

RESOLUCIÓN	
CV	028/2014

Córdoba, 10 de Junio de 2014.-

**REF.: TRÁMITE C. I. N°-
CONTACTO N°-**

VISTO: El Trámite de referencia por medio del cual, se presenta los Señores y en su carácter de apoderados del XXXXXXXX este último en carácter de Fiduciario del XXXXXXXX - CUIT N°.....; efectuando Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial (CTP), Ley N° 6006 T.O. 2012 y modificatorias,

Y CONSIDERANDO:

I) QUE, a fs 3 del presente trámite obra actuación notarial en la cual se certifica que los firmantes son apoderados del y que este último se presenta en carácter de Fiduciario del XXXXXXXXXXXXXXXX.

II) QUE, el Contribuyente presenta Formulario F-916 y nota adjunta exponiendo que con fecha 24-06-2013 se celebró Contrato de Fideicomiso entre la en carácter de Fiduciante, Beneficiario y Fideicomisario y el en carácter de Fiduciario siendo el objeto la realización de la ampliación del edificio del para lo cual debe celebrar con el contratista el Contrato de Locación de obra para la ejecución de la misma. Establece que con fecha 14-08-2013 se celebró el Contrato de Locación de obra con la empresa y que el motivo de la consulta es respecto de la determinación e ingreso del Impuesto de Sellos sobre dicho contrato. Expresa que en su opinión al tratarse de un Fideicomiso cuyo objeto es la administración de la ejecución de la obra para la cual se contrata con la empresa; el Fiduciante-Beneficiario y Fideicomisario es el y carecer el Fideicomiso de fines de lucro el Impuesto de Sellos correspondiente al Contrato de Locación de obras debe ser repuesto solamente por la parte correspondiente al contratista en razón de ser el fiduciario un sujeto exento. Agrega que la Alícuota a aplicar es el 7.2% debido a que el objeto del Contrato es una obra pública que se financiará con fondos fideicomitados por el Fiduciante (.....).

A fs 36/47 se adjunta copia del Contrato de Fideicomiso del cual se destacan las siguientes partes:

- La Cláusula Tercera del Contrato establece que el fideicomiso tiene por finalidad la administración de la ejecución y construcción de la ampliación en base al proyecto, plan de obra, plan económico y demás términos del presente contrato. En función de lo expuesto, el fiduciario, en su calidad de único titular del patrimonio fideicomitado, en forma directa y autónoma, tendrá a su cargo realizar las siguientes tareas y gestiones: a) Contratar a la/s empresa/s constructora/s que tendrá/n a su cargo la ejecución y construcción de la ampliación, ... b) Percibir los importes transferidos por la Fiduciante, llevando adelante la

totalidad de la gestión de administración e inversión de los fondos ingresados al patrimonio fiduciario ...c) Informar a la beneficiaria el cumplimiento del plan de obra y del plan económico. d)....gestionar y obtener la documentación que certifique la finalización de la obra y la habilitación e los servicios y e) Realizar la rendición de cuentas final.

- La Cláusula Cuarta define las partes del Contrato: a) Fiduciante: La, b) Fiduciaria:, c) Beneficiaria:, d) Fideicomisaria:
- Las demás Cláusulas establecen aspectos particulares del Contrato a los cuales se remite su lectura.

A fs 48/57 obra copia del Contrato de Locación de obra celebrado entre el Fideicomiso de Administración denominada el “comitente” y denominada “la contratista”. En la Cláusula Primera se establece “El comitente encomienda a la contratista, y ésta se obliga a realizar la ejecución por el sistema de llave en mano, de los siguientes ítems de la construcción de la ampliación del En la Cláusula Cuarta se establece que el precio de la presente contratación se acuerda en la suma única y total de pesos Diecinueve Millones Seiscientos Ochenta y Cuatro Mil Ochocientos Cuatro (\$19.684.804), IVA incluido. Las demás Cláusulas establecen obligaciones y derechos de las partes cuyas reproducción no es necesaria a fin del análisis de su encuadramiento.

En primer lugar, analizaremos los sujetos intervinientes en el Contrato de Locación de obra ya que en ello se sustenta la opinión del consultante en cuanto a la exención del 50% del impuesto que correspondería ingresar. Luego de ello abordaremos la aplicación o no de la Alícuota de 7,20%₀ a las obras públicas.

El Artículo 29 del Código Tributario (Ley N° 6006 TO 2012 y modif) establece que *“son contribuyentes en tanto se verifique a su respecto el hecho generador de la obligación tributaria previsto en este código o leyes tributarias especiales, los siguientes: .. 5) Los Fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la Ley Nacional N° 24441 ...”*.

Es decir que la norma ha previsto como sujeto contribuyente de la relación tributaria al Fideicomiso, generando sobre este las consecuencias de la realización del hecho imponible.

El Artículo 225 del CTP establece que son contribuyentes del Impuesto de Sellos *“los que realicen actos, contratos u operaciones a que se refiere el artículo 218 de este código”* y el artículo 218 dispone que *“Por todos los actos, contratos u operaciones de carácter onerosos instrumentados que se realicen en el territorio de la Provincia...”*.

De la lectura del contrato de locación de obras aportado por el consultante y obrante a fs 48/57 se observa que el mismo se celebra entre el Fideicomiso de Administración representado por su fiduciario y

Asimismo, En el Impuesto de Sellos y de acuerdo a las normas transcritas son sujetos contribuyentes del acto mencionado el Fideicomiso de Administración y De la lectura de los incisos que componen el Artículo 251 del CTP, el cual indica las exenciones subjetivas del Impuesto de Sellos, no se observa la mención de los sujetos participantes del acto analizado.

Expuesto el encuadramiento que corresponde otorgarle al acto en cuanto a los sujetos pasivos del Impuesto de Sellos participantes en el mismo abordaremos ahora las cuestiones planteadas por el consultante respecto de la aplicación de la exención subjetiva respecto de uno de los participantes del Fideicomiso.

En su presentación el consultante indica que en su opinión “*al tratarse de un Fideicomiso cuyo objeto es la administración de la ejecución de la obra para la cual se contrata con la empresa; el Fiduciante-Beneficiario y Fideicomisario es el y carecer el Fideicomiso de fines de lucro el Impuesto de Sellos correspondientes al Contrato de Locación de obras debe ser repuesto solamente por la parte correspondiente al contratista en razón del ser el fiduciario un sujeto exento*”(SIC). Entendemos que el consultante en la última parte ha incurrido en un error al mencionar al fiduciario como exento estimando que se refería al fiduciante-beneficiario o fideicomisario es decir el y no al fiduciario, el

Tal como se ha expuesto el fideicomiso es contribuyente de los impuestos normados por el Código Tributario Provincial en tanto se verifique a su respecto el hecho generador del impuesto. Es decir que el legislador al incluir al fideicomiso como sujeto pasivo en la relación tributaria ha considerado que ese patrimonio separado de las partes que lo componen y con una afectación específica de acuerdo al objeto del contrato, debe ser tratado de manera independiente y como sujeto generador del hecho imponible. Es decir, que en aquellos hechos imponibles que se generan del accionar del Fideicomiso recaen sobre el mismo generando la relación tributaria entre el fideicomiso y el fisco.

Asimismo, se observa que al momento de la incorporación del fideicomiso como sujeto contribuyente al Código Tributario no se ha hecho distinción en cuanto a la calidad o tipo de fideicomiso o de los integrantes del mismo.

En ese sentido al ser sobre dicho sujeto sobre quien recae la relación tributaria es también sobre el mismo que se tendrán que analizar las situaciones fáctico-jurídicas que lo podrán eximir del ingreso del impuesto resultante. Es decir, las características o calidades de los sujetos intervinientes en el contrato de fideicomiso no producen sobre los hechos imponibles generados por los actos del Fideicomiso consecuencia tributaria alguna en virtud de no formar parte de la relación tributaria generada.

En virtud de ello, no es jurídicamente válida la postura esgrimida por el consultante en cuanto a transferir al fideicomiso la exención subjetiva de la cual gozaría el fiduciante y beneficiario del fideicomiso en razón de no ser este último sujeto contribuyente del Impuesto de Sellos respecto del contrato de locación de obra entre el fideicomiso y la empresa

Respecto de lo expuesto por el consultante en cuanto a que el objeto del fideicomiso es la realización de la obra para el corresponde agregar que en el caso del Impuesto de Sellos, el objeto del fideicomiso no tiene incidencia a los fines de analizar la gravabilidad del acto analizado (Contrato de Locación de obra) como así tampoco lo es a los fines de extender los beneficios impositivos que posea o posean algunas de las partes que conforman el mismo. Interpretarlo de dicha manera es desvanecer o considerar no realizado el fideicomiso y ello no representaría el negocio jurídico y económico realizado por las partes.

En conclusión no corresponde exención alguna sobre el contrato de locación de obra realizado entre el Fideicomiso de Administración y

Determinado ello, corresponderá ahora analizar lo solicitado por el consultante respecto de aplicar al contrato la Alícuota del 7.2 %₀ debido a su manifestación de que el objeto del contrato es una obra pública que se financiara con fondos fideicomitados por el fiduciante (.....) con beneficio para este.

El punto 2.1 del Artículo 30 de la Ley Impositiva N° 10118 establece la aplicación de una alícuota del siete como veinte por mil (7.2 %₀) para “*Los contratos de obras públicas y sus subcontratos en los casos en que sean registrados en bolsas, cámaras, mercados o*

asociaciones con personería jurídica constituida en la provincia de Córdoba o que tengan en ellas filiales, agencias, oficinas o representaciones permanentes que reúnan los requisitos y se sometan a las obligaciones que establezca el poder Ejecutivo Provincial.”

El Artículo 20 del Decreto N° 31/2012 indica que *“En el caso que los agentes mencionadas en el presente Capítulo registraran contratos, actos u operaciones gravados por el Impuesto de Sellos, fuera del término establecido en el artículo 223 del Código Tributario Provincial, dichos instrumentos no gozarán del tratamiento fiscal preferencial que establezca la Ley Impositiva Anual. Cuando se efectúe la registración con posterioridad al plazo establecido, las instituciones o entidades actuarán como agentes por el impuesto y también por los recargos resarcitorios correspondientes.”*

Respecto a ello corresponde remarcar que el contrato fue celebrado con fecha 14-08-2013 y de las manifestaciones del consultante y de la observación de la copia adjunta del contrato se infiere que no se encuentra ingresado el Impuesto de Sellos por lo cual no estaría dentro del plazo establecido en el Artículo 253 del Código Tributario vigente a fin de que sea aplicable la alícuota del punto 2.1 del Artículo 30 de la Ley Impositiva al registrarlo en una de las entidades mencionadas en el artículo y autorizadas a tal fin de acuerdo al Decreto N° 31/2012.

En razón de ello la determinación del carácter de obra pública ha devenido abstracto en virtud de la expiración del plazo que habilita la aplicación de la Alícuota especial.

POR lo expuesto y en virtud de lo establecido por los Artículos 16, 20, 23 a 27 del Código Tributario – Ley N° 6006, T.O. 2012 por Decreto N° 574/12 y sus modificatorias, y lo previsto en el Capítulo 11 del Título II de la Resolución Normativa N° 1/2011 y modificatorias;

**EL DIRECTOR GENERAL
DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS
RESUELVE :**

ARTÍCULO 1°.- NOTIFICAR al Consultante, **Fideicomiso de Administración** - CUIT N°....., que de conformidad al criterio sostenido por este Organismo Fiscal expresado en los considerandos del presente acto no se encuentra exento en un 50% el Contrato de Locación de obra entre el Consultante y la Firma adjunto a las presentes actuaciones. Asimismo y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos no le es aplicable la Alícuota del 7.2%0 establecida en el punto 2.1 del Artículo 30 de la Ley Impositiva N°10118 vigente para el año de celebración del Contrato.

ARTÍCULO 2°.- INTIMAR a que en el plazo de **Quince (15) días** de notificada la presente, el Fideicomiso de Administración - CUIT N°..... ingrese el Impuesto de Sellos resultante del Contrato de Locación de obra celebrado el 14-08-2013 con la Firma con más los intereses y accesorios correspondientes y a adjuntar copia del pago a fin de anexarlo al presente Trámite. A los fines del cálculo del impuesto se deberá aplicar la alícuota establecida en el punto 5.3 del Artículo 30 incrementada de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 29, ambos de la Ley Impositiva N° 10118 vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible.

ARTÍCULO 3°.- La presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente a los Consultantes, a la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal con relación al caso consultado, implicando para la solicitante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente; el cual deberá aplicarse a la determinación del gravamen, correspondiente a todos los períodos fiscales vencidos y no prescriptos y a los

que venzan con posterioridad; y será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o de nuevos actos administrativos de alcance general o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto. Cabe señalar que contra la presente respuesta la Consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Artículo 123 y siguientes del Código Tributario, Ley N° 6006 – T.O. 2012 y modificatorias.

ARTÍCULO 4°.- GÍRENSE las presentes actuaciones a la Dirección de Jurisdicción Recaudación de la Dirección General de Rentas a fin de intimar el Ingreso del impuesto de Sellos a la Firma en caso de que el Fideicomiso de Administración no cumpla con la intimación realizada en el Artículo 3 de la presente y a proseguir con las acciones necesarias tendientes al cobro de la obligación tributaria adeudada.

ARTÍCULO 5°.- PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE a los interesados con copia de la presente Resolución. Cumplido, **COMUNÍQUESE** a las **DIRECCIONES DE JURISDICCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS** y a la **DIRECCIÓN DE POLICÍA FISCAL** para la toma de razón.

LGM
LO
MC
IGM

CR. LUCIANO G. MAJLIS
DIRECTOR GENERAL
DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS