

**RESOLUCIÓN GENERAL Nº 56/2009 DE LA D.G.R. DE LA
PROVINCIA DE FORMOSA**

La Dirección General de Rentas de la Provincia de Formosa ha dictado recientemente la Resolución General Nro. 056/2009, a través de la cual dispone lo siguiente:

ARTICULO 1º: Establecer la consulta previa obligatoria sobre la pertinencia del Impuesto de Sellos para los fiduciantes y/o escribanos públicos que concierten o intervengan en la realización de contratos de fideicomisos en la jurisdicción o para ser cumplidos en ella, conforme las consideraciones precedentes.

ARTICULO 2º: Presúmase la onerosidad de todo contrato de fideicomiso que no fuere objeto de consulta previa al Organismo.

ARTICULO 3º: Las consultas efectuadas en función de l presente instrumento serán evacuadas en el término de diez días desde que estuvieren en condiciones de ser resueltas y la falta de contestación en dicho término implicará conformidad fiscal al planteo.

La simple lectura de su articulado genera los siguientes interrogantes:

- a) Puede establecerse la consulta con carácter obligatorio a los contribuyentes?.
- b) Puede la Provincia establecer dicha obligación para actos realizados en extraña jurisdicción cuando el contribuyente considera que el mismo no genera efectos en esa Provincia.?
- c) Puede la Provincia presumir la existencia de un contrato oneroso, en caso de no cumplir el contribuyente con la obligación señalada en el apartado a).?

Anticipamos nuestra respuesta negativa.

Pero previo a dar nuestra opinión al respecto, y en la búsqueda de alguna justificación a esta original iniciativa, resulta conveniente analizar los considerandos de la Resolución, en tanto señalan:

Que el instituto (contratos de fideicomiso) es alcanzado por el Impuesto a las Ganancias (salvo en caso de coincidencia de las figuras de fiduciante y beneficiario) como una sociedad de capital y también por el IVA y en el orden provincial resulta sujeto del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Que sin embargo han surgido criterios divergentes respecto del Impuesto de Sellos, en tanto que resulta materia opinable la onerosidad de los actos, pese a la trasmisión de derechos reales en ciertos casos.

Que conforme lo normado por el art. 137º in fine y 140 inc. a) del Código Fiscal, como también la notable importancia de los actos cumplidos bajo la figura del fideicomiso, imponen en principio la necesidad de resguardar mediante consulta previa sobre la

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

pertinencia del Impuesto de Sellos a quienes actúen como fiduciarios y/o notarios públicos que intervengan en dichos actos.

Que ello es conteste a las soluciones legales arribadas por el Tribunal Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires en el caso Grupo República S.A. en el que se considerara que la transferencia de dominio imperfecto (el fideicomiso) está dentro del ámbito de la ley de sellos, o en su caso, lo sentado por tribunales en la Provincia de Buenos Aires, donde se ha concluido que si bien el fideicomiso es un acto a título de confianza, en principio ni gratuito ni oneroso, pero que según la naturaleza del contrato, si el fiduciario percibe una retribución por la gestión que le es encomendada, resultaría materia imponible en el ámbito del Impuesto de Sellos.

Que bajo las consideraciones vertidas, la Dirección General de Rentas expresará resolución en cada caso particular mediante trámite sumarísimo, presumiéndose la onerosidad en caso de no haberse evacuado la consulta previa.

Se colige de la lectura de los considerandos, la existencia de una gran duda por parte de la Dirección acerca de la gravabilidad de los contratos de fideicomisos, en sus diferentes vertientes y variantes, y el alcance, incluso, de la presunta gravabilidad, si la hubiera. Es decir si alcanza a las transferencias fiduciarias o sólo a la retribución del fiduciario o partícipes de los fideicomisos o a ambas.

Frente al dilema señalado, el Fisco formoseño opta por una alternativa atípica, es decir, no lo resuelve con el dictado de una norma general interpretativa, como lo han hecho otros fiscos, si no apelando a una pretendida solución casuística, al establecer la obligatoriedad de someter a consulta en cada caso a los contratos de fideicomisos que se celebren en la Provincia o produzcan efectos en ella.

Dicha pretensión, excede el marco normal de facultades que el Código Fiscal le atribuye al Director de Rentas, en tanto al liquidarse el impuesto de sellos por el sistema de autoliquidación por parte de los contribuyentes y responsables, éstos asumen bajo su responsabilidad la liquidación del gravamen. En tal sentido, la imposición de una obligación formal de hacer, de tales características, trastoca el sistema de liquidación implementado por la ley, por un lado, con afectación al derecho de legalidad en la tributación; y por la otra, importa imponer a los contribuyentes y responsables obligaciones excesivas, en desmedro del secreto profesional y a la privacidad en orden a la emisión o celebración de actos volcados en papeles privados entre partes.

Se añade a ello, para el caso de los fideicomisos financieros que hagan oferta pública de los títulos de deuda o certificados de participación, que el Fisco tiene a su disposición información relativa a la existencia de este tipo de contratos, sin que se justifique obtener información alternativa dirigida al mismo objetivo, por medio de institutos altamente cuestionables desde un enfoque legal y constitucional.

Además, en los fideicomisos financieros celebrados en extraña jurisdicción, especialmente en la Ciudad de Buenos Aires, las cesiones fiduciarias de los créditos se celebran en la Ciudad de Buenos Aires, y las mismas se agotan en su contenido entre las partes en dicha Ciudad, lugar donde se encuentran radicados físicamente los créditos transferidos.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Dicha circunstancia, inhibe la competencia territorial al fisco formoseño para exigir este tipo de obligaciones a las partes intervinientes.

En cuanto a la actividad que lleva a cabo el fiduciario y su eventual retribución, la misma, como principio general, se lleva a cabo en extraña jurisdicción a la Provincial, razón por la cual, tampoco se observa actividad que pueda quedar bajo la órbita de competencia territorial formoseña.

El fisco impone una sanción de tipo procesal, para quienes incumplieran con la obligación formal relativa a la consulta del contrato, y ella radica en que se presumirá oneroso.

Dicha resolución, constituye un claro exceso reglamentario.

En primer lugar, el alcance de la presunción incorporada, debe necesariamente admitir prueba en contrario. El fisco formoseño no puede llegar al extremo de establecer una presunción "iure et iure", pero igualmente, su iniciativa queda atrapada dentro del ámbito de la arbitrariedad y de la ilegalidad, y condenada fatalmente a su ineficacia, según se verá..

En efecto, las presunciones en el orden tributaria, debe ser razonables, es decir, debe haber un vínculo de necesaria razonabilidad entre el hecho conocido y el presumido, que justifique la existencia de la presunción misma. En el caso puntual bajo análisis,, la ausencia de la consulta, importa un hecho (negativo) que carece por sí mismo de toda relevancia en orden al carácter oneroso o no del contrato de fideicomiso celebrado.

La técnica consistente en apelar a las presunciones legales, queda legitimada en la ausencia de elementos reveladores del hecho que se desea establecer. Sostener lo contrario, es decir, que el Fisco pueda sin más aplicar lisa y llanamente las presunciones, a pesar de no poder demostrar la virtualidad del hecho desconocido, importa situar los caballos detrás del carro, con el único propósito de colocar la prueba en cabeza del contribuyente, en vez de investigar adecuadamente la naturaleza de la hipótesis de incidencia tributaria de manera de precisarla con exactitud tal que haga innecesario acudir a la presunción. La circunstancia que la ley admita la prueba en contra no es solución suficiente para impedir la lesión al derecho de defensa por la inversión de la carga de la prueba y la necesidad de probar un hecho negativo. En esta hipótesis la determinación de oficio sobre la base de las presunciones legales no estará legitimada y así debería declararlo la justicia.

La desconexión señalada resulta así a todas luces manifiesta, y por lo tanto, la conclusión a la que arriba se sitúa claramente dentro del ámbito de lo ilegal.

La presunción así introducida, aún interpretada dentro del ámbito de lo sancionatorio, adolece también del mismo defecto, porque tanto el Director de Rentas como sus inspectores, deben aplicar la ley y la búsqueda consecuente de la verdad objetiva subyacente en el contrato, y en dicho contexto, si el contrato aportado exhibe carácter no oneroso, esa realidad debe imponerse sobre cualquier premisa, prejuicio o presunción, y ser reconocida por el organismo fiscal, sin que pueda invocar al efecto la ausencia de consulta como fundamento de imposición.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

La presunción señalada, ni en sede administrativa, podría justificar desde el plano jurídico, un criterio de imposición, habida cuenta que el Fisco, ante el tenor del contrato debería justificar los motivos o razones de derecho que a su juicio podrían llegar a dar lugar a la imputación sólo en función de criterios generales y nunca en base de una presunción sujeta a una obligación de hacer, ajena a todo criterio de imposición..

Se advierte así, la ineficacia que denota el régimen, en tanto la DGR formoseña se atenga a los principios constitucionales en vigencia en un Estado de Derecho como lo es el vigente en le República Argentina.

En cuanto a la estrategia a observar en el caso concreto, por los argumentos expuestos consideramos que la norma en cuestión, instituye un régimen de consulta obligatoria de naturaleza ilegal; por lo que el mismo no debería ser cumplido por los fideicomisos ni por los agentes de retención escribanos, etc, atendiendo fundamentalmente a la falta de eficacia de la pretendida inversión de la carga de la prueba acerca de la onerosidad del contrato no consultado.-.

En el caso que el Fiduciario comparta el criterio señalado por este informe y considere improcedente la consulta obligatoria, sería conveniente comunicar a los fiduciantes y/o beneficiarios del fideicomiso la iniciativa adoptada, a los fines de obtener la conformidad de los mismos. En el caso que no la obtuviera, consideramos que atento la naturaleza del Contrato de Fideicomiso y las atribuciones pertinentes a cargo del Fiduciario, éste debería acatar las instrucciones que en tal sentido se le impartan en cumplimiento de la manda fiduciaria.

Buenos Aires, 28 de diciembre de 2009

Dr. Oswaldo H.Soler - Dr.Enrique D.Carrica