

Buscar Texto:  

**CONTENIDO RELACIONADO**
[VOCES](#)

## FICHA TÉCNICA N° 294. TRATAMIENTO FISCAL DE UN FIDEICOMISO SOBRE FONDO CORREDOR VIAL INTEGRADO

### La Ley

**Publicado en:** Práctica Profesional 2014-220 , 36

**Cita:** TR LALEY AR/DOC/2837/2014

#### 1. El tema

Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fiduciario del fideicomiso del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1948 (AFIP), 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 30/06/2011 a los fines del cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 3º de la Ley N° 14.105 de la Provincia de Buenos Aires.

Informa que el fondo fiduciario tiene como propósito administrar la contribución mensual a cargo del concesionario del Corredor Vial Integrado del Atlántico (Autovía del Mar 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 Buenos Aires por cuya jurisdicción pasa la traza del corredor concesionado, como así también la tasa de fiscalización para poner en funcionamiento la Unidad de Análisis Económico Regulatorio de Concesiones Viales aprobada por el Decreto Provincial N° 835/10 y según lo dispuesto por la Resolución del Ministerio de Infraestructura N° 464/11.

Así, agrega que conforme al artículo 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 (artículo vigésimo quinto del contrato), invirtiendo el fiduciario los fondos que momentáneamente quedan sin aplicación en plazos fijos o cuotas partes de fondos comunes de inversión de plazos fijos.

Aclara que el contrato en cuestión fue suscripto entre Autovía del Mar S.A. en carácter de Fiduciario y BAPRO Mandatos y Negocios 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 Buenos Aires (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. sexto del contrato), revistiendo dicho Ministerio la condición de Fideicomisario del fideicomiso en trato.

En lo que concierne 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 Artículo 2º, inciso 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", 13/03/1940) y en dictámenes de la Dirección General Impositiva (vgr. Dictámenes Nros. 29/84, 43/94, 48/97, 78/03, y 47/04), continuando la argumentación con la transcripción parcial del Dictamen N° 45/2000 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 recaiga 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. 3º, los aportes fiduciarios que destina el Fiduciante al Fondo Fiduciario no representan aportes voluntarios sino tributos".

Todos Fideicarios debe considerarse que es el Estado Provincial quien participa como tal, más en mérito al carácter administrativo (aparte de naturaleza compulsiva, no disponible para el concesionario) de la contribución mensual y la tasa de fiscalización...".

Buscar Texto:  Buscar



transformaría en una ficción de derecho en directa violación del principio constitucional de capacidad contributiva (art. 4 y 16 CN)".

## 2. Desarrollo del tema

En primer término, cabe recordar que el Artículo 2º de la Ley N° 25413 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, como así también las operaciones 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 artículo 1º 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 —aún cuando se trate 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 Dictamen N° 7/09 (DI ATEC), que involucraba el trámite de un fideicomiso público, expresándose que la norma en debate exime del tributo a los créditos y débitos en cuentas bancarias, como así 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 Artículo 2º 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 concedidas por los Decretos N° 613/01 y N° 1440/05 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 inciso a) del Artículo 2º de la Ley N° 25413 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 Artículo 25 de la Ley que lo rige, establece que "Tratándose de fideicomisos no mencionados en el inciso i) del artículo 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 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 Artículo 1º del contrato instituye como fiduciario a Bapro Mandatos y Negocios S.A. y como fiduciante a "Autovía del Mar S.A.", siendo el objeto del mismo "... dar cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 3º de la Ley N° 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 Decreto N° 835/11 y según lo dispuesto en la Resolución N° 464/11".

Asimismo, el citado Artículo 3º 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 (15) 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".

18a 702, aso se tiene en cuenta que si bien por la forma en que se instrumenta el fideicomiso, cuyo contrato dispone que la figura del fiduciante no recaiga explicitamente 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

Buscar Texto:

Buscar



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 conciernen 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 aporte 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 Artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

### 3. Conclusiones

3.1. Se consultó el tratamiento tributario a dispensar en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias y sobre los Bienes Personales —régimen de responsable sustituto— al fideicomiso cuyo contrato fue suscripto entre AA S.A. en carácter de Fiduciante y BB S.A. como Fiduciario, designándose como Beneficiarios a los municipios de la Provincia de ... por cuya jurisdicción pasa la traza del corredor concesionado, considerando también como beneficiarios a quienes reciben pagos y/o transferencias ordenadas por el Ministerio de Infraestructura de dicha Provincia en su condición de Autoridad de Aplicación con los fondos correspondientes a la tasa de fiscalización, asumiendo el área ministerial citada la función de Fideicomisario del fideicomiso en trato.

3.2. Se concluyó que los movimientos registrados en las cuentas corrientes abiertas a nombre del fideicomiso, no se encuentran amparadas por la franquicia dispensada por el inciso a) del Artículo 2º de la Ley N° 25413 —de Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias—, ya que representan un patrimonio separado del Estado Provincial, y que el Poder Ejecutivo Nacional no propicio, según lo faculta la misma norma, exención alguna al respecto.

3.3. En cuanto al Impuesto sobre los Bienes Personales, 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, quedando por consiguiente alcanzado por la dispensa establecida en el cuarto párrafo del Artículo agregado a continuación del Artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

**Fuente:** Res. 19/13 y Act. N° 790/12 (DI ATEC) (SDG TLI) del 18/2/14.