

ALUMNA: JULIANA ROCHA

LA CONSTRUCCION Y SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Trabajo Final

POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN



La Plata, 2018

INDICE

PALABRAS PRELIMINARES	4
INTRODUCCION.....	6

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. OBRA SOBRE INMUEBLE PROPIO	9
1.1. HECHO IMPOBLE.....	9
a) Elemento Objetivo.....	9
b) Elemento Subjetivo	9
c) Enajenación de Inmuebles. Devolución del crédito fiscal.....	13
d) El concepto de “venta gravada” para el reglamento	14
e) Tratamiento de los consorcios de construcción.....	15
1.2. NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE.....	16
1.3. BASE IMPONIBLE	19
1.4. SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO.....	20
1.5. TRATAMIENTO DE LOS INTERESES	21
2. OBRA SOBRE INMUEBLE AJENO.....	22
2.1. HECHO IMPONIBLE	22
2.2. NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE.....	25
a) El inconveniente de los acopios	27
2.3. BASE IMPONIBLE E INTERESES.....	28
2.4. LAS CONCESIONES DE EXPLOTACIÓN.....	31
3. REDUCCION DE LA ALICUOTA PARA VIVIENDAS	34

3.1. CASOS PARTICULARES	36
a) Construcción de bauleras y cocheras.....	36
b) Gimnasio, pileta de natación, salón de uso común, etc. (Amenities)	36
c) Incorporación de bienes de propia producción.....	37
4. EXENCIONES	41
4.1. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA.....	42

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

5. OPERACIONES ALCANZADAS	44
6. SUJETOS	46
6.1. CONCEPTO DE EMPRESA CONSTRUCTORA.....	48
7. JURISPRUDENCIA Y DICTÁMENES A CONSIDERAR	49

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA

8. SUJETOS DEL GRAVAMEN.....	53
9. ASPECTO OBJETIVO	55
10. BASE IMPONIBLE	56
11. VALUACION	56
12. EXENCIONES	58
13. ALICUOTA DEL IMPUESTO.....	59
14. COMPUTO COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	59

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

15. CONSIDERACIONES GENERALES.....	60
------------------------------------	----

16. JURISDICCION BUENOS AIRES	60
16.1. HECHO IMPONIBLE	60
16.2. BASE IMPONIBLE	61
16.3. IMPUTACIÓN AL PERIODO FISCAL.....	63
16.4. LIQUIDACIÓN Y PAGO.....	64
17. JURISDICCION RIO NEGRO	64
CONCLUSIONES.....	66
BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA	68

PALABRAS PRELIMINARES

El presente trabajo está abocado a analizar y desarrollar el tratamiento impositivo de una actividad central para el desarrollo de una Nación, como lo es la construcción. Dicho análisis se circunscribirá a los impuestos que gravan la actividad en el orden nacional, y provincial, y en particular, en las provincias de Buenos Aires y Río Negro.

La actividad de la construcción, definida por la Real Academia Española, como la acción y efecto de construir conforma uno de los pilares primordiales de la actividad económica en términos de inversión y desarrollo sostenido en el tiempo, especialmente en países subdesarrollados como el nuestro.

A su vez, suele ser muy importante desde el punto de vista económico, por su efecto multiplicador, dado que muchas industrias proveen a la construcción de innumerables cantidades de bienes y servicios. A su vez la utilización de la mano de obra directa en la actividad constructiva y en sus industrias proveedoras, resulta una herramienta relevante en la lucha contra la desocupación.

Más allá de los aspectos técnicos propios del ramo, la cuestión fiscal se ha convertido en uno de los factores que definen, deciden y condicionan las decisiones en esta actividad, como en tantas otras. Su significativa incidencia, requiere de un conocimiento profundo de la normativa legal aplicable, y de los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinarios que arrojan un poco de luz sobre conceptos o disposiciones que muchas veces no tienen la claridad deseada.

En esa dirección, éste documento se propone realizar un análisis sobre el tratamiento impositivo integral de la actividad de la construcción, y para cumplir con ese fin, se evaluarán con sentido crítico las opiniones que diversos autores¹ han esbozado sobre el tema, junto con el estudio exhaustivo de su régimen legal que comprende distintas leyes, dictámenes e instrucciones administrativas emanadas por el organismo de contralor.

¹ Osvaldo Balan, Osvaldo Zilli, Humberto Diez, Ricardo Fenochietto, entre otros.

INTRODUCCION

Previo al análisis de las características técnicas propias que la actividad bajo estudio tiene en su tratamiento impositivo, se estima conveniente realizar una breve reseña, con carácter introductorio, de los gravámenes que se estructuran sobre la misma.

Los impuestos constituyen uno de los principales instrumentos de promoción del desarrollo económico de un país. Consisten en pagos de carácter pecuniarios a favor de un acreedor tributario, que en la mayoría de las legislaciones es el Estado. Con estos tributos se financian parte de los gastos sociales, y no conllevan contraprestación directa o determinada con el sujeto emisor.

En la Argentina, la recaudación es llevada a cabo por distintos niveles de gobierno principalmente mediante impuestos aplicados a las ganancias, patrimonios y el consumo en general, todas ellas reveladoras de una cierta capacidad contributiva, que constituye la causa y medida de la imposición. A nivel nacional, la AFIP², una entidad independiente que informa al Ministro de Economía, es responsable de cobrar los impuestos, recaudar y supervisar. A nivel nacional, los principales ingresos por recaudación de impuestos incluyen: Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuestos Especiales, Impuesto a los Bienes Personales e Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios y Otras Operatorias. A nivel provincial, los impuestos son recaudados y administrados por los organismos fiscales de las provincias, bajo la directiva de los ministros de economía de cada provincia. Los principales impuestos provinciales son: Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto al Sello. Las municipalidades recaudan ingresos mediante tasas y contribuciones especiales.

² Administración Federal de Ingresos Públicos

Uno de los requisitos fundamentales para que un sistema tributario sea óptimo, es el de equidad y para ello, debe exigirse, que las distintas figuras impositivas que integran el sistema, se apoyen en alguno de los índices que se utilizan para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes a saber: Renta-Consumo-Patrimonio³.

El Impuesto a las Ganancias en nuestro país es el que grava las rentas tanto de personas físicas como de personas jurídicas. En el caso del Impuesto a la Ganancia Mínima presunta existen opiniones encontradas dado que en algunos casos, este tributo actúa como complementario del Impuesto a las Ganancias y en otros como un verdadero tributo patrimonial.

Dentro de los impuestos que recaen sobre la manifestación consumo de la capacidad contributiva, se encuentra el Impuesto al Valor Agregado. Se trata de un gravamen general plurifásico no acumulativo, por cuanto su objeto es ir gravando el valor agregado o añadido que se vaya generando en cada una de las etapas de la circulación de bienes y servicios.

A continuación y en cada capítulo, se abordaran los impuestos más significativos que tienen impacto sobre la actividad objeto de estudio.

³ Impuesto a las Ganancias, Gustavo E. Diez. Ed La Ley, 7ma Edición, pág. 1.

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Ley del Impuesto al Valor Agregado N° 23349 (B.O. 25/08/1986) y sus modificatorias, de aquí en más la Ley de IVA, en su artículo 1° define los hechos imponibles del impuesto, entre ellos en su inciso b grava las obras, locaciones y prestaciones de servicios que se incluyen luego in extenso en el artículo 3°. La actividad de la construcción encuadra en los incisos a y b del mencionado artículo, diferenciando obras realizadas sobre inmueble propio y obras realizadas sobre inmueble ajeno. Estas figuras han sido siempre una de las más complejas dentro de la temática del Impuesto al Valor Agregado en lo que respecta a la actividad bajo análisis.

Es importante resaltar la opinión del organismo recaudador respecto del alcance de estos incisos. A través del dictamen DATJ⁴ 10/84 (Bol. DGI⁵ 366, p.1054) interpretó que *“El termino construcción, en los incisos a) y b) del artículo 3°, ha sido utilizado en forma amplia, debiendo entenderse que quedan incluidas todas las construcciones, con o sin provisión de materiales por parte del locador”*.

⁴ Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos.

⁵ Dirección General Impositiva.

1. OBRA SOBRE INMUEBLE PROPIO

El inciso b) del artículo referido dispone textualmente que se encuentran alcanzados por el impuesto “*Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.*”

1.1. HECHO IMPOBLE

a) Elemento Objetivo

El elemento objetivo es la obra realizada sobre un inmueble propio y el requisito indispensable para encuadrar en el hecho imponible, reside en qué, quién realiza la obra debe ser propietario del terreno sobre el cual la misma se lleva a cabo, en la medida que las obras cumplan con lo especificado en el Art. 4º del Decreto Reglamentario (el Decreto N° 692/98), el cual detalla que “*Debe entenderse por obra: aquellas mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los Códigos de Edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetos a denuncia, autorización o aprobación por Autoridad Competente*”.

Ni la Ley ni el reglamento especifican qué debe entenderse por construcciones, ampliaciones e instalaciones. Existe un antecedente jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁶, en el cual se concluyó que era adecuado el criterio utilizado de acudir al significado que el lenguaje común acuerda al vocablo construcción.

Si bien este pronunciamiento está referido a obras realizadas sobre inmueble ajeno, y se detallara más adelante, sería plenamente aplicable al caso de obras sobre inmueble propio.

b) Elemento Subjetivo

Para que el hecho imponible quede configurado, no sólo debe existir la obra sobre inmueble propio, sino que la Ley de IVA en su art. 4 inciso d) dispone que son sujetos del gravamen las empresas constructoras que realicen las obras sobre inmueble pro-

⁶ “Saneamiento y Urbanización SA c/Dirección Gral. Impositiva”, CSJN Fecha 10/02/1998

pio, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. Asimismo, define como “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 parcial o total del inmueble.

Por lo tanto, queda claro que si quien construye no lo hace con propósito de lucro, no es empresa constructora para la Ley de IVA y la operación queda fuera del ámbito de la imposición.

Es decir, que no cualquiera que realiza una obra sobre inmueble propio es sujeto del gravamen. En el IVA hay pocos hechos impositivos en los cuales se requiere la presencia del elemento subjetivo y éste es uno de ellos. Es indispensable la presencia de este elemento subjetivo y su inclusión en la configuración del tipo legal acarrea diversos inconvenientes, sobre todo por la dificultad de evaluar en determinadas circunstancias, el propósito con el que la misma se ejecuta.

Parece difícil definir la existencia de fin de lucro basado en la simple intención o motivación psicológica del sujeto al emprender la ejecución de la obra, incluso, porque podría no haber tenido una motivación definida al momento de ejecutar la obra. Las dificultades se acrecientan en razón de que el hecho imponible bajo estudio, comprende un proceso integrado que se inicia con la ejecución de la obra y continúa con el destino posterior que el sujeto otorga al inmueble hasta llegar a su efectiva venta. Así es que un método interpretativo basado en la motivación o actitud psicológica conduce a que la condición subjetiva definida por la Ley se torne difícil de precisar.

En la causa “Bahía Blanca Plaza Shopping SA” del 16/08/2006, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, de aquí en más TFN, donde se sostuvo que para definir cuándo se está en presencia de un sujeto que actúa como “empresa constructora”, el artículo 4º, inciso d), de la Ley de IVA no contempla únicamente el lucro derivado de la posterior venta del inmueble, sino también aquel lucro resultante de la ejecución de la obra. Más precisamente, se expresa en la sentencia que *“...la ley del gravamen no limita la calificación subjetiva como empresa constructora a aquellos sujetos que solo construyan sobre inmueble propio para vender lo construido sino que, antes bien también revisten dicho carácter las empresas que construyen un inmueble en forma de obtener un lucro con su construcción...”*. Continúa expresando: *“...la norma regula dos hipótesis: la*

primera es la de obtener un lucro y la segunda la de vender total o parcialmente el inmueble. Resulta claro que al no especificar la norma la forma de obtener un lucro con su ejecución puede incluir la hipótesis de autos, cual es la de la construcción de un centro comercial para obtener una ganancia”.

En el caso, el contribuyente construyó una obra sobre un inmueble propio para utilizarlo como shopping, lo alquiló por dos años, y después lo terminó vendiendo. El Fisco entendió que había una desafectación de bien de uso y sostuvo que lo había desafectado de la actividad gravada entonces reclamaba la devolución del crédito fiscal oportunamente computado originados en la obra, aplicando el tercer párrafo del artículo 11⁷ de la Ley del gravamen.

Sin embargo, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación por la que entendió que la actora encuadraba en el art. 4 inc. d) de la Ley de IVA y Art. 5° del Reglamento, considerando el carácter de constructora de la apelante y que además había locado el bien por dos años, por lo que concluyó que no debía reintegrar el crédito fiscal computado.

La causa llegó a la Corte suprema de Justicia de la Nación, la que, con fecha 23/02/2010, declaró desierto el recurso, al considerar insuficientes los argumentos del organismo recaudador para refutar las conclusiones elaboradas por las sentencias precedentes.

En síntesis, el fallo comentado interpreta que un sujeto actúa como “empresa constructora” y manifiesta el fin de lucro no solo por destinar el inmueble a la venta, sino también por destinar a explotación la obra ejecutada.

Más recientemente, con fecha 17/03/2011, se conoció la resolución 13/2011 AFIP (SDG TLI) en respuesta a una consulta vinculante. Allí, se concluyó “...que aun cuando se declare que la intención original al comprar un inmueble no fue la de venta al término de las reformas proyectadas sino la de alquiler, y aun cuando el estatuto social no contenga la actividad de

⁷ “...cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a los responsables a que se refiere el inciso d) del artículo 4º, o realizadas por el sujeto pasivo, directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, que hubieren generado el crédito fiscal previsto en el artículo 12, deberá adicionarse al débito fiscal del período en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto tales hechos tengan lugar antes de transcurridos DIEZ (10) años, contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior.”

compraventa de inmuebles como objeto societario, la transferencia del inmueble en el cual dicha entidad realizó reformas se encuentra alcanzada por el tributo atento a la finalidad de lucro que se perseguiría con su enajenación tras dichos arreglos". La respuesta del Fisco confirma que el destino a alquiler de la obra ejecutada posibilita el encuadre del sujeto como "empresa constructora", si bien el hecho imponible del artículo 3, inciso b), de la Ley se produce recién al venderse el inmueble.

Para clarificar al lector expondremos algunos ejemplos donde se advierte nítida la ausencia del requerido propósito de lucro, por ejemplo:

- Si alguien construye su propia casa y luego decide venderla, no es una empresa constructora para el IVA, dado que ha tenido como propósito principal la utilización de la propiedad como vivienda. Por lo tanto la ulterior enajenación no está alcanzada por el impuesto, y por esta razón tampoco el cómputo del crédito fiscal obtenido con la compra de los materiales y servicios contratados para construirla.

- Lo mismo ocurre en el caso de empresas que construyan sus propios depósitos u oficinas, cuando posteriormente deban venderlos, ya que el objeto al construirlas fue la utilización como bienes de uso.

Es decir que hay que analizar cada caso en particular para establecer si existió o no tal propósito de lucro.

Existen otros casos donde no se verifica el hecho imponible y que se citaran brevemente:

- Expropiaciones. Cuando la obra realizada por la empresa constructora sea expropiada (esto está expresamente mencionado en la Ley, cuando se refiere al nacimiento del hecho imponible).

- Consorcios de construcción integrados por personas físicas. Estos condominios construyen para luego subdividir por el régimen de propiedad horizontal.

- Las obras realizadas sobre inmueble propio por cooperativas y otras entidades sin fines de lucro (no se verifica el elemento subjetivo).

c) Enajenación de Inmuebles. Devolución del crédito fiscal

Tanto la venta como la reventa de inmuebles no constituyen hipótesis de incidencia receptados por la Ley del gravamen. Sin embargo estas operaciones pueden tener una importante consecuencia impositiva, ya que en ciertos casos la Ley obliga a devolver el crédito fiscal oportunamente computado.

En efecto, el artículo 11°, 3° párrafo de la Ley dispone que "*cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a los responsables a que se refiere el inciso d) del artículo 4° (empresas constructoras que realicen trabajos y obras sobre inmueble propio), o realizadas por el sujeto pasivo, directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, que hubieren generado el crédito fiscal previsto en el artículo 12°, deberá adicionarse al débito fiscal del período en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto, tales hechos tengan lugar antes de transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si esta fuera posterior*".

A su vez, la norma establece que tal crédito deberá actualizarse por el período transcurrido entre su cómputo y la transferencia o desafectación del inmueble, aunque hoy no se aplicaría esta actualización ya que la Ley 24.073, en su artículo 39 dispuso que las actualizaciones a efectuarse a partir de abril del año 1992 deben considerar el índice de marzo de ese año, que es 1. No obstante con la sanción de la Ley 27.430 se establece la posibilidad de efectuar la revaluación contable e impositiva de ciertos bienes integrantes del activo de los contribuyentes, con el objeto de actualizar el valor de los mismos. Este revalúo tiene carácter optativo, y para efectuar el revalúo impositivo se debe abonar un impuesto especial. Queda esperar que se reglamenten todos los puntos para ver cómo se implementarán los cambios.

El objetivo del legislador con la devolución, habría sido evitar la maniobra del cómputo de la totalidad del crédito fiscal a través de cualquier utilización temporal mínima del inmueble en las actividades gravadas.

La pauta temporal tal vez se pueda considerar como exagerada, ya que 10 años es un plazo prolongado, pero es tan arbitraria como cualquier otra que se hubiese adoptado.

El tributarista Osvaldo Balan⁸ expresa que debió haberse contemplado la posibilidad del cómputo proporcional del crédito fiscal en función a la utilización efectiva del inmueble en la actividad gravada. La autora concuerda con esta opinión, ya que se evitaría de este modo la posibilidad de disfrazar jurídicamente la venta real mediante la utilización del inmueble para actividades gravadas, pero sería justo permitir el cómputo del crédito fiscal por el lapso de tiempo que fuese utilizado para actividades gravadas.

d) El concepto de “venta gravada” para el reglamento

El Art. 5º del decreto reglamentario del IVA, establece que las obras realizadas por empresas constructoras cuando por un lapso continuado o discontinuado 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, no se encuentran sujetas al IVA, en razón de considerarse que no se actuó con ánimo de lucro.

A pesar de existir obras sobre inmueble propio, por empresas constructoras, no se encontrará su venta sujeta al IVA, en la medida que hayan estado sujetas a arrendamiento o derechos reales, por un plazo de 3 años. En tal caso, corresponderá el reintegro de los créditos fiscales oportunamente computados

Algunos comentarios:

a) El plazo de los 3 años entra a jugar como límite temporal solo si previamente se verifica que el sujeto actuó como empresa constructora persiguiendo un lucro, en los términos del artículo 4 de la Ley. Dicho de otro modo: el plazo en cuestión no es lo que define al sujeto como empresa constructora, ya que, en realidad, dicho carácter viene dado por el destino lucrativo que el sujeto le otorga a las obras ejecutadas.

b) Debe quedar claro que el plazo de los 3 años correrá siempre y cuando el sujeto haya entregado a terceros el inmueble en arrendamiento o locación, o transmitido a terceros los derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. Es decir que no cuentan para el

⁸ “El IVA y las obras sobre inmueble propio”. Revista de Derecho Tributario. Número 2. 17/10/2012.

plazo los períodos en los que el inmueble fuera usado o habitado por el propio sujeto propietario. La redacción de la norma reglamentaria es clara, por lo menos en este sentido, y no debe confundirse el derecho real de uso o habitación con el simple uso o habitación que el propio titular haga del inmueble, derivado de su condición de propietario.

El segundo párrafo del artículo 5° del decreto reglamentario regula una situación especial al referirse a las obras ejecutadas por un consorcio asimilado a condominio, que en el campo del derecho se refiere a la potestad que dos o más individuos disponen sobre un bien compartido. En este caso, la adjudicación de las unidades a los condóminos no configura “venta” gravada. El reglamento dispone aquí que cuando el condómino hubiera utilizado el inmueble como casa-habitación (o bien lo hubiera afectado a alguno de los otros destinos enunciados en el primer párrafo como locación, derecho real de usufructo, etc.) durante 3 años o más, la posterior venta quedará fuera del objeto del impuesto. Es decir que cuando se trate de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio se agrega la ocupación como casa-habitación como causal de no gravabilidad.

El artículo 5° termina diciendo que, cuando se verifiquen las situaciones previstas en este, deben reintegrarse en el mes (período fiscal) en que se produzca la venta los créditos fiscales oportunamente computados y atribuibles a la obra transferida. La disposición hace referencia a los casos en que la venta no se encuentre alcanzada por el IVA por haberse afectado las obras a arrendamiento o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis durante 3 años.

e) Tratamiento de los consorcios de construcción.

En los Dictámenes DATJ 47/83 y 41/85 el Fisco opinó que los consorcios de construcción integrados por personas físicas no son sujetos, sino que el consorcio solo se inscribe a efectos de simplificar la operatoria y para acumular el crédito fiscal de la construcción. Los sujetos serían las personas físicas integrantes de estos consorcios, en la medida que adquieran el carácter de empresa constructora (propósito de lucro).

Además, en el momento de adjudicarse las unidades entre los consorcistas, se adjudicaría el crédito fiscal respectivo. En definitiva, la adjudicación a cada condómino no se consideraría como venta.

Como se explicó en el inciso anterior, el artículo 5° del DR⁹ aborda tangencialmente el tema, al mencionar que si uno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio hubiere afectado durante tres o más años el inmueble a alquiler o casa habitación, la venta de la obra no estaría alcanzada.

Por otro lado, el artículo 26 del DR dispone que en el caso de consorcios propietarios de inmuebles que estén organizados como sociedades civiles y comerciales, corresponde la gravabilidad, considerándose como momento de transferencia del inmueble el acto de adjudicación de las respectivas unidades.

Fernando Veneri¹⁰ señala que *“es necesario evitar esta dicotomía en el tratamiento de los condominios según se trate de societarios y no societarios. Todos deberían ser sujetos del impuesto y la adjudicación de los bienes a cada condómino no debería estar alcanzada. Este hecho no debería ser considerado como una transferencia de la obra, para que las posteriores transferencias se encuentren alcanzadas o no según si el condómino reviste el carácter de empresa constructora, situación que quedará configurada con el destino otorgado al bien”*.

En cuanto a las formalidades para el cómputo del crédito fiscal, tampoco existen normas.

Si alguno de los integrantes de un consorcio de construcción asume el carácter de empresa constructora, debería estar inscripto en el IVA para que el consorcio pueda "adjudicarle" el crédito fiscal en el mismo momento en el que se adjudica la unidad respectiva.

En cambio para aquellos que no encuadren como constructoras (por ejemplo por utilizar el inmueble como casa habitación) el IVA pasa a ser un costo.

1.2. NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

El nacimiento del hecho imponible, se define en el art. 5 inciso e) de la Ley.

⁹ Decreto Reglamentario.

¹⁰ “Condominios en el IVA”. Práctica y Actualidad Tributaria. Errepar. Octubre de 2002.

El mismo dispone “*que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la transferencia a título oneroso del bien, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior*”.

Es decir que la Ley considera la realización del acto de escrituración como exteriorización del cambio de dominio o de propiedad del inmueble, aunque no se haya entregado la posesión.

Producida la extensión de la escritura traslativa de dominio, nace el hecho imponible, por lo que debe aplicarse sobre el monto atribuible a la construcción, la alícuota del IVA correspondiente al tipo de inmueble de que se trate (vivienda o inmueble comercial).

Cuando se firma un boleto de compraventa, en cambio, es imprescindible la entrega de la posesión para que se produzca el perfeccionamiento del débito fiscal, ya que desde el punto de vista jurídico no hay transferencia de la propiedad.

Es decir que la sola firma del boleto de compraventa no es relevante.

En opinión de la autora, el boleto de compra venta de un inmueble es un contrato entre partes que resulta insuficiente para que se verifique la transmisión de dominio, por lo tanto, no habría nacimiento del hecho imponible hasta que opere la escrituración del mismo.

La norma expresa asimismo que 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. Tal vez la dificultad consista en que en ciertos casos no se sabe si la empresa tuvo el propósito de lucro al construir el inmueble.

En el caso que la transferencia del inmueble se origine en una expropiación no se configurará el hecho imponible por así disponerlo expresamente el texto legal. Recordamos que la Ley N° 21.499 dispone que los rubros que componen la indemnización no se encuentran sujetos al pago de impuesto o gravamen alguno.

En relación a la tenencia precaria, se plantea el interrogante de si la misma hace nacer o no el hecho imponible. En un precedente relevante¹¹, el contribuyente sostenía que no correspondía el IVA por la construcción de cocheras, dado que las mismas habían sido entregadas a los usuarios en carácter de tenencia precaria.

¹¹ Fallo Pedro Jaimovich y Cia. S.A. CNFED. CONT. ADM. Sala IV - 30/9/2003

La Cámara ratificó la postura del Tribunal Fiscal, considerando que desde el punto de vista objetivo no existe diferencia sobre tenencia y posesión, ya que ambas se exteriorizan mediante la ocupación del bien; y 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.

Como se explicó aquí mismo cuando se abordó el tratamiento de los consorcios de construcción, el artículo 26° del DR establece que, se considerará momento de la transferencia del inmueble (y en consecuencia momento de generación del débito fiscal), al acto de adjudicación de las respectivas unidades. En ese sentido también se pronunció el dictamen DAT¹² 21/95.

Asimismo existe un antecedente jurisprudencial¹³, en el caso de adjudicación de unidades a socios de una sociedad civil. La recurrente sostuvo que el término adjudicación del reglamento, se refiere a aquella por la cual se otorga la plena propiedad o dominio al adjudicatario, y no a la tenencia precaria que es la que se habría otorgado.

El Tribunal Fiscal por el contrario fue de la opinión que en el caso de consorcios de propietarios de inmuebles organizados como sociedad (civil o comercial), se considerará transferencia del inmueble el acto de adjudicación de las respectivas unidades. Asimismo, entendió que no resulta relevante si la entrega del uso del inmueble implica la propiedad sobre el mismo, cuando es el propio contribuyente que reconoce que adjudica la unidad al momento de permitir el uso.

Este fallo fue ratificado por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con fecha 10/12/2009.

Otro precedente jurisprudencial en la materia es “Médanos Sociedad Civil de Construcciones” del 09/06/2003, donde el TFN confirmó el ajuste a una sociedad civil que se dedicaba a la construcción. Entendió que de la realidad económica de los contratos efectuados con los socios capitalistas surge que se trata de una estructura jurídica inadecuada para

¹² Dirección de Asuntos Técnicos.

¹³ Fallo “Alternativa Bahiense”. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 12/10/2004.

operaciones de compraventa de inmuebles, donde el único nexo entre socios y sociedad es conseguir la escrituración a nombre de éstos para luego apartarse de la sociedad. En cuanto al momento de configuración del hecho imponible, consideró como tal la toma de posesión.

1.3. BASE IMPONIBLE

La base imponible es la expresión cuantitativa del hecho imponible, la unidad de medida que adopta el legislador para arribar al impuesto determinado, como expresión de la capacidad contributiva de un sujeto. La Ley del Impuesto al valor agregado dispone en el 6° párrafo de su artículo 10°, que *“en el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable sujeto a gravamen será la proporción que del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen”*.

Recordemos que lo que está alcanzado es la obra, la proporción atribuible al terreno no se encuentra gravada, como así tampoco la que corresponda a la obra preexistente.

Asimismo, la base imponible que se determine de acuerdo con el procedimiento mencionado precedentemente, no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley del impuesto a las ganancias.

Es también de suma importancia el primer párrafo del artículo 10°, que establece que cuando no exista factura o documento equivalente o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

Estas disposiciones son de aplicación a los casos en los cuales el valor de escrituración no guarda relación con el valor de plaza del inmueble. Por lo que la autoridad fiscal puede cuestionar y eventualmente impugnar el monto de la operación declarado. Sin perjuicio de ello existe legalmente la posibilidad de presentar las pruebas con las que cuente el contribuyente a efectos de demostrar que el monto de escrituración corresponde al precio pactado entre las partes intervinientes.

1.4. SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO

El último párrafo del Art. 5° de la Ley dispone que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

A su vez el artículo 45° del decreto reglamentario establece que cuando estas señas o anticipos que congelan precio, correspondan a obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el hecho imponible se perfeccionará sobre la totalidad de dichos pagos.

Es decir que en estos casos, las señas o anticipos recibidos deberán afectarse íntegramente a la parte del precio atribuible a la obra objeto del gravamen.

El decreto reglamentario se excede, al obligar a imputar siempre en primer lugar a la obra que está gravada, dado que lo que la realidad económica indica que al cobrarse cada cuota también se percibe un porcentaje del valor del terreno, que se encuentra excluido de la imposición.

No obstante, cuando el responsable considere que las señas o anticipos recibidos equivalen a la proporción atribuible a la obra objeto del gravamen, podrá solicitar autorización para no liquidar e ingresar el impuesto por el remanente del precio que no resulta alcanzado por el gravamen, de acuerdo a las formalidades y requisitos que establezca la AFIP.

Esto que originalmente fue una opinión de la AFIP en el Dictamen DAT 75/98, luego motivó la sanción de la RG (AFIP) 707/99 reglando específicamente su forma y requisitos.

En el fallo Humberto Primo Construcciones SA¹⁴, el Fisco pretendía aplicar una multa por declaraciones inexactas. Sin embargo el fallo concluye que no podía ser reprimido por el pago del IVA realizado en defecto por parte del contribuyente, dado que no conocía una nueva valuación fiscal.

En opinión del Tribunal Fiscal, la empresa utilizó el método alternativo que la Ley establece, y no estaba a su alcance prever de antemano el resultado del cálculo definitivo de

¹⁴ Humberto Primo Construcciones SA. Tribunal Fiscal, Sala D; 06/07/99.

la base imponible que depende de quién recaude la contribución territorial y las demás tasas municipales, es por eso que la conducta no le era reprochable al contribuyente

Cabe aclarar, que las señas o anticipos que congelan precio están gravados en el IVA, pero esto no significa que no corresponda el impuesto al momento de la escritura o posesión. Es decir, la diferencia de valor entre las señas recibidas y lo que luego, en oportunidad de la formalización de la escritura o posesión se fije para la misma, es lo que se encuentran gravado.

1.5. TRATAMIENTO DE LOS INTERESES

La Ley de IVA en el 6° párrafo del artículo 10° cuyo título es liquidación, base imponible, establece que si *“la venta se efectuara con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, éstos no integrarán el precio neto gravado. No obstante, si dichos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento en el cual, de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 5^{ol5} debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable”*.

En estos casos el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se produzca el vencimiento fijado para el pago de los intereses y otros cargos financieros, o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

Por otro lado, el decreto reglamentario en su artículo 10° establece que *“Los intereses originados en la financiación o el pago diferido o fuera de término, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas”*. Como se analizará más adelante, esta norma ha sido tildada de ilegítima por parte de la doctrina y también existe jurisprudencia en igual sentido. Esto se debe a que la Ley de IVA enarbola el princi-

¹⁵ 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.

pio de unicidad, según el cual lo accesorio sigue la suerte de lo principal, mientras que el decreto en su redacción estaría alterando el espíritu de la Ley que reglamenta, violentando con ello el principio de legalidad.

2. OBRA SOBRE INMUEBLE AJENO

El inciso a) del artículo 3 de Ley de IVA dispone qué se encuentran alcanzados por el impuesto *“Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las 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.”*

2.1. HECHO IMPONIBLE

El requisito distintivo para que una determinada operación quede encuadrada dentro de este inciso, es que el trabajo sea realizado sobre inmueble ajeno y no propio, siendo indistinto que sea efectuado directamente o a través de un tercero subcontratado a tal efecto, procedimiento este último comúnmente utilizado en la construcción.

La norma dispone que debe entenderse como trabajos sobre inmueble ajeno a las 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 instalación, y por lo tanto está comprendida en esta definición.

*“A diferencia de obras sobre inmueble propio, aquí la ejecución de los trabajos habilita la condición de sujeto pasivo del gravamen para quien lo realiza; no existiendo otro requisito a cumplir”*¹⁶. Es decir, cualquiera sea quien efectúa el trabajo sobre inmueble ajeno

¹⁶ Marchevsky, Rubén. “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral”-Errepar-

sin la necesidad de revestir el carácter de empresa constructora para la Ley de IVA, será sujeto del gravamen. El único requisito que debe cumplirse es la onerosidad.

Como se indicó anteriormente, la cuestión sobre que se debe entender por construcciones de cualquier naturaleza, se planteó en un renombrado precedente¹⁷, en el cual el Fisco pretendía considerar incluido dentro del concepto al “relleno sanitario”. La empresa, por el contrario sostenía que tal actividad se trataba de un servicio que en aquella época no se encontraba alcanzado por el gravamen.

La Corte Suprema de Justicia entendió que para definir que debe entenderse por construcciones de cualquier naturaleza es menester recurrir al significado corriente que debe atribuírsele a dicho término, y llegó a la conclusión de que los trabajos de relleno sanitario no constituyen construcciones, reparaciones, ni trabajos de mantenimiento sobre el terreno.

En realidad el fallo de la Corte recoge el criterio del Tribunal Fiscal¹⁸ respecto del mismo contribuyente, donde sentenció que “...*Así examinado, el termino Construcción es la acción y efecto de construir, y la primera acepción de este vocablo es fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública*”. El fallo mencionado fue ratificado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala III, 23/11/1995), y finalmente por la Corte Suprema.

Existen otros antecedentes sobre el alcance de la norma analizada. En una consulta del 19/01/1989 referida a trabajos de jardinería, la DGI opino que los realizados en quintas y countries encuadran dentro del artículo 3 inciso a)-Trabajos sobre inmueble ajeno-. En cambio los arreglos de plantas interiores están alcanzados por el artículo 3 incisos e)- restantes locaciones y prestaciones-.

En otra consulta respecto de "movimientos de tierras, desmontes, excavaciones y tareas de arenado", se expresó que tales trabajos se hallaban alcanzados por el impuesto "en tanto dichos movimientos, desmontes o compactaciones de suelo constituyan una etapa en la

¹⁷ “Saneamiento y Urbanización”. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 10/02/1998.

¹⁸ “Saneamiento y Urbanización SA s/ Recurso de Apelación IVA”. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 26/10/1994.

construcción y no se trate del simple movimiento de tierras cuyo fin sea la preparación de un predio destinado a la producción agropecuaria (no alcanzada por el gravamen).

De la mencionada consulta podemos concluir respecto de la importancia que tiene definir el fin principal de las mencionadas actividades y su relación con una posterior construcción. Por lo tanto, si nos encontramos frente a "perforaciones para el estudio de suelos" dichas tareas no se encontrarían incluidas dentro del inc. a) del art.3° de la Ley, sin perjuicio de su inclusión en el inc. e), punto que no analizaremos en este trabajo.

Por otra parte, las "construcciones" constituyen el antónimo de "destrucciones", la cual significa echar abajo, deshacer o tornar inservible todo aquello que previamente existía.

La destrucción puede significar un agregado de valor económico a algo con el mismo efecto económico que la construcción. Sin embargo, el inciso a) art. 3° de la Ley no grava sino las construcciones, por más que ambas requieran el vuelco de un "trabajo en general" sobre el inmueble, las restantes actividades estarán alcanzadas por la Ley por su encuadramiento como prestación de servicios.

La D.G.I. ha tenido la oportunidad de expedirse en la instrucción 196 del 28-09-77, así como en consultas a la entidad con fecha 25-10-77, que lleva el nro.162. Conforme con las mismas, se expresó que las demoliciones si están contratadas como única obra total, se encuentran fuera del concepto de construcciones. Si, por el contrario, el mismo constituye un paso previo a una construcción gravada, en virtud de un único vínculo contractual, formando parte de una obra integral, se encuentra alcanzado por el impuesto dentro del ámbito del inc. a) del art. 3° de la Ley.

Por otra parte se indicó que la enajenación de los bienes (generalmente escombros) resultantes de la demolición no goza de tal exclusión, ya que conformará la venta de bienes muebles no exentos del impuesto.

La misma conclusión fue la expresada a una consulta planteada a D.G.I., con fecha 03-07-78 respecto al caso de una empresa que se ocupaba de desarmar galpones para la Empresa Ferrocarriles Argentinos. Podía armar otros nuevos, con o sin el aporte de materiales.

2.2. NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible en materia de obra sobre inmueble ajeno se perfecciona en el momento de la aceptación, parcial o total, del certificado de obra, con la percepción parcial o total del precio, o en el momento de la facturación, el que sea anterior.¹⁹

Como podrá observarse, producido cualquiera de los tres acontecimientos, aceptación del certificado de obra, percepción parcial o total del precio o la facturación, nacerá la obligación de generar el débito fiscal. La simple aceptación del certificado de obra hará nacer la obligación de generar el débito fiscal. Al respecto la DGI en respuesta a una consulta del 08/06/1978 entendió que *“aun cuando no exista orden de pago y/o no se hubiera cobrado la que se haya emitido, el hecho imponible se configura con la simple aceptación del certificado de obra, ya que esta circunstancia se ha verificado con anterioridad”*.

El certificado de obra es un documento que debe cumplir con todos los requisitos formales exigidos por la RG 1415 (AFIP) y sus modificatorias, disposición que establece la forma en que deben emitirse las facturas y demás documentos equivalentes como así su contenido. Éste, es emitido por la empresa contratista de la obra, y el objetivo del mismo es indicar cualitativa y cuantitativamente, el grado de avance de la obra en cuestión. Si el certificado de obra es firmado por el locador, nace la obligación de pago para éste (es decir, que implica la conformidad del avance de obra).

Es decir, que el certificado de obra:

- ✓ Lo emite el contratista de la obra.
- ✓ Refleja el grado de avance.
- ✓ Valora monetariamente el grado de avance.

Esto es equivalente a la factura, no así el “documento negociable” o “certificado de obra pública”. No se considera documento equivalente, porque se trata del reconocimiento de una obligación de dar sumas de dinero, con plazo cierto, similar a un pagaré comercial,

¹⁹ Artículo 5 inciso c), Ley del Impuesto al Valor Agregado.

descontable o negociable en instituciones bancarias oficiales o privadas, circunstancia por la cual no le son exigibles los requisitos establecidos por la resolución general.²⁰

Cabe aclarar, que la simple emisión del certificado no es suficiente para que se produzca la obligación de generar el débito fiscal, sino que es necesario además que el mismo sea aceptado por el locatario de los trabajos. En cambio, la simple emisión de la factura si hará nacer tal obligación. Tampoco nacerá la obligación de generar el débito fiscal si ha mediado rechazo del certificado por parte del locatario, pero si se acepta parcialmente, entonces nacerá la obligación de generarlo en proporción a la parte aceptada respecto del todo.

Ni la Ley ni su decreto reglamentario definen el concepto del termino percepción total o parcial, por lo cual, el autor Ricardo Fenochietto²¹, considera correcto el criterio seguido por quienes por analogía recurren a la Ley del impuesto a las ganancias, la que en su artículo 18 determina que: *“Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas... cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma”*. De manera tal que la obligación de generar el débito fiscal no solo se producirá cuando se perciba el precio en efectivo, sino también en otra forma como en especie o mediante acreditación en cuenta.

Si bien el decreto reglamentario en su artículo 23, determina que se considerarán percibidos los importes que se debiten en cuenta del prestatario, sin mencionar el resto de actos o hechos que conforme el artículo 18 de la Ley de impuesto a las ganancias quedan comprendidos dentro del concepto de percibido, lo hace únicamente a los efectos del inciso b) del artículo 5° de la Ley, y el caso bajo análisis se refiere al inciso c) de dicho artículo (trabajos sobre inmuebles de terceros).

²⁰ Welz, Ricardo N. “Nuevo Régimen de facturación, registración e información- Resolución General 3419”- Editorial Errepar y Ediciones Nueva Técnica SRL -1991- Pagina 21.

²¹ “El Impuesto al valor agregado” Editorial La Ley, Pagina 347.

a) *El inconveniente de los acopios*

En el caso de los acopios, que tienen como objetivo fundamental asegurarse la provisión de materiales, está en discusión si hace nacer o no el hecho imponible en los trabajos sobre inmueble de terceros en el IVA. Existen distintas opiniones doctrinarias al respecto. Así tenemos que:

Según Fenochietto Ricardo: *“Los acopios que se perciben en forma anticipada a la realización de los trabajos, harán nacer la obligación de generar el débito fiscal, se trata de los anticipos que en general cobran las empresas constructoras para comprar materiales y de esa manera poder iniciar la obra, sin tener que financiarla”*.²²

En igual sentido, Diez Humberto afirma que *“Hacen nacer el hecho, porque la cobranza está vinculada en definitiva al trabajo sobre inmueble ajeno, y el mismo se perfecciona con las percepciones totales o parciales, los acopios, es decir, los adelantos de precio previos al cumplimiento de la ejecución de la obra, consuman el acto imponible, y por lo tanto, por los mismos se devenga debito fiscal”*.²³

En cambio, Chalupowicz Israel considera que *“la conformación de acopio, no debe significar necesariamente la existencia del hecho imponible obra sobre inmueble ajeno, puesto que precisamente no hay aun obra”*.²⁴

En mi opinión, acuerdo con lo expresado por los primeros autores citados, ya que interpreto que los acopios mantienen una relación indisoluble con la obra a la cual están destinados, por lo que, al no ser más que adelantos para posterior ejecución de la misma, deben tener un tratamiento uniforme.

A continuación se van a citar ciertos tópicos sobre aspectos conflictivos vinculados al nacimiento del hecho imponible en los certificados de obra, y el tratamiento que le brinda la jurisprudencia.

I- Cobro versus aceptación del certificado de obra:

²² “El Impuesto al Valor Agregado”, Editorial La Ley, Página 348.

²³ “Impuesto al Valor Agregado”, Editorial Errepar, Página 130.

²⁴ “El IVA en la Industria de la Construcción”, Editorial Cangallo, Página 53.

El nacimiento del hecho imponible no es con el cobro de los certificados de obra (como pretendía la recurrente), sino con la aceptación parcial o total del certificado de obra, con la percepción total o parcial del precio, o en el momento de la facturación, el que fuere anterior. Causa “Jofre, Jorge”, Sala D del TFN, 07/02/2003.

II- Orden de pago como fecha a considerar:

En una consulta a la DGI, se preguntaba si es correcto computar como nacimiento de la obligación tributaria la fecha en la que se emite la orden de pago de los certificados. La DGI contesto que la obligación tributaria se configura en un momento anterior al referido, cuando se da la simple aceptación por el adquiriente del certificado de obra, siempre que no medie rechazo, aun no habiéndose realizado la correspondiente orden de pago. Consulta del 08/06/1988. Errepar, IVA, II, pagina 614.000.000.

III- Finalización de obra versus aceptación de certificados:

La sala A del tribunal Fiscal concluyo que por más que las obras se hubiesen ejecutado y terminado en su totalidad, el hecho imponible para el IVA, se perfecciona en el periodo fiscal en el que se produce la aceptación del certificado de obra. Causa “Saiach Construcciones SA”, Sala A del TFN, 20/03/2000.

2.3. BASE IMPONIBLE E INTERESES

Para el cálculo de la base imponible, en el caso de la obra sobre inmueble ajeno, la misma se conformará por el valor computable al servicio prestado por el contratista, albañil o empresa constructora, que en este caso será el sujeto pasivo del gravamen. La misma estará dada por el precio que surja de la factura o documento equivalente.

Para comprender mejor, se definirán seguidamente algunos conceptos:

I- Las sumas percibidas por la paralización de las obras:

El Tribunal fiscal de la Nación en la causa “Consortio Impresit Sideco SA-Sauige Arg. S.A” del 18/02/2000 opino que las sumas percibidas en concepto de gastos improductivos por la paralización de la obra, no podían considerarse como formando parte del precio de la misma. Por el contrario, no aceptó considerar el importe cobrado por la construcción de terraplenes como concepto indemnizatorio.

II- Conceptos indemnizatorios: ¿forman parte integrante del precio neto gravado?:

El fisco en el Dictamen (DAT) 40/99 considero que los montos reconocidos en concepto de mayores gastos por la paralización de obras públicas constituyes parte integrante del precio de los trabajos, resultando alcanzados por el impuesto al valor agregado. Algunos autores no concuerdan con esta opinión.

III- Intereses de obra pública. Su no gravabilidad:

Se ha instalado en el centro de debate por mucho tiempo si los intereses derivados de determinadas obras públicas no están gravados, o por el contrario si lo están en función a la norma reglamentaria, que parece disponer que los intereses constituyen un hecho imponible autónomo en el IVA.

Si bien es un tema controvertido, Tribunal Fiscal de la Nación²⁵ entendió que el reglamento de la Ley de IVA no es suficiente para afectar la especificidad del supuesto de exclusión relativo a leyes de obras públicas que incluyen rubros tales como la actualización de bienes y servicios adquiridos por el Estado (leyes 21391 y 21392). Por lo tanto, los intereses cobrados al Estado nacional, provincial o municipal que se originen en alguna de las leyes enunciadas, no forman parte del precio neto gravado, ya sea que la operación a la que acceden se encuentre gravada o exenta, se facturen conjunta o separadamente.

Oportunamente²⁶, la justicia se ha pronunciado sobre la ilegalidad del artículo 10 del reglamento de la Ley de IVA, que establece que los intereses están gravados aunque provengan de operaciones exentas o no alcanzadas. En este precedente el Fisco pretendía considerar gravados siempre los intereses como un hecho imponible autónomo, pero el fallo consagró el principio de ilegalidad que emana del 5º párrafo del artículo 10 de la Ley de IVA, que dispone que la obligación de integrar los intereses al precio neto gravado de la operación principal. La Corte Suprema de Justicia se ha expedido en es esta causa, declarando desierto el recurso ordinario interpuesto por la AFIP por no contener el memorial presentado por la demandada una crítica concreta y razonada de la sentencia impugnada (es muy interesante el análisis del voto en desconformidad, en el mismo sentido que el fallo de la Cámara –CSJN fallo del 04/04/2006).

²⁵ “Paschini Construcciones SRL”, TFN. Sala B. 08/05/2000.

²⁶ “CHRYSE SA, CNCAF, Sala III, 15/10/2002.

Finalmente, ocho años más tarde, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del artículo 10 del DR de la Ley de IVA, en la causa “Angulo, José Pedro y otros c/DGI”, con fecha 28/09/2010.

También la Sala A del Tribunal Fiscal²⁷, entendió en un caso de intereses cobrados por incumplimientos de la MCBA que, al tratarse de un contrato de obra pública, deben considerarse comprendidos en la norma legal (Art. 10, 5° párrafo, apartado 2), y por lo tanto comprendidos en dicha dispensa.

IV- Cancelación de Alquileres con mejoras sobre inmueble:

Las mejoras realizadas sobre inmuebles alquilados están gravadas y debieran ser facturadas, ya que nos encontramos ante un hecho imponible alcanzado por el gravamen (trabajos efectuados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno).

Existe un antecedente jurisprudencial²⁸, en el cual la recurrente sostuvo que no correspondía el IVA sobre las mejoras. Al respecto, argumentó que la obra había sido efectuada sin cargo alguno para el locatario. Sin embargo el Tribunal Fiscal entendió que del propio texto del contrato resultó prueba irrefutable el carácter oneroso de la obra realizada por la actora sobre el inmueble respectivo.

En opinión de Víctor J. Aramburu²⁹, *“cuando el locador alquila el inmueble estableciendo en el contrato que el locatario deberá realizar determinadas mejoras sobre el inmueble, las que serán a cargo de este último, estableciendo asimismo que dichas mejoras quedaran para la propiedad al finalizar el contrato sin obligación de pago por parte del locador, ... el valor de la mejora es, en realidad un mayor valor de la locación y que en este caso, la mejora que está realizando el locatario directamente o a través de terceros la está efectuando para el propietario y por orden de este, por lo que se configuraría el hecho imponible descrito en el inciso a) del artículo 3 de la ley”*.

V- ¿La recepción provisoria de una obra hace nacer el hecho imponible?:

²⁷ “Concesionaria Vial Metropolitana SA”, TFN, Sala A, 20/09/2004.

²⁸ “Gran hotel Tomaso Di Savoia SRL”, TFN, Sala B, 30/09/2002. En el mismo sentido se expidió la Sala C del TFN, con fecha 16/03/2010, en la causa “C&A Argentina SCS”,

²⁹ “Los trabajos y mejoras sobre inmuebles de terceros y el IVA”. Errepar Doctrina Tributaria. Octubre de 2002.

El Tribunal Fiscal entendió³⁰ que el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la aceptación definitiva, salvo que la realidad económica indique que, habiéndose cumplido con la prestación que hace al objeto de la obligación, la recepción provisoria no rechazada revista una entidad tal que habilite al receptor para disponer del derecho a la contraprestación pertinente.

2.4. LAS CONCESIONES DE EXPLOTACIÓN

Existe una norma legal³¹ que si bien se refiere a trabajos sobre inmueble ajeno, trata el supuesto de su retribución a través de la explotación de la concesión respectiva.

La empresa constructora realiza la construcción y como contraprestación de tales trabajos obtiene el derecho a usufructuar la concesión por un determinado plazo.

Este tipo de obras suelen ser contratadas por el Estado, ya sea Nacional, Provincial o Municipal. En general se trata de importantes obras de infraestructura como obras viales, terminales de transporte, playas de estacionamiento, etc.

La AFIP ha entendido³², que este régimen especial no resulta aplicable a los contratos de concesión de servicios públicos, luz, agua, gas y teléfonos, sea el concedente una entidad privada o estatal, en razón de que la finalidad de estos contratos consiste en el suministro del servicio y no en retribuir, a través de la tarifa, obra sobre inmueble de terceros.

La base imponible, en este caso, es una base imponible especial que está dada por la suma de los ingresos que perciba el concesionario, ya sea en forma directa o con motivo de la explotación de tal concesión (considerando las exclusiones del precio neto gravado que establece la Ley).

³⁰ “Víctor y Miguel Gallo SA”. TFN, Sala A. 09/12/1997. Errepar Junio/98.

³¹ Ley de IVA, Artículo 23.

³² Dictamen (DAT) 15/97.

Los ingresos percibidos por el concesionario en forma directa pueden ser los importes que se pacten en forma adicional a la concesión, o también aquellos que aseguran al concesionario un valor mínimo de recaudación.

Sin embargo el Poder Ejecutivo³³ ha establecido que ciertas compensaciones no reintegrables realizadas por los respectivos gobiernos a favor de los concesionarios de obras públicas, no se considera gravadas por el impuesto. Estas son:

- ✓ Que se otorguen bajo 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.
- ✓ Que los receptores de dichas compensaciones las destinen a la construcciones y explotación de obras públicas, mediante el cobro de tarifas o peaje previsto en la Ley 17520 y sus modificaciones o Normas Provinciales, Municipales o de CABA, de igual o similar alcance, a través de un 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.
- ✓ Que la totalidad de los aportes estatales sean realizados con anterioridad a la habilitación de las obras concesionadas a los usuarios.
- ✓ Que los aportes del Estado Nacional no superen el 70% del costo total de la obra.
- ✓ Que la duración de la concesión sea por un plazo no menor de diez (10) años.
- ✓ Que dicho destino se encuentre previsto expresamente en el Acto Administrativo de otorgamiento de la concesión.

En un caso en que el contribuyente pretendió disminuir de la base imponible los importes a abonar en concepto de comisiones, el Tribunal Fiscal reitero que la misma está constituida por todos los ingresos que perciba el concesionario y que tal detracción no correspondía³⁴.

³³ Decreto 642/97.

³⁴ “Fundamentos SA”, TFN, Sala C, 30/03/2000.

El momento del nacimiento del hecho imponible se verifica únicamente con la percepción. Es decir, que existe un beneficio financiero, ya que si no se recibe importe alguno no corresponderá IVA.

Ello sin perjuicio del cómputo de los créditos fiscales que se generen por este hecho imponible contra los débitos fiscales de otras operaciones gravadas que pudiese tener la empresa.

En el fallo “Concesionaria Vía Metropolitana SA”, se debatió si el nacimiento del hecho imponible por determinadas sumas de dinero entregadas por el concedente se produce en el momento en que se aprueba la inversión o en oportunidad de su cobro. El TFN entendió que el contrato celebrado encuadra dentro de las características de un contrato de concesión de obra pública, y por lo tanto resultan aplicables las normas específicas en cuanto al nacimiento del hecho imponible, produciéndose el mismo en el momento de la percepción, sin necesidad que medie ninguna otra circunstancia ulterior.

Respecto al crédito fiscal, la Ley establece que *“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.*

Si los aludidos ingresos procedieran de actividades exentas o no alcanzadas por el impuesto, el débito fiscal resultante de la referida liquidación especial no podrá ser trasladado al precio de los bienes o servicios derivados de la explotación, debiendo en estos casos tenerse en cuenta tal circunstancia en la determinación de los costos, plazos y demás condiciones inherentes al otorgamiento de la concesión. Cuando la exención o no sujeción contemplada en este párrafo tenga un alcance parcial, el tratamiento previsto será aplicable en la medida que corresponda”.

La norma dispone que, aunque los ingresos provenientes de la explotación estén exentos o no alcanzados, igualmente deben considerarse dentro de la liquidación formando parte de la base imponible especial.

También regla que sí, la alícuota correspondiente a los ingresos de la explotación fuese distinta, la liquidación especial deberá practicarse utilizando la mayor de las alícuotas.

Finalmente aclara que si la diferencia de alícuotas *“...sólo se diera parcialmente y la mayor correspondiera a determinadas ventas o prestaciones derivadas de la explotación, la misma recaerá sobre los ingresos atribuibles a dichas operaciones, siendo de aplicación para el resto de la*

liquidación la alícuota común a ambos hechos imposables. Asimismo, cuando los bienes o servicios derivados de la explotación estén alcanzados, total o parcialmente, por una alícuota inferior a la que debe utilizarse en la liquidación especial, la diferencia resultante no podrá ser trasladada a sus precios, siéndole de aplicación a la misma las previsiones señaladas para el caso de actividades exentas o no alcanzadas por el impuesto a los efectos del otorgamiento de la concesión”.

3. REDUCCION DE LA ALICUOTA PARA VIVIENDAS

En el inciso c) del artículo 28° de la Ley de IVA, se establece que estarán alcanzados por una alícuota equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de la alícuota general, los hechos imposables previstos en el inciso a) del artículo 3° destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imposables previstos en el inciso b) del artículo 3° destinados a vivienda.

La reducción de la tasa alcanza los trabajos realizados en forma directa o a través de terceros sobre inmuebles ajenos, ya sea construcciones de cualquier naturaleza, instalaciones civiles, comerciales e industriales y los trabajos de reparación y mantenimiento como así también las obras sobre inmuebles propios, en la medida que se destinen a vivienda.

Este beneficio alcanza a cualquier tipo de vivienda, no solamente los destinados a la casa habitación del contribuyente. El problema se plantea en definir cuando las obras y trabajos que se realizan tienen como destino a la vivienda. Se plantea la aplicación de criterios³⁵, criterio subjetivo, o sea, el que va a utilizar el inmueble lo destine a vivienda. Es muy dificultoso porque obliga al seguimiento del destino de vivienda denunciado originariamente y ver que luego no lo modifique. El otro criterio es el objetivo, en función del aspecto arquitectónico de la obra podemos afirmar si fue concebida para vivienda o no. Este último criterio, el objetivo, es el que adopta el decreto reglamentario de la Ley.

³⁵ “Construcción”. Osvaldo Balan y Oscar Zilli. Editorial Errepar. 3° Edición.

El reglamento de la Ley en su artículo 66.1 nos remite al artículo 2° del decreto 1230 del 30 de octubre de 1996, el cual determina:

“A los fines de la reducción de la alícuota dispuesta para los hechos imponibles previstos en los incisos a) y b) del artículo 3° de la ley del tributo, deberán tenerse en consideración las siguientes normas:

a) Se entenderá que los trabajos sobre inmueble ajeno u obras sobre inmueble propio, según corresponda, están destinados a vivienda, cuando por las características de la construcción pueda considerarse que la misma ha sido concebida para ese fin, quedando facultada la Dirección General Impositiva, dependiente del Ministerio De Economía y Obras y Servicios Públicos, para establecer las condiciones en que deberá acreditarse el cumplimiento de dicho requisito.

Dicha caracterización resultará comprensiva de las bauleras y cocheras cuando, en el caso de trabajos sobre inmueble ajeno, sean construidas como unidades complementarias de las citadas viviendas y en el caso de obras sobre inmueble propio, sean vendidas en forma conjunta con las mismas.

b) La tasa diferencial no será de aplicación respecto de las restantes construcciones que puedan integrar un edificio destinado a vivienda, tales como locales, oficinas o cocheras que no reúnan los requisitos previstos en el segundo párrafo del inciso a) precedente, 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.

c) Atento a que la reducción de la alícuota dispuesta para los trabajos sobre inmueble ajeno u obras sobre inmueble propio definidos en el inciso a) de este artículo, ha sido establecida exclusivamente respecto de esos hechos imponibles, dicha reducción no resulta aplicable a las ventas por incorporación de bienes de propia producción que puedan configurarse a raíz de la realización de los mismos.

Por lo tanto, la reducción de la alícuota no alcanza a los bienes de propia producción que se incorporen a trabajos realizados sobre inmueble ajeno, los que deberán facturarse separadamente, no resultando aplicable a su respecto lo dispuesto en el encabezamiento y en el numeral 3) del quinto párrafo del artículo 10° de la ley³⁶.

El mismo tratamiento, deberá dispensarse a los bienes de propia producción que se incorporen a obras realizadas sobre inmueble propio, supuesto en el que el precio neto determinado de

³⁶ Son integrantes del precio neto gravado —aunque se facturen o convengan por separado— y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen: El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3°.

acuerdo con lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo del citado artículo de la ley, se reducirá en el precio neto atribuible a aquellos bienes, los que se facturarán en forma separada.

La facturación separada establecida en los párrafos precedentes, procederá aun cuando no deba discriminarse el impuesto en la factura o documento equivalente”.

Acerca de la situación jurídica y/o fiscal del contribuyente, en el dictamen DAT 13/98 la AFIP entiende que resulta procedente la reducción de la alícuota en el IVA, cuando por las características de la construcción del inmueble pueda considerarse que la misma ha sido concebida para ser destinada a vivienda, sin tener en cuenta la situación jurídica y/o fiscal del contribuyente.

Aclara que se considerará que la obra tiene como finalidad vivienda “cuando por las características de la construcción pueda considerarse que la misma ha sido concebida para tal fin”. No surge delimitación expresa respecto al fin que le otorgará el adquirente sino al destino que le brinde el constructor.

3.1. CASOS PARTICULARES

a) Construcción de bauleras y cocheras

El citado artículo³⁷ aclara que la categorización de destino vivienda resulta comprensiva de las bauleras y cocheras, cuando en el caso de trabajos sobre inmueble ajeno, sean construidas como unidades complementarias de las citadas viviendas y, en el caso de obras sobre inmueble propio, sean vendidas en forma conjunta con las mismas.

b) Gimnasio, pileta de natación, salón de uso común, etc. (Amenities)

Si se trata de un edificio de propiedad horizontal destinado a viviendas y está dotado con amenities, el adquirente de una unidad también adquiere una cochera y los metros cuadrados correspondientes a las amenities en condominio con los restantes consorcistas. En-

³⁷ Ley de IVA. Art 28, inc. C.

tendiendo que las amenities que se adquieren resulta una parte complementaria de la unidad de vivienda, la totalidad de los metros cuadrados adquiridos estarían alcanzados por la alícuota reducida.

c) Incorporación de bienes de propia producción

El inciso c) establece también, que la reducción de alícuotas no resulta aplicable a las ventas por incorporación de bienes de propia producción. Por lo tanto no alcanza a bienes de propia producción que se incorporen a trabajos realizados sobre inmueble ajeno o sobre inmueble propio.

El Organismo Recaudador emitió, con el dictado del dictamen DAT 124/96 su opinión sobre la aplicación de la alícuota reducida a los materiales, bienes y servicios que se incorporan a las obras de construcción con destino a vivienda. El contribuyente planteo los siguientes supuestos:

I- 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 3° 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.

II- Albañilería: La provisión de materiales gruesos conjuntamente con la mano de obra encuadra en el artículo 3° 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 imposables distintos a los del artículo 3° incisos a) y b), dado que se trata de ventas de cosas muebles encuadradas en el artículo 1° inciso a) de la Ley que rige el gravamen.

III- Instalación eléctrica: El precio de la contratación de mano de obra para efectuar la instalación eléctrica del edificio encuadra en el artículo 3° 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 pre-

cedente es un hecho imponible distinto a los del artículo 3° incisos a) y b), correspondiendo gravarla con la tasa general por constituir venta de cosa mueble.

IV- Instalación Sanitaria y de Gas: La provisión de materiales gruesos conjuntamente con la mano de obra encuadra en el artículo 3° 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%.

V- 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 3° inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, gozando con tal motivo de la reducción que nos ocupa.

VI- Nivelación de terrenos para edificio destinado a viviendas: En el dictamen DAT 78/05 la AFIP al analizar si los trabajos de nivelación de un terreno sobre el cual se construiría un edificio con destino vivienda con cocheras encuadraban en el inciso a) del artículo 3° de la Ley del tributo, estimó procedente aplicar el criterio vertido en la consulta de fecha 18/11/76 en el sentido de considerar que los trabajos de movimientos de tierras u otros materiales en forma mecánica que comprenden, esencialmente excavaciones, rebajes de terreno, rellenos y nivelaciones, como así también las tareas de desmonte y de compactación de suelos "*...se hallan alcanzados por el gravamen en tanto dichos movimientos, desmontes o compactaciones de suelo constituyan una etapa en la construcción y no se trate del simple movimiento de tierras cuyo fin sea la preparación de un predio destinado a la producción agropecuaria*", en virtud de lo establecido por el citado inciso a) del artículo 3°.

Por lo tanto, en el mencionado dictamen se concluyó que, en razón de que las características y finalidades de los trabajos de nivelación de terrenos apuntaban a una determinada construcción, podían considerarse etapas de la misma y, por lo tanto, comprendidos en los alcances del artículo 3° inciso a), resultándoles de aplicación la alícuota reducida por el destino de vivienda del edificio a construir.

VII- Provisión de puertas, ventanas y vidrios: En el dictamen DAT 24/97 la AFIP entiende que en las operaciones a que hace referencia la consultante (ventas de puertas, vidrios, ventanas, etc.) que, conforme a lo contratado deben ser colocados en el inmueble por los distintos gremios, es indudable que la operación principal es la venta de los bienes, quedando subordinada a ésta la posterior colocación; por lo que, en este caso, por tratarse de venta de cosas muebles, el importe total de la operación quedará alcanzado por la tasa del 21%.

VIII- Suministro de hormigón elaborado: Según el dictamen DAT 53/01 la enajenación de hormigón elaborado califica como venta en los términos del inciso a) del artículo 2° de la Ley. En consecuencia, dicha operación está gravada al 21 %.

IX- Suministro de hierro para construir viviendas: El suministro de hierro, ya sea en medidas estándar o, en algunos casos, en las medidas requeridas por el cliente según las especificaciones técnicas de cada obra, apreciándose que el cortado y doblado del material, son accesorios a la venta del mismo por lo cual integran el precio neto gravado conforme al artículo 10, punto 1 de la Ley de IVA, no revistiendo la naturaleza de trabajos sobre inmueble ajeno, aun cuando posteriormente el adquirente utilice dicho material en la construcción de un edificio. El dictamen DAT 6/06 indica que, en tanto no se verifican los supuestos del art. 28, inc. c) de la Ley del gravamen, la operación está gravada con el 21%.

X- Construcción de hoteles, residenciales y hosterías: En tanto la construcción tiene como destino convertirse en un Hotel Residencial, el Fisco interpreta (a través del dictamen DAT 14/2002) que no es aplicable a la misma el beneficio de la reducción de la alícuota dispuesta por el art. 28, 4to párrafo, inc. c), de la Ley del impuesto.

XI- Red de agua potable y cloacal y alumbrado público: El dictamen DAT 28/10 concluyó que las obras de infraestructura -relativas a vivienda y a cargo de los adquirentes de las mismas- tales como red de agua potable y cloacal, cordón cuneta, red secundaria de baja tensión y alumbrado público, veredas, caminos, arbolado, plaza, como así también los nexos de infraestructura, debían imponerse con la tasa general del IVA, siendo la tasa diferencial sólo aplicable a los hechos imponible del Artículo 3°, incisos a) y b), de la Ley del gravamen, vinculados con la construcción de la vivienda propiamente dicha, abarcando ex-

clusivamente sus espacios ocupados –cerrados y abiertos- sus perímetros internos y hasta sus límites externos. En virtud del criterio expuesto en las presentes actuaciones, se concluye que las obras contratadas por el desarrollador, relacionadas con el tendido de las redes cloacales, eléctricas, provisión de agua potable y demás obras de infraestructura complementarias del emprendimiento inmobiliario, no encuadran en los supuestos del Artículo 28, cuarto párrafo, inciso c), de la Ley de IVA, por lo que se encuentran gravadas a la alícuota general del impuesto dispuesta en el primer párrafo de dicho artículo.

XII- Aprobación de planos e inspección de obras: El dictamen DAT 72/02 interpreta que aun cuando el servicio sea facturado a una empresa constructora, se considera que en la medida que la prestación se efectúe a domicilios destinados exclusivamente a vivienda, los derechos de aprobación de planos e inspección de obras, están gravados a la tasa general del tributo.

XIII- Colocación de materiales accesorios a la venta: Si la colocación de los materiales es meramente accesorio a la venta, no poseyendo dicha prestación entidad que permita caracterizarla como trabajos sobre inmueble ajeno, dicha operación, opina la AFIP a través del dictamen 66/02, quedará alcanzada por la alícuota general ya que resulta incurso en las disposiciones del artículo 2º inciso a) de la Ley del tributo y por ende resulta de aplicación el punto 1 del artículo 10 de dicho cuerpo legal, el cual dispone la integración al precio neto gravado de los servicios prestados en forma conjunta con la operación gravada como la colocación. Ello es así, independientemente del tipo de material del cual se trate.

XIV- Tratamiento de los intereses por financiación: En razón del criterio seguido por los precedentes jurisprudenciales más relevantes sobre el tema, los intereses que deriven de un hecho imponible gravado a la tasa reducida, también estarán alcanzados por dicha tasa. Claro es que, si se trata de única vivienda destinada a casa habitación del contribuyente, corresponde la exención del impuesto previsto por la Ley.

4. EXENCIONES

Según Gustavo Diez³⁸ hay exención impositiva cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hechos que realizan la hipótesis de dicha norma, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos de mandato de la norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención. Las exenciones son fundamentales a la hora de establecer la suficiencia recaudatoria, la eficiencia y la equidad en un sistema tributario, ya que directamente afecta a la base imponible para el cálculo del impuesto.

En cuanto a las exenciones en el IVA éstas están previstas en artículo 7 de la Ley de impuesto al valor agregado, como así también en otras leyes especiales vigentes que determinan exenciones relacionadas con la actividad de construcción.

El artículo 7, inciso h), punto 16., apartado 8, de la Ley de IVA, destaca que estarán exentos: “... *Los intereses de préstamos para vivienda concedidos por el FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA y los correspondientes a préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación, en este último caso cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue.*”

A su vez el decreto reglamentario en su artículo 36 establece que dicha exención será procedente “...*aun cuando se trate de intereses correspondientes a la financiación del precio pactado por la compra, construcción o mejora de la vivienda o se originen en préstamos que se destinen a reemplazar, renovar o refinanciar aquellos que hubieran tenido la citada afectación y siempre que se acredite que tienen por finalidad la cancelación de estos últimos.*”

A los fines dispuestos en la mencionada norma legal y en el presente artículo, se entenderá por "mejora" a las obras que reúnan los requisitos previstos en el artículo 4° de este reglamento.

Asimismo, en todos los casos la documentación que respalda la operación deberá contener una manifestación expresa del prestatario en la que conste que el préstamo será afectado a una vivienda que constituye o constituirá su propia casa habitación, como así también, cuando se trate de mejoras, los elementos probatorios necesarios que acrediten su condición de tal, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, debiendo en ambos casos ajustarse a la forma y condiciones que al

³⁸ Impuesto a las Ganancias, Gustavo E. Diez. Ed. La Ley

respecto establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS”.

La definición de mejora del artículo 4 del DR, a la que hace referencia el citado artículo, es la siguiente: “...se entenderá por obras 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”.

Finalmente la Resolución General 680/99 establece que sólo estarán exentos los intereses de este tipo de préstamo cuando se trate de una vivienda que será utilizada por el prestatario como su única casa habitación.

4.1. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

I- En el Dictamen (DAT) 89/99, el Fisco advirtió que no correspondía la exención prevista en la Ley del gravamen respecto de un préstamo concebido a una asociación de profesionales constituida con el objeto de construir un edificio de departamentos al costo para sus asociados, el que comprendía unidades destinadas tanto para vivienda, como para oficinas administrativas o tareas profesionales, como también locales comerciales.

II- En el Dictamen (DAT) 50/02, el fisco anunció que las mejoras de viviendas destinadas a casa habitación a las que alude la norma como exentas, son aquellas construcciones, ampliaciones o instalaciones realizadas en los espacios ocupacionales, perímetros internos y hasta los límites exteriores del inmueble donde se encuentra levantada la vivienda destinada a casa habitación. Los intereses originados en préstamos para financiar las obras de infraestructura complementaria de barrios destinados a vivienda no están comprendidos en la dispensa.

III- En el Dictamen (DAT) 67/98, el Fisco considero que solo estaría beneficiada por la exención la empresa constructora que realice la obra sobre inmueble propio, y no a los subcontratistas. La exención se materializaría con la venta de los inmuebles cuya financiación fuera efectuada con recursos del FONAVI. Por el contrario en las Causa Gabelco SA del 28/09/1999 (fallo de Cámara) se concluyó que el beneficio alcanzaría no solo a la cons-

tructora sino también a los subcontratistas, dado que el fin de la norma es obviamente no aumentar el costo de las viviendas financiadas por este sistema.

IV- En la causa Carlos A. Caruso con fecha 18/07/1996, la Cámara de Apelaciones (Sala I), no solo se consideró aplicable la exención del artículo 21 de las Ley 21581 (Ley Fondo Nacional de la Vivienda) en el IVA, sino que desestimó el criterio del Fisco.

V- Otra exención es la que establece la Ley 16774, la cual se dictó originalmente con motivo de las construcciones e instalaciones que se iban a realizar en la Ciudad Deportiva del Club Boca Juniors, que exime de todos los impuestos y tasas nacionales a aquellos clubes deportivos que efectúen obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones de carácter deportivo, en tanto las adquisiciones sean efectuadas por la entidad beneficiada y las mismas se destinen efectivamente a las obras.

Respecto a la vigencia y alcance de la norma, la AFIP en el dictamen (DAT) 71/06 expresó que el beneficio que otorga la Ley consiste en la exención del IVA por todas aquellas adquisiciones de materiales u otras prestaciones necesarias que tengan por destino la construcción de estadios y/o instalaciones de carácter deportivo. Quiere decir que no debe aplicarse el IVA sobre los suministros de materiales, locaciones y prestaciones de servicios, ya que el prestatario, que es la entidad deportiva, está exceptuado de tributar toda suma que constituya impuesto para la misma.

Como requisito formal, en las facturas comprendidas en el régimen se debe dejar constancia a través de la leyenda “Obra Exenta Ley 16774”, de que la operación goza de la franquicia impositiva.

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

5. OPERACIONES ALCANZADAS

El artículo 2 ° de la Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley 20628 B.O 31/12/1973) y sus modificatorias, de aquí en más la Ley, establece:

“...son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

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 Ley establece dos definiciones de ganancia imponible que dependerá del sujeto que las obtenga. Éstas son:

I- Teoría de la fuente (apartado 1): se aplica si el sujeto es una persona de existencia visible o ideal que no esté mencionado expresamente en el apartado 2. Son sujetos de este apartado, las personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el exterior, las personas jurídicas constituidas en el exterior sin establecimiento permanente

en el país, los fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea calidad de beneficiario.

Para que sea ganancia se deben dar en forma concomitante los tres elementos que menciona el apartado: periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación.

II- Teoría del Balance (apartado 2). Se aplica a los sujetos expresamente mencionados, es decir los del artículo 69³⁹ y las actividades del artículo 79⁴⁰ inciso f) y g) que la complementen con una comercial.

Entonces el objeto del impuesto se encuentra tanto en el artículo 2 referido como en los artículos 41, 45, 49 y 79 de Ley del impuesto, resultando determinante para el análisis la condición del sujeto que obtiene la renta.

Sin embargo, la reciente modificación al Impuesto, incorporada por la Ley N° 27430 ha expandido el objeto del tributo a otras hipótesis consignadas en los apartados 3, 4 y 5 del referido artículo 2 que se encuentran gravadas cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Es decir que la gravabilidad o no de determinado acto, deberá ser evaluada en primer lugar a la luz del sujeto que la realice, para luego considerar que definición de renta a aplicar.

³⁹ Sujetos del Artículo 69°:- Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.- Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.- Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.- Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.- Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.- Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

⁴⁰ Actividades del Artículo 79°:- Ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.- Actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

6. SUJETOS

Sentado lo expuesto, se analizará la gravabilidad en el impuesto para la actividad bajo estudio, según quien sea el sujeto.

Sujetos comprendidos en el apartado 1. Cuando obtienen una renta que cumple con la periodicidad, habitualidad y permanencia, están alcanzados por el impuesto. No obstante prescindiendo del cumplimiento en simultáneo de la trilogía de elementos, también se encuentran gravadas, por estar comprendidos taxativamente en las categorías, las siguientes operaciones:

I- Loteos con fines de urbanización, son aquellos en los que se verifica cualquiera de las siguientes condiciones: que el fraccionamiento de una misma fracción de tierra resulte un número de lotes superior a 50, o que en el término de dos años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen, en forma parcial o total, más de cincuenta lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas. En los casos en que se vendan más de cincuenta lotes en más de un periodo fiscal el contribuyente deberá rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen no abonado. Los resultados de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, también estarán alcanzados por el impuesto a las ganancias.

El resultado proveniente de la enajenación se determina restando del precio de venta el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento.

II- Construcción y venta por el régimen de Propiedad Horizontal. Las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal (Ley 13.512) se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera sea la cantidad de unidades construidas, se vendan en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción. La gravabilidad de estas operaciones está dada por la actividad empresarial que éstas implican. La construcción y posterior venta involucran una gran cantidad de actividades durante un lapso prolongado de tiempo. Por ello, aunque quien realice estas actividades no tenga habitualidad, es evidente que existe en su enajenación un fin de lucro, asumiendo

así los bienes el carácter de mercaderías, de modo que con ellos se hace comercio en el sentido de la Ley.⁴¹

Hay algunos Dictámenes que dicen lo contrario, en situaciones puntuales. Por ejemplo: Dictamen 80/96; Dictamen 66/2.003: una persona física construyó por el régimen de Propiedad Horizontal pero terminó vendiendo – en el primer caso – después de 10 años y en el segundo caso, después de más de 40 años. Entonces, AFIP manifestó “*Usted no construyó con el ánimo de vender*”, por lo tanto, *no corresponde el Impuesto a las Ganancias*”.

III- Inmuebles recibidos en cancelación de créditos originados en actividades profesionales u oficios. Artículo 114° del Decreto reglamentario⁴²: “*Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de las mismas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2° del referido texto legal, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de DOS (2) años*”.

Esto se puede dar en el caso de arquitectos o ingenieros que suelen cobrar los honorarios de proyecto y dirección en metros cuadrados.

Sujetos comprendidos en el apartado 2: para el caso de empresas constructoras se aplica el artículo 74° de la Ley, el cual establece diferentes métodos de imputación del resultado bruto. El mismo expresa:

“En el caso de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza para terceros, en que las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

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.

⁴¹ Dictamen DATJ 23/1970.

⁴² Decreto Reglamentario 1344/1998, B.O. 25/11/1998.

Los porcentajes a que se ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

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.

Cuando la determinación del beneficio en la forma indicada no fuera posible o resultare difícil, podrá calcularse la utilidad bruta contenida en lo construido siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inciso a).

En el caso de obras que afecten a DOS (2) períodos fiscales, pero su duración total no exceda de UN (1) año, el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termine la obra.

La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de UN (1) año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etc.).

En los casos de los incisos a) y b), la diferencia en más o en menos que se obtenga en definitiva, resultante de comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos, deberá incidir en el año en que la obra se concluya.

Elegido un método, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras, trabajos, etcétera, que efectúe el contribuyente y no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, la que determinará a partir de qué período fiscal podrá cambiarse el método”.

Para el caso de obras que se inician y terminan en el mismo ejercicio fiscal, las ganancias o pérdidas se imputaran directamente a ese ejercicio.

6.1. CONCEPTO DE EMPRESA CONSTRUCTORA

Según ha sido interpretado por el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa Sei Ingeniería SA del 23/12/82, para ser considerada empresa constructora debe cumplir los siguientes requisitos:

- Debe existir una construcción de cualquier naturaleza, es decir una locación de obra y servicios en los términos que establece el Código Civil. Por lo tanto, las disposiciones que la Ley establece no solo son aplicables a inmuebles, sino también comprende cualquier tipo de construcción, como por ejemplo construcción de maquinaria, aparatos eléctricos, etc.

- La construcción debe ser hecha para terceros.

- Las operaciones deben afectar más de un periodo fiscal.
- Debe adoptarse alguno de los métodos del artículo 74°.
- El método debe aplicarse uniformemente para todas las obras o trabajos que realice la empresa.

Dentro de los sujetos del apartado 2, tenemos los establecimientos estables instalados en el exterior (renta de fuente extranjera). El artículo 128 de la Ley establece que se consideran establecimientos estables a:

...“los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros”.

Para ellos, la Ley en su artículo 156 permite la utilización de las normas del artículo 154 para la determinación del resultado, con la salvedad que se los releva de solicitar autorizaciones o aprobaciones por el Organismo Recaudador. Esta excepción, con fundamento, es de aplicación a todo lo inherente a la determinación de renta mundial.

Así mismo el artículo 156 determina cual es el criterio de imputación si las obras son realizadas en el exterior por un sujeto residente en el país, pero que no se caracterice por establecimiento estable. Para este caso, se deberá determinar el resultado bruto de acuerdo a lo establecido en el 4° párrafo del citado artículo 74.

7. JURISPRUDENCIA Y DICTÁMENES A CONSIDERAR

I- En la causa C.I.S. SA -TFN- Sala D del 09/08/2002, el fisco impugnó la imputación de utilidades derivadas de obras efectuadas por la sociedad con duración menor a un año, pero que abarcaban más de dos periodos fiscales, con fundamento en que para poder utilizar el sistema previsto en el artículo 74° de la Ley debió solicitarse autorización. La Sala D del tribunal confirmó ésto. En efecto, no habiendo la actora petitionado autorización a la

que hace mención la norma para poder diferir la declaración del resultado al ejercicio en el que se finalice la misma, y toda vez que es facultad del organismo el otorgamiento de la autorización, se confirmó el ajuste efectuado por el fisco.

II- En la causa Saiach Construcciones S.A-TFN- Sala A del 20/03/2000, el Tribunal entendió a los efectos de la opción prevista por el artículo 74° inciso a), que como momento de generación del hecho imponible se debe considerar el periodo de pago de los certificados de obra y no el periodo de ejecución de los mismos.

III- En el dictamen DAT 14/97 el Organismo Fiscal aclaro que el porcentaje utilizado por el contribuyente a los efectos de la aplicación del inciso a) del artículo 74°, no requiere autorización previa por parte de la AFIP, por no exigirlo así específicamente la norma. Si son facultades de la DGI las de efectuar a posteriori las verificaciones pertinentes para validar o ajustar el porcentaje determinado por el contribuyente. Finalmente señala que nada impide al contribuyente solicitar al Fisco la aprobación previa del porcentaje en cuestión.

IV- Otro dictamen interesante sobre concesiones de obras públicas, es el 36/02 (DAT) de fecha 31/03/02, el cual interpretó que a los efectos de determinar los resultados brutos de las obras, deberán cumplimentar lo establecido por la Nota Externa 3/98 (DGI).

En dicha nota, el organismo aclaro que cuando se realicen obras públicas ya sea mediante contratos de concesión de explotación encuadrados en los términos de la Ley 17.520, modificada por la Ley 23.696, o bien mediante contratos de obras públicas, los concesionarios y/o constructores respectivos, a efectos de la determinación de su obligación frente al impuesto a las ganancias, establecerán los resultados brutos de tales obras conforme a las previsiones contenidas en el artículo 74 del gravamen, adoptando a tal fin alguno de los métodos que específicamente contempla.

No obstante esto, cabe aclarar que existe un caso particular en el que el reglamento permite la aplicación del método del devengado exigible. Permite imputar la ganancia en el ejercicio que opere la exigibilidad, para la construcción de obras públicas, cuyo plazo de ejecución abarque más de un período fiscal, y en que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de 5 períodos fiscales.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA

La actividad de la construcción esta alcanzada por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Éste impuesto, es complementario al impuesto a las ganancias, se aplica en todo el territorio de la nación y se determina en torno al activo de las empresas. Fue creado como el impuesto mínimo que el contribuyente debe ingresar en concepto de impuesto a las ganancias en un determinado periodo fiscal, que puede ser utilizado como pago a cuenta, el importe determinado para el mismo período fiscal, del impuesto en cuestión.

La presunción era que todos los activos deben generar una renta, castigando la improductividad de la misma. No obstante, recientemente la AFIP mediante la Instrucción 2/2017 estableció que el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no resulta exigible cuando existan balances contables que arrojen pérdida y quebranto en la declaración jurada de ganancias. Esto se basó en el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”

El Máximo Tribunal de la Nación sostuvo en la causa “Hermitage SA” que la cuestión objeto de controversia era, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resultaba inconstitucional en tanto, como sucede en el sub examine, la actora había demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas.

En este sentido, ha indicado que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de estos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la Ley.

Por lo tanto la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la Ley, lisa y llanamente, no ha existido.

Luego, al analizar la prueba producida concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la existencia de una ganancia presunta.

Por su parte, en la causa “Diario Perfil SA”, al remitir al precedente citado anteriormente, destacó que la doctrina que surge del mismo no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la Ley -o que no tengan capacidad para hacerlo- sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no exista.

Posteriormente, al analizar la prueba, destacó que la actora registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos pertinentes y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las Ganancias del período fiscal en cuestión, por lo que tuvo por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso “Hermitage SA”, que aquella renta presumida por la Ley, lisa y llanamente, no ha existido.

Conforme el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de establecer la procedencia de aplicar el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no debe exigirse la demostración de la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la Ley -o que no tengan capacidad para hacerlo-, sino que esa renta, en el período examinado, no existió.

Por lo tanto en los casos en que se pruebe la existencia de pérdidas en los balances contables correspondientes al período pertinente y, a su vez, se registren quebrantos en la declaración jurada del impuesto a las Ganancias del período fiscal en cuestión, se tendrá

por acreditado, en los términos de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Hermitage SA”, que aquella renta presumida por la Ley no ha existido⁴³.

8. SUJETOS DEL GRAVAMEN

El artículo 2° de la Ley⁴⁴ define que son sujetos del impuesto:

a) Las sociedades domiciliadas en el país. En su caso estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato;

b) Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, desde la fecha a que se refiere el inciso a);

c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales;

d) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la ley 22.016, no comprendidos en los incisos precedentes;

e) Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles;

f) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley;

g) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la ley 24.083 y sus modificaciones;

h) Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para él o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

⁴³ Texto extraído de <http://www.iprofesional.com>

⁴⁴ Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998) y sus modificatorias.

¿Qué se entiende por establecimientos estables? La Ley aclara que se trata de un lugar fijo de negocios en el cual una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrollen total o parcialmente su actividad, y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de una renta. Existen otros casos previstos, en los cuales se debe considerar que se está en presencia de un establecimiento estable, éstos son:

- Una sucursal.
- Una empresa o explotación unipersonal.
- Una base fija para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible.
- Una agencia o una representación permanente.
- Una sede de dirección o de administración.
- Una oficina.
- Una fábrica.
- Un taller.
- Un inmueble rural, aun cuando no se explote.
- Una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales.
- Una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje.
- El uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio

o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa.

La Ley no considera establecimiento estable a la realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario, que gocen de una situación independiente siempre que estos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y a las sociedades, asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país⁴⁵.

9. ASPECTO OBJETIVO

Está dado por la posesión o pertenencia de bienes (denominados como activos) situados en el país o en el exterior, independientemente del momento de ingreso al patrimonio, a la fecha de cierre del ejercicio.

Respecto al concepto de posesión, según el Código Civil, un sujeto adquiere la posesión por la aprehensión de la cosa con la intención de tenerla como suya, en tanto que en el caso de cosas incorporales, estas son susceptibles de una pertenencia, es decir de una cuasi posesión (goce que tiene aquel a quien pertenece el bien). Para que se perfeccione la transmisión de dominio de una cosa mueble es menester la concurrencia de los requisitos “título” (acto jurídico que otorga derecho sobre la cosa) y “modo” (acto que perfecciona la transmisión).

Detallando la palabra bienes, en los términos del Código Civil, cosas son todos aquellos objetos materiales susceptibles de tener un valor, y que los objetos inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las cosas, se llaman bienes. Es decir los bienes sujetos al gravamen son todos los objetos, materiales e inmateriales susceptibles de tener un valor económico.

⁴⁵ La reforma del impuesto a las Ganancias dispuesta por la Ley N° 27430 incorpora el concepto de establecimiento permanente a dicha norma, como artículo sin número a continuación del artículo 16. El mismo no guarda identidad con el desarrollado en el gravamen que nos ocupa.

10. BASE IMPONIBLE

La base imponible del impuesto está dada por los activos, tanto del país como del exterior, en poder del contribuyente que deberán valuarse aplicando las normas que a tal efecto establece la Ley y resulta de aplicación supletoria el impuesto a las ganancias.

11. VALUACION

La valuación de los bienes se encuentra prevista en el capítulo II de la Ley de gravamen.

En el artículo 4° se define la valuación de bienes situados en el país, y respecto a los Bienes inmuebles que no revisten el carácter de bienes de cambio advierte lo siguiente:

1. Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio.
2. Inmuebles construidos: al valor del terreno se le adicionara el costo de construcción.
3. Obras en construcción: al valor del terreno, se le adicionara el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas.
4. Mejoras: su valor se determinara de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones y mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4 precedentes, se le detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor los coeficientes de amortización ordinaria correspondientes.

En el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones y mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el valor atribuible a la tierra, según el avalúo fiscal a la fecha de adquisición. En su defecto el contribuyente debe justipreciar la parte del valor del

costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados. Para los inmuebles rurales, el valor determinado de acuerdo a los apartados anteriores se reducirá en el importe que resulte de aplicar el 25 % sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejora a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en \$200.000, el que resulte mayor. El valor a computar para cada uno de los inmuebles de los que el contribuyente sea titular, no podrá ser inferior a la base imponible vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida, establecida a los efectos del pago del impuesto inmobiliario o tributos similares, el importe aludido se reducirá conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

En materia de construcciones, edificios o mejoras cuyo valor esté comprendido en el costo de adquisición o construcción o, en su caso, valor de ingreso al patrimonio, y que por cualquier causa no existieran a la fecha de cierre del ejercicio, se admitirá la deducción de los importes correspondientes según justiprecio efectuado por el contribuyente.

Los Bienes Inmuebles, que revisten el carácter de bienes de cambio, se valúan de la siguiente manera:

Los inmuebles adquiridos. Se debe considerar el valor de adquisición, incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación. Inmuebles construidos; corresponderá adicionar al valor de terreno el costo de construcción. El valor del terreno se valuará de la misma forma que los inmuebles adquiridos, al que se le adicionará el costo de la construcción actualizado a fecha de cierre. El mismo se obtiene actualizando los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se realizaron cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción

En las obras en construcción; la valuación se realizará, adicionado al valor del terreno valuado conforme al punto precedente, el importe de las sumas invertidas debidamente actualizadas desde la fecha en que se efectuó cada inversión hasta la fecha de cierre.

En el caso de las mejoras; pueden estar finalizadas, o no a la fecha de cierre del ejercicio, si se tratara de una mejora concluida, se deberá valorar de la misma forma que los bienes inmuebles construidos, por el contrario si a la fecha de cierre del ejercicio no estuviera terminada, la mejora deberá valorarse como las obras en proceso de construcción.

12. EXENCIONES

El artículo 3° establece que están exentos del impuesto:

- Los bienes situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, en las condiciones previstas por la ley 19.640;

- Los bienes pertenecientes a los sujetos alcanzados por el régimen de inversiones para la actividad minera, instituidos por la ley 24.196, que se hallen afectados al desarrollo de las actividades comprendidas en el mencionado régimen;

- Los bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, en virtud de lo dispuesto en los incisos d), e), f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (cooperativas, instituciones religiosas y asociaciones deportivas y de cultura física)

- Los bienes beneficiados por una exención del impuesto, subjetiva u objetiva, en virtud de leyes nacionales o convenios internacionales aprobados, en los términos y condiciones que éstos establezcan;

- Las acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales, y los aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado;

- Los bienes entregados por fiduciantes, sujetos pasivos del impuesto, a los fiduciarios de fideicomisos que revistan igual calidad frente al gravamen de acuerdo con lo establecido por el inciso f) del artículo 2° y, en el caso de fideicomisos financieros, los certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en la proporción atribuible al valor de las acciones u otras participaciones en el capital de entidades sujetas al impuesto que integren el activo del fondo fiduciario;

- Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos doscientos mil (\$ 200.000). Cuando existan activos gravados en el exterior dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

Cuando el valor de los bienes supere la mencionada suma o la que se calcule de acuerdo con lo dispuesto precedentemente, según corresponda, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.

13. ALICUOTA DEL IMPUESTO

La tasa del impuesto es plana del 1% sobre la base imponible.

14. COMPUTO COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El impuesto a las ganancias determinado por el mismo período fiscal podrá computarse como pago a cuenta del presente impuesto y viceversa. Del análisis del cómputo del pago a cuenta entre ambos impuestos pueden derivarse dos situaciones:

- Que el impuesto a las ganancias sea mayor al impuesto a la ganancia mínima presunta: El excedente del impuesto a las ganancias determinado sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta no generará saldo a favor del contribuyente. El impuesto a las ganancias no resultará computable como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente a los bienes inmuebles improductivos (excepto bienes de cambio y aquellos afectados a la consecución de ganancia gravada).
- Que el impuesto a las ganancias sea menor al impuesto a la ganancia mínima presunta: Se ingresará el impuesto a la ganancia mínima presunta en la medida en que exceda el impuesto a las ganancias. El impuesto a la ganancia mínima presunta resultante de los bienes inmuebles improductivos (excepto bienes de cambio y aquellos afectados a la consecución de ganancia gravada), no opera como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

15. CONSIDERACIONES GENERALES

El impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo de carácter jurisdiccional, es decir que cada una de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen facultades para la aplicación de esta imposición.

En el caso de la construcción, salvo algunas particularidades muy específicas (según la jurisdicción), el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual a título oneroso, y la base imponible son los ingresos brutos devengados por la realización de la actividad en el período fiscal respectivo.

En todas las legislaciones de las distintas jurisdicciones, el período fiscal es el año calendario, sin perjuicio que algunas hayan instrumentado regímenes de liquidación y cobro por períodos mensuales o bimestrales que tienen la característica de anticipos del impuesto anual que en definitiva resulte.

Para el caso de contribuyente que ejerzan actividades en más de una jurisdicción, dado que es un impuesto territorial y para evitar una múltiple imposición, se creó el mecanismo del Convenio Multilateral, por medio del cual se intenta atribuir en forma equilibrada los ingresos brutos gravados, no gravados y exentos, a través de distintos regímenes, a cada una de las jurisdicciones.

16. JURISDICCION BUENOS AIRES

16.1. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible está definido en el artículo 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el cual establece que:

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos...”

A los efectos de determinar la habitualidad, el artículo 183 establece que se tendrá en cuenta especialmente la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Entiende como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. Aclara también que la habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

16.2. BASE IMPONIBLE

El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario. El Código Fiscal establece que se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

En las operaciones de ventas de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.

En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.

En el artículo 188 se establece que conceptos no integran la base imponible, algunos de ellos son:

- Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al Valor Agregado - débito fiscal-, impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica.

Esta deducción únicamente podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. Por lo tanto, en el caso de operaciones efectuadas por monotributistas, la base imponible será la que surja del monto total de las operaciones, dado que no tiene posibilidad de disminuir el débito fiscal del IVA ya que no es inscripto.

- Los importes que constituyan reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.

Tratándose de contratos de leasing, se prevé una base imponible especial.

- Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.

La Ley admite la deducción de la base imponible de los siguientes conceptos:

a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida.

A los fines de verificar la procedencia de estas deducciones, la Autoridad de Aplicación podrá disponer con carácter general o para determinados grupos o categorías de contri-

buyentes, regímenes especiales de información o la presentación de declaraciones juradas adicionales a las previstas en el Código Fiscal.

b) El importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que hayan debido computarse como ingreso gravado en cualquier período fiscal. Esta deducción no será procedente cuando la liquidación se efectúe por el método de lo percibido.

Constituyen índices justificativos de la incobrabilidad cualquiera de los siguientes: la cesación de pagos, real y manifiesta, la quiebra, el concurso preventivo, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo.

En caso de posterior recupero, total o parcial, de los créditos deducidos por este concepto, se considerará que ello es un ingreso gravado imputable al período fiscal en que el hecho ocurre.

16.3. IMPUTACIÓN AL PERIODO FISCAL

Respecto a la vinculación temporal del hecho imponible, el Código Fiscal dispone que los ingresos brutos se imputarán al periodo fiscal en que se devenguen.

El artículo 201, establece que se entenderá que los ingresos se han devengado salvo algunas excepciones, como

- En el caso de venta de bienes inmuebles, desde el momento de la firma del boleto, de la posesión o escrituración, el que fuere anterior.

- En los casos de trabajo sobre inmuebles de terceros, desde el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o de la percepción total o parcial del precio o de la facturación, el que fuere anterior.

- En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios (excepto las comprendidas en el inciso anterior) desde el momento en que se facture o termine, total o parcialmente, la ejecución o prestación pactada, el que fuere anterior, salvo que las mismas se efectuaren sobre bienes o mediante su entrega, en cuyo caso el gravamen se devengará desde el momento de la entrega de tales bienes.

- En el caso del recupero total o parcial de créditos deducidos con anterioridad como incobrables, en el momento en que se verifique el recupero.

16.4. LIQUIDACIÓN Y PAGO

Los contribuyentes que realicen actividades de construcción y/o servicios para la construcción, solamente dentro del territorio de la provincia de Buenos Aires, deben liquidar e ingresar el impuesto mensualmente y deben presentar una declaración jurada anual informativa.

En el caso de los contribuyentes que desarrollen la actividad en dos o más jurisdicciones, quedan comprendidos en el régimen de Convenio Multilateral y deberán presentar anticipos mensuales y la liquidación de ingresos anuales, con la salvedad que entran dentro del régimen especial que establece que *“En los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en esa jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el diez por ciento (10%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá el noventa por ciento (90%) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. No podrá discriminarse, al considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa”*.

17. JURISDICCION RIO NEGRO

El impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Río Negro se rige por el Código Fiscal (Ley 2686 y sus modificatorias), y la Ley 1301 y sus modificatorias.

El hecho imponible se configura, tal como ocurre y se analizó para la provincia de Buenos Aires.

En lo que refiere a la determinación de la base imponible e imputación al año fiscal son de aplicación los comentarios que se han efectuado.

En relación a la liquidación y al pago el artículo 22 de la Ley 1301 establece lo siguiente:

“Los contribuyentes directos, así como los encuadrados en el régimen del Convenio Multilateral vigente, liquidan el impuesto por Declaración Jurada y el pago se hará por el sistema de anticipos, sobre ingresos calculados sobre base cierta. En la Declaración Jurada de los anticipos se deduce el importe de las retenciones y/o percepciones sufridas, procediendo, en su caso, al depósito del saldo resultante a favor del Fisco. Deberán presentar una Declaración Jurada en la que se resume la totalidad de las operaciones del período, en la forma, plazos y condiciones que establezca la Agencia de Recaudación Tributaria”.

La única salvedad que vale la pena mencionar, es que en esta jurisdicción existe un Régimen Simplificado para aquellos contribuyentes que se encuentren bajo el régimen del Monotributo.

Aquellos contribuyentes incluidos en el mismo, deben ingresar un importe fijo mensual, debiendo recategorizarse en los meses de Enero, Mayo y Septiembre. Las retenciones bancarias y percepciones sufridas durante el ejercicio fiscal deberán ser deducidas del impuesto correspondiente al segundo período del período fiscal siguiente.

CONCLUSIONES

En el presente documento se han analizado tanto la normativa legal, como los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinarios en torno a la actividad de la construcción. En función a ello se intentaron destacar las particularidades del tratamiento impositivo.

Del análisis efectuado, se puede aproximar el mejor tratamiento y comprensión de sus efectos fiscales. No debe soslayarse, que conocer el aludido efecto, permite aportar el debido respaldo profesional para la adopción de las diversas formas en que se puede llevar a cabo un negocio en el ramo de la construcción.

En el desarrollo del capítulo de IVA, es concluyente que a la hora de determinar la gravabilidad, hay que diferenciar las dos variables de esta actividad como lo son construcción sobre inmueble propio, y construcción sobre inmueble ajeno. En primer lugar distinguir para el caso de servicio de obra sobre inmueble ajeno, que la obra sea realizada sobre un inmueble no propio, siendo indistinto que sea efectuado directamente o a través de un tercero subcontratado, procedimiento este último comúnmente utilizado en la construcción. Por otro lado, analizando los trabajos de obra sobre inmueble propio se deben dar tres requisitos en forma concurrente, que la obra se efectúe sobre inmueble propio, que sea realizada por una empresa constructora y que esté presente la onerosidad.

Cabe destacar, que en ambos casos no basta solo con tener en cuenta únicamente la palabra del legislador, la cual tiene algunos vacíos que generan dudas sobre su aplicación en ciertos casos, es por ello que se incluyeron interpretaciones doctrinarias, dictámenes, resoluciones, y jurisprudencia.

Del estudio del tratamiento impositivo en el Impuesto a las Ganancias se considera que este gravamen no genera mayores complicaciones. La principal consideración a tener en cuenta es el sujeto. Si es persona física se tienen que cumplir es simultaneo la trilogía de

elementos (periodicidad, habitualidad y permanencia de la fuente), o bien la renta estar comprendida taxativamente en alguna de las cuatro categorías. Para las personas jurídicas se establecen diferentes métodos de imputación del resultado. Para ambos sujetos, con la sanción de la Ley 27.430 que modifica el artículo 2º de la Ley del Impuesto a las Ganancias, quedan gravadas la enajenación de bienes muebles amortizables, inmuebles y transferencias de derechos sobre inmuebles.

Por su parte el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no presenta dificultades. Se basa en la presunción que las empresas obtienen una ganancia mínima que se calcula sobre el activo de las mismas, valuado de acuerdo a las disposiciones de la Ley. En realidad se trata de un tributo complementario del Impuesto a las Ganancias.

El impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo de carácter jurisdiccional, en el presente se analizaron las jurisdicciones de Buenos Aires y Rio Negro. Es un impuesto que grava el ejercicio habitual a título oneroso y cuya base imponible son los ingresos brutos devengados por la realización de la actividad en el periodo fiscal respectivo. Es muy similar en ambas jurisdicciones, con la salvedad que en Rio Negro existe un régimen simplificado para los pequeños contribuyentes.

Esta autora entiende que ante las exigencias cada vez mayores del fisco se hace necesario entender, y conocer en profundidad los aspectos impositivos de toda actividad económica.

BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA

- ✓ BALAN OSVALDO Y ZILLI OSVALDO, “CONSTRUCCIÓN”, 3º EDICIÓN, EDITORIAL ERREPAR, 2013.
- ✓ DIEZ GUSTAVO, “IMPUESTO A LAS GANANCIAS”, 7º EDICIÓN, EDITORIAL LA LEY, 2011.
- ✓ FENOCHIETTO RICARDO, “EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”, 2º EDICIÓN, EDITORIAL LA LEY, 2007.
- ✓ “IMPUESTO A LAS GANANCIAS EXPLICADO Y COMENTADO”, 5º EDICIÓN, EDITORIAL ERREPAR, 2012.
- ✓ “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EXPLICADO Y COMENTADO”, 5º EDICIÓN, EDITORIAL ERREPAR, 2012.
- ✓ “IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES Y A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA EXPLICADOS Y COMENTADOS”, 1º EDICIÓN, EDITORIAL ERREPAR, 2013.
- ✓ CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/08/1977, FECHA DE PUBLICACIÓN EN B.O.: 18/08/1977.
- ✓ LEYES, DECRETOS REGLAMENTARIOS, RESOLUCIONES GENERALES, DISPOSICIONES NORMATIVAS, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA, CORRESPONDIENTES A TODOS LOS TRIBUTOS COMPRENDIDOS EN EL TIF.
- ✓ CÓDIGO FISCAL (LEY 2686 Y SUS MODIFICATORIAS.
- ✓ LEY 1301 Y SUS MODIFICATORIAS.