



EL IVA EN LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION

Un fallo que obliga a pensar la aplicación de los principios del derecho tributario sustantivo a la luz de las relaciones económicas establecidas por los contribuyentes.

En la conciencia de todo asesor tributario (y más de quienes nos dedicamos al análisis y efecto de las relaciones jurídicas tributarias resultantes de contratos de fideicomisos relacionados con la construcción de inmuebles) quedará marcada la fecha del 6 de Agosto de 2013 como un punto de quiebre, no solo en la posición del fisco nacional en lo que hace al encuadre tributario de las operaciones de construcción vehiculizadas por medio de un contrato de fideicomiso sino también como el momento donde se llama a prescindir de las interpretaciones emanadas por el organismo mediante su dictamen DAT AFIP 18/2006 y se da inicio a una etapa donde, una vez más, debemos reconocer la necesidad de ahondar en la esencia de las relaciones económicas de todo pacto celebrado a los fines de determinar el efecto tributario de las relaciones jurídicas establecidas entre particulares.

Esta breve introducción no quiere decir que los principios del derecho tributario, en lo que hace a la interpretación y aplicación de la norma sustantiva, se hubieran modificado sino que (y tal vez por una mala costumbre de “encasillar” las relaciones jurídicas en patrones de conducta antes probados y aprobados por el fisco) con el tiempo se ha ido perdiendo la sana práctica de darse al análisis de las consecuencias económicas de las relaciones jurídicas celebradas entre particulares a los fines de desentrañar las mismas y darse a la interpretación de la norma tributaria en base a sus principios y métodos; propios de una rama del derecho donde no se discute su autonomía y, por ende, la aplicación de herramientas que hacen a la dogmática de la misma.

En este marco nos daremos al estudio de lo planteado en la causa “López, Mariana” con fallo de Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala III de fecha 6 de Agosto de 2013, de manera resumida, en dos partes. Primero se realizará una descripción de los hechos aquí controvertidos para pasar, en Segundo apartado, a lo que será nuestra opinión y el fundamento del fallo que, desde ya se adelanta, en lo que es criterio de este autor, no solamente se encuentra acertado y debe ser recibido por la doctrina con sumo beneplacito sino que, además, invita a repasar los principios liminares del derecho tributario sustantivo que, con excelencia repasa DINO JARACH en su celebre obra “El Hecho Imponible”.

EL CASO

La cuestión en crisis que llama a la inteligencia del tribunal es la determinación del Sujeto Pasivo del Impuesto al Valor Agregado en negocios donde el objeto sea la construcción de un inmueble y el vehículo jurídico utilizado fuere un Contrato de Fideicomiso de Construcción.

En el caso se trata de la constitución de un Fideicomiso de Construcción donde las figuras de los Fiduciantes realizarán el aporte de un terreno más el dinero necesario que demanden las obras a los fines de que, con la conclusión de las mismas, les sean “adjudicadas” las unidades resultantes de la obra en la condición y calidad establecidas previamente en el contrato de fideicomiso firmado. Conforme la descripción aquí realizada se observa que quienes serán fiduciantes participarán asimismo de la calidad de Beneficiarios y Fideicomisarios de los bienes transmitidos en propiedad fiduciaria.¹

Por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado define al sujeto pasivo de manera indirecta, es decir: a los efectos de determinar quién será el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no lo indica taxativamente dentro de la norma sino que lo hace por medio de su conexión con el hecho abstractoⁱⁱ definido por ella al cual se le suma el carácter subjetivo de



quien lo realiza. Esta situación que define la norma para indicar al intérprete la dirección en la cual deberá determinar el sujeto pasivo del impuesto ha sido muchas veces olvidada y en cuanto a Fideicomisos nos referimos las liquidaciones del tributo se han basado en la definición de empresa constructora y nacimiento del hecho imponible dadas por el dictamen 18/2006 donde el sujeto pasivo sería el Fideicomiso dado que se interpretaba que en cabeza del contrato es que se realizaban las obras con objeto a que, en el momento de escrituración de las mismas, se encontrara el hecho imponible determinado en la norma bajo estudio.

Sobre la base de esta lógica tributaria, el fideicomiso del caso bajo estudio supo recibir aportes por partes de diferentes fiduciarios que serían los constituyentes originarios del contrato. Al momento de “adjudicar” las unidadesⁱⁱⁱ se daría nacimiento al hecho imponible determinado en el Artículo 5 inciso e) de la norma, devengando el Debito Fiscal conforme ordena el Artículo 10 párrafo 6 de la norma para descontar, a los efectos de determinar el saldo a pagar, los créditos abonados por medio de compras (en las calidades y conforme manda el Art. 12 de la Ley del IVA) y todo ingreso directo que pudiera haber ingresado vía percepción o retención.

De esta manera, quienes fueran los Fideicomisarios, una vez recibidas las unidades por acto de adjudicación, podrían disponer como mejor desearan de cada una de las unidades entendiendo para ello que cualquier uso o disposición lo harían en carácter de consumidores finales o bien agentes económicos pero no como empresa constructora siendo que, tal carácter, se había definido previamente para el FIDEICOMISO conforme se describió anteriormente.

LA DISCUSION PROPUESTA POR EL FISCO

En el caso bajo estudio quienes recibieron las unidades por adjudicación conforme lo estipulaba el contrato de fideicomiso decidieron por su parte proceder a su enajenación. En la interpretación de los contribuyentes el IVA por todo hecho de carácter económico producto de la obra hoy en su poder y enajenada, habría recaído sobre el FIDEICOMISO que sería, en su interpretación, el sujeto pasivo del impuesto por ser quien realizara la construcción del inmueble. Por el hecho expuesto, estos adjudicatarios, al momento de vender sus unidades se encontraron con que, en su interpretación, no habían realizado acto alguno en objeto de construir el inmueble por lo que no encontraron motivo para definirse como empresa constructora en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte el Fisco Nacional presenta a reclamo el débito fiscal que, en su interpretación de los hechos económicos, debería haber devengado quien fuera el Fideicomisario o Adjudicatario de los departamentos al momento de operar la venta de las unidades funcionales.

En el reclamo del fisco encontramos una “peligrosa” situación porque contraviene lo anunciado en el dictamen mencionado al inicio del presente escrito que no es otra cosa que la definición del sujeto pasivo del impuesto. El fisco propone analizar la sustancia económica de la relación jurídica desarrollada entre las partes y basar la interpretación de todo movimiento de riqueza en base a los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo.

La Cámara al tomar el caso analiza dichas relaciones y determina que, en los hechos, el contrato de fideicomiso funcionó como un vehículo a los fines de realizar una construcción sobre inmueble propio, que si bien en el ámbito del derecho privado la constitución de un fideicomiso significa la transmisión en fiducia de un conjunto de bienes estableciendo en cabeza de este último un dominio de carácter imperfecto, la propia autonomía del derecho tributario sustantivo obliga a reconocer que el contrato, si bien es un vehículo jurídico valido, no puede hacer “mutar” el carácter económico las relaciones jurídicas allí consagradas; que desde el punto de vista económico quienes fueran los adjudicatarios de las unidades jamás se habían desprendido del económico dominio de los bienes y que, atento a la particularidad de la relación jurídico tributaria^{iv}, el contrato de fideicomiso solo conformaría un negocio jurídico con capacidad única de tener efectos entre las partes pero carente de capacidad para conceder efectos en la órbita tributaria.



Por todo ello, en definición de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal Sala III, para el particular caso de un Fideicomiso de carácter Fiduciante – Beneficiario, quien reviste el carácter de empresa constructora no es el fideicomiso (en atención de que el contrato no es más que un instrumento de la voluntad de las partes sin capacidad para generar efectos tributarios) sino cada uno de los Fideicomisarios obligando a entender, dentro de las bases interpretativas del derecho tributario sustantivo, que el carácter económico y la capacidad contributiva que de él se desprende no se da en la ficción de un contrato de fideicomiso sino en la riqueza a la que allegan y crean cada uno de los Fiduciantes-Fideicomitentes cuando, con su venta, revelan el verdadero interés de la operación llevada a cabo (1.- Constitución de Fideicomiso; 2.- Aporte de terreno; 3.- Aporte de Dinero; Adjudicación de unidades; 4.- Venta en cabeza propia).

Es en esta inteligencia que la sala citada corre el “velo jurídico” que encierra las relaciones entre las partes e interpreta el sujeto pasivo del tributo sobre la base de las reales actividades de los intervinientes y sus intenciones.

MI OPINIÓN

Es indudable que el fallo comentado se presenta como un reto para el analista tributario; ya no será posible aplicar las reglas liquidatorias en base a las palabras y opiniones expresadas por el fisco nacional sino que deberemos no solo adentrarnos en las relaciones económicas más “profundas” de todo negocio jurídico realizado por los contribuyentes y, a la vez, cuestionarnos todo lo realizado hasta la fecha si es que, en la aplicación de los criterios tributarios, no fueron utilizadas las premisas interpretativas del derecho tributario que, a la postre del presente caso se muestran con tremenda actualidad ilustradas en la majestuosa obra de DINO JARACH titulada “El Hecho Imponible”.

La sentencia de la cámara se exhibe acertada en cuanto a la interpretación del contenido económico de los actos y es virtuosa en cuanto a desembarazarse de las estructuras jurídicas construidas por el contribuyente en objeto de respetar que, la causa básica del tributo es la capacidad contributiva, y esta no puede ser encontrada si no se indaga sobre el contenido económico de los actos de cada uno de los contribuyentes.

Pese a lo expuesto y pese a lo acertado que encuentro el fallo debemos advertir que, llegado el momento de liquidar el tributo, surgirán dificultades en cuanto el tratamiento de los créditos tributarios generados en cada compra realizada por el fideicomiso, su traslado y su tratamiento en cabeza de los Fideicomisarios. Otro punto no menor que deberemos atender serán los resguardos o precauciones que debe tener en cuenta el fiduciario al momento de liquidar el tributo para que, en la inteligencia de AFIP, no sufra reclamo en sede administrativa del tributo presuntamente omitido o si debe documentar de alguna manera la relación jurídico-económica entre cada uno de los fiduciantes.

Para cerrar el presente escrito entiendo que si bien el presente fallo ha hecho honor a los principios rectores de la materia sustantiva tributaria ha lesionado fuertemente la certidumbre de todo ADMINISTRADOR FIDUCIARIO que hoy se encuentra la decisión de liquidar y presentar el tributo.

Será objeto de una segunda entrega mi opinión sobre las acciones que puede tomar el ADMINISTRADOR FIDUCIARIO ante las nuevas realidades que vive el instituto, pero se debe advertir que estas situaciones de “incertidumbre administrativa” son las que desalientan el ferviente cumplimiento de las normas tributarias o, en el mejor de los casos, el uso de una herramienta jurídica que, pese al tiempo transcurrido desde su nacimiento, en el marco tributario no ofrece las seguridades mínimas que la comunidad de negocios reclama para su desarrollo.



ⁱ En el caso particular no podemos hablar de Beneficiarios dado que no existe “beneficio” en su definición de “renta periódica susceptible de repetición” sino que el contrato que estamos analizando consiste en la simple construcción y adjudicación del bien resultante sin objeto de obtener lucro con su adjudicación o venta. Por ello es que, a la postre de los hechos, los fiduciantes serán fideicomisarios por los bienes aportados y lo que sea producto de su transformación.

ⁱⁱ Recordemos que el hecho imponible no es más que una definición de una situación económica, que se manifiesta de la relación pactada entre particulares, realizada de manera abstracta donde el objeto es alcanzar una manifestación de capacidad contributiva definida por el legislador. Es la existencia o realización de un acto jurídico con consecuencias económicas lo que da “vida” a este hecho presupuesto por el legislador y, a partir de su consecución, nace la relación jurídica tributaria en su primera conexión entre el Sujeto Pasivo y el Hecho manifestante de capacidad contributiva objetivo del legislador.

ⁱⁱⁱ Es interesante repasar la definición dada por la RAE del término adjudicar que, en su primera acepción indica: “Declarar que una cosa corresponde a una persona, o conferírsela en satisfacción de algún derecho”. Es de mi interpretación que el término “declarar” reviste de gran importancia al momento de comprender y dar interpretación al alcance del hecho imponible toda vez que adjudicar significa declarar y declarar no es equivalente a constituir. Constituir derechos sobre una cosa a una persona significará entonces dar un derecho mayor al que previamente tenía pero declarar significa simplemente “manifestar, hacer público”(DEFINICION RAE) algo que ya había nacido entre las partes. Por lo expuesto y en el caso bajo análisis, entiendo que el término “Adjudicar” no es más que el acto de declarar que lo que “ya era de las partes del contrato” sigue siendo de estas; tal vez y yendo a la particularidad del caso, teniendo en cuenta que aquí se trata de declarar que un bien con diferentes cualidades a lo aportado originalmente es de determinada persona.

^{iv} Debemos recordar que a diferencia de las relaciones de derecho privado, donde la causa de la relación jurídica es la voluntad de las partes, en el ámbito tributario la causa de la relación jurídico tributaria es la capacidad contributiva; definición que se encuentra en la construcción del hecho imponible determinado por ley. Por ello se dice que la relación jurídico tributaria nace de la Ley, de lo que ella construye y pretende alcanzar conforme una manifestación de capacidad económica donde la voluntad de las partes no encuentra lugar en su definición.