en Ingresos Brutos;

  
Cr. AGUSTIN DOMINGO  
DIRECTOR EJECUTIVO  
Agencia de Recaudación Tributaria  
PROVINCIA DE RIO NEGRO



Provincia de Río Negro  
AGENCIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Que algo parecido ocurre en Provincia de Buenos Aires, donde ARBA (Informe 44/2009) retoma o reitera algunos pronunciamientos anteriores que ya existían, como por ejemplo el Informe 77/2006 y dice que sí hay hecho imponible al momento de otorgar la escritura de unidades a construir a cada uno de los fiduciantes;

Que asimismo corresponde interpretar en los términos del artículo 5° de la Ley I N° 2686, texto según ley 4686, la forma en que deben tributar el impuesto los Fideicomisos de construcción cuando se realicen aportes en función del compromiso convenido en el contrato de fideicomiso, como cuotas o entregas a cuenta del precio convenido.

Que a fs. 29/33 ha tomado intervención la Asesoría Legal de este Organismo;

Que la presente se dicta en uso de las facultades conferidas al suscripto por el artículo 5° del Código Fiscal (Ley I N° 2.686), entendiéndose además que el pronunciamiento ofrece interés general, a los efectos de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes;

Por ello:

EL DIRECTOR EJECUTIVO  
DE LA AGENCIA DE RECAUDACION TRIBUTARIA

RESUELVE:

ARTICULO 1°.- Interpretar que los Fideicomisos de Construcción al costo, aún en el caso de coincidir los beneficiarios con los fiduciantes, son sujetos pasivos del impuesto sobre los ingresos brutos en los términos de la Ley I N° 1.301 y en consecuencia corresponde su inscripción en la actividad de "Construcción, reforma o reparación de edificios", quedando obligado además a actuar como Agente de Retención dentro del régimen de recaudación previsto por la Resolución DGR N° 067/2011 siempre y cuando reúna las condiciones exigidas.

ARTÍCULO 2°: Los Fideicomisos de construcción deben tributar el impuesto por la actividad que desarrollan conforme a lo establecido en el primer párrafo del artículo 8° inciso a) de la ley I 1301, considerando a los aportes realizados en función del compromiso convenido en el contrato

  
Ct. AGUSTIN DOMINGO  
DIRECTOR EJECUTIVO  
Agencia de Recaudación Tributaria  
PROVINCIA DE RIO NEGRO



Provincia de Río Negro  
AGENCIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

de fideicomiso, como cuotas o entregas a cuenta del precio convenido.

ARTICULO 3°.- Registrar, comunicar, publicar en el Boletín Oficial, tomar razón y cumplido, archivar.-

RESOLUCION N° 1020

Cr. AGUSTIN DOMINGO  
DIRECTOR EJECUTIVO  
Agencia de Recaudación Tributaria  
PROVINCIA DE RIO NEGRO