



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

Tema: Tratamiento de la actividad de construcción en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias

Autor: Enzo Alejandro Guidobaldi

Directora: Nanci Eterovich

2024

Palabras clave: Construcción – Obra – Inmueble - Hecho imponible – Imputación - Ganancias – IVA

Listado de abreviaturas

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación.

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación.

CNACAF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

DAT: Dirección de Asesoría Técnica.

DATJ: Departamento de Asuntos Técnicos y Jurídicos

DI ATEC: Dirección de Asesoría Técnica

DI ALIR: Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social

DAL: Dirección de Asesoría Legal

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

Introducción.....	6
1 Impuesto al Valor Agregado	7
1.1 Introducción.....	7
1.2 Obra sobre inmueble ajeno	7
1.2.1 Alcance.....	7
1.2.2 Momento de configuración del hecho imponible.....	9
1.3 Obra sobre inmueble propio.....	10
1.3.1 Alcance.....	10
1.3.1.1 Sujeto – Fin de lucro	11
1.3.1.2 Condición temporal de la gravabilidad de la venta.....	13
1.3.2 Momento de configuración del hecho imponible.....	13
1.3.2.1 Señas o anticipos que congelen precio.....	14
1.3.2.2 Extensión de escritura o entrega de posesión	15
1.4 Fideicomisos	16
1.4.1 Inscripción en el impuesto	16
1.4.2 Análisis de los aportes y transmisión de bienes a beneficiarios o terceros..	17
1.5 Condominios	21
1.6 Concesiones	23
1.7 Leasing	25
1.8 Base imponible del impuesto	26
1.8.1 Intereses	27
1.9 Alcúotas	27
1.10 Exenciones	30
1.10.1 Ley Boca Juniors.....	30
1.10.2 Intereses de préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación.....	31
2 Impuesto a las Ganancias	32
2.1 Introducción.....	32
2.2 Hecho imponible.....	32
2.2.1 Personas humanas o sucesiones indivisas.....	32
2.2.1.1 Loteos con fines de urbanización y régimen de propiedad horizontal	32
2.2.1.2 Empresas unipersonales	34
2.2.1.3 Compra venta de inmuebles por sujetos no habitualistas.....	35
2.2.1.4 Venta de inmuebles recibidos como cancelación de créditos.....	36
2.2.2 Tratamiento para personas jurídicas	36
2.2.2.1 Fideicomisos.....	36
2.2.2.2 Sociedad civil.....	39
2.2.2.3 Consorcios de construcción.....	39
2.2.2.4 Sociedades comerciales	39
2.2.3 Beneficiarios del exterior	40
2.3 Base imponible del impuesto.....	40
2.3.1 Venta de inmuebles afectados como bienes de uso.....	41
2.4 Imputación de las ganancias	41
2.4.1 Criterio asimilable a lo “percibido”.....	42
2.4.2 Criterio asimilable a lo “devengado”.....	43
2.4.3 Método alternativo.....	43

2.4.4	Obra que afecten dos períodos fiscales.....	44
2.5	Ajuste por inflación impositivo	44

Introducción

En el presente trabajo se analizará y desarrollará el tratamiento de la actividad de construcción en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias. Analizaremos las diferentes situaciones en las que se configurara el hecho imponible, la determinación de las bases imponibles, aplicación de alícuotas y el aspecto temporal con sus respectivos antecedentes jurisprudenciales y dictámenes del fisco.

Si bien la construcción sólo representa aproximadamente un 3,9%¹ del PBI, es una actividad de gran relevancia para los Estados ya que es una herramienta macroeconómica que han utilizado por el efecto multiplicador que genera en otras áreas económicas.

Por otra parte, la inversión en inmuebles es una herramienta de inversión de bajo riesgo para mantener riquezas en contextos inflacionarios, situación que atraviesa Argentina desde el año 2002. Además del incremento del valor del metro cuadrado, la obtención de rentas por su uso sin necesidad de utilización de recursos humanos o de una infraestructura societaria atraen capitales.

La falta de claridad en la legislación tributaria y las diversas situaciones que se pueden presentar para llevar a cabo la actividad han generado gran volumen de doctrina, dictámenes y jurisprudencia, es por ello, que unificaremos y analizaremos las mismas en este trabajo a fin de contar con un texto resumido y actualizado.

¹ Informe de avance del nivel de actividad. Tercer trimestre de 2023 - Vol. 7, N° 265 - INDEC

1 Impuesto al Valor Agregado

1.1 Introducción

El impuesto al valor agregado es el tributo de mayor recaudación en la República Argentina cuyo incidido final es el consumidor final. Su principal característica es ser plurifásico no acumulativo ya que, el impuesto ingresado en una etapa se computará en la siguiente aunque veremos que se generan ciertas distorsiones financieras. También es categorizado como un impuesto indirecto, y de recaudación nacional.

En lo que nos compete en este trabajo, analizaremos qué operaciones generan el débito fiscal y en qué momento, la base imponible y alícuotas aplicables. Asimismo, veremos las diferencias entre encuadrar la actividad como obra sobre inmueble propio o sobre inmueble ajeno ya que configuran el hecho imponible en diferentes momentos.

1.2 Obra sobre inmueble ajeno

1.2.1 Alcance

Comenzaremos nuestro análisis con los trabajos realizados en inmueble ajeno. El requisito “ajeno” surge como consecuencia de la letra de la ley, la cual en su artículo 3 inciso a) así lo dispone.

Asimismo, dicho artículo define que se entiende por “trabajos” a: *“construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones —civiles, comerciales e industriales—, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción”*

Ahora bien, resulta necesario conocer el alcance de “construcciones de cualquier naturaleza” por lo que debemos recurrir al antecedente “Saneamiento y urbanización”², donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación opinó “... *al no haberse acreditado en*

² “Saneamiento y Urbanización” - Corte Suprema de Justicia de la Nación - 10/02/1998

la causa el significado o uso técnico del vocablo construcción, era adecuado el criterio utilizado por el Tribunal Fiscal de acudir al significado que el lenguaje común acuerda a esa palabra; que la circunstancia de que la norma especifique que quedan comprendidas las construcciones de cualquier naturaleza no autoriza a atribuir al vocablo así calificado una amplitud tal que implique abarcar supuestos que desvirtúen el significado que corrientemente se le asigna, y que, del mismo modo, el hecho de que la ley 13.064, en la definición de obra pública, comprenda, además de las construcciones, a los servicios o trabajos, no autoriza tampoco a extender el ámbito de la norma tributaria antes citada a todos los rubros que integran la definición legal de obra pública, en tanto no respondan al significado corriente de la voz construcción”

Observamos que la Corte no dejó del todo claro el concepto, sino más bien lo dejó librado a realizar una interpretación razonable. Para el caso que trataron, concluyó, mediante los argumentos brindados por el Tribunal Fiscal de la Nación, que el relleno sanitario no se hallaba dentro del concepto construcción. En ese momento, al no encuadrar en dicho concepto, la actividad no se encontraba gravada en el impuesto.

Vamos a mencionar consultas en los que se requirió dictamen sobre actividades realizadas por los contribuyentes si se encontraban comprendidas en dicho artículo.

En el Dictamen 75/2005³ la Dirección de Asesoría Técnica trae a colación diversos actos de asesoramientos y además concluye que los movimientos del suelo y preparaciones del terreno (desmontes, demolición, excavaciones y tareas de arenado, etc) encuadran como obras cuando los mismos constituyan una etapa de la construcción.

Cabe aclarar que categorizar a estos servicios como construcción implica que es aplicable la alícuota reducida del 10,5% en caso de tratarse de vivienda.

Continuando con las opiniones del fisco, mencionamos el Dictamen (DAT) 23/00⁴ en el cual se expidió acerca de mantenimiento y conservación de caminos incluyéndolos dentro de obra sobre inmueble ajeno.

³ Dictamen DAT 75/2005 - 14/12/2005

⁴ Dictamen DAT 23/2000 - 13/03/2000

1.2.2 Momento de configuración del hecho imponible

Como mencionamos en la introducción, los trabajos sobre inmuebles ajenos tienen especificado su nacimiento del hecho imponible, previsto en el inciso c) del artículo 5 de la Ley: *“En el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior”*

El requisito de aceptación de certificado de obra ha sido un punto objeto de opiniones doctrinarias y del mismo fisco. Primero, resulta necesario conocer qué es un certificado de obra.

El certificado de obra es el comprobante que valida los trabajos realizados de acuerdo al proyecto estipulado y brinda un detalle de los mismos. Lo podríamos equiparar al remito en la venta de bienes.

Destacamos el antecedente del Tribunal Fiscal de la Nación “Nordeste Construcciones S.A.”⁵ en donde se destaca la importancia de la aceptación del certificado. La sentencia fue a favor del contribuyente ya que el mismo pudo probar que el Organismo Provincial no comunicó la aceptación del certificado de obra, y por lo tanto, no correspondía ingresar los débitos fiscales determinados por el fisco.

Si bien parecería claro que la obligación del ingreso del impuesto surge al momento de la aceptación del certificado de obra o la percepción del precio, esto ha sido objeto de discusión en el fallo Jofre, Jorge⁶ donde el tribunal confirmó el acto determinativo ya que la notificación de aceptación de obras, fue realizada con anterioridad.

También el fisco pretendía imputar certificados de obra⁷ a períodos en los que las mismas se habían finalizado sin su correspondiente aprobación, cuestión que fue revocada por el Tribunal Fiscal por comprobarse que la aceptación se realizó a posteriori.

Ahora bien, analizaremos qué sucede al facturarse anticipos por las obras.

⁵ Nordeste Construcciones SA - Tribunal Fiscal de la Nación Sala B - 31/03/2004

⁶ Jofre, Jorge - Tribunal Fiscal de la Nación Sala D - 07/02/2003

⁷ Saiach Construcciones SA - Tribunal Fiscal de la Nación Sala B – 20/03/2000

Coincidimos con Balán Osvaldo⁸ en cuanto a que los mismos no deberían facturarse sino que correspondería emitir un recibo cuyo importe no incluya el impuesto sin embargo, al emitirse una factura, se generaría la obligación de ingresar el tributo. El problema surge sobre todo en la obra pública, cuando un requisito para el cobro de los mencionados anticipos, es que se encuentren facturados.

1.3 Obra sobre inmueble propio

1.3.1 Alcance

El hecho imponible se halla establecido en el inciso b) del artículo 3 de la ley previéndolo como *“las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio”*. Asimismo, este precepto se acompaña del inciso d) del artículo 4 definiendo a los sujetos como *“Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble”*

La importancia del inciso transcrito en última instancia radica en no gravar las obras que puedan realizar sujetos en el inmueble propio cuyo propósito no sea el lucro sino la utilización del bien para otro destino.

Aclara el Decreto Reglamentario en su artículo 4 que se entiende por “obra” a *“aquellas mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente. Cuando por la ubicación del inmueble no existiere tal obligación, la calidad de mejora se determinará por similitud con el tratamiento indicado precedentemente vigente en el mismo Municipio o Provincia o, en su defecto, en el Municipio o Provincia más cercano”*

⁸ Balán Osvaldo (2015). Aspectos destacables de trabajos sobre inmueble ajeno en el IVA. La Ley Checkpoint

Finalizamos con la exposición de normativa transcribiendo el artículo 5 del citado Decreto que establece:

“No se encuentra alcanzada por el impuesto la venta de las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º de la ley, realizadas por los sujetos comprendidos en el inciso d) de su artículo 4º, cuando por un lapso continuo o discontinuo de tres (3) años -cumplido a la fecha en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si este acto fuera anterior-, las mismas hubieran permanecido sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación, cuando la venta la realice alguno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio, incluidos los casos en los que por igual período al previsto precedentemente, hubiera afectado el inmueble a casa habitación.

En las situaciones previstas en este artículo, en el período fiscal en que se produzca la venta deberán reintegrarse los créditos fiscales oportunamente computados, atribuibles al bien que se transfiere”

En base a la normativa expuesta anteriormente, analizaremos diferentes casos que han sido objeto de controversia.

1.3.1.1 Sujeto – Fin de lucro

Comenzaremos con el requisito de empresa constructora, el que ha sido discutido en el antecedente “Médanos Sociedad Civil de Construcciones”⁹

El contribuyente pretendía alegar que el objetivo de la Sociedad era realizar inmuebles a menor costo y bajo instrumentos contractuales asimilables a un Consorcio, sin fin de lucro. El Tribunal falla favorablemente al fisco en cuanto a su argumento de considerar que es incorrecta la estructura jurídica utilizada para una Sociedad dedicada a la compraventa de inmuebles.

⁹ Médanos Sociedad Civil de Construcciones – TFN Sala B - 09/06/2003

En cuanto al fin del lucro, en la causa Bahía Blanca Plaza Shopping¹⁰, la compañía aduce que la venta de un inmueble cuyo propósito era la explotación comercial es enajenación de obra sobre inmueble propio a que la compañía era sujeto del impuesto vía inciso d) del artículo 4 de la Ley. El fisco determinó que, al no ser su propósito su posterior enajenación, se configuraba la operación como desafectación de bien de uso, y por lo tanto, la devolución de créditos fiscales oportunamente computados. El Tribunal revoca el acto determinativo del fisco.

Siguiendo la cuestión del lucro, es interesante el fallo Idoipe Larraga, Angel¹¹ donde se confirma la resolución administrativa por comprobar que el contribuyente, quien tenía carácter de responsable inscripto por dedicarse a la construcción de inmuebles, persiguió el fin de lucro con la construcción de una vivienda por la cual sostenía que era para “consumo propio”. El tribunal se expidió argumentando que, por la fecha de finalización de la construcción y la inmediata venta, el objetivo que tenía dicha vivienda no era el de uso como consumidor final pese a haber adquirido los insumos como tal.

El fisco, ante una consulta vinculante¹² relacionada al tema del lucro, opinó “...*aún cuando la rubrada declare que la intención original al comprar el inmueble no fue la de su venta al término de las reformas que se proyectaron en el mismo sino la de su alquiler, y aún cuando el estatuto social no incluye la compra venta de inmuebles como objeto societario, la realidad contenida en la operación determina que la transferencia de las obras efectuadas en dicha propiedad se encuentran alcanzadas por el tributo atento a la finalidad de lucro que se perseguiría con su enajenación tras las reformas que se le efectuaran al mismo*”

La compañía había realizado remodelaciones en un inmueble propio para destinar, en principio, a alquiler pero le consultó a la administración su postura ante una eventual enajenación del mismo. Como se observa, no resulta un factor determinante la “intención” sino los hechos acaecidos.

¹⁰ Bahía Blanca Plaza Shopping – TFN Sala B - 07/10/2005

¹¹ Idoipe Larraga, Angel – TFN – Sala A - 11/12/2001

¹² Dictamen DI ATEC 12/2011

1.3.1.2 Condición temporal de la gravabilidad de la venta

Otro aspecto importante que resulta necesario mencionar es la no gravabilidad de la venta de un inmueble cuando por un lapso continuo o discontinuo de tres años contando desde la fecha en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, se destine el mismo a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. Lo dispone así el artículo 5 del Decreto Reglamentario. Sin perjuicio de ello, destacamos que el artículo 11 de la Ley establece que en caso de transcurrir el plazo mencionado pero su enajenación se configura antes de los diez años, corresponde la devolución de los créditos fiscales oportunamente computados.

1.3.2 Momento de configuración del hecho imponible

Comenzaremos con la transcripción del inciso e) del artículo 5 de la Ley:

“En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Cuando se trate de ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación cuando la transferencia se origine en una expropiación, supuesto en el cual no se configurará el hecho imponible a que se refiere el inciso b) del artículo 3º.

Cuando la realidad económica indique que las operaciones de locación de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de las obras a que se refiere este inciso, el hecho imponible se considerará perfeccionado en el momento en que se otorgue la tenencia del inmueble, debiendo entenderse, a los efectos previstos en el artículo 10, que el precio de la locación integra el de la transferencia del bien.”

1.3.2.1 Señas o anticipos que congelen precio

Si bien el último párrafo del artículo 5, el cual prevé que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos, es de carácter general para la configuración del hecho imponible de las diferentes actividades gravadas, resulta importante destacarlo ya que es una operatoria muy común en la industria de la construcción percibir los mismos con anterioridad al otorgamiento de la posesión.

Respecto a este último punto comentado, el artículo 25 del Decreto Reglamentario dispone, en primer lugar, que el hecho imponible se perfeccionará sobre la totalidad de los pagos. Esto genera que el adquirente del inmueble deba abonar Impuesto al Valor Agregado considerando como base imponible el total de la cuota, cuando parte de la misma es atribuible al terreno, el cual no es un concepto gravado en este impuesto.

En su segundo párrafo, prevé que una vez que los anticipos totalicen el valor atribuible a la obra, se podrá solicitar autorización a la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines de no gravar las cuotas restantes.

Otro problema que surge al respecto es el desconocimiento del valor atribuible a la obra y/o terreno en contextos de altos índices de inflación.

Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 6 dispone que el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador, por lo que podríamos entender que si las señas o anticipos que congelan precio es sobre un inmueble cuya construcción no comenzó o es parcial, no debería ingresarse los débitos fiscales por no darse la condición de existencia. Este tema fue abordado en el Dictamen DAT 70/92¹³ ante una consulta no relacionada a la industria de la construcción pero si se daba la colisión de normativa.

El fisco opinó que, dada la naturaleza de las señas o anticipos, es común que al momento de percepción de los mismos, los bienes objeto de la operación no estén a

¹³ Dictamen DAT 70/1992 - 30/06/1992

disposición del comprador o no existan, entendiéndose que tal requisito no se exige para dichos casos.

1.3.2.2 Extensión de escritura o entrega de posesión

La norma dispone que el hecho imponible se configura al momento de extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, es decir, con la firma del boleto de compraventa no hay hecho imponible si el mismo no dispone la posesión. Esta interpretación que surge de la literalidad de la ley es compartida por Humberto Diez¹⁴ quien opina que el boleto de compraventa sin posesión del bien inmueble no da lugar a la consumación del acto gravado, ya que desde el punto de vista jurídico es una promesa de venta que recién se concreta con la escritura traslativa de dominio. En este caso aplica el segundo párrafo del artículo 6 donde dispone que el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador

En la causa Pedro Jaimovich¹⁵, el contribuyente sostenía que no hubo otorgamiento de la posesión de una cochera ya que se había instrumentado la entrega de la misma en tenencia precaria, postergándose el otorgamiento de su posesión al momento de celebrarse la escritura traslativa de dominio. El Doctor Galli, integrante de la Cámara, opinó *“teniendo en cuenta que desde el punto de vista objetivo no existe diferencia sobre tenencia y posesión, ya que ambas se exteriorizan mediante la ocupación del bien (conf. “Fernández vda. De Paez, Olga c. Zárate, Ramón R.”, CNEsp. Civil y Com., sala V; 03/11/83, ED, 107-372), la entrega de la tenencia del inmueble a quien tiene un boleto de compraventa a su favor -aun cuando se hubiesen pactado importantes restricciones en su uso-, es asimilable a la entrega de la posesión, aunque en el ámbito del derecho privado pueda establecerse una clara diferencia”*. El voto fue compartido por sus colegas.

Más recientemente, la Cámara falló en el mismo sentido e idénticos argumentos en “Alternativa Bahiense”¹⁶, donde una Sociedad Civil sostenía que la adjudicación de

¹⁴ Diez, Humberto. Impuesto al Valor Agregado. Errepar. 1997, Pág. 139

¹⁵ Pedro Jaimovich y Cía – CNACAF - Sala IV - 30/09/2003

¹⁶ Alternativa Bahiense II SC - CNACAF - Sala IV - 10/12/2009

viviendas a socios implicaba una tenencia precaria hasta que se otorgase la posesión.

1.4 Fideicomisos

La figura del fideicomiso fue introducida por la Ley N° 24.441 en 1994, y actualmente se encuentra regulada por el Capítulo 30 del Código Civil y Comercial de la Nación donde define al contrato de fideicomiso como el contrato en que 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.

Llevando tal definición al tema que nos compete, mencionamos por ejemplo para la construcción de edificios diversos fiduciantes aportan el terreno, materiales, dinero, etc., para que una empresa constructora realice los trabajos, la cual podría ser el fiduciario para así obtener al final del ciclo departamentos que se devolverán como beneficio a los fiduciantes.

Dicha figura se utiliza comúnmente en la actividad de la construcción debido a la importante cuantía de inversiones necesarias y la participación de consumidores finales propietarios de terrenos o poseedores de montos de dineros suficientes que conjuntamente logran alcanzar una suma de dinero suficiente para realizar la construcción.

También hay participación indirecta de terceros, quienes pueden ser compradores de unidades a construir, financiando parte de la inversión

1.4.1 Inscripción en el impuesto

En primer lugar, resulta necesario analizar si este tipo de figura jurídica debe inscribirse como Responsable Inscripto en el impuesto. Entendemos que la inscripción en el Régimen Simplificado no merece su análisis por los bajos valores que prevé como

límite.

El segundo párrafo del artículo 4 de la Ley, aplicando la autonomía del Derecho Tributario dispone que *“Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El Poder ejecutivo reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios”*

Observamos que dicho párrafo resulta fulminante ante cualquier argumento que pretenda excluir a los fideicomisos del Impuesto al Valor Agregado por su carácter de sujeto ante lo cual la discusión administrativa y jurisprudencial pasó principalmente por la consideración de onerosidad y lucro de las entregas de los fiduciantes a fiduciarios y la contraprestación que reciben al finalizar la obra.

1.4.2 Análisis de los aportes y transmisión de bienes a beneficiarios o terceros

En la mayor proporción de los casos, el fiduciante entrega un terreno o dinero al fiduciario, es decir, bienes que no conllevan un previo cómputo de crédito fiscal o que no está gravada su transmisión, sin embargo se dan casos de entrega de materiales para las construcción que resulta necesario conocer su tratamiento.

Respecto a la finalización de la obra, el fideicomiso hará entrega de unidades o participación en los resultados al beneficiario quien en la mayoría de casos es fiduciante. Dicha entrega será seguramente diferente al aporte realizado ya que, en lugar de un terreno o determinado monto de dinero, se recibirá un departamento y/o mayor dinero que el aportado originalmente, por lo cual en principio resulta razonable pensar que estamos ante un lucro obtenido. La diferencia entre considerar o no que existió lucro implicará la gravabilidad de la operación.

En el dictamen 17/2002¹⁷, luego replicado en otros dictámenes, tales como el dictamen 8/2004¹⁸ el fisco se ha pronunciado en favor de la no gravabilidad de la transferencia fiduciaria del fiduciante a fiduciario por la inexistencia de onerosidad. No obstante, aclaró que deberá analizarse el “negocio subyacente”.

Si bien dicha opinión se originaba por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, el criterio podía ser aplicado al Impuesto al Valor Agregado ya que sin onerosidad no existe el lucro.

Más tarde, la Dirección de Asesoría Técnica se expidió en una consulta vinculante¹⁹ cambiando el criterio, opinando que corresponde la gravabilidad de los aportes de los fiduciantes en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.

Dicha dirección recurre al por ese entonces al artículo 1139 del Código Civil, hoy artículo N° 967 del Código Civil y Comercial de la Nación que dispone “*Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra. Son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo*”. En base a este artículo interpreta que la transferencia realizada por la fiduciante tiene como contrapartida una contraprestación futura que puede visualizarse en el contrato de fideicomiso donde se dispone los bienes que se le asignarán al finalizar la obra.

Un año más tarde se emiten los dictámenes 16/2006²⁰ y 18/2006²¹, donde la Dirección Técnica repasa el contrato de fideicomiso de la consultante y concluye que por existir cláusulas que prevén intereses compensatorios y punitivo ante incumplimientos de aporte, y la posibilidad de reemplazar al fiduciante, el objeto del fideicomiso es la construcción y comercialización de un inmueble, con la intención de obtener un lucro.

La cuestión de transferencia a “título de confianza” u onerosidad ha generado una situación de incertidumbre que no colabora en el ánimo de emprender proyectos que se

¹⁷ Dictamen DAT - 17/2002 - 28/01/2002

¹⁸ Dictamen DAT - 8/2004 - 21/01/2004

¹⁹ Dictamen 55/2005 - 26/09/2005

²⁰ Dictamen DAT 16/2006 - 18/03/2006

²¹ Dictamen DAT 18/2006 - 18/03/2006

desarrollen bajo la figura del fideicomiso. En lo que respecta sólo al Impuesto al Valor Agregado, la tributación de un 10,5% o 21% sobre el valor del inmueble a transferir puede implicar un costo que no estaba planificado o que implique que el proyecto no sea rentable.

Modificaciones normativas o reglamentaciones más claras solucionarían parcialmente la complejidad de la comprensión del tratamiento impositivo del fideicomiso y se contarían con mejores herramientas para tomar una decisión acerca de cómo llevar a cabo la actividad.

Repasaremos las principales corrientes doctrinarias que se han expedido sobre la materia y que cuentan hasta el día de hoy con posiciones diferentes.

Ramognino²², respecto al dictamen 55/2005, donde el fisco opinó que la realidad económica determinaba que se esperaba una contraprestación y, por lo tanto, existía onerosidad en la operación, entiende que dicha interpretación sólo sería válida en caso que se trate de una “manifiesta venta encubierta” ya que de esta manera en todos los casos que el fiduciante sería también beneficiario habría contraprestación.

Almada y Matich (2007)²³, luego de repasar diferentes opiniones de especialistas, arriban a la conclusión que las transferencias de dominio al fideicomiso no son onerosas ni gratuitas sino que es un paso intermedio, neutro desde el punto de vista impositivo. Respecto a la transmisión de bienes al finalizar el contrato, al entender que se reciben bienes diferentes a los aportados generándose ventajas recíprocas, y que estas son expresiones de rentabilidad y onerosidad, existiría el lucro y, por ende, las adjudicaciones a los beneficiarios se encuentran alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado.

Nuñez Edgardo²⁴ opina que las transmisiones de bienes de fiduciantes a beneficiarios sólo deben interpretarse a como realizadas a título de confianza pero este criterio debe ceder frente al criterio de realidad económica cuando se exteriorice una verdadera enajenación en el sentido fiscal.

²² Ramognino, Rafael - Doctrina Tributaria ERREPAR – Junio 2006

²³ Almada, Lorena y Matich, Cecilia – DTE N° 333 – Diciembre 2007

²⁴ Nuñez, Edgardo - Doctrina Tributaria ERREPAR – Julio 2006

Martín, Julián (2014)²⁵ se inclina a favor de la onerosidad de las transferencias. Opina que es necesario analizar las características del negocio subyacente en el contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre las partes surgidas dentro y fuera del marco contractual. Analiza el artículo 84 de la Ley 24.441 que dispone que las prestaciones financieras de las cesiones de crédito al fideicomiso no se encuentran alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, por lo cual infiere que el resto de transferencias a un fideicomiso se encuentran gravadas, entre ellas, los aportes de los fiduciantes.

También con una opinión coincidente con el fisco se encuentra Chalupowicz, Israel (2006)²⁶:

Las transferencias fiduciarias de bienes, a un sujeto fiscalmente identificado como separado de cada fiduciante ¿son a título gratuito, o no oneroso? ¿es una liberalidad? No. El fiduciante en su activo, sustituye determinado bien, por "algo", que es perfectamente mensurable, teniendo en cuenta que en todos los casos, los precios normales de mercado constituyen un parámetro de medición.

El citado autor entiende que la realización de aportes genera el derecho a una contraprestación para los fiduciantes. Asimismo, descalifica el factor “confianza” debido que este concepto es aplicable a todos los hechos y actos voluntarios de las personas, no limitándose sólo a las participaciones en fideicomisos.

Es importante mencionar que los fiscos provinciales se han expedido sobre la gravabilidad en el Impuesto de Sellos en tales transferencias. La Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires²⁷ ha concluido que las transmisiones al fideicomiso son a título de confianza, quedando excluidas del ámbito del gravamen, sin embargo, quedan alcanzadas las adjudicaciones.

En base a la falta de consenso entre la doctrina y las opiniones del fisco en favor de la gravabilidad de aportes y adjudicaciones, recomendaríamos tomar una postura conservadora desde el punto de vista fiscal cuando para llevar a cabo el proyecto se

²⁵ Martín, Julián - Doctrina Tributaria Errepar – Julio 2014

²⁶ Chalupowicz, Israel - Doctrina Tributaria ERREPAR – Marzo 2006

²⁷ Informe Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires 21/1999

necesita de la participación de terceros ya sea desde un primer o momento o por incumplimientos de algún participante, o cuando participa alguna sociedad dado que se presume que ésta busca obtener algún tipo de rédito.

Ahora bien, entendemos que existen algunos casos en los que el Impuesto al Valor Agregado podría no tener incidencias sobre construcciones llevadas a cabo por un fideicomiso, como lo sería un fideicomiso de garantía, de planificación familiar o de administración cuando sea claro que no hay fin de lucro y se lo documente correctamente. Esto fue compartido por la Dirección Asesoría Técnica en el dictamen 12/2007²⁸.

Lo mencionado en el párrafo anterior también lo sostienen Almada y Matich²⁹:

El caso de un fideicomiso inmobiliario cuyo objeto sea únicamente el de garantizar la construcción de un edificio, al margen de las contingencias de los sujetos involucrados, es decir, que simplemente sea utilizado como garantía para la construcción, no calificaría como sujeto del impuesto al valor agregado, por no desarrollar una actividad gravada por este gravamen.

1.5 Condominios

En primer lugar, el Código Civil y Comercial define al condominio como el derecho real de propiedad sobre una cosa que pertenece en común a varias personas y que corresponde a cada una por una parte indivisa. Las partes de los condóminos se presumen iguales, excepto que la ley o el título dispongan otra proporción.

Es importante tener en cuenta que este tipo de contrato no tiene personalidad jurídica. Su encuadramiento como sujeto del impuesto se encuentra en la ley cuando menciona a “agrupamientos no societarios”. Ahora bien, resulta necesario conocer si la inscripción es en cabeza de dicho agrupamiento o de los participantes.

²⁸ Dictamen DAT 12/2007 – 31/01/2007

²⁹ Almada, Lorena y Matich, Cecilia – DTE N° 333 – Diciembre 2007

Tanto en el Dictamen 1/1982³⁰ como el 47/1983³¹ se analizan diferentes variables de destino de construcciones por consorcios: afectación como casa-habitación, venta por cuenta condómino y venta desde el consorcio.

En el primer supuesto, opina el organismo fiscal que dicha agrupación no posee una personalidad distinta a la de sus componentes sino que se trata de una mancomunidad de bienes -no de una asociación de personas- en la que aquellos participan en calidad de copropietarios, y las adjudicaciones no pueden ser asimiladas a ventas ya que no hay transmisión de dominio alguno.

En el segundo y tercer caso lo interpreta con el mismo sentido ya que la venta hacia un tercero siempre se configura desde cada condómino por ser el titular del derecho sobre el inmueble, y concluye que los mismos pueden computarse los créditos fiscales facturados al condominio (a los efectos prácticos se lo inscribe) cuando éste finaliza a los fines de imputarlos contra los débitos fiscales que se produzcan en la venta al tercero.

En resumen, cuando hay enajenación de inmuebles a terceros, la inscripción del condominio opera por el hecho que resulta dificultoso que los proveedores de materiales y/o contratistas de obras facturen a cada condómino el crédito fiscal correspondiente a su participación. Esta cuestión fue aclarada en el Dictamen 41/1985³² donde dispone que previa asignación de créditos fiscales, el condómino debe inscribirse en el impuesto.

En caso que los participantes del condominio por el plazo de tres años lo destinen a casa-habitación, es aplicable también la no gravabilidad de la venta posterior a dicho plazo, y la obligación a reintegrar los créditos fiscales si se enajena dentro de los diez años de posesión o escritura traslativa de dominio, lo que ocurra primero.

Como se observa, a fin de analizar el tratamiento impositivo de las diferentes alternativas que pueden aparecer en un proyecto, debemos basarnos en jurisprudencia administrativa que promedia los cuarenta años de antigüedad y que no es de alcance general.

Cuestiones como la computabilidad de créditos fiscales pueden ser fácilmente

³⁰ Dictamen DATJ 1/1982 – 08/01/1982

³¹ Dictamen DATJ 43/1983 – 23/09/1983

³² Dictamen DATJ 41/1985 - 03/12/1985

resueltas a través de reglamentaciones mientras que las presunciones ya requieren de tratamiento en el Congreso. Al tratarse de criterios que han sido pacíficamente aceptados, su desarrollo por la inclusión legal no debería generar muchos conflictos.

1.6 Concesiones

En virtud de la relevancia que tienen las obras públicas, resulta importante analizar cómo se vincula el tratamiento de la industria de la construcción cuando se trata de explotar una concesión.

Los dos primeros párrafos del artículo N° 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado le otorgan un tratamiento específico definiendo el hecho imponible, base imponible y su momento de configuración:

“Cuando la contraprestación por hechos imposables previstos en el inciso a) del artículo 3° comprenda una concesión de explotación, la base imponible para la determinación del débito fiscal será la suma de ingresos que perciba el concesionario, ya sea en forma directa o con motivo de la explotación, siendo de aplicación las exclusiones que al concepto de precio neto gravado se instituyen en esta ley.

En el supuesto contemplado en este artículo, el nacimiento del hecho imponible se configurará en el momento de las respectivas percepciones y a los fines de la liquidación del gravamen también resultará computable el crédito fiscal emergente de compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios, vinculadas a la explotación, en la medida en que se opere tal vinculación. Dicho cómputo estará sujeto a las disposiciones que rigen el crédito fiscal”

Observamos que lo considera como obras sobre inmueble ajeno pero restringe el débito fiscal a la percepción de fondos. Este criterio previsto nos parece muy acertado ya que de mantener el nacimiento del hecho imponible con los certificados de obra podría ocasionar perjuicios financieros al concesionario, dado que los ingresos provienen de la explotación posterior.

Cabe destacar que cuando se otorguen aportes del Estado, ya sea nacional,

provincial o municipal, bajo la forma de compensaciones indemnizatorias, subsidios, subvenciones y similares, con la finalidad de reducir el monto de las tarifas o el peaje a cargo de los usuarios, las mismas no se encontrarán comprendidas en los mencionados ingresos de la concesionaria ya que así fue dispuesto por el Decreto 642/97 a los fines de promover el bienestar general según sus considerandos. Los requisitos para tal desgravación se deben cumplir de forma concurrente son:

- Cobro peajes o tarifas por sistema que tenga por objeto la construcción de una obra; su explotación mediante el cobro de tarifas o peaje y la posterior entrega de la misma al concedente al finalizar la concesión.

- La totalidad de los aportes estatales sean realizados con anterioridad a la habilitación de las obras concesionadas a los usuarios.

- Los aportes del Estado Nacional no pueden superar el setenta por ciento del costo total de la obra.

- La duración de la concesión debe ser por un plazo no menor a diez años.

- El destino de los aportes se debe encontrar previsto expresamente en el Acto Administrativo de otorgamiento de la Concesión.

Asimismo, el mismo decreto reglamenta en el segundo párrafo del artículo N^o 3 que dichas compensaciones no implicarán que la empresa concesionaria deba prorratar el crédito fiscal contenido en las compras, locaciones de servicio que requiera para ejecutar la obra por tratarse de ingresos gravados y/o exentos tal como lo dispone el artículo N^o 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Un aspecto común de la Obra Pública es el otorgamiento de anticipos a favor de la concesionaria, los cuales provocarían el nacimiento del hecho imponible previsto en el artículo N^o 2 mencionado anteriormente. Este criterio fue confirmado por el Tribunal Fiscal en el antecedente “Concesionaria Vial Metropolitana”³³ junto a otras cuestiones que el fisco cuestionó a dicha sociedad. La firma sostenía que la percepción de anticipos no provocaba la configuración del hecho imponible hasta que se aprobara la rendición de cuentas o reconocimiento de la inversión. El Tribunal opina que, al no establecerse

³³ Concesionaria Vial Metropolitana – TFN Sala A - 20/09/2004

tal requisito en la norma tributaria, debe tributar el impuesto en dicho momento.

1.7 Leasing

Otra de las modalidades que merece su atención es la locación a través de contratos de leasing, ya que cuando nos encontramos ante un contrato de leasing asimilable a contrato de compraventa la normativa establece que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la transmisión de posesión. Dicha disposición se halla en el último párrafo del inciso e) del artículo N° 5: *“Cuando la realidad económica indique que las operaciones de locación de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de las obras a que se refiere este inciso, el hecho imponible se considerará perfeccionado en el momento en que se otorgue la tenencia del inmueble, debiendo entenderse, a los efectos previstos en el artículo 10, que el precio de la locación integra el de la transferencia del bien”*

Ahora bien, el problema de este tipo de contratos está en el precio del inmueble y la relación con la opción de compra que podría ser incierta al momento de otorgar la tenencia

Repasamos primero qué se entiende como contrato asimilable a compra venta. Se reglamenta a través del Decreto 1038/2000 al disponer que *“Cuando en los contratos de leasing considerados en el artículo 4° de este decreto, el precio fijado para la opción de compra sea inferior al costo computable atribuible al bien en el momento en que se ejerza dicha opción, establecido de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 58; 59 ó 60, según corresponda, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la operación se tratará, respecto de ambas partes, como una venta financiada —situación ésta que deberá ser comunicada fehacientemente al tomador, dejándose constancia en el respectivo contrato que a los efectos impositivos dicha operación se asimila a una compraventa—, constituyendo en estos casos el precio de la transacción el recupero del capital contenido en los cánones previstos en el contrato y en la opción de compra, debiendo considerarse cumplidas a tales efectos las previsiones del artículo 3° de la citada ley del tributo, con el otorgamiento de la tenencia del bien”*

Dicha disposición hace referencia a que cuando las operaciones asimilables a locación fijan una opción de venta cuyo valor es menor al valor residual impositivo del bien según normas del Impuesto a las Ganancias, se entiende que estamos en presencia de una operación de compra venta.

En dicho caso, el hecho imponible se perfecciona sobre la suma de los cánones más la opción de compra.

En virtud de las largas duraciones de plazos de contratos, cláusulas de actualización y la actualización de costos computables con vigencia a partir de la Ley N° 27.430 resulta sumamente difícil realizar tal estimación. Entendemos que una solución a esta problemática sería no considerar tales actualizaciones, contar con un informe sobre depreciación del inmueble y realizar los cálculos pertinentes al momento de realizar la concertación plasmándolo en el contrato a fin de documentar las consideraciones realizadas para optar por el criterio correcto.

Cabe destacar que no hay disposición que establezca qué sucede en los casos que no se ejecute la opción de compra y se haya tratado la operación como compra venta para el impuesto.

1.8 Base imponible del impuesto

En el caso de obra sobre inmueble ajeno, no se presentan muchas dificultades para establecer la base imponible ya que la misma estará conformada por el servicio de construcción prestado.

Ahora bien, para el caso de obras realizadas sobre inmueble propio, se dispone en el artículo 10 que la base imponible será la proporción que, del convenido de las partes, corresponda a la obra sobre el total de la venta. La proporción del valor de la obra en el precio no puede ser inferior a la proporción establecida en el avalúo fiscal o, en su defecto, los costos incurridos -determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias- sobre el valor del inmueble.

También es habitual en la actividad de construcción la “venta en pozo”, es decir, se

enajena el inmueble cuando la obra del mismo no comenzó. En la práctica estos casos se instrumentan con boletos de compraventa sin posesión, por lo que estamos frente a obra sobre inmueble propio, dado que no se perfecciona la entrega del terreno, sino que se vende y entrega la obra construida al finalizar. Si bien no es la generalidad de los casos, existen ciertos negocios que se consideran obras sobre inmuebles de terceros por instrumentarse por un lado la venta del terreno a un condominio y, por otro, la construcción de obra sobre inmueble ajeno.

Tal como lo hemos comentado para el caso de las señas que congelen precio, las mismas deben gravarse en la proporción atribuible a la obra, surgiendo el inconveniente de desconocimiento de la valuación final. En el antecedente “Humberto Primo Construcciones”³⁴, el vocal Brodsky opinó que fue correcto el proceder de la compañía de gravar en un principio el 95% del valor de las cuotas ante el desconocimiento del avalúo fiscal que finalmente fue del 99,25%

1.8.1 Intereses

En el artículo 10, párrafo siguiente al cual dispone cómo se calcula la base imponible en obras sobre inmueble propio, se establece que al pactarse explícitamente intereses y/o actualizaciones, las mismas no forman parte del precio neto gravado excepto que los mismos están vinculado a anticipos cuyo pago se realiza antes de la extensión de escritura u otorgamiento de la posesión, los mismos formarán parte del precio de la venta.

Esta consideración especial no implica que aquellos intereses abonados con posterioridad al perfeccionamiento del hecho imponible no se encuentren gravados sino que se tratarán como un hecho imponible autónomo.

1.9 Alícuotas

³⁴ Humberto Primo Construcciones – TFN Sala D - 06/07/1999

Se dispone la reducción de la alícuota en un 50% para las obras sobre inmueble propio y ajeno cuando su destino sea el de vivienda.

A los fines de aclarar qué se entiende por vivienda y el alcance de conceptos a la alícuota del 10,5%, el Decreto 1230/96 dispuso que se entiende que las obras están destinadas a viviendas cuando por las características de la construcción pueda considerarse que fueron concebidas para tal fin y que las cocheras y bauleras se encuentran alcanzadas por el beneficio si son complementarias y se venden en forma conjunta.

También dispone que no se encuentran comprendidas en la tasa diferencial las restantes construcciones que puedan integrar un edificio destinado a vivienda como locales, oficinas o cocheras que no reúnan los requisitos del punto anterior, como así tampoco cuando los referidos trabajos consistan en la realización de obras de infraestructura complementarias de barrios destinados a vivienda, ya sea que estén directamente afectadas a las mismas, como las redes cloacales, eléctricas, de provisión de agua corriente y la pavimentación de calles, o cubran necesidades sociales como en el caso de escuelas, puestos policiales, salas de primeros auxilios, centros comerciales y cualquier otra realizada con fines de urbanización.

En virtud de que la normativa expuesta anteriormente no discrimina la calidad del sujeto comprador de la vivienda, se consultó en el Dictamen 13/1998³⁵ a qué alícuota corresponde tributar la venta de viviendas a un responsable inscripto. Se concluye que se debe analizar si fue concebida para vivienda con independencia de la situación fiscal del comprador.

Otro tema que trata el artículo del mencionado Decreto, es la incorporación de bienes de propia producción estableciendo que no se encuentra alcanzada por la reducción de alícuota. Hay ciertas actividades que necesariamente son parte de la construcción pero que podrían entenderse como de propia producción, como hormigón armado, provisión de materiales de albañilería y revestimientos, etc.

En el Dictamen 124/1996³⁶ se aclararon algunas situaciones comentadas.

³⁵ Dictamen DAT 13/1998 - 09/03/1998.

³⁶ Dictamen DAT 124/1996 - 09/12/1996.

Transcribimos la opinión del fisco:

“1. Hormigón armado. La provisión de materiales conjuntamente con la mano de obra para la ejecución completa de la estructura del edificio encuadra en el artículo 3º inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto gozan de la reducción de la alícuota establecida por el Decreto N° 324/96.

Albañilería. La provisión de materiales gruesos conjuntamente con la mano de obra encuadra en el artículo 3º inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, alcanzándole la reducción de la alícuota mencionada. Por el contrario, la adquisición de materiales de terminación tales como pisos, revestimientos, etc., no gozan de la misma, por cuanto constituyen hechos impositivos distintos a los del artículo 3º incisos a) y b), dado que se trata de ventas de cosas muebles encuadradas en el artículo 1º inciso a) de la Ley que rige el gravamen.

Instalación eléctrica. El precio de la contratación de mano de obra para efectuar la instalación eléctrica del edificio encuadra en el artículo 3º inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto goza de la reducción de la alícuota establecida por el Decreto N° 324/96, no así la adquisición de materiales pues al igual que lo indicado en el punto precedente es un hecho imponible distinto a los del artículo 3º incisos a) y b), correspondiendo gravarla con la tasa general por constituir venta de cosa mueble.

Instalación sanitaria y de gas. La provisión de materiales gruesos conjuntamente con la mano de obra encuadra en el artículo 3º inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto gozan de la reducción de la alícuota establecida por el Decreto N° 324/96. En el caso de la adquisición de artefactos y griferías por parte de la sociedad civil cabe lo señalado en cuanto al tratamiento aplicable a la venta de cosas muebles, por lo que esa operatoria se halla sujeta a la tasa del 21 %.

Carpintería metálica y de madera. La contratación conjunta de material y mano de obra, con la correspondiente colocación y ajuste en obra se halla encuadrada en el artículo 3º inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, gozando con tal motivo de la reducción que nos ocupa.”

También se han consultado otras situaciones como provisión de hormigón

elaborado³⁷, suministro de hierro³⁸, venta de aberturas³⁹ donde el fisco ha considerado que corresponde la alícuota del 21%

En otro dictamen⁴⁰ interesante, se consulta si la construcción de un hotel residencial está alcanzada a la alícuota del 10,5%. El fisco concluye que el beneficio está dirigido a la construcción de viviendas en su acepción tradicional y corriente por lo cual corresponde la alícuota del 21%. En el mismo sentido opinó para el caso de viviendas de grupos religiosos⁴¹

1.10 Exenciones

Debido al poco éxito del “Programa de vivienda social” instaurado por la Ley 27.467 y la discontinuidad del programa “FONAVI”, no analizaremos los mismos en este trabajo.

1.10.1 Ley Boca Juniors

Una de las exenciones vigentes en la actualidad resulta de la aplicación de la Ley 16.774, más conocida como la “Ley Boca Juniors” ya que el motivo de su dictado provenía de la construcción de la Ciudad Deportiva de dicho club.

La exención consiste en la no aplicación del IVA al proveedor de materiales o prestador de servicios de una entidad deportiva siempre y cuando el destino de dichos bienes y servicios sea la construcción de estadios o instalaciones deportivas. Es importante recalcar que el prestatario debe ser una entidad reconocida por AFIP como deportiva, con certificado de exención del Impuesto a las Ganancias vigente.

AFIP ha emitido algunos dictámenes con relación a este tema donde destacamos la negativa del beneficio en un caso⁴² de importación de motores para lanchas ya que no

³⁷ Dictamen DAT 53/2001 - 31/07/2001

³⁸ Dictamen DAT 06/2006 - 19/01/2006

³⁹ Dictamen DAT 24/1997 - 05/05/1997

⁴⁰ Dictamen DAT 14/2000 - 14/03/2000

⁴¹ Dictamen DAT 53/2003 - 31/07/2003

⁴² Dictamen (DAT) 40/01 - 31/05/2001

se trataba de obras de construcción ni refacción ni ampliación de estadios o instalaciones deportivas; y también el Dictamen (DAT) 39/09⁴³ donde el fisco opinó que no se encuentran amparadas las obras en vestuarios del personal o pavimentación de playas de maniobras del sector de galpones.

1.10.2 Intereses de préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación

Si bien la situación actual del país no permite que la oferta de préstamos para adquirir una vivienda sea elevada, entendemos que resulta importante mencionar que la Ley de IVA en el punto 16.8 del inciso h) del artículo 7 exime a los intereses de los préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación, cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue.

Se establecen a través de la Resolución General (AFIP) 680/99 ciertas limitaciones como que el préstamo puede exceder hasta 10% del importe de la inversión y ciertos requisitos formales para el prestador y tomador del préstamo a cumplir para gozar del beneficio.

⁴³ Dictamen (DAT) 39/09 – 22/07/2009

2 Impuesto a las Ganancias

2.1 Introducción

El Impuesto a las Ganancias se encuentra vigente desde la Ley 20.628 del día 27/12/1973, sin embargo, anteriormente era llamado Impuesto a las Rentas, el cual surgió en 1932.

Se trata de un impuesto directo cuyos sujetos pasivos son personas humanas, sucesiones indivisas y personas de existencia ideal.

Argentina aplica el criterio de renta mundial, es decir, grava las ganancias de residentes del país por sus rentas obtenidas allí y las ganancias logradas por los mismos en el exterior. En este tipo de actividad no quedan dudas que la renta que se genere, será de fuente argentina.

Destacamos la importancia del tributo en cuanto a corresponderse al segundo de mayor recaudación en el país.

2.2 Hecho imponible

2.2.1 Personas humanas o sucesiones indivisas

2.2.1.1 Loteos con fines de urbanización y régimen de propiedad horizontal

El hecho imponible para las personas humanas o sucesiones indivisas se encuentra definido en el inciso 1 del artículo N° 2 de la Ley: “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: *“los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”*”

Observamos que la normativa establece la permanencia de la fuente para configurarse el hecho imponible, situación que no se produce ante una venta de inmuebles, sin embargo, antes de enumerar los incisos, el artículo dispone “sin perjuicio

de lo dispuesto especialmente en cada categoría”, por lo que queda abierto el alcance de la definición de ganancia a otras situaciones dispuestas en los articulados de las categorías, tal como sucede con el loteo con fines de urbanización y la enajenación bajo el régimen de propiedad horizontal, los que se encuentran gravados por tercer categoría según el inciso f) del artículo 53 al disponer que *“Constituyen ganancias de la tercera categoría: (...) f) Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado código”*

Es decir que nos encontramos en materia de construcción con una de las excepciones a la permanencia de la fuente productora de ganancias.

Dichas ganancias se someten a la tributación por escala del artículo 94 de la Ley pudiendo alcanzar estas la alícuota del 35% luego de computar las deducciones generales y personales.

Asimismo, el artículo N° 181 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias restringe el alcance del concepto “loteo con fines de urbanización” a que se deben cumplir uno o ambos de los requisitos que se exponen a continuación:

“a) Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a cincuenta (50).

b) Que en el término de dos (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen —en forma parcial o global— más de cincuenta (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.”

Agrega para el requisito del inciso b) que *“En los casos en que esta condición —venta de más de cincuenta (50) lotes— se verifique en más de un (1) período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen dejado de oblar con más la actualización que establece la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan,*

dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique. Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, estarán también alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.”

Por otra parte, observamos que agrega un último párrafo que carece de sentido ya que los sujetos empresa siempre tributan por teoría del balance:

“Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2° de la ley, estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente”

2.2.1.2 Empresas unipersonales

Se encuentran alcanzadas las ganancias derivadas de empresas unipersonales en el país según el inciso 2) del artículo N° 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (T.O. 2019), no rigiendo la teoría de la fuente sino la teoría del balance pese a no estar, en algunos casos, obligadas a practicar balances comerciales.

Bajo este tratamiento encuadrarían aquellas personas humanas habitualistas en la construcción y venta de inmuebles. Respecto al resto de empresas unipersonales, Lorenzo y Cavalli (2006)⁴⁴ opinan:

La actividad empresaria es desarrollada por la "empresa unipersonal", sujeto diferenciado de la persona física titular de aquélla, que no es propietario (desde un punto de vista jurídicamente estricto) del inmueble. En consecuencia, el resultado de la enajenación no será atribuible al "sujeto empresa", sino a la persona física titular, quedando fuera del objeto del a las por no constituir rédito según la teoría de la fuente.

Al igual que las ganancias comentadas en el punto anterior, estas también tributan por escala progresiva.

⁴⁴ Lorenzo, Armando y Cavalli, César - Doctrina Tributaria ERREPAR – Mayo 2006

2.2.1.3 Compra venta de inmuebles por sujetos no habitualistas

La reforma tributaria dispuesta a través de la Ley N° 27.430 agregó un inciso, transcripto a continuación, a fin de gravar en el Impuesto a las Ganancias la venta de inmuebles en general:

“5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga”

La gravabilidad del hecho imponible se dará siempre y cuando el inmueble haya sido adquirido con posterioridad al 01/01/2018 ya que, para aquellos adquiridos antes de dicha fecha, rige el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles según prevé el inciso a) del artículo 86 de la Ley 27.430.

Es importante destacar que el mencionado inciso aclara que si el bien es recibido por herencia, legado o donación, para que se configure el hecho imponible, el causante o donante debió haberlo adquirido a partir de la fecha indicada.

A los efectos de determinar el impuesto, el artículo 99 dispone una alícuota del 15% sobre la ganancia bruta *“...a) Deduciendo del precio de enajenación o transferencia el costo de adquisición, actualizado mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del artículo 93, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación o transferencia...”*

Con buen criterio se admite la actualización del costo computable ya que en contextos inflacionarios como los actuales, y considerando que estamos hablando de bienes de muy baja rotación que en general se encuentran protegidos por el aumento de precios por tener una moneda extranjera como funcional, el impuesto se tornaría confiscatorio en el corto plazo.

Asimismo, el último párrafo de dicho inciso admite computar gastos de comisión, honorarios, tasas, etc. relacionadas a la operación.

También se prevén otras cuestiones como, por un lado, que el bien se haya afectado a la actividad del contribuyente, por lo cual al costo computable se le restarán

las amortizaciones impositivas y, por otro lado, que el precio de la operación se cobre a plazo, en la que será admisible la aplicación del “devengado exigible” dispuesta en los artículos 24 y 65 de la Ley y Decreto Reglamentario, respectivamente.

2.2.1.4 Venta de inmuebles recibidos como cancelación de créditos

El artículo 185 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias dispone que se encuentran gravadas los beneficios que se obtengan por la enajenación de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 82 de la ley cuando no hayan transcurrido más de dos años entre ambos momentos.

Dicho artículo, a los efectos de destacar que no hay violación del principio de legalidad, aclara que se trata de una ganancia indirecta del apartado 1 del artículo 2 de la Ley, es decir, de un beneficio susceptible de periodicidad.

2.2.2 Tratamiento para personas jurídicas

A diferencia del tratamiento en personas humanas o sucesiones indivisas, en este punto no deberíamos analizar si las ventas se encuentran gravadas o no gravadas ya que por teoría del balance se encuentran alcanzados todos los ingresos, sin embargo, ciertas estructuras carecen de personalidad jurídica y/o existe un criterio particular de imputación, que puede recaer en cabeza de la estructura jurídica o del participante.

Asimismo, la normativa prevé exenciones en diferentes tipos de personas jurídicas que se dedican principalmente a la actividad de construcción

2.2.2.1 Fideicomisos

Comenzaremos por la principal estructura jurídica elegida por aquellos que decidan realizar una construcción afectando y separando una porción patrimonial para destinarla

a otro uso o recibir un inmueble.

En primer lugar, los fideicomisos sujetos del impuesto son aquellos incluidos en el inciso c) del artículo 53, es decir, aquellos constituidos conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación que el fiduciante no posea la calidad de beneficiario. Asimismo, sí serán sujetos del impuesto los fideicomisos financieros o los fideicomisos cuando el fiduciante-beneficiario es un sujeto del exterior aunque el fiduciante sea beneficiario.

Ahora bien, el tratamiento general para los casos que el beneficiario no sea sujeto del exterior y tenga la calidad de fiduciante, es que el fiduciario deberá atribuirle los resultados del fideicomiso obtenidos, según la proporción que le corresponde, en el período fiscal a fin de adicionarlos a sus propios resultados impositivos y tributar sobre el conjunto de ellos. Dicho tratamiento era la única alternativa hasta la sanción de la Ley 27.430, la cual permitió que el fiduciante opte por tributar en cabeza del fideicomiso como una persona jurídica distinta.

Ya hemos analizado para el Impuesto al Valor Agregado los diferentes dictámenes, antecedentes y doctrina relacionada a la onerosidad de los aportes y la persecución de lucro con la obra, por lo cual aplicaremos las interpretaciones brindadas allí pero según la normativa del Impuesto a las Ganancias

El primer hecho imponible podría configurarse al momento de efectuar los aportes al fideicomiso, cuando los mismos sean en especie, dónde el interrogante es la valuación de los mismos ya que no hay una venta en la que se fije precio, lo que podría asimilarse a una permuta.

Ramognino, Rafael (2006)⁴⁵ opina respecto a los aportes al fideicomiso:

Si se considerase que la transferencia de los bienes al fideicomiso es onerosa, el valor de incorporación sería mensurable a través del valor de la contraprestación ya que ésta determinaría el valor de mercado. Pero, si concluimos que la transmisión de los bienes es no onerosa, entonces no hay contraprestación. Conforme con lo analizado precedentemente, es razonable concluir que, el "precio

⁴⁵ Ramognino, Rafael - Doctrina Tributaria ERREPAR – Junio 2006

de la transferencia" al fideicomiso será el costo que el bien transmitido tenía para el fiduciante.

Para ello el Decreto Reglamentario dispone en el artículo 71 *“cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etcétera) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación”*

El artículo transcrito en el párrafo anterior también será aplicable al momento de la adjudicación de bienes a los beneficiarios cuando estos no tengan el carácter de fiduciantes. Ahora bien, si el fiduciante efectuó aportes que se compensarán en bienes construidos, debería recibir el mismo valor, desestimando el valor de plaza.

Ramognino, Rafael (2006)⁴⁶ afirma:

Esta norma reglamentaria ¿sería aplicable para el caso de fiduciante-beneficiario? Nos inclinamos por pensar que no. Si sostuvimos que no hubo una transferencia a título oneroso ni gratuita por la transmisión del dominio en fiducia, en el momento en que se restituye el bien, el valor de transferencia será el costo incurrido. Esta interpretación nos conduce a concluir que, por el patrimonio que "entra y sale" del fideicomiso al fiduciante beneficiario no debe reflejarse una diferencia de valor, ya que no ha trascendido a un tercero.

La Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social se expidió en el Dictamen 8/2010⁴⁷ opinando que corresponde que la valuación del inmueble sea el costo del terreno y de su construcción, con lo cual, en caso de adjudicarse a fiduciantes según los valores aportados, no existiría una ganancia para el fideicomiso. La ganancia podría resultar cuando los beneficiarios vendan el inmueble a un precio superior a los aportes realizados.

Ahora bien, cuando intervengan beneficiarios no fiduciantes, el fideicomiso deberá valuar las adjudicaciones a ellos por el valor de plaza dispuesto en el artículo 71 de la reglamentación, por lo cual se generará una utilidad que deberá ser gravada en cabeza

⁴⁶ Ramognino, Rafael - Doctrina Tributaria ERREPAR – Junio 2006

⁴⁷ Dictamen DIALIR 8/2010 - 07/09/2010

del fiduciante, o del fideicomiso de ejercer la opción prevista en el punto 8 del artículo 73 de la Ley.

2.2.2.2 Sociedad civil

En el Dictamen 88/2001⁴⁸ se consulta el tratamiento de la construcción de un edificio por parte de una Sociedad Civil, bajo el régimen de propiedad horizontal, cuyas unidades serán destinadas a sus socios como vivienda familiar y a la empresa propietaria del terreno.

La Dirección de Asesoría Legal concluye que las adjudicaciones a los socios no se encuentran alcanzadas por las previsiones de la Ley del Impuesto a las Ganancias

2.2.2.3 Consorcios de construcción

Tal como se expone en el Dictamen 1/1982⁴⁹, en el consorcio no hay una personalidad jurídica diferente a quienes lo integran, es por ello que cada participante imputará la renta obtenida en cabeza propia.

Si bien el Código Civil lo considera una persona jurídica, la Ley del Impuesto a las Ganancias no ha adoptado a dicha figura como sujeto.

2.2.2.4 Sociedades comerciales

Aquí queda claro que la utilidad que se genere se encontrará gravada a la alícuota prevista en el artículo 73 de la Ley.

Como particularidad podemos destacar que dichas sociedades, en la medida que se cumplan con las condiciones dispuestas por el último párrafo del artículo 106, aplicarán el ajuste por inflación impositivo donde sólo se expondrán a la inflación aquellos

⁴⁸ Dictamen DAL 88/2001 - 09/10/2001

⁴⁹ Dictamen DATJ 1/82 – 08/01/1982

inmuebles que tengan el carácter de bienes de cambio, no así los afectados como bienes de uso. Estos últimos, sólo quedarán expuestos a la inflación en caso que hayan sido enajenados durante el período fiscal.

2.2.3 Beneficiarios del exterior

En virtud de la aplicación de la teoría de la fuente, aquellos sujetos no residentes tributarán por las rentas obtenidas en el país y la forma de realizarlo será a través de retenciones con carácter de pago único y definitivo.

Para personas jurídicas, la alícuota a retener es del 35%, la cual se aplicará sobre una base presunta del 50% dispuesta por el inciso h) del artículo 104 de la Ley.

También dispone este artículo que existe la opción de tributar sobre el beneficio real de la operación, el cual surge de deducir del valor de venta, el costo del bien valuado según las normas impositivas y aquellos gastos atribuibles a la venta.

Respecto a las personas humanas y sucesiones indivisas del exterior, el artículo 258 del Decreto Reglamentario dispone que las transferencias de inmuebles realizadas por tales sujetos se encuentran alcanzadas por las disposiciones del artículo 99 de la Ley. Recordamos que dicho artículo establece la tributación del 15% sobre la diferencia entre el precio de enajenación menos el costo actualizado y gastos de venta. Cabe destacar que esta disposición es para inmuebles adquiridos a partir del 1 de enero de 2018. Para aquellos cuyo ingreso al patrimonio se configuró antes de tal fecha, continúa siendo aplicable el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.

Para el caso de locación de inmuebles, la alícuota a retener del 35% se aplica sobre una base presunta que equivale al 60% de la suma pagada ya sea que el beneficiario es una persona jurídica, persona humana o sucesión indivisa.

2.3 Base imponible del impuesto

Para el caso de bienes de cambio en los sujetos de la tercera categoría, se dispone

en el inciso a) del artículo 59 de la Ley que la valuación de los inmuebles adquiridos está conformada por el valor de adquisición y costos necesarios para efectuar la operación mientras que, para los inmuebles construidos u obras en construcción, está conformada por el costo de adquisición del terreno más los costos incurridos en la construcción.

Los costos deberían actualizarse por los índices de inflación hasta fecha de cierre de ejercicio, sin embargo, como la normativa dispone que dichos índices son los mencionados en el artículo 93, el cual remite al artículo 39 de la Ley 24.073 que suspendió la evolución de los índices de inflación desde marzo de 1992.

Para el caso de los loteos, se trata particularmente en el artículo 153 del Decreto Reglamentario que en el costo de inmuebles fraccionados se incluya también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que deban reservarse para usos públicos como calles, espacios verdes, etc. Dichas superficies se asignarán proporcionalmente al total de lotes que surja del fraccionamiento.

2.3.1 Venta de inmuebles afectados como bienes de uso

Cuando el bien enajenado no posea el carácter de bien de cambio, la valuación no será la comentada en el artículo 59 sino que será aplicable el artículo 63 el cual prevé que, además de detraerse las amortizaciones sufridas en los períodos en los cuales fue afectado, será pasible de la actualización por índices de inflación del segundo párrafo del artículo 93 siempre que la adquisición de los mismos haya sido a partir del primer ejercicio iniciado desde enero de 2018.

2.4 Imputación de las ganancias

El artículo 77 de la Ley prevé un mecanismo especial de imputación de ganancias para las empresas de construcción respecto a aquellas ventas que el beneficio a obtener se configure en más de un período fiscal, cuestión que sucede en la normalidad de casos en este tipo de actividad. En virtud de la magnitud de los índices de inflación con los cuales convivimos en los últimos años, la importancia del diferimiento de las ganancias

resulta fundamental en el tratamiento impositivo a otorgar.

2.4.1 Criterio asimilable a lo “percibido”

Se dispone en el inciso a) del mencionado artículo:

“a) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra.

Dicho coeficiente podrá ser modificado —para la parte correspondiente a ejercicios aún no declarados— en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar.

Los porcentajes a que se ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS”

Este es el mecanismo más utilizado por las compañías que desarrollan la actividad de construcción ya que por un lado se cuenta con liquidez para hacer frente al pago del impuesto y, por otro lado, existiría también un “devengamiento de la ganancia” ya que compartimos la opinión de Jalfin, Jorge (2014)⁵⁰ respecto a los importes cobrados:

Entendemos que los mismos se refieren a importes percibidos por trabajos efectivamente realizados. Ello excluye los anticipos que reciben las empresas habitualmente con destino a acopio de materiales u otros conceptos, cuyos importes se deducen de los certificados de avance de obra conforme su utilización efectiva.

Dicho criterio fue admitido en la causa “Muñoz, Jorge”⁵¹ donde el contribuyente había percibido el total de la obra sin haberla finalizado.

La complejidad del método proviene por la estimación del costo total de la obra, sobre todo, como decíamos anteriormente, por la evolución de los precios de materiales que suelen estar relacionados al valor de la moneda extranjera “billete”. Si bien al finalizar la obra se realiza un ajuste final para liquidar el impuesto con los importes finales, debería

⁵⁰ Jorge Jalfin – Consultor tributario ERREPAR – Agosto 2014

⁵¹ Muñoz, Jorge – Tribunal Fiscal de la Nación - 05/08/1965

modificarse el porcentaje estimado mientras avanza la construcción. Lorenzo, Edelstein y Calcagno (1998)⁵² opinan que la determinación del porcentaje de utilidad bruta se debería realizar en función de los importes en moneda extranjera ya que son más representativos y reflejan mejor la utilidad real del negocio.

Otro caso que puede suceder es la percepción de unidades en lugar de dinero, lo que postergaría el pago del impuesto al momento de la posesión de dichas unidades

2.4.2 Criterio asimilable a lo “devengado”

Lo establece el inciso b):

“b) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos”

Este inciso claramente indica que se deberá tributar el impuesto según las etapas de la construcción independientemente de la percepción de fondos, es decir, puramente lo devengado.

2.4.3 Método alternativo

Cuando no fuera posible imputar la ganancia mediante los dos métodos descritos anteriormente, puede declararse la ganancia bruta estimada según la “parte construida”. Es decir, en lugar de gravarse el percibido según el avance de obra, se grava la utilidad estimada. Se diferencia con el inciso b) en cuanto a que el mismo se grava la utilidad total de la obra mediante el devengamiento.

Lorenzo et al (1998) afirma que resulta razonable entender por parte construida a la parte del precio a cobrar por los trabajos realizados en el ejercicio.

⁵² Lorenzo, Edelstein y Calcagno - Doctrina Tributaria ERREPAR – Julio 1998

2.4.4 Obra que afecten dos períodos fiscales

Si las obras tienen una duración que abarcan dos períodos fiscales pero la realización de las mismas no excede al año, la ley prevé que todo el resultado se grave en el segundo.

También podrán ser gravadas aquellas obras que por motivos justificados como huelgas o falta de material, se excedieron del plazo de un año. En este caso se necesita autorización de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2.5 Ajuste por inflación impositivo

En virtud a que en el año 2017 la estimación de evolución de índices de precios para períodos siguientes se encontraba a la baja, y se observan múltiples sentencias judiciales que asistían la razón a los contribuyentes cuando estos sostenían que la no aplicabilidad del ajuste por inflación impositivo configuraba una situación de confiscatoriedad, se decide la reimplantación de la actualización de costos computables y de amortizaciones a través de la Ley 27.430 para aquellos bienes adquiridos desde ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018. Asimismo, se preveía que de configurarse una inflación de precios mayoristas superior al 33% anual, se volvía también aplicable el Título VI -ajuste estático y dinámico-

Debido a que la inflación durante el 2018 incrementaba progresivamente y ya era un hecho que iba a resultar aplicable el Título VI bajo esas condiciones, se modifica el requisito de porcentaje de inflación (de 33% a 55%) y su forma de computarla, pasando de índice de precios mayoristas al índice de precios al consumidor. A pesar de estos cambios, desde cierres de ejercicio abril, mayo y junio de 2019 se incorporó el mencionado ajuste, el cual fue en tercios luego de otra modificación realizada a la ley. A fin de 2019 vuelve a modificarse la norma, difiriendo su imputación en sextos.

Al día de hoy, el cálculo del Título VI no se difiere, excepto que del mismo resulte una ganancia y que se realicen inversiones mayores a \$30.000.000.000 en cada uno de los dos ejercicios siguientes. Este diferimiento es un beneficio para la Sociedades que

tengan capacidad y necesidad de inversión muy importante, como lo son las petroleras.

En las múltiples modificaciones de la Ley hay ciertos conceptos que no sufrieron implicancias, como la actualización de quebrantos impositivos -aunque cierta parte de la doctrina entiende que es posible actualizarlos en base a la normativa vigente-

Otro de los puntos no tratados en las modificaciones es la actualización de bienes de cambio, el cual nos compete para inmuebles que tengan este carácter. Existe una particularidad para aquellos casos donde existan inmuebles que no se venden en el ejercicio: generan pérdida por inflación a través del ajuste estático, la cual no tiene ganancia como contrapartida en el mecanismo de ajuste por inflación dado que el artículo 59 de la Ley dispone que su actualización se realiza según los índices del artículo 93. Dicho artículo deriva la actualización de los bienes de cambio a la Ley N° 24.073, la cual suspende los índices desde abril de 1992.

¿Cuál es el fundamento por el cual se genera esta particularidad? Entendemos que el Gobierno estimaba que nunca iba a resultar aplicable el Título VI, por lo cual, generar una ganancia por inflación del artículo 59 no iba a tener su contrapartida de pérdida por inflación que la neutralice, generando un evidente perjuicio a las Sociedades en los ejercicios en donde no haya ventas del stock inicial. Sin perjuicio de ello, cabe aclarar que cuando los inmuebles que se han mantenido en más de un período sean enajenados, se producirá un mayor resultado impositivo producto del mayor valor de venta (por la inflación o devaluación) sin su actualización de costo. Este diferimiento del impuesto a tributar es financieramente beneficioso -excepto en situación de quebrantos o de acumulación de saldos a favor de libre disponibilidad- a pesar de que no hubo intención expresa del legislador que así lo sea.

Un aspecto relevante para las empresas constructoras, en lo que se refiere al ajuste por inflación impositivo, es la actualización de señas o anticipos de clientes que congelan precio dispuesta por el inciso e) del artículo 107 de la Ley del impuesto. Este tema fue abordado por Gómez, Gustavo⁵³ en una reciente publicación, en la cual estamos de acuerdo con sus conclusiones. Destaca la situación de empresas constructoras que

⁵³ Gómez, Gustavo - Doctrina Tributaria ERREPAR – Septiembre 2023

realizan obra pública en la que la modalidad de recibir anticipos que congelan una porción de la obra total es muy usual. En estos casos, corresponde que la actualización de tales anticipos desde su fecha de percepción hasta la del mes de cierre de ejercicio se deduzca del resultado impositivo en el ejercicio y que, en el ajuste por inflación impositivo - estático- del ejercicio siguiente, se incorpore tal actualización como pasivo computable.

La razonabilidad de este tratamiento se basa en que la seña recibida se encuentra expuesta a la inflación al percibirse, y es por ello resulta necesario que el mecanismo de ajuste por inflación impositivo la neutralice.

Merece la pena mencionar repasar el tratamiento en el mecanismo de ajuste por inflación de las construcciones cuando estas se consideran como bienes de uso o con destino a alquiler.

Por un lado, en el ajuste por inflación estático no corresponde su computabilidad ya que estos bienes se encuentran “protegidos” de la inflación. Respecto al ajuste por inflación dinámico, corresponde que generen una ganancia por inflación desde su fecha de compra o inversión hasta la fecha del cierre de ejercicio. La lógica de ello es que activos que están expuestos a inflación pasan a estar protegidos durante el ejercicio o se contraen deudas que generan deducciones de diferencias de cambio o intereses por valores nominales que necesitan ser corregidas.

Por otro lado, como decíamos al comienzo de este punto, se permite la actualización de amortizaciones o costos computables de bienes de uso adquiridos desde ejercicios comenzados el 1 de enero de 2018. Los bienes adquiridos con anterioridad a esa fecha, por los cuales no se haya hecho uso de la opción del Revalúo Impositivo dispuesto por Capítulo I del Título X de la Ley 27.430, sólo pueden computar amortizaciones o deducir su costo a valores históricos según la normativa vigente. Hay casos de jurisprudencia de la Corte Suprema de la Justicia de la Nación⁵⁴ que avalaron que, en situaciones de confiscatoriedad, es admisible su actualización.

Con la creciente y constante inflación que sufrimos no debería tener que analizarse si la tasa efectiva del impuesto (impuesto determinado en base a normas vigentes en

⁵⁴ Telefónica de Argentina SA – CSJN – 25/10/2022

base al resultado impositivo con aplicación integral de los mecanismos de ajuste por inflación) es superior a la del fallo Candy⁵⁵ o a cierto mínimo de tasa efectiva que entienda razonable para un juez sino que debería surgir de la propia norma ya que no hay justificación técnica para restringir las actualizaciones de bienes anteriores a ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2018. Los costos judiciales, la carga administrativa de llevar a cabo una fiscalización y las restricciones en percibir devoluciones de saldos con causas judiciales abiertas limitan el acceso de los contribuyentes a la aplicación del ajuste integral, funcionando como extorsión para el organismo fiscal.

⁵⁵ Candy SA -CSJN – 03/07/2009

Bibliografía

Balán Osvaldo (2015). Aspectos destacables de trabajos sobre inmueble ajeno en el IVA. La Ley Checkpoint

Diez, Humberto. Impuesto al Valor Agregado. Errepar. 1997, Pág. 139

Almada, Lorena y Matich, Cecilia – DTE N° 333 – Diciembre 2007

Núñez, Edgardo - Doctrina Tributaria ERREPAR – Julio 2006

Martín, Julián - Doctrina Tributaria Errepar – Julio 2014

Veneri, Fernando M - Práctica y Actualidad Tributaria – Errepar – Octubre 2002

Ramognino, Rafael - Doctrina Tributaria ERREPAR – Junio 2006

Jorge Jalfin – Consultor tributario ERREPAR – Agosto 2014

Lorenzo, Edelstein y Calcagno - Doctrina Tributaria ERREPAR – Julio 1998

Gómez, Gustavo - Doctrina Tributaria ERREPAR – Septiembre 2023

Ley Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 y modificatorias. 07/08/1996

Decreto Reglamentario Impuesto al Valor Agregado 692/98. 11/06/1998

Ley Financiamiento de la Vivienda y Construcción N° 24.441. 22/12/1994

Código Civil y Comercial- Ley 26.994. 08/10/2014

Ley Impuesto a las Ganancias N° 20.628 y modificatorias. Texto ordenado por Decreto 824/2019. 27/12/1973

Decreto Reglamentario Impuesto a las Ganancias 862/2019. 06/12/2019

Decreto Obras Públicas 642/1997. 11/07/1997

Decreto Contrato de Leasing 1038/2000. 14/11/2000

Decreto Impuesto al Valor Agregado 1230/1996. 01/11/1996

Ley N° 16.774. 21/03/1966

Resolución General AFIP 680/1999. 17/09/1999

Ley 27.430. 29/12/2017