EL FIDEICOMISO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE LA PROVINCIA SANTA FE

CP JUAN CARLOS SERRA
CPN HORACIO DI PAOLO

TEMARIO

EL FIDEICOMISO EN LA LEGISLACIÓN DE FONDO

Juan Carlos Serra

Definición

CC	CCyCN
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	Hay contrato de fideicomiso cuando una parte, llamada fiduciante, transmite o se compromete a transmitir la propiedad de bienes a otra persona denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de otra llamada beneficiario, que se designa en el contrato, y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fideicomisario

Definición

Código Civil y Comercial de la Nación

Artículo 1666.- Definición. Hay contrato de fideicomiso cuando una parte, llamada fiduciante, transmite o se compromete a transmitir la propiedad de bienes a otra persona denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de otra llamada beneficiario, que se designa en el contrato, y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fideicomisario.

Artículo 4 Ley 24441

El contrato también deberá contener:

a) La individualización de los bienes objeto del contrato. En caso de no resultar posible tal individualización a la fecha de la celebración del fideicomiso, constará la descripción de los requisitos y características que deberán reunir los bienes;

b) La determinación del modo en que otros bienes podrán ser incorporados al fideicomiso;

c) El plazo o condición a que se sujeta el dominio fiduciario, el que nunca podrá durar más de treinta (30) años desde su constitución, salvo que el beneficiario fuere un incapaz, caso en el que podrá durar hasta su muerte o el cese de su incapacidad;

d) El destino de los bienes a la finalización del fideicomiso;

e) Los derechos y obligaciones del fiduciario y el modo de sustituirlo si cesare.

Artículo 1667 CCyCN

Contenido. El contrato debe contener:

a) la individualización de los bienes objeto del contrato. En caso de no resultar posible tal individualización a la fecha de la celebración del fideicomiso, debe constar la descripción de los requisitos y características que deben reunir los bienes;

b) la determinación del modo en que otros bienes pueden ser incorporados al fideicomiso, **en su caso**;

c) el plazo o condición a que se sujeta la propiedad fiduciaria;

d) la identificación del beneficiario, o la manera de determinarlo conforme con el artículo 1671;

e) el destino de los bienes a la finalización del fideicomiso, con indicación del fideicomisario a quien deben transmitirse o la manera de determinarlo conforme con el artículo 1672;

f) los derechos y obligaciones del fiduciario y el modo de sustituirlo, si cesa.

Artículos 1670 y 234 CCyCN

Artículo 1670

Objeto

Pueden ser objeto del fideicomiso todos los bienes que se encuentran en el comercio, incluso universalidades, pero no pueden serlo las herencias futuras.

Artículo 234

Bienes fuera del comercio. Están fuera del comercio los bienes cuya transmisión está expresamente prohibida:
a) por la ley;
b) por actos jurídicos, en cuanto este Código permite tales prohibiciones.

Artículo 1010 CCyCN

Herencia futura

La herencia futura no puede ser objeto de los contratos ni tampoco pueden serlo los derechos hereditarios eventuales sobre objetos particulares, excepto lo dispuesto en el párrafo siguiente u otra disposición legal expresa.

Los pactos relativos a una explotación productiva o a participaciones societarias de cualquier tipo, con miras a la conservación de la unidad de la gestión empresaria o a la prevención o solución de conflictos, pueden incluir disposiciones referidas a futuros derechos hereditarios y establecer compensaciones en favor de otros legitimarios. Estos pactos son válidos, sean o no parte el futuro causante y su cónyuge, si no afectan la legítima hereditaria, los derechos del cónyuge, ni los derechos de terceros.

TEMARIO

PROVINCIA DE SANTA FE

Horacio Di Paolo

TEMARIO

Temas a desarrollar:

1) Procedimiento Fiscal

2) Impuesto sobre los Ingresos Brutos

3) Impuesto de Sellos

PROCEDIMIENTO TRBUTARIO EN LA PROVINCIA SANTA FE

PROCEDIMIENTO FISCAL

SUJETOS

Responsables por deuda propia. Contribuyentes

artículo 24: Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho generador de la obligación tributaria previsto…

Inciso f) Los Fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la ley nacional 24441.

PROCEDIMIENTO FISCAL

Responsables por deuda ajena. Solidarios

artículo 26: Están obligados a pagar los tributos previstos en este Código o en Leyes Tributarias Especiales, con los *recursos que administran, perciben o disponen*, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que expresamente se establezca, y bajo pena de las sanciones establecidas en este Código o en Leyes Fiscales Especiales:

Inciso d) Los ...fiduciarios

PROCEDIMIENTO FISCAL

Procedimiento

A los efectos de extender la responsabilidad, la Administración Provincial de Impuestos deberá iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

Así indica el artículo 70 del Código Fiscal que

"El procedimiento del presente artículo deberá incluir también a aquellos respecto de quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 28 de este Código".

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA SANTA FE

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

1. Aspecto Subjetivo

Indica el artículo 180 del CF que "Son contribuyentes del impuesto los mencionados en el artículo 24 de este Código, que realicen o desarrollen las actividades, actos, hechos u operaciones que generen los ingresos brutos gravados".

Entonces no hay dudas acerca de que los fideicomisos pueden resultar sujetos del tributo.

En el mismo sentido, puede resultar alcanzado por el tributo el fiduciario y el beneficiario/fideicomisario.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

2. Aspecto Objetivo

El tributo grava:

el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice...(artículo 174 del Código Fiscal)

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Elementos del aspecto objetivo del hecho imponible

- Ejercicio de actividades
- En forma habitual
- A título oneroso (lucrativo o no)

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Habitualidad

El Código Fiscal de Santa Fe legisla la habitualidad de una forma muy distinta al resto de las jurisdicciones locales.

Para determinados sujetos la misma se "presume":

"Los ingresos brutos obtenidos por sociedades comerciales o cualquier tipo de organización empresaria contemplada en la ley 19.550 y sus modificaciones, sociedades por acciones simplificada (SAS), *sociedades civiles, cooperativas, fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), asociaciones y empresas o explotaciones unipersonales o pertenecientes a sucesiones indivisas, se considerarán alcanzados por el impuesto independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que los genere".* (artículo 175, último párrafo)

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Debemos analizar las actividades que desarrollan desde el punto de vista del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de cada uno de los sujetos tributarios:

a) el Fideicomiso.

b) el Fiduciario.

c) el Beneficiario/Fideicomisario.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

A) <u>FIDEICOMISO:</u>

- Habitualidad
- Podemos notar que los fideicomisos no se encuentran incluidos en el último párrafo del artículo 175, motivo por el cual habrá que analizar la habitualidad de las actividades que generen ingresos para determinar su gravabilidad frente al tributo.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Entonces:

¿Se aplican las excepciones a la habitualidad del artículo 177 al Fideicomiso?

Veamos la opinión del Fisco

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Informe (API) 73/2018

El Fideicomiso tiene por objeto el desarrollo de un parque industrial, a cuyo fin se adquirió un lote de terreno, sobre el cual se ejecutarán obras tendientes a dotar de los servicios e infraestructura necesarios para la posterior comercialización de los lotes en condiciones, para el asentamiento de empresas industriales.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Las obras en ejecución consisten en la preparación del terreno, construcción de calles, playa de estacionamiento, salón de usos múltiples, área de servicios, cercos, cabinas de ingreso y vigilancia, instalación de redes de energía, telefonía y demás obras y servicios necesarios para la puesta en marcha del parque industrial.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

El Departamento de Asesoría Fiscal de Rosario considera que la actividad que desarrolla el Fideicomiso de marras consiste en la **venta de lotes que surjan del proyecto de parque industrial**, la cual se encuentra alcanzada con el Impuesto sobre los lngresos Brutos de acuerdo a lo normado en el artículo 177 inc. f) apartado 1) - A o inciso 2) del Código Fiscal (t.o.2014 y modificatorias), según corresponda;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

- Onerosidad

Señala la doctrina que "*El acto de transmisión del dominio o de la propiedad,* ***no es ni gratuito ni oneroso*** *para el Fiduciario, ya que su valor económico es "cero" para él y* ***neutro*** *como tal; recibe los bienes a título* ***de confianza,*** *para cumplir los fines instruidos por el Fiduciante, con los alcances indicados. No obstante -cabe no olvidarlo- para el régimen que adopta la ley 24.441, es el titular del dominio fiduciario o propiedad fiduciaria de esos bienes (arts. 11 a 16 de la ley)*".

Conf. Osvaldo Soler

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

- Ejercicio de Actividades

¿Todos los fideicomisos ejercen actividades que encuadren en el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos?

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Dictamen (API) 291/2013

Conforme ha señalado el Fisco en el dictamen (API) 291/2013, corresponde analizar la naturaleza de la actividad que realizará el fideicomiso; así, si el patrimonio fiduciario autónomo fue constituido para realizar actividades que la normativa considera materia gravable con el mismo, los ingresos brutos generados por el fideicomiso estarán alcanzados por el impuesto.

Dictamen (API) 291/2013, Dirección General Técnica y Jurídica, 04/12/2013.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

El caso que originó la emisión del dictamen trató un Fideicomiso cuya finalidad consistía en desarrollar un área industrial en la Provincia de Santa Fe, para lo cual los fiduciantes beneficiarios aportaron los fondos necesarios para adquirir al costo una o varias parcelas dentro del área industrial, con toda su infraestructura, mejoras y servicios.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Concluyó el Fisco expresando que *"es dable destacar que* ***no se desprende del contrato… que el fideicomiso realice una actividad que podría estar comprendida en el artículo 174 del Código Fiscal****, sea como actividad comercial, industrial, locación de bienes, obras o servicios o de cualquier actividad a título oneroso –lucrativa o no–, en efecto, no surge que realice actividades del tipo mencionado y que la misma se encuentre retribuida".*

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Regla General:

Está contenida en el artículo 2 de la RG (API) 17/2005

Indica esta norma:

"Interpretar que los fideicomisos no incluidos en el artículo anterior (fideicomisos financieros) determinarán el impuesto sobre los ingresos brutos mediante la aplicación de las normas y disposiciones inherentes a las actividades desarrolladas".

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Casos especiales:

1) <u>Locación de Inmuebles</u>

Artículo 177: ...se encuentran alcanzados por el impuesto:

Inciso e) la <u>locación de inmuebles</u>, excepto cuando los ingresos correspondientes al locador sean generados por la locación de hasta 5 inmuebles.

La excepción del párrafo anterior no será aplicable cuando el propietario sea una sociedad ....o se trate de un **fideicomiso**.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Para recordar: *concepto de inmueble*

La Administración Tributaria local en los Informes (ENFIRE) 287/1992; (API) 643/1993 y 799/1993, se expidió sobre el concepto de inmueble. Los mismos concluyeron que el artículo 177, inciso e) refiere a *"la locación de más de cinco unidades funcionales independientes o no, alquiladas a uno o a distintos locatarios, siendo irrelevante que se encuentren empadronados con el mismo número de partida"*.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

2) <u>Transmisión del dominio fiduciario de inmuebles</u>

Informe (API) 365/2011 emitido por la Dirección General de Técnica y Jurídica.

Señala la norma interpretativa que: *"la transmisión fiduciaria de bienes inmuebles de fiduciante a fiduciario está excluida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos"*.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

3) <u>Construcción de inmuebles</u>

Actividad Exenta: ingresos totales (gravados, no gravados y exentos) inferiores a $ 2.250.000.- año calendario inmediato anterior.

Actividad gravada: ingresos totales (gravados, no gravados y exentos) superiores a $ 2.250.000.- año calendario inmediato anterior.

Alícuota 2 % Construcción de inmuebles

(ley impositiva anual, artículo 7, inciso d, punto II)

Alícuota 3% Servicios relacionados con la construcción

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

La entrega de las unidades por parte del fiduciario al beneficiario / fideicomisario configura como venta a los fines del tributo?

Respuesta: No.

La venta se configurará cuando el beneficiario / fideicomisario procede a transferir la propiedad a un tercero, ya que la transmisión del dominio fiduciario no se configura como venta a los fines del tributo.

Se debe analizar si la operación encuadra en la exención consagrada en el artículo 213, inciso q) *"primera venta de inmuebles nuevos destinados a vivienda, cualquiera sea el sujeto que la hubiere construido y financiado"*

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

4) <u>Construcción de Obra Pública</u>

Gravada a tasa cero

(ley impositiva anual, artículo 7, inciso a)

Los ingresos provenientes de la construcción de obra pública, cuando el estudio, la ejecución, fiscalización y/o financiamiento se encuentre a cargo del Estado Nacional, Provincial y/o Municipal o Comunal….

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

…comprendiéndose dentro del mismo a los entes centralizados, descentralizados, autárquicos, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, instituciones de seguridad social o empresas del Estado Nacional, Provincial y/o Municipal o Comunal que realicen operaciones comerciales, industriales, bancarias, de prestación de servicios o de cualquier tipo de actividad a título oneroso.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

La alícuota del 0% también será de aplicación para el caso de los subcontratistas, cuando se deje debida constancia de tal calidad en la factura o comprobante que al efecto se emita.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Alcance del término "obras públicas"

En el ámbito de la Provincia de Santa Fe rige la Ley 5188. Art. 1 *"Todas las construcciones, refacciones, instalaciones, trabajos y obras en general; provisión, arrendamiento, adecuación o reparación de máquinas, aparatos, materiales y elementos de trabajo, o necesarios para la actividad accesoria o complementaria de la obra que construya la provincia o cualquiera de sus reparticiones por sí o por medio de personas o entidades privadas u oficiales, con fondos propios, de aportes nacionales o de particulares, se someterán a las disposiciones de la presente ley"*

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

- Dictámenes (API) 671/2012, 684/2012, 81/2013 y 82/2013.

La Ley 5188 en su artículo primero define qué entiende este cuerpo legal por “obra pública”. Señala la norma que: “Todas las construcciones, refacciones, instalaciones, trabajos y obras en general; provisión, arrendamiento, adecuación o reparación de máquinas, aparatos, materiales y elementos de trabajo, o necesarios para la actividad accesoria o complementaria de la obra que construya la provincia o cualquiera de sus reparticiones por sí o por medio de personas o entidades privadas u oficiales, con fondos propios, de aportes nacionales o de particulares, se someterán a las disposiciones de la presente ley”.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

5) <u>Fideicomisos Públicos</u>

Artículo 212: Están exentos del pago de este gravamen

Inciso i) Los fideicomisos constituidos con fondos públicos del Estado provincial o municipal, destinados a un interés público.

Nótese que los fideicomisos *constituidos con fondos públicos del Estado Nacional* no se encuentran exentos del tributo.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

6) Fideicomisos Financieros

La RG (API) 17/2005 interpretó que las operaciones realizadas por los fideicomisos financieros, constituidos de acuerdo con las disposiciones del artículo 19 de la ley nacional 24441, se consideran realizadas por entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley nacional 21526, debiendo tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos según lo dispuesto en el artículo 192 del Código Fiscal.

RG (API) 17/2005. (BO: 27/12/2005).

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

B) FIDUCIARIO:

Como primera medida debemos analizar que tipo de persona reviste el carácter de Fiduciario, y en tal sentido los podemos dividir en cuatro grupos:

1. Fiduciarios que encuadran en el último párrafo del artículo 175 del CF (SA, SRL, SCA, empresa unipersonal, etc.).

2. Fiduciarios que no encuadran en el último párrafo del artículo 175 del CF "persona humana" -4ta. Categoría de Impuesto a las Ganancias -.

3. Fiduciario que encuadra como sujeto exento, artículo 212 Código Fiscal.

4. Fiduciario persona humanda que ejerce su profesión liberal.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Por otro lado, sus actividades no encuadran en la exclusión de objeto del artículo 179, inciso d).

artículo 179 - No constituyen ingresos brutos gravados por este impuesto, los generados por las siguientes actividades: d) los honorarios de directores, consejeros, síndicos y consejos de vigilancia de sociedades de la ley 19550 y sus modificaciones y de cooperativas de la ley 20337 y sus modificaciones.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

1. Fiduciarios que encuadran en el último párrafo del artículo 175 del CF (SA, SRL, SCA, SAU, empresa unipersonal, etc.)

Los ingresos que perciba el sujeto se encontrarán gravados frente al tributo.

Recordemos que, en este caso no debe analizarse la habitualidad de las operaciones, la norma en estudio la “presume”.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

2. Fiduciarios que no encuadran en el último párrafo del artículo 175 del CF

2.1. "persona humana" -4ta. Categoría de Impuesto a las Ganancias -.

En este caso corresponde analizar la habitualidad de las operaciones frente al gravamen. Si los ingresos que perciben estos sujetos son habituales se encontrarán gravados. Por el contrario, si no encuadran como habituales, no resultarán gravados frente al tributo.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

3. Fiduciario que encuadra como sujeto exento, artículo 212 Código Fiscal.

a) el Estado Nacional, los estados Provinciales, las Municipalidades y Comunas, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.

No se encuentran comprendidos en esta disposición los organismos, las reparticiones autárquicas, entes descentralizados y empresas de los Estados mencionados que realicen operaciones comerciales, industriales, bancarias, de prestación de servicios o de cualquier tipo de actividad a título oneroso;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

b) las asociaciones, entidades de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones gremiales, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documentos similares, y en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. En todos estos casos se deberá contar con personería jurídica o gremial o el reconocimiento por autoridad competente, según corresponda. Esta disposición no será de aplicación en los casos en que las entidades señaladas desarrollen la actividad de comercialización de combustibles líquidos y gas natural, que estarán gravadas de acuerdo a lo que establezca la Ley Impositiva;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

c) las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores y los mercados de valores, mercados a término y los ingresos brutos generados por las operaciones de arbitraje de estas instituciones;

d) las representaciones diplomáticas y consulares de los países extranjeros acreditados ante el Gobierno de la Nación dentro de las condiciones establecidas por la Ley Nro. 13.238;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

e) las asociaciones mutuales constituidas de conformidad con la legislación vigente, con excepción de:

1) los Ingresos Brutos generados por la actividad aseguradora;

2) los Ingresos Brutos provenientes de la prestación del servicio de ayuda económica mutual con captación de fondos de sus asociados, como consecuencia de entregas de dinero efectuadas a los mismos, con excepción de los ingresos provenientes de ayudas económicas mutuales otorgadas con fondos

3) los Ingresos Brutos generados por la prestación del servicio de proveeduría;

4) los Ingresos Brutos provenientes del importe de cada cuota de círculo de ahorro;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

f) los establecimientos educacionales privados, incorporados a los planes de enseñanza oficial, y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones;

g) los partidos políticos reconocidos legalmente;

h) las obras sociales constituidas conforme a la Ley Nro. 22.269 y sus modificaciones

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

i) Los fideicomisos constituidos con fondos públicos del Estado provincial o municipal, destinados a un interés público

j) Las cooperativas de trabajo, y/o empresas recuperadas, en tanto las actividades que realicen se encuentran expresamente previstas en el estatuto y resulten conducentes a la realización del objeto social.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

4. Fiduciario persona humana que ejerce su profesión liberal

- En ocasiones el fiduciario resulta ser un contador público, un arquitecto, un ingeniero, un abogado, u otro profesional. En estos casos los ingresos que el mismo perciba encuadrarán en la exención prevista en el artículo 213, inciso l) del Código Fiscal, siempre que el sujeto no ejerza la profesión liberal en forma de empresa.
- El artículo 176 indica los casos en que la profesión se ejerce en forma de empresa.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Se presumirá el ejercicio de profesión liberal organizada en forma de empresa cuando se configure alguna de las siguientes situaciones:

a) Cuando para el ejercicio de la actividad se recurra al concurso de otros profesionales que actúan en relación de dependencia, o a retribución fija, o que su remuneración no se encuentre directamente relacionada con los honorarios que se facturen al destinatario final de los servicios prestados;

b) cuando la forma jurídica adoptada se encuentra regida por la Ley 19.550 y sus modificaciones;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

c) cuando la actividad profesional se desarrolle en forma conjunta o complementaria con una actividad comercial, industrial o de otra índole no profesional;

d) cuando la prestación de los servicios profesionales se organice en forma tal que para ello requiera el concurso de aportes de capital cuya significación supere lo que razonablemente proceda para el ejercicio liberal de la profesión. Constituyen capital toda clase de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata;

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

e) cuando se recurra al trabajo remunerado de otras personas, con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones profesionales, constituyendo una etapa o una parte del proceso de las mismas.

No resulta determinante de una empresa, la utilización del trabajo de personas que ejecuten tareas auxiliares de apoyo en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica del desarrollo del mismo.

No están comprendidos en el concepto de empresa aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Por otro lado, el concepto de profesión liberal ha sido establecido por la Resolución (DGR Santa Fe) 180/1988. Señala su artículo 8 que *"Se considerarán profesiones liberales aquellas que se encuentran regladas por ley, que requieren matriculación o inscripción en los respectivos Colegios o Consejos Profesionales, acreditación del grado universitario con el correspondiente título expedido por universidades nacionales o privadas debidamente reconocidas; realizadas en forma libre, personal y directa y cuya remuneración por la prestación efectuada se manifiesta bajo forma de honorarios"*.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

C) <u>FIDEICOMISARIO:</u>

Señala el Código Civil y Comercial que el contrato de fideicomiso debe contener el destino de los bienes a la finalización del fideicomiso, con indicación del <u>fideicomisario</u> a quien deben transmitirse o la manera de determinarlo conforme con el artículo 1672.

Art. 1672: *El fideicomisario es la persona a quien se transmite la propiedad al concluir el fideicomiso. Puede ser el fiduciante, el beneficiario, o una persona distinta de ellos. No puede ser fideicomisario el fiduciario. Si ningún fideicomisario acepta, todos renuncian o no llegan a existir, el fideicomisario es el fiduciante.*

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Dictamen (API) 39/2018

Que se puede observar que conforme escritura XX de transmisión de dominio- Administradora Fiduciaria del Fideicomiso en fecha la firma mencionada en su carácter de Administradora Fiduciaria del contrato de Fideicomiso celebrado en fecha transfiere los inmuebles designados en el apartado segundo de dicho acto notarial.

Posteriormente, y trascurridos más de dos años de este acto, procede a transferir dicho inmueble.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

- Opinión del Fisco

No está alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por no configurarse el presupuesto de gravabilidad del artículo177, inciso f), apartado 3) del Código Fiscal.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Agentes de Retención y Percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

La RG (API) 15/1997 establece quienes son los sujetos obligados a actuar como agentes de retención frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El artículo 1° enuncia sujetos obligados, entre los cuales no se encuentran los fideicomisos.

El artículo 2° establece la obligación de actuar para determinados sujetos no incluidos en el artículo 1°, siempre que cumplan determinados requisitos.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Art. 2°: Además de los responsables establecidos en el art. 1°, actuarán como agentes de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, las personas de existencia visible y personas jurídicas -incluidas las uniones transitorias de empresas, las agrupaciones de colaboración empresaria y los **fideicomisos**-, aun cuando se hallen exentas del gravamen, sea por disposiciones de carácter subjetivo u objetivo, se encuentren comprendidas o no en las normas del Convenio Multilateral, tengan o no asiento en el territorio provincial y con ingresos atribuibles a la Provincia de Santa Fe por efectuar operaciones gravadas con contribuyentes residentes, establecidos o domiciliados en el país.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Quedan exceptuados de la obligación a que hace referencia el presente artículo:

a) Los responsables con asiento en la Provincia de Santa Fe, sometidos o no a las normas del Convenio Multilateral, cuyos ingresos atribuibles a la Provincia de Santa Fe -excluido el IVA- obtenidos en el año calendario inmediato anterior no superen la suma de $ 29.000.000

b) Los responsables no comprendidos en el inciso anterior cuyos ingresos brutos atribuibles a la Provincia de Santa Fe -excluido el IVA- según las disposiciones del Convenio Multilateral en el año calendario inmediato anterior no superen la suma de $ 29.000.000

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En las situaciones indicadas en los incisos a) y b), si no se hubieran desarrollado actividades en la totalidad del año considerado, se deberá proporcionar el citado monto a los meses en que se ejercieron dichas actividades.

Cuando se trate de empresas exentas, total o parcialmente, por disposiciones de carácter subjetivo u objetivo, los importes consignados en los incisos a) y b) se calcularán sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados.

IMPUESTO DE SELLOS EN LA PROVINCIA SANTA FE

Aspecto Objetivo

Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso …se pagará el impuesto…

(art. 220, Código Fiscal SF)

Aspecto Objetivo

Código Civil y Comercial de la Nación

Artículo 1666.- Definición. Hay **contrato** de fideicomiso cuando una parte…

Ello implica que el contrato encuadra dentro del aspecto objetivo del hecho imponible del Impuesto de Sellos

Aspecto Objetivo

CRITERIO ACTUAL

- RG (API) 44/2014

Establece que la transmisión de la propiedad fiduciaria del fiduciante al fiduciario, incluida en los contratos de fideicomisos constituidos de acuerdo a las disposiciones establecidas por la ley nacional 24441, queda fuera del ámbito del impuesto de sellos solo en caso que dicha transmisión no conlleve contraprestación ni liberalidad alguna del fiduciario al fiduciante. (art. 1°)

Aspecto Objetivo

CRITERIO ANTERIOR

- RG (API) 29/2009 (hoy no vigente)

La transmisión de la propiedad fiduciaria del fiduciante al fiduciario, incluida en los contratos de fideicomisos constituidos de acuerdo con las disposiciones establecidas en la ley nacional 24441, se encuentra sujeta a lo establecido por el artículo 167 del Código Fiscal. (art. 2°)

(hoy artículo 220)

Aspecto Objetivo

- ***Principio instrumental del tributo***

… deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su *instrumentación* o existencia material con abstracción de validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos…

(art. 221, Código Fiscal SF)

Aspecto Objetivo

La definición de *instrumento* tiene por objeto, según referencia que hace la propia Ley 23548, evitar la aplicación de la teoría del *"complejo instrumental"*, mediante la cual se pretendió someter a gravamen a ciertos actos, por "suma" de los diversos documentos en que se hallaban consignadas las obligaciones de las partes.

Aspecto Objetivo

Instrumentos privados y particulares no firmados

Los instrumentos particulares pueden estar firmados o no. Si lo están, se llaman instrumentos privados. Si no lo están, se los denomina instrumentos particulares no firmados; esta categoría comprende todo escrito no firmado, entre otros, los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información. (art. 287 Código Civil y Comercial)

Aspecto Objetivo

Firma

La *firma* prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe *consistir en el nombre del firmante o en un signo*. En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una *firma digital*, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento. (art. 288 Código Civil y Comercial)

Aspecto Objetivo

- ***Firma electrónica. Firma digital***

Es dable cuestionarse si los actos, contratos y operaciones con firma electrónica y/o digital pueden ser alcanzados por el Impuesto de Sellos.

Normativa de fondo: Artículo 288 Código Civil y Comercial, Ley nacional 25506 y decreto (PEN) 2628/2002.

Aspecto Objetivo

"se entiende por ***firma digital*** al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control". La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma. Los procedimientos de firma y verificación a ser utilizados para tales fines serán los determinados por la Autoridad de Aplicación en consonancia con estándares tecnológicos internacionales vigentes.

(Ley 25506, artículo 2)

Aspecto Objetivo



Aspecto Objetivo



"se entiende por ***firma electrónica*** al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez"

(Ley 25506, artículo 5)

Aspecto Objetivo

- *Documento electrónico con firma electrónica*

Este documento no cumple con todos los requisitos exigidos por la normativa, a los efectos de reputarse válido entre las partes. Carece de alguno de los recaudos legales contemplados en la normativa federal. Entonces, esta subespecie de documentos deberá valerse de otros elementos a los efectos ser utilizados como medio de prueba. Por lo tanto, en este caso, estamos en presencia del denominado *"complejo instrumental"*, es decir, frente a documentos que no cumplen con el *"principio de autosuficiencia"*

Aspecto Objetivo

- *Documento electrónico con firma digital*

Este tipo de documentos satisface los requisitos de escritura y firma, es decir que cumplidos todos los procedimientos establecidos por la normativa federal, estaremos frente a un documento válido para las partes intervinientes en la operatoria comercial desde el punto de vista de las “formas”.

Podemos decir que se encuentra dotado del mismo valor legal que un documento en papel con firma hológrafa.

Estas operaciones podrán ser gravadas por el Impuesto de Sellos.

Aspecto Objetivo

- ***Actos independientes***

Los hechos imponibles establecidos son independientes entre sí y los impuestos resultantes deberán ser satisfechos, aún cuando varias causas de gravamen concurran a un solo acto, salvo expresa disposición en contrario.

(art. 222, Código Fiscal SF)

Vgr. Préstamo instrumentado con 12 pagarés y garantía con hipotecaria.

Concurren 3 hechos imponibles:

a) préstamo;

b) hipoteca;

c) pagarés.

Aspecto Objetivo

Dictamen Fiscalía de Estado SF 1357/2010

"Terminal Puerto Rosario SA"

La empresa había firmado dos contratos de concesión, ambos vigentes:

"...tenemos la determinación del impuesto correspondiente al contrato de concesión del 17/10/2002, como así también la determinación correspondiente a la readecuación contractual del contrato de concesión de fecha 21/12/2004. Ambos actos se encuentran alcanzados por el tributo (art. 167, 168 y 174 del Código Fiscal) siendo, por lo demás, que tampoco los conceptos alcanzados se superponen".

Aspecto Objetivo

- ***Prórrogas de contratos***

Los documentos de prórroga de los actos, contratos u obligaciones y los instrumentos de transformación de sociedades, se considerarán como un nuevo acto, contrato u obligación a los fines del gravamen.

(art. 227, Código Fiscal SF)

Aspecto Subjetivo

- ***Contribuyentes***

Son contribuyentes todos aquellos que realicen las operaciones o formalicen los actos y contratos sometidos al presente impuesto.

(art. 230, Código Fiscal SF)

Aspecto Subjetivo

- ***Responsabilidad Solidaria***

Cuando en la realización del hecho imponible intervengan dos o más personas, todas se considerarán *contribuyentes solidariamente* por el total del impuesto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 24 del presente Código, quedando a salvo el *derecho de cada uno de repetir* de los demás intervinientes la cuota que le correspondiere de acuerdo con su participación en el acto, que se da por partes iguales, salvo expresa disposición en contrario.

(art. 231, primer párrafo, Código Fiscal SF)

Aspecto Subjetivo

Dicha responsabilidad subsistirá no obstante que el tenedor se encontrare *exento* de tributar tales gravámenes y alcanzará a las penalidades por las infracciones cometidas, considerándose en estos casos que ha existido una *sustitución legal* del contribuyente designado por este Código o la Ley Impositiva anual para el pago de los impuestos que correspondan a estos hechos imponibles, sin perjuicio de la responsabilidad *subsidiaria en caso de insolvencia*.

(art. 231, último párrafo, Código Fiscal SF)

Aspecto Subjetivo

- El Impuesto de Sellos es divisible entre los sujetos que participen del acto, contrato u operación, en partes iguales, excepto que la normativa disponga quien es el sujeto obligado al pago del mismo.

Aspecto Espacial

- ***Principio de territorialidad de la tributación local***

"...actos, contratos y operaciones...que se realicen en territorio de la Provincia".

"actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella".

(art. 220, Código Fiscal SF)

Aspecto Espacial

Los puntos de conexión entre el acto jurídico y la potestad tributaria provincial, en materia de Impuesto de Sellos son:

a) el lugar de otorgamiento de los instrumentos,

b) el lugar en que los actos instrumentados producen efectos,

c) el lugar de ubicación de los bienes.

Entonces, observamos que pueden existir problemas de doble imposición.

Aspecto Espacial

- ***Doble imposición. ¿Solución?***

Si los instrumentos respectivos hubieran sido repuestos correctamente en las jurisdicciones de origen, podrá deducirse del impuesto que corresponde tributar en la Provincia de Santa Fe el monto ingresado en aquélla hasta el monto que resulte obligado en esta jurisdicción y siempre que refiera al mismo hecho imponible.

Esta disposición surtirá efecto cuando exista reciprocidad en la jurisdicción de origen, quedando la prueba a cargo del interesado.

(art. 220, Código Fiscal SF)

Aspecto Espacial

CSJ Santa Fe “Savesky, Jaime c/ José Juan Yapur SA s/pedido de quiebra”

Hechos: Instrumentos suscriptos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que debían ser cumplidos fuera de la Provincia de Santa Fe.

Señala la Corte que “la circunstancia de que por un juicio universal como lo es la quiebra se debió presentar ante estos Tribunales no tornan al acto gravable, caso contrario todos los actos celebrados en otra jurisdicción por personas domiciliadas en esta provincia estarían sujetos a imposición, podrían llegar a solicitar su verificación en caso de concurso o quiebra…”

Aspecto Temporal

- ***Tributo instantáneo***

Es decir que por cada acto, contrato u operación que suscriba el sujeto pasivo nacerá la obligación de pago del impuesto.

El pago de los impuestos deberá ser satisfecho dentro de los 15 días corridos, posteriores al de la fecha de otorgamiento del acto, contrato u operación o antes de su vencimiento si el plazo fuere menor.

Los depósitos por escrituras de transferencias realizadas ante escribano público se realizarán en el plazo de hasta 30 días corridos.

(art. 211, Código Fiscal SF)

Aspecto Cuantitativo

- ***Actos, contratos y operaciones con base imponible CF Santa Fe***

En general el tributo tiene como base imponible, a los efectos de aplicar la alícuota, el monto del acto, contrato u operación, con todos los impuestos incluidos, es decir que sobre el IVA, los Impuestos Internos, Impuesto a los Combustibles Líquidos, etc. se deberá tributar Impuesto de Sellos.

Esta situación es muy criticada por la doctrina.

Aspecto Cuantitativo

- Tribunal Fiscal de la Nación. “Siam Di Tella” 17/04/1978.

“del precio convenido en una operación sujeta al pago del Impuesto de Sellos no corresponde deducir el Impuesto al Valor Agregado ya que la Ley del Impuesto de Sellos no autoriza tal deducción”.

- Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II. “Basf Argentina S.A. c/DGI” 07/05/2002

“la base imponible del Impuesto de Sellos se compone del precio neto de la venta, locación o prestación de servicios más el IVA que recae sobre los mismos porque ambos integran el precio de la mercadería o del servicio”.

Aspecto Cuantitativo

- Informe (API) 263/1991

Se recepta la jurisprudencia de la Corte. Indica el mismo que “el IVA integra la base de imposición del Impuesto de Sellos, criterio que se comparte por cuanto está fundamentado en el hecho que el gravamen referido está dirigido al instrumento y su base imponible es el monto convenido en el mismo.

Las interpretaciones posteriores siguen estos lineamientos, excepto en materia de seguros.

Aspecto Cuantitativo

- ***Alícuotas***

Las alícuotas a aplicar sobre la base imponible se encuentran detalladas en la LIA, artículos 15 a 26.

Alícuota máxima: 3 por mil (art. 18, LIA)

Alícuota mínima: 0 por mil (art. 23.1., LIA – operaciones en la Zona Franca de Villa Constitución que tengan efectos exclusivamente en dicho territorio)

Aspecto Cuantitativo

- ***<u>Discriminación de alícuotas en función a la radicación del sujeto</u>***

"Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires", CSJN, 16/12/2014

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece una alícuota diferencial del 0,5‰ del impuesto de sellos, para los contratos de compraventa de cereales y oleaginosas registrados en bolsas o mercados, entre otros. Por las mismas operaciones, cuando no se cumplan las condiciones fijadas, la alícuota es del 7,5‰.

Aspecto Cuantitativo

La norma no puede obligar al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer su función. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas … respecto de las otras entidades instaladas en la Provincia.

Exenciones

El Código Fiscal clasifica las exenciones

- Artículo 235, Exenciones Subjetivas
- Artículo 236, Exenciones Objetivas

En materia de fideicomisos no existen exenciones subjetivas.

Exenciones

46) Los actos, contratos y/u operaciones celebrados por una entidad financiera comprendida en la Ley Nº 21.526 en carácter de **fiduciaria de fideicomisos** constituidos en el marco de la Ley Nº 24.441, con el objeto de otorgar créditos, certificados de garantía, otras formas de financiamiento y aportes de capital; sus accesorios y garantías, con destino a empresas de los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción que desarrollen o realicen actividades en la Provincia, de acuerdo a los requisitos que establezca el Poder Ejecutivo para la obtención de la exención.

Exenciones

….Esta exención no alcanza a las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el Artículo 21 del Título III, Capítulo IV de la Ley Nacional Nº 23.966 y sus modificatorias.

Exenciones

47) Los pagarés y/o cualquier otro documento que instrumenten mutuos celebrados para ser cedidos a **fideicomisos financieros** en los términos del Artículo 19 de la Ley Nacional Nº 24.441. Esta exención tendrá efectos a condición de que dicho documento incluya en su cuerpo la leyenda "Para ser cedidos a fideicomisos financieros – Ley 24.441".

La presente exención alcanza a las garantías personales o reales constituidas sobre la misma deuda contenida en el contrato de mutuo y sus instrumentos, cualquiera sea el momento de dicha constitución. En el documento que instrumente la garantía deberá dejarse constancia expresa de que el crédito emergente será cedido al fideicomiso financiero Ley Nº 24.441.

Exenciones

48) Todos los actos, contratos y operaciones, relacionados con la celebración de contratos de fideicomisos constituidos exclusivamente con fondos públicos en los que el Estado Provincial y/o el Consejo Federal de Inversiones actúen como **fiduciante y/o beneficiario**.

Determinación e Ingreso del tributo

El cumplimiento de la obligación de pago se justificará con la constancia de intervención del Agente Financiero de la Provincia o de quién autorice el Ministerio de Economía de la Provincia y se ajustará a las siguientes normas:

a) Extendiendo los instrumentos en el papel sellado por el valor respectivo.

b) Habilitando con estampillas fiscales los instrumentos extendidos en papel simple o en sellado de menor valor.

c) Por medio de timbrado especial efectuado por la impresión oficial en formularios u otros papeles.

Determinación e Ingreso del tributo

d) Por medio de timbrado y/o sellado especial en blanco con individualización del acto y especificación del responsable del mismo.

e) Mediante depósitos en el Banco de Santa Fe SA.

f) Por declaración jurada.

g) Por medio de los "corresponde" en los actos pasados ante los escribanos de registros, en la forma y modo que señala esta misma ley.

(art. 263, Código Fiscal SF)

Determinación e Ingreso del tributo

Cuando se opte por el sistema de pago en dinero electrónico, los tickets que emita el sitio de Internet de la entidad bancaria o del servicio Santa Fe Móvil, serán válidos como comprobante de pago.

En el caso de las obligaciones tributarias canceladas mediante pago electrónico – Servicio Botón de Pago, el pago se justificará exhibiendo en forma conjunta la liquidación del Impuesto de Sellos y/o Tasa Retributiva de Servicios que constituirá la declaración jurada y el ticket emitido por el servicio de pago electrónico.

Determinación e Ingreso del tributo

En los actos, contratos y obligaciones instrumentados privadamente y que tengan más de una foja, el pago de su impuesto deberá constar en la primera y en las demás fojas se abonará la cuota fija respectiva.

Determinación e Ingreso del tributo

- RG (API) 13/2011. Aplicativo SETA WEB

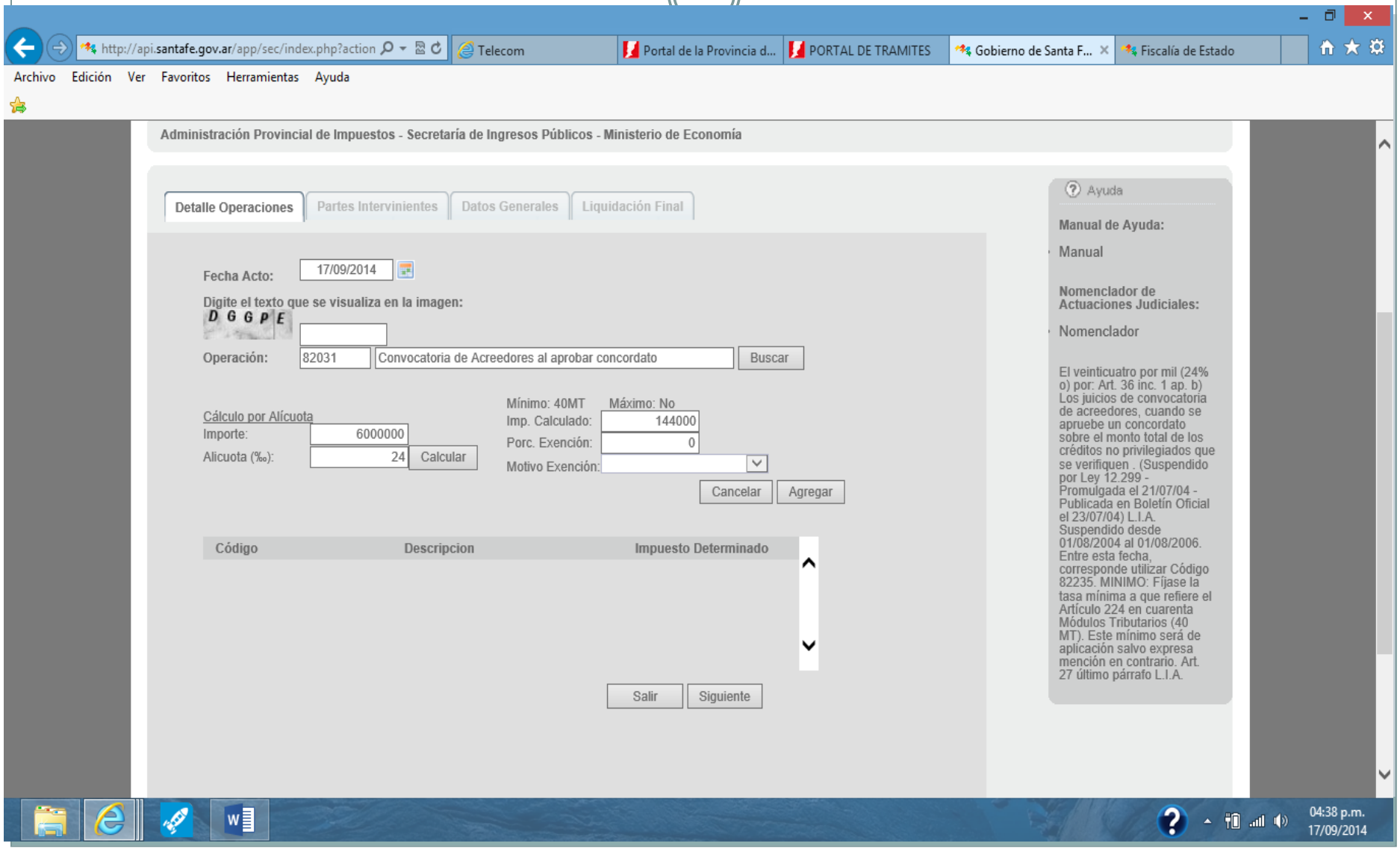
A partir del mes de septiembre de 2014 es obligatorio el uso del aplicativo SETA WEB. Este sistema no se encuentra habilitado para aquellos contribuyentes que resulten obligados a actuar como agentes de retención y/o percepción del impuesto de sellos y tasas retributivas de servicios.

El servicio se encuentra disponible en la página WEB de la Provincia de Santa Fe, en el link: www.santafe.gov.ar/tramites - Impuestos - Impuesto de Sellos - SETA WEB.

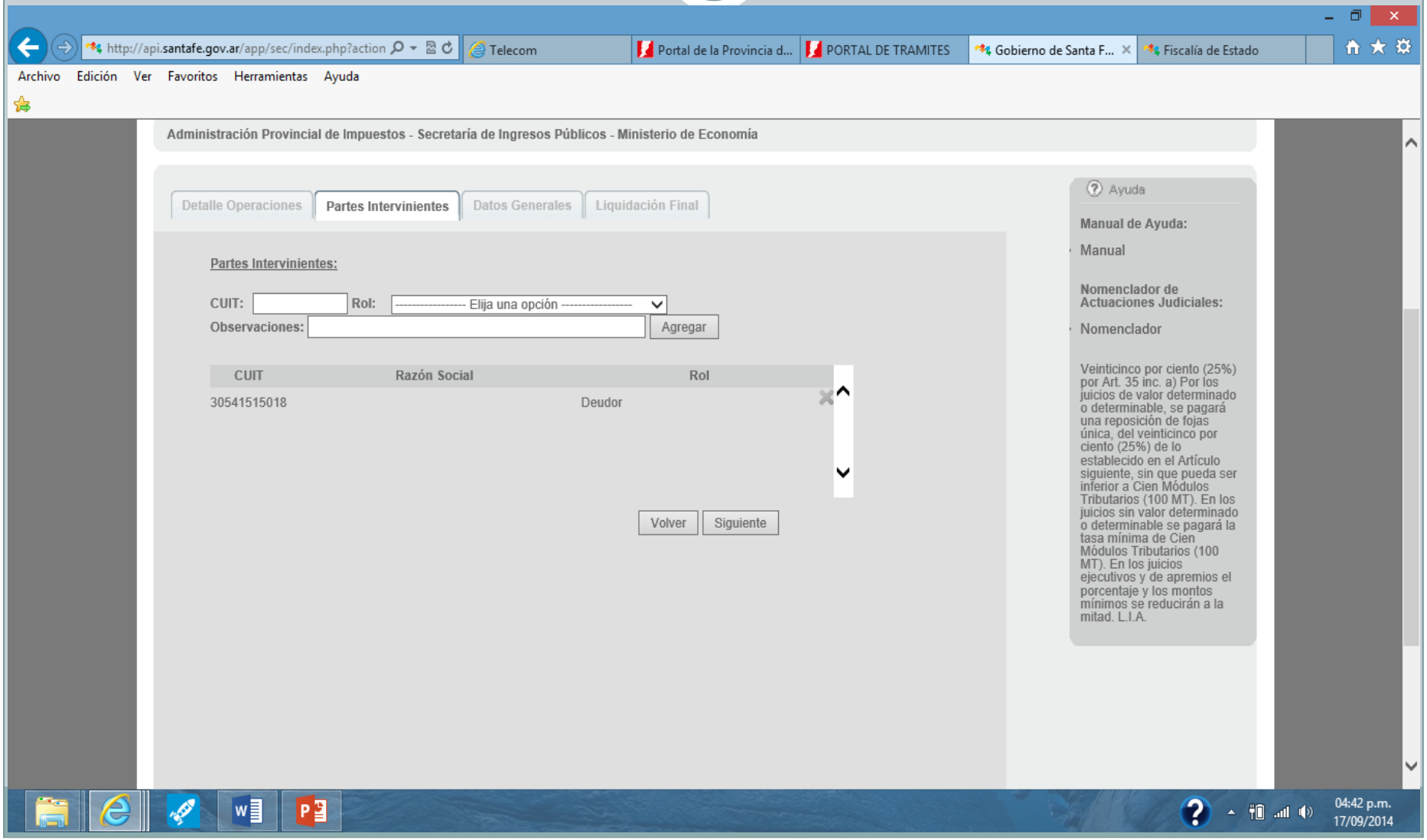
Determinación e Ingreso del tributo

- La RG (API) 18/2015. dispuso la Generalización del uso del Aplicativo SETA WEB para los trámites ante el Registro Público.
- Veamos la aplicación

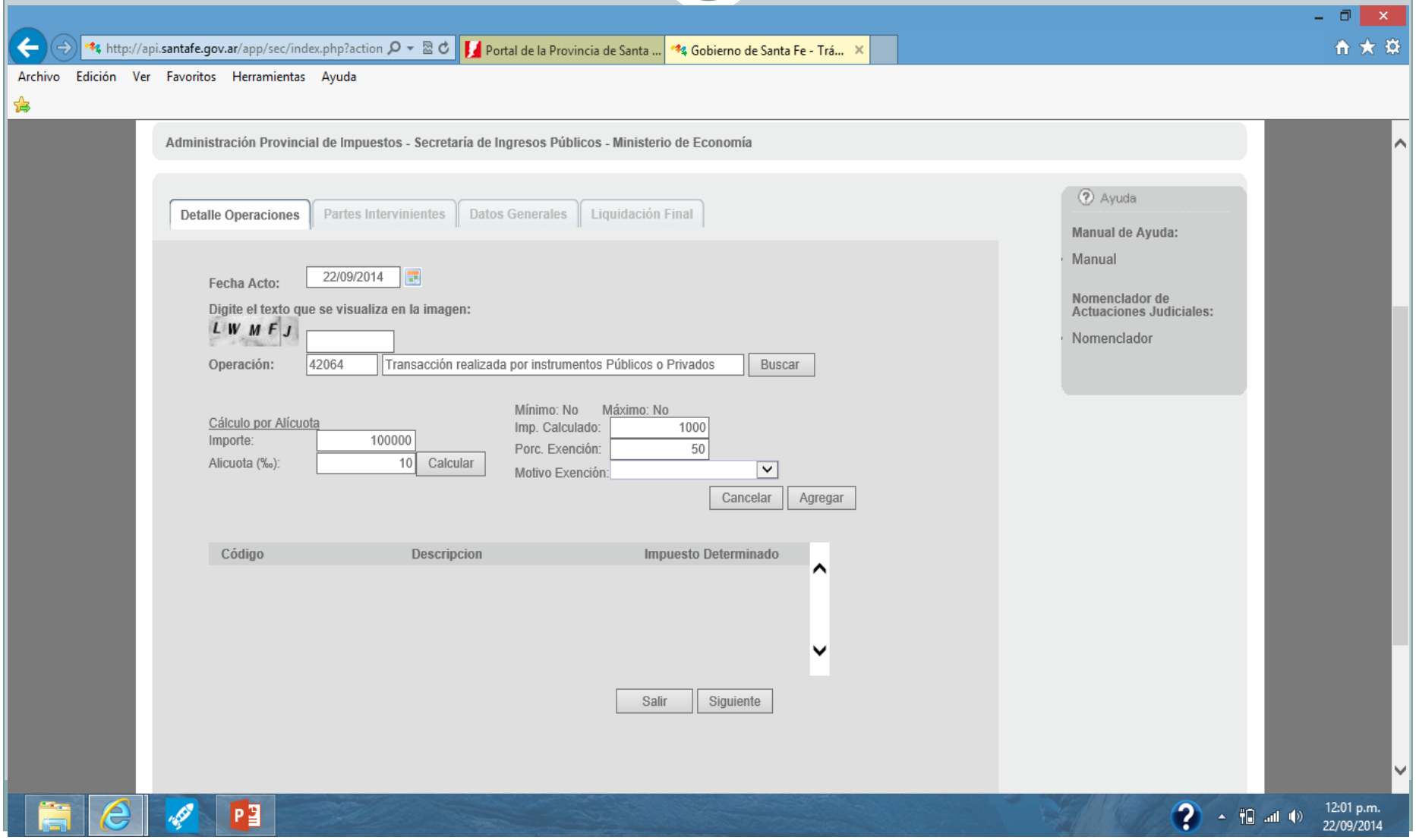
Determinación e Ingreso del tributo



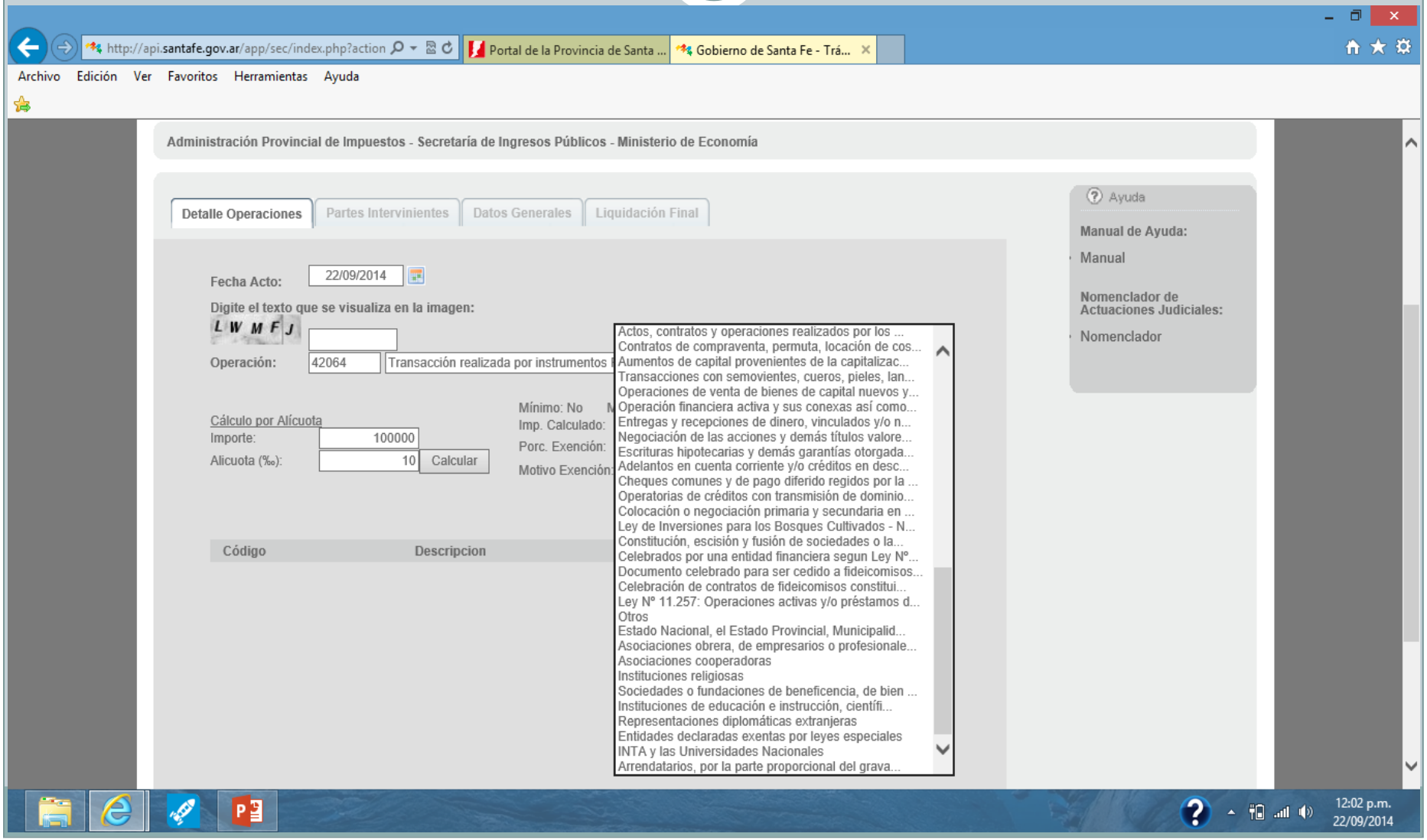
Determinación e Ingreso del tributo



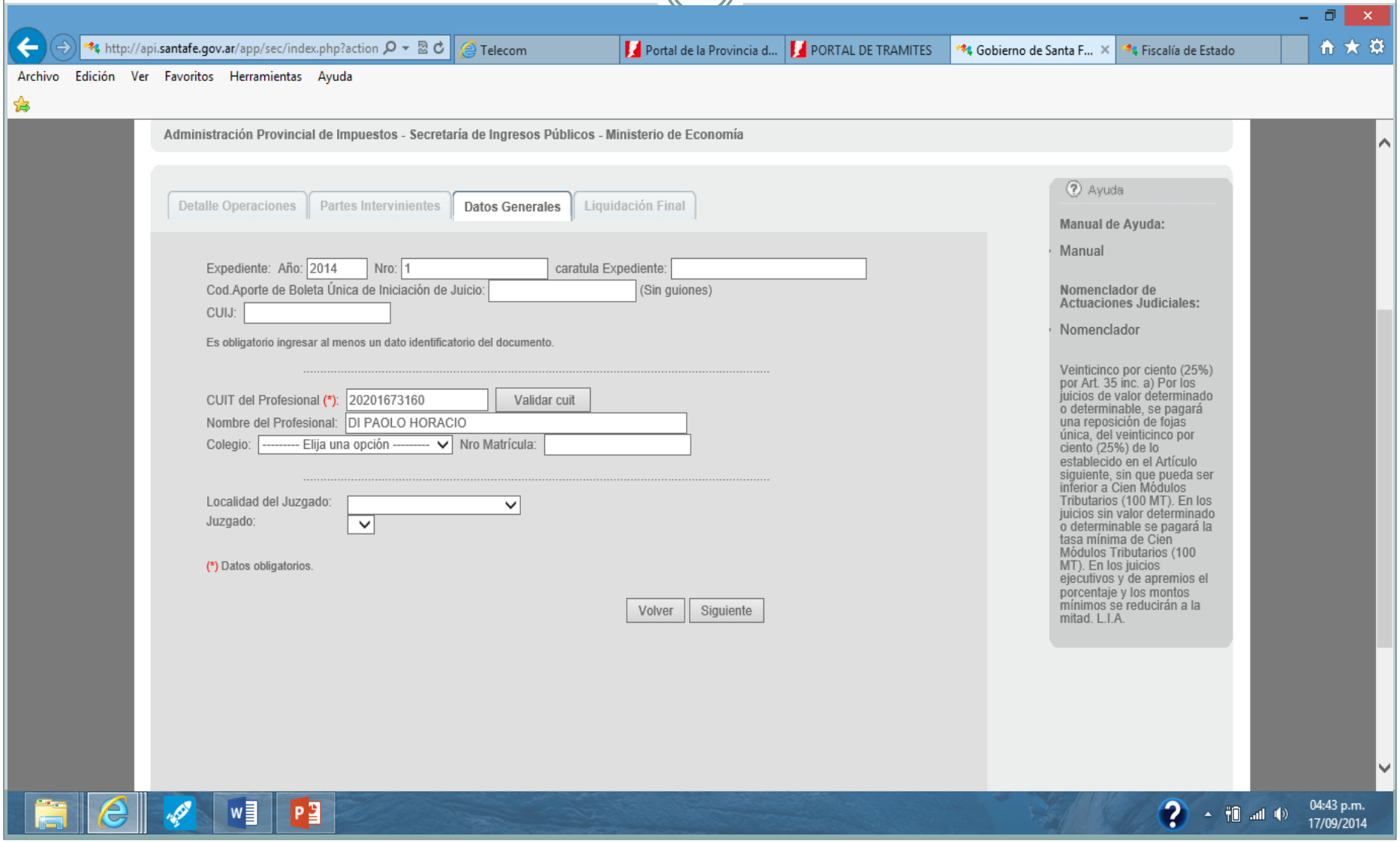
Determinación e Ingreso del tributo



Determinación e Ingreso del tributo



Determinación e Ingreso del tributo



Agentes de Retención y/o Percepción

Son agentes de retención en materia de Impuesto de Sellos, conforme la RG (API) 18/2013.

Agentes de Retención y/o Percepción

I) RG (API) 44/2014. Criterio Actual

Establece que la transmisión de la propiedad fiduciaria del fiduciante al fiduciario, incluida en los contratos de fideicomisos constituidos de acuerdo a las disposiciones establecidas por la ley nacional 24441, queda fuera del ámbito del impuesto de sellos solo en caso que dicha transmisión no conlleve contraprestación ni liberalidad alguna del fiduciario al fiduciante. (art. 1°)

Agentes de Retención y/o Percepción

Terminología s/ Real Academia Española:

Contraprestación

Prestación que debe una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibir de la otra.

Liberalidad

Virtud moral que consiste en distribuir alguien generosamente sus bienes sin esperar recompensa.

Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya.

Agentes de Retención y/o Percepción

1) Transmisión fiduciaria de bienes inmuebles de fiduciante a fiduciario:

No gravada.

2) *Transmisión fiduciaria de dinero en efectivo* (aportes de dinero):

No gravados.

3) Acto de aceptación de la calidad de beneficiario:

No gravado.

Agentes de Retención y/o Percepción

4) *Honorarios del fiduciario:*

Gravados. *"los contratos de fideicomisos constituidos de acuerdo a las disposiciones establecidas por la ley nacional 24441 deberán tributar el impuesto de sellos aplicando la alícuota contemplada en el artículo 19 inciso 4, apartado d) de la ley impositiva anual, sobre la base imponible constituida por la retribución correspondiente al fiduciario, incluido el denominado honorario de éxito o de resultado, cualquiera fuere la denominación con la que a este se lo designe en el contrato, con exclusión del importe que constituya el reembolso de gastos, debidamente acreditado como tales"*

LIA art. 19, inc. 4, apartado d). Alícuota 12 ‰

Agentes de Retención y/o Percepción

5) *Cesión de la calidad de beneficiario:*

Gravado como "cesión de derechos y acciones".

"se encuentran gravados por el impuesto de sellos los actos, contratos u operaciones que importen la transferencia o cesión de derechos de los fiduciantes sobre los contratos de fideicomiso, por un precio en dinero, otra cosa con valor en sí mismo o por otro derecho creditorio, aplicando la alícuota prevista en el inciso 4, apartado d) del artículo 19 de ley impositiva anual".

Art. 240 CF y LIA artículo 19, inciso 4, apartado d). alícuota 12 ‰ (los documentos, actos y contratos no mencionados expresamente).

Agentes de Retención y/o Percepción

6) *Adjudicación o transferencia de unidades. Escritura:*

"los contratos de fideicomisos, celebrados de acuerdo con la ley 24441, con el propósito de construir unidades habitacionales sujetas al régimen de propiedad horizontal, la escritura traslativa de dominio, en la que un fiduciario, actuando en representación de un fideicomiso, adjudique o transfiera unidades habitacionales, importa un acto jurídico alcanzado por el impuesto de sellos, conforme la alícuota prevista en el artículo 19, inciso 11) de la ley impositiva anual"

Agentes de Retención y/o Percepción

II) RG (API) 29/2009. Criterio anterior. Su instrumentación se encontraba gravada.

"Considerar que la transmisión de la propiedad fiduciaria del fiduciante al fiduciario, incluida en los contratos de fideicomisos constituidos de acuerdo con las disposiciones establecidas en la Ley Nacional 24441, se encuentra sujeta a lo establecido por el artículo 167 del Código Fiscal". (art. 2, RG API 29/2009).

Agentes de Retención y/o Percepción

A los efectos de encuadrar en la LIA sus operaciones revisten importancia conocer las conclusiones del Informe (API) 365/2011 de la DGTyJ.

(únicamente para las operaciones que se instrumentaron bajo la vigencia de la resolución general interpretativa 29/2009)

Agentes de Retención y/o Percepción

Informe API 365/2011 de la DGTyJ

1) Transmisión fiduciaria de bienes inmuebles de fiduciante a fiduciario:

En la medida que el acto se *considere oneroso* y por lo tanto alcanzado por el Impuesto de Sellos, deberá aplicarse la escala prevista por el art. 19, inc. 11 LIA, ya que es la norma que específicamente regula la transmisión de inmuebles a título oneroso.

2) *Transmisión fiduciaria de dinero en efectivo* (aportes de dinero):

Estará gravada con Impuesto de Sellos de conformidad con el art. 19, inc. 4, apartado q). Alícuota 12 ‰

Agentes de Retención y/o Percepción

3) *Transferencias onerosas de inmuebles efectuadas por el fiduciario, en tanto se trate de inmuebles nuevos destinados a vivienda y hayan mediado operaciones de crédito debidamente documentadas para la adquisición o construcción*:

Exentas conforme art. 183, inc. 42 .

Resultan de aplicación las disposiciones del dictamen (API) 5/1998 donde el Organismo define:

Vivienda: *"aquel inmueble que constituye la residencia permanente de una persona o de un grupo familiar conviviente"*.

Inmueble nuevo: *"aquél que haya sido construido por el vendedor y que no haya sido habitado hasta su primera venta"*.

Agentes de Retención y/o Percepción

4) *Transmisión de dominio fiduciario en un fideicomiso de garantía:*

No es onerosa debido a que el inmueble se transfiere temporalmente para garantizar una deuda, reintegrándose al fiduciante una vez satisfecha la misma, en igual condición que como fue recibido.

En estos casos se deberá tributar Impuesto de Sellos por la constitución de la garantía y por el monto cautelado.

LIA art. 19, inc. 4, apartado d). Alícuota 12 ‰

5) *Honorarios del fiduciario:*

Gravados.

LIA art. 19, inc. 4, apartado d). Alícuota 12 ‰

Régimen de sanciones e infracciones

- ***Defraudación. Multa. Agentes de Retención Percepción y Recaudación***

Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de la multa detallada en el artículo anterior, los agentes de percepción, de retención o de recaudación que mantengan en su poder impuestos percibidos, retenidos o recaudados, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco, salvo que prueben la imposibilidad de hacerlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa.

(art. 89, Código Fiscal SF)

Régimen de sanciones e infracciones

- ***Reducción de la multa***

Defraudación Agentes de retención, percepción y recaudación. Reducción de sanciones.

"Si el ingreso del gravamen retenido, percibido o recaudado se efectuara en forma espontánea dentro de los 30 días corridos siguientes al del vencimiento, la infracción será pasible de una multa reducida, aplicada de oficio, y que será graduada a razón del 3% diario por día de atraso en dicho pago".

(art. 89, CF Santa Fe, texto según ley 13260)

Régimen de sanciones e infracciones

Nota Interna (API) 1/2015 (10/06/2015).

Naturaleza penal de las infracciones en materia tributaria

Señaló que las infracciones fiscales tienen la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, al tratarse de acciones tísicas, antijurídicas y culpables que deben ser analizadas, juzgadas y sancionadas con base a la teoría general del delito penal y en los principios básicos de dicho derecho.

Régimen de sanciones e infracciones

- ***Ley Penal Tributaria***

Artículo 4°.- Apropiación indebida de tributos.

Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de $ 100.000 por cada mes.

(texto según ley 27430)

Régimen de sanciones e infracciones

Informe (API) 653/2014

Aclaró que la disposición legal debe interpretarse en el sentido de sumar el total de retenciones y/o percepciones efectuadas en un mes y no ingresadas dentro de los 10 días de vencido el plazo.

Entonces en materia de impuesto de sellos, debemos sumar las dos quincenas a los efectos de que se verifique el tipo penal descripto.

Además, se requiere que el sujeto haya retenido, es decir, que no debe tratarse de un mero registro contable, de lo contrario, resultaría imposible que se configure el tipo penal.

Muchas Gracias por su atención

CP Juan Carlos Serra

CPN Horacio Di Paolo