



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Tema 2: Aspectos controvertidos para una reforma tributaria

Título: La proyectada reforma en el “Plan Antievasión III” que otorga personalidad fiscal en el impuesto a las ganancias a la totalidad de los fideicomisos del país

Autor: CP Darío Rajmilovich



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Proyecto "Plan Antievasión III":

Artículo 10: modifica el artículo 69, inciso a) de la ley del gravamen, unificando la atribución subjetiva o personalidad fiscal a la totalidad de los fideicomisos constituidos en el país



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Tesis:

Los fideicomisos deberían ser sujetos pasivos del impuesto a las ganancias como **categoría residual**, es decir como presupuesto que opere en defecto de la atribución de la renta en cabeza del/os fiduciante/s o del/os beneficiarios, según quien exhiba la capacidad contributiva relevante inherente a esta forma de imposición



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El concepto económico que trasunta el hecho imponible del impuesto a las ganancias es la capacidad de goce o disposición de la renta.

Por lo tanto, el fideicomiso debería ser transparente a efectos del impuesto a las ganancias ("*disregard*"), y la atribución de la renta derivada por conducto del fideicomiso debería recaer, en principio, en el **beneficiario**, salvo que:



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

- el fiduciante retuviera el control y/o disposición del capital y/o de los resultados del fideicomiso, o demás actos que presupongan un control extensivo sobre el capital o la renta del fideicomiso, en cuyo caso la ganancia debería asignarse al/os fiduciante/s, o
- se trate de un fideicomiso de acumulación que realiza una actividad económica de empresa no controlada por el fiduciante, o en casos especiales (p.ej. beneficiarios no residentes, beneficiarios no identificados o inexistentes al cierre del período fiscal, etc.), en cuyo único caso el fideicomiso debería tributar



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ejemplos de casos en que la Modificación genera economías fiscales a partir de la ficción de derecho

1) XX S.R.L. es una sociedad argentina que se dedica a la investigación y desarrollo y a la producción de software para empresas. La sociedad posee quebrantos impositivos remanentes originados en los períodos fiscales 2007 (\$ 1,5 millones) y 2008 (\$ 2,2 millones). Con el objeto de evitar la expiración de los quebrantos propone el siguiente esquema:

XX S.R.L. constituye un fideicomiso local por el término legal máximo permitido (30 años), designando como fiduciario a la sociedad YY S.A., sociedad vinculada con XX S.R.L. (control común).



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El objeto del fideicomiso consiste en administrar la propiedad intangible constituida por los derechos de autor sobre los software creados y producidos por XX S.R.L.

A tales efectos, XX S.R.L. como fiduciante y beneficiario del fideicomiso transfiere la propiedad fiduciaria de los derechos de autor sobre los programas. El fiduciario se compromete en el contrato de fideicomiso a otorgar la licencia de explotación sobre los programas transferidos a XX S.R.L.



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Bajo los contratos de licencia de explotación (con un término de 5 años prorrogables automáticamente por términos anuales, en forma sucesiva) el fiduciante adquiere el derecho a la distribución del software a través del otorgamiento de licencias de uso del software a terceros, sin límites geográficos.

La transferencia fiduciaria se valoriza en \$ 3,7 millones (valor de mercado). Cabe indicar que el costo residual impositivo del software transferido es igual a cero.



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El esquema permite absorber los quebrantos acumulados en cabeza del fiduciante XX S.R.L., permitiendo transferirlos al fideicomiso, a través de la generación de un costo amortizable (vía amortización del intangible relativo al derecho de explotación del software en el término que comporta el derecho contractual adquirido, cfr. art.81, inciso f) LIG), es decir 5 años.

Cabe indicar que la operatoria tiene propósito de negocios y sustancia económica, ya que la separación patrimonial que implica la constitución del fideicomiso permite segregar el riesgo comercial del negocio de la empresa relativo al desarrollo y venta del software, de la titularidad jurídica y gestión del derecho de autor que protege al software (Ley 11.723 y sus modificaciones).



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En este caso, el tratamiento que la ley impositiva debería dispensar a la operatoria es el de transparencia (*disregard*), desconociendo la transferencia fiduciaria como una venta, es decir otorgarle un efecto de neutralidad (al igual que en materia de reorganización de empresas libres de impuestos, art.77 y 78 LIG con propósitos precautorios), en cuyo caso los quebrantos no son compensados (por ende, se pierden) y el costo de la transferencia no es costo amortizable para el fideicomiso.



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

2) La sociedad ZZ S.A. es una sociedad anónima argentina dedicada al negocio inmobiliario de compra y/o construcción de edificios de oficina para alquiler.

ZZ S.A. cierra su ejercicio fiscal el 31/12. Con fecha 01/08/2011 ZZ S.A. adquirió un inmueble por el suma de U\$S 2.000.000 que utilizará como bien de reemplazo de un inmueble (bien de uso) que se encuentra en venta.



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Debido a dificultades en efectivizar la venta del inmueble a reemplazar en el término legal de 1 (un) año (cfr. art.67 LIG y art.95 y 96 DRLIG), la sociedad estructura la siguiente operatoria:

Se constituye un fideicomiso en el país por el cual ZZ S.A. actúa como fiduciante y beneficiario, transfiriendo la propiedad fiduciaria del inmueble a reemplazar, y las sumas de dinero necesarias para concretar la venta del mismo en las mejores condiciones comerciales.



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El objetivo del fideicomiso es la venta del inmueble a reemplazar, a cuyos efectos designa como fiduciario a un escribano de confianza, quien contrata a una sociedad con objeto de intermediación inmobiliaria para ocuparse de las tareas inherentes a la gestión de venta del bien. El término del fideicomiso es de 2 (dos) años o la fecha en que se concrete la venta del inmueble, el anterior, a cuya finalización el fiduciario distribuirá los fondos del producido de la venta menos los gastos del fideicomiso (incluyendo los honorarios del fiduciario y la comisión a favor de la intermediaria inmobiliaria) a favor de ZZ S.A.



14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

De este forma se logra efectivizar la utilización de la figura de venta y reemplazo, y en consecuencia diferir la utilidad impositiva bruta de la venta del bien reemplazado vía menor cuota de amortización impositiva anual en el bien de reemplazo (en el término de 50 años).

Cabe indicar nuevamente que la operatoria tiene propósito de negocios y sustancia económica, ya que la separación patrimonial del inmueble objeto de venta permite aislarlo de los avatares y riesgos propios de la operatoria del fiduciante, encapsulando el activo hasta tanto se concrete la venta a terceros.