



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# OBRAS SOBRE INMUEBLE PROPIO: SU TRATAMIENTO EN IVA

Autores: Luna Clarasó, Mariano Agustín  
Medina Albornoz, Luis Facundo

Director: Navarro, Raúl

**2014**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## **Introducción**

La imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta, considerando que la imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que aportan.

Consideramos de suma importancia el análisis impositivo, debido a su relevancia:

- Económica, por cuanto la variable impositiva es sumamente considerada al tomar decisiones.
- Jurídica, tiene su origen en la ley.
- Financiera, constituye el recurso más importante del Estado.
- Social, todo contribuyente debe conocer el alcance del impuesto y la manera en que este lo afecta.

La ley de IVA, de poco más de 50 artículos, no es de lectura simple y rápida, es por eso que en el trabajo de investigación que se inicia se respetará el orden de contenidos de la misma, dado que tiene aptitud para conducir al lector desde los aspectos generales hasta los más específicos. De esta manera, se comienza definiendo las características y los elementos constitutivos de la obligación tributaria, para luego tratar la temática específica que se propone (las obras sobre inmueble propio). Este marco teórico ha de proporcionar los elementos necesarios para comprender y analizar un caso específico de suma actualidad e interés para los profesionales contadores, tanto como asesores impositivos, como así también en su rol de contribuyentes.



## **PRÓLOGO**

El presente trabajo se constituye con el fin del ser presentado como tesis final de la materia Seminario, correspondiente a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

La intención de la obra es ofrecer una conceptualización de un hecho imponible en particular denominado “obras sobre inmueble propio”. Para introducirnos en ello se realizara previamente un análisis de los aspectos generales más importantes de la ley de Impuesto al Valor Agregado.

## CAPITULO I

### IVA: aspectos generales y elementos constitutivos de la obligación tributaria

**Sumario:** 1.-Características. 2.-Objeto. 3.-Sujeto. 4.-Generacion del débito fiscal. 5.- Base imponible. 6.-Efecto inflacionario en las señas que congelan precio

#### 1. Características

Este gravamen comenzó a regir en nuestro país en 1975 y se implanta en reemplazo del Impuesto a las Ventas, de orden nacional, que gravaba esencialmente las ventas y algunos servicios, pero en una sola de las etapas de comercialización, por lo que eran los fabricantes los sujetos típicos de este impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) es un tributo aplicable en todo el territorio nacional y se encuadra dentro de los llamados impuestos *indirectos*, ya que estos gravan manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva de los sujetos, que se exterioriza con el consumo de determinados bienes y servicios.

Para introducirnos en el análisis del IVA, debemos previamente conocer las características propias del mismo, entre las que mencionamos que se trata de un impuesto regresivo, plurifásico y no acumulativo.

El carácter *regresivo* significa, que al relacionar el impuesto con el ingreso de un sujeto, la tasa de tributación efectiva disminuye a medida que los ingresos aumentan, ya que una persona con ingresos elevados no destinará la totalidad al consumo, sino que parte de esos ingresos seguramente se convertirán en ahorros.

Es un impuesto **plurifásico**, esto es que se gravan todas las etapas del ciclo económico (producción, mayorista, minorista y consumidor final). De esta manera, el IVA presenta varias ventajas:

- Simplicidad, ya que su liquidación e ingreso son permanentes.
- Asegura el control en todas las etapas.
- Neutralidad, si no se rompe la cadena de traslación, el impuesto resulta neutro respecto a las decisiones económicas que puedan tomar los actores, ya que el impuesto que abonen lo van a recuperar.
- Evita la piramidación, esta se produce cuando el aumento del precio final del producto es superior al impuesto que recauda el fisco.

Como su nombre lo indica, el IVA, tiene la particularidad de gravar el valor añadido en cada etapa, por esto decimos que **no es acumulativo**, es decir que permite al contribuyente deducir los impuestos abonados por la compra de bienes y servicios (créditos fiscales). De esta forma, el impuesto que pagará el consumidor final es aquel que resulte de aplicar la alícuota al precio final del bien o servicio. Por lo tanto en la cadena de traslación, los restantes sujetos configuran una financiación al tributo que recaerá finalmente sobre el consumidor final.

#### Mecanismos de determinación del IVA

En la doctrina se han establecido dos métodos de determinación del IVA:

1. Por adición.
2. Por sustracción, este a su vez puede desarrollarse por base contra base o impuesto contra impuesto.

En el método por adición Según Díez, la base de imposición estará dada por la suma de los elementos que económicamente contribuyen a incrementar el valor de sus insumos o compras que, con un impuesto de base general, habrían estado ya gravados, es decir, el impuesto se aplica sobre el

agregado de valor que el sujeto realiza a los productos adquiridos por él a través de la valoración de la remuneración de los factores invertidos. Esta modalidad de determinación debido a su complejidad, no tiene aplicación práctica<sup>1</sup>.

El método de sustracción de base contra base, consiste en que el valor agregado se determinará deduciendo de las ventas imponibles los desembolsos de la empresa en productos intermedios. Así por ejemplo, un primer vendedor, que no generó ningún desembolso en la producción, su valor agregado corresponderá al total del precio de venta equivalente a \$1.000. Seguidamente, en esta cadena de producción, el segundo vendedor, que tuvo que desembolsar \$1.000, pero que vendió en un precio de \$1.200, el valor agregado sobre el cual recaerá el impuesto será equivalente a \$200. El método de sustracción de impuesto contra impuesto, implica considerar, como minuendo, la suma de los impuestos recargados por el contribuyente en un período determinado y, como sustraendo, la suma de los impuestos soportados por dicho contribuyente en el mismo período (DF-CF). Este es el sistema utilizado en nuestro país.

#### Técnicas de liquidación

El sistema de sustracción analizado anteriormente ofrece dos técnicas:

1. Integración física: Consiste en restar los créditos fiscales de los insumos y gastos que se incurrieron con relación al bien/servicio que se está comercializando. Para esto, es necesario llevar una contabilidad de costos que permita la rápida identificación de los mismos.
2. Integración financiera: se computan la totalidad de los créditos fiscales originados en un periodo determinado con prescindencia de los bienes/servicios que se comercialicen. Este método se utiliza actualmente en Argentina.

---

<sup>1</sup> DIEZ, H., Impuesto al Valor Agregado, 2° Ed. Errepar, (Buenos Aires, 1997), pág. 12.

## 2. Objeto

El objeto de un gravamen, consiste en los hechos de contenido económico que el legislador decide gravar. En el IVA está definido en el artículo 1 de la ley 23349, que define cuales son los hechos imposables alcanzados por este y los detalla en cuatro incisos:

**Venta de cosa mueble:** El concepto de venta se encuentra definido en el art. 2 de la ley de IVA, la define como “toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles...”. El impuesto alcanza a las ventas de cosa mueble situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por sujetos pasivos del IVA.

**Obras, locaciones y prestaciones de servicios gravadas:** El art. 3 de la ley en cuestión, enumera las obras, locaciones y prestaciones de servicio que se encuentran alcanzadas por el presente impuesto, hacemos referencia especialmente a su inciso b) en el que se gravan “las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio”, el análisis de este inciso se realizará en el capítulo siguiente por ser objeto del trabajo realizado.

**Importaciones definitivas de cosa mueble:** Se entiende por importación definitiva aquella que es realizada para consumo a que se refiere el código aduanero.

**Importaciones de servicios:** Grava las prestaciones mencionadas en el art. 3 inciso e), realizadas en el exterior cuya utilización efectiva se lleve a cabo en el país.

## 3. Sujeto

Los sujetos pasivos -de derecho- del IVA están enumerados taxativamente en el art. 4 de la ley que define que serán sujetos pasivos del impuesto quienes:

a) *Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles. Realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.*

Ni la ley ni el decreto definen el concepto de habitualidad, por lo que al remitirnos a la doctrina encontramos a Horacio A. García Belsunce quien señala que hacer profesión habitual supone el ejercicio con frecuencia, periodicidad o repetición de ciertos actos que pueden ser civiles o comerciales, representando un concepto de hecho y dinámico<sup>2</sup>.

Para analizar los actos de comercio accidentales nos remitiremos al código de comercio, el cual define actos de comercio como toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado en que se adquirió y después de darle otra forma de mayor o menor valor<sup>3</sup>.

Respecto a la expresión “accidental”, no se especifica en la ley ni en su reglamento el alcance de dicho término, coligiéndose que la enumeración del Código de Comercio es enunciativa, pudiendo extenderse por analogía a otras categorías de actos comerciales. Interpretando el alcance del artículo 8 del Código de Comercio, son actos de comercio accidentales -entre otros-: las enajenaciones de cosas muebles previamente adquiridas con el propósito de lucrar con su transferencia, como así también las ventas de cosas muebles utilizadas en una actividad comercial. En cambio, no es acto de comercio accidental gravado, la reventa que un sujeto efectúe de cosas adquiridas para su consumo o uso particular<sup>4</sup>.

b) *Realicen a nombre propio pero por cuenta de terceros, ventas o compras.*

Aquí la ley esta gravando la actividad de intermediación, referida a la consignación. Esta actividad está definida en el Código de Comercio, el cual

---

<sup>2</sup> GARCIA BELSUNCE, Horacio A., El concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, (Buenos Aires, 1967), pág. 153.

<sup>3</sup> Art. 8 inc. 1, Código de Comercio de la República Argentina, (t.o. 1858)

<sup>4</sup> RAIMONDI, C. Y OTROS, El nuevo IVA, (Buenos Aires, 1980), pág. 105.

establece: "...cuando la persona desempeña por otros, negocios individualmente determinados obra, a nombre propio a bajo la razón social que representa"<sup>5</sup>.

Existe una ficción legal, ya que la ley considera al consignatario:

- Comprador de los bienes recibidos a su comitente para ser vendidos por cuenta del mismo (en la consignación de venta)
- Vendedor de los bienes remitidos a su comitente que fueron adquiridos previamente a terceros (en la consignación de compra)

En el caso de la consignación de venta, por ejemplo, no se trata de una simple operación de compraventa, sino que simultáneamente se producen dos situaciones:

1. La compra del bien por parte del intermediario al comitente;
2. La venta del intermediario al tercero.

c) *Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por cuenta propia o por cuenta de terceros.* Es decir que resulta indiferente, para el texto legal, que la importación se efectúe por cuenta propia o por cuenta de un tercero, ya que designa como responsable del pago del correspondiente tributo a quien realiza la importación "a su nombre".

d) *Sean empresas constructoras que realicen las obras sobre inmueble propio (en adelante nos referiremos a este hecho imponible como OSIP), cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso se entenderá que revisten el carácter de empresa constructora las que, directamente o través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.* En este caso, la gravabilidad del hecho imponible (OSIP) va a depender si el sujeto se encuadra en las características de este inciso. Esto se debe a que la inclusión de determinada actividad en el objeto

---

<sup>5</sup> Art. 222, Código de Comercio de la República Argentina, (t.o. 1858)

social opera como presunción jurídica de la intención de lucro. Este tema será analizado en detalle en el siguiente capítulo.

- e) *Presten servicios gravados*. Dentro de este inciso, la ley engloba otra actividad de intermediación, el mandato. La diferencia con la consignación, mencionada anteriormente en el inciso b), radica en que en este caso el intermediario (mandatario) actúa a nombre y por cuenta del mandante.
- f) *Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas*. Tanto el inciso e) como el f) se refiere a los sujetos que realicen actos enumerados en el art. 3 de la ley, con excepción del hecho imponible OSIP, cuya gravabilidad está condicionada al encuadre del sujeto como empresa constructora. Asimismo, el art. 14 del DR extiende la gravabilidad a las actividades de intermediación, realizadas a nombre propio, de las prestaciones de servicio del inciso e) y de las locaciones de este inciso.
- g) *Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del art. 1*. Se refiere a las importaciones de servicio, es decir cuando el prestatario utiliza económicamente en el país, prestaciones o locaciones que el prestador realiza en el exterior. Para que sea considerado sujeto pasivo existen dos requisitos para el prestatario:

1. Sea sujeto pasivo por otros hechos imponibles gravados.
2. Revestir el carácter de Responsable Inscripto (en adelante RI).

La circular AFIP 1.288/19936 manifiesta que para que las locaciones y prestaciones de servicios revistan el carácter de exportaciones, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva deberá ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado.

Como podemos ver, lo importante no es el domicilio del prestatario, sino el lugar de aplicación del servicio. O sea, el lugar donde se realice, obtenga u origine el potencial beneficio el prestatario.

---

<sup>6</sup> Circular 1.288 AFIP-DGI, (t.o. 1993)

El tercer párrafo del art. 4 de la ley, extiende el carácter subjetivo de IVA, estableciendo que: “ *Adquirido el carácter de sujeto pasivo de la ley, en los casos de los incisos a), b), d), e) y f) serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a operaciones gravadas cuando estas se realicen con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de la enajenación*”. Este párrafo, a diferencia del resto del artículo, no trata un aspecto subjetivo, sino objetivo. También incluye una excepción al principio de unicidad, al establecer la gravabilidad de las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmueble por accesión al momento de la venta. Por ejemplo si se enajena un inmueble, la venta de ese inmueble no está gravada, sin embargo la instalación no es atraída por el principio de unicidad, sino que queda alcanzada por el gravamen.

Quedan incluidos como sujetos pasivos *las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo que se encuentre comprendido en alguna de las situaciones previstas en párrafo 1 de este artículo.*

Se excluyen como sujetos pasivos a los entes colectivos que realizan trabajos profesionales ocasionalmente en común y situaciones similares en materia de prestaciones de servicios. En este aspecto, el art. 5 del DR establece que la exclusión procede cuando los trabajos sean realizados y facturados a título personal, siempre que se trate de personas físicas.

Por último, la ley establece que mantendrán el carácter de sujeto pasivo las personas que hayan sido declaradas en quiebra o concurso civil.

Es importante resaltar que al único sujeto que no menciona la ley en su artículo es al consumidor final –o sujeto de hecho-, es decir sobre quien efectivamente recae la obligación de ingresar el impuesto financiado por los restantes sujetos en las etapas anteriores.

#### Obligación de inscribirse en el impuesto

Los sujetos pasivos analizados anteriormente, tienen la obligación de inscribirse en AFIP-DGI como RI, en la forma y tiempo establecido por la ley. Los deberes y obligaciones que establece la ley surgen desde el momento en que se encuentran obligados a hacerlo, y no desde que se inscriben.

Los únicos sujetos que no están obligados a inscribirse son:

- ✓ Los importadores, únicamente en relación a las importaciones definitiva que realicen. Es decir que si tuvieran actividad en el mercado interno, se deberán inscribir.
- ✓ Quienes realicen solo operaciones exentas.
- ✓ Aquellos que realicen solo operaciones no alcanzadas por el gravamen<sup>7</sup>.

#### Obligación de categorizarse en IVA

Los responsables, según el tipo de operaciones que realicen, deben manifestar ante el fisco su condición en el IVA. Por esto, la AFIP estableció un régimen de retención, a través de la RG 2126 para los sujetos que no acrediten:

- ✓ su calidad de RI, exentos o no alcanzados con respecto al IVA;
- ✓ su condición de inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)

Los sujetos deberán categorizarse como:

- RI: cuando realicen por lo menos una operación gravada.
- Responsables exentos: cuando solo realicen operaciones exentas.
- Responsables no alcanzados: cuando únicamente realicen operaciones excluidas del objeto.
- Responsables del Régimen Simplificado – Monotributistas.

---

<sup>7</sup> Art. 36, Ley de Impuesto al Valor Agregado, (N° 23349, t.o. 1975)

No están obligados a categorizarse en IVA los que actuando como consumidores finales, importan bienes o servicios o adquieran bienes o servicios en el mercado interno.

#### 4. Generación del débito fiscal

Al tratar el aspecto temporal, nos referimos al momento de vinculación del hecho imponible con el instante en que nace la obligación tributaria. Es el momento en que, acontecido un acto previsto en la ley, nace la obligación de ingresar el impuesto que se genera por la operación gravada. En el IVA lo denominamos momento de generación del débito fiscal o imputación del débito fiscal, cuya importancia radica en determinar que alícuota se aplicará en cada caso, que será la vigente al momento de de la generación.

**Venta de cosa mueble:** Como principio general el débito fiscal se genera en el momento de entrega del bien, emisión de factura o acto equivalente, lo que fuera anterior, en tanto existan los bienes y hayan sido puestos a disposición del comprador. Este principio general tiene cuatro excepciones determinadas en la ley de las cuales solo mencionaremos la referida a los bienes de propia producción incorporados a locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas, por encontrarse fuera del objeto de análisis del presente trabajo. Respecto a este punto se establece que la generación del débito fiscal acaecerá con la entrega del bien, la que se considera configurada al momento de su incorporación.

**Prestaciones de servicio y locaciones de obras y servicios:** La norma general será que el hecho imponible se perfeccionará en el momento que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, lo anterior. Excepciones:

➤ **Servicios continuos:** A la finalización de cada mes calendario o momento que se pague, lo anterior.

- Servicios sobre bienes muebles: En el momento de la entrega de los bienes o acto equivalente, configurándose el último con la mera emisión de la factura.
- Servicios cloacal, de desagüe y agua corriente: Cuando se realice a consumidores finales, se genera con la percepción total o parcial del precio y en los demás casos será en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo para el pago o percepción total o parcial, lo anterior.
- Trabajo sobre inmueble ajeno: se generará en el momento de aceptación del certificado de obra, total o parcial, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, lo que fuera anterior.
- Locación de inmueble: Se tendrá en cuenta el vencimiento del plazo para el pago o el momento de percepción total o parcial del precio, lo que fuera anterior.

Se mencionan solo estas excepciones por considerarse las demás existentes completamente ajenas al objeto del presente trabajo.

**Obras Sobre inmueble propio:** Este tipo de prestaciones será tratada en detalle en el capítulo siguiente, por ahora solo nos limitaremos a decir que la generación del débito fiscal será en el momento de transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose por tal la que surge con la entrega de la posesión del inmueble al adquirente o la escritura traslativa del dominio, lo anterior. Cabe mencionar que para que se encuentre gravado en el IVA este tipo de actividad, debe cumplir con la condición respecto al sujeto que la realiza, quien debe encuadrar en el marco de empresa constructora.

**Importación definitiva:** El débito fiscal se genera en el momento en que esta sea definitiva, es decir cuando se produce la liberación de la mercadería para su despacho en plaza.

**Locaciones de cosas muebles con opción a compra:** Es el caso en que se entregan cosas muebles por un determinado plazo y luego el locatario tiene la opción de adquirirlas pagando un precio. Es un contrato atípico de leasing, que no encuadra en el régimen previsto por la Ley 25.248 y

que actualmente se encuentra en desuso, por lo que no se incurrirá en detalles sobre el tema.

**Importaciones de servicio:** El débito fiscal se generará, en el momento en el que se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior.

**Señas que congelan precio:** El artículo 5 de la ley en su último párrafo destaca que “sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, 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”. Cabe destacar que las señas cuando congelen precio serán consideradas como un hecho imponible autónomo, que es independiente del de la operación principal y que no requiere de la existencia ni disponibilidad del bien.

## 5. Base Imponible

La base imponible (BI) de un gravamen consiste en establecer el importe sobre el cual se aplicará la alícuota correspondiente, y de este modo establecer el quantum del impuesto.

El art. 10 de la ley establece pautas generales para determinar la BI.

El primer párrafo del artículo, define que “...*el precio de venta, de la locación o de la prestación de servicios será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo a las costumbres en plaza. En los casos en que no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presume que este es el computable, salvo prueba en contrario...*”.

Por descuentos o bonificaciones se entenderá a aquellos que hayan sido entregados a clientes y que representen rebajas habituales en el comercio, cuya causa está motivada por la calidad, cantidad o estado de la mercadería

(bonificaciones), o en la forma y época del pago (descuentos) y siempre que se relacionen en forma directa con el hecho comercial.

Cuando el texto legal hace referencia a factura o equivalente, se refiere a aquel documento utilizado habitualmente por el sujeto pasivo en sus actividades, siempre que cumplimente los requisitos formales y materiales que permitan individualizar correctamente la operación. Por ejemplo los recibos, escritura traslativa de dominio, boleto de compra-venta, etc.

Luego, el artículo establece bases imponibles especiales para ciertos hechos, que analizaremos a continuación:

- **Operaciones de locaciones de bienes con opción a compra:** la BI se constituye por el valor total de la locación, o sea la sumatoria de los cánones, sin tener en cuenta el precio de la opción porque todavía no se sabe si utilizará o no dicha opción.
- **Autoconsumos:** se considera el precio normal para las operaciones efectuadas por el responsable, o en su defecto, el valor corriente en plaza.
- **Operaciones de canje:** la BI para ambas partes es el valor en plaza de los productos primarios en el día en que se entreguen, y según las operaciones habituales en el mercado.

Seguidamente, el párrafo 5 enumera una serie de conceptos que integrarán el precio neto gravado, a pesar de que analizados en forma individual se consideren exentos o no alcanzados por el gravamen. Estos conceptos son:

- Los servicios accesorios prestados *conjuntamente* o *como consecuencia de* una operación gravada, referidos al transporte, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares. Es importante resaltar que esta enumeración es meramente enunciativa, lo relevante es individualizar un servicio propio de la actividad gravada, aunque no sea imprescindible.

- Los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares, percibidos o devengados como consecuencia del pago diferido (financiación) o fuera de término (mora), cuando el plazo para pago sea fijado por el propio vendedor o prestador. Quedan excluidos los intereses por mora incurridos por el Estado en el pago de sus obligaciones por la compra de bienes o servicios.
- El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del art. 3.
- El precio atribuible a la transferencia, cesión, concesión de usos de derecho de propiedad intelectual o comercial que forman parte integrante de las prestaciones o locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del art. 3.

Este párrafo de la ley, hace referencia al llamado principio de integración de base, atracción o unicidad, por el cual los conceptos citados integrarán la base imponible y se encontrarán gravados con la misma alícuota del hecho imponible principal. De la misma manera, si el hecho imponible principal se encontrara exento o no alcanzado por el impuesto, los servicios o bienes accesorios también lo están, con la excepción de los bienes de propia producción que se incorporan a servicios, obras y locaciones no gravadas o exentas; los cuales siempre estarán alcanzados por el impuesto.

A través del art. 10 del DR se pretendió gravar a todas las financiaciones como hecho imponible autónomo, sin respetar el principio de integración de base. Sin embargo, se aplica el principio de legalidad, al hacer prevalecer el art. 10 de la ley sobre el art. 10 del reglamento. Con esto queda demostrada la inconstitucionalidad del art. 10 del DR. En el siguiente capítulo será tratado más en detalle.

**Base imponible en las OSIP:** Como la venta de inmuebles engloba tanto conceptos gravados como no gravados, la ley y el reglamento establecieron un mecanismo para separar la parte correspondiente a la obra gravada, que será analizado con profundidad en el siguiente capítulo.

Cuando se enajenen inmuebles (no alcanzado) y como parte de la operación, también incluyan bienes gravados – incluso aquellos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de la venta- la BI estará formada por el precio convenido entre las partes para los bienes gravados, tomando como límite mínimo la proporción de los costos según la LIG.

Por último, el art. establece la BI para las siguientes operaciones:

- ✓ Operaciones de seguros o reaseguros: es el precio total de la emisión de la póliza o de la suscripción del respectivo contrato;
- ✓ Cesiones o ajustes de primas efectuadas con posterioridad a la suscripción de los contratos de reaseguros: se considerará el monto de las respectivas cesiones o ajustes.

#### 6. Efecto Inflacionario en señas que congelan precio

El último párrafo del artículo 5 de la ley dispone en forma clara: "sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, 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". Respecto de la inalterabilidad del precio fijado en razón del anticipo o seña pagada, señala Marchevsky: "no hay definición en la ley del impuesto respecto de cuándo debe entenderse que un pago a cuenta congela el precio de un bien. Pero resulta de uso que congelar un precio implica darle permanencia en el tiempo, certeza a futuro, eliminando la incertidumbre que pudiera pesar sobre este y haciéndolo previsible para las partes. Por lo tanto, está emparentado con el concepto de precio cierto, que es cuando las partes lo determinan en una suma que se debe pagar o cuando se fije con referencia a otra cosa cierta, siendo incierto cuando no hubiere sido determinado o hubiera duda sobre el este, en cuyo caso las partes se ajustarán al precio corriente del

día en el lugar de la entrega de la cosa. Desde esta perspectiva, que una señal congele un precio significará que lo fija, que lo hace cierto e inmodificable"<sup>8</sup>.

Sin embargo, el texto del artículo 6 de la misma norma señala otros requisitos en los siguientes términos: "en los casos previstos en el inciso a) y en el apartado 1 del inciso b) del artículo anterior, se considerarán como actos equivalentes a la entrega del bien o emisión de la factura respectiva, a las situaciones previstas en los apartados 1, 3, 4 y 5 del artículo 463 del Código de Comercio".

Dada la naturaleza de las señales que congelan precio, la situación normal es que al momento en que estas se hagan efectivas, los bienes objeto de la operación no estén a disposición del comprador, e inclusive podrían llegar a no existir. Es decir que la ley ha establecido un nuevo nacimiento de la obligación tributaria aplicable a los distintos hechos imposables en forma independiente de los actos que, según el artículo 5, específicamente originan esa situación en cada uno de tales hechos. Por lo tanto, lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo sin número agregado a continuación del artículo 5, no regirá en los casos en que se reciban señales o anticipos que congelan precios.

Marchevsky se pronuncia por la preeminencia de lo dispuesto por el artículo 6 en la colisión con el último párrafo del artículo 5 al que nos estamos abocando. Así expresa: "...la condición de existencia y disposición de los bienes, resultante de jurisprudencia y de propios dictámenes de la DGI, vino a evitar la elusión del gravamen en virtud de situaciones de hecho que se habían producido. Los anticipos comentados se incorporaron con la finalidad de atemperar el ahuecamiento de la base en un contexto inflacionario. Si bien, cualquier ley tributaria puede y debe atender ambas situaciones, la ausencia de coexistencia pacífica de ambas, a nuestro juicio, convierte la atención legislativa sobre la elusión del gravamen, en la premisa principal, dando rango secundario a la segunda. Por supuesto que, en un contexto no inflacionario o

---

<sup>8</sup> MARCHEVSKY, Rubén A. Impuesto al valor agregado. Análisis integral, 2006, pág. 246.

por lo menos de no fuerte inflación y de no indexación de las variables económicas, tiende aún más a perder entidad la gravabilidad de las señas o anticipos, frente a la necesidad de evitar la elusión del impuesto. Sin embargo, como ya dijimos, consideramos que tanto en este supuesto como en un contexto inflacionario, deben prevalecer las condiciones vertidas en el artículo 6 de la ley<sup>9</sup>.

Esa norma, en consecuencia, sólo será procedente cuando el hecho imponible pueda nacer, ya sea en el caso de ventas o de prestaciones sobre bienes, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva o acto equivalente.

Esta opinión no es compartida por la doctrina, ya que en el caso de los anticipos o señas que congelan precio, dada la naturaleza de estos pagos, la situación normal es que, al momento en que los mismos se hagan efectivos, los bienes objeto de la operación no estén a disposición del comprador, e inclusive podrían llegar a no existir, por lo que queda sin efecto la obligación de que existan los bienes y estén a disposición del comprador cuando mediaren estos instrumentos dado que, como se puede observar, constituyen un hecho imponible autónomo. Así mismo las señas que congelen precio podrán hacerlo aun cuando no estuviere fijado con exactitud, congelando un porcentaje sobre el total a determinar en el futuro<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Ibíd., pág. 249.

<sup>10</sup> DICTAMEN 70/92 (D.A.T.)

## **CAPITULO II**

### **Obra sobre inmueble propio**

**Sumario:** 1.-Concepto de obra en IVA. 2.-Base imponible. 3.- Objeto. 4.-Sujeto 5.-Generacion del débito fiscal. 6.- Alícuota aplicable.

#### **1. Concepto de obra en IVA**

Para referirnos al concepto de locación de obra, al no encontrarse una definición en la ley de IVA, nos remitiremos al código civil que en su art. 1493 dispone que habrá locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de una cosa, ejecutar una obra, o prestar un servicio, y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio cierto en dinero. El que paga el precio se llama locatario, arrendatario o inquilino, y el que lo recibe locador o arrendador, mientras que el precio se denomina alquiler o arrendamiento.

De acuerdo a Fenochietto<sup>11</sup> son elementos comunes a estas formas de contratación:

1- Consensuales: se perfecciona con la voluntad prestada por las partes, no requiriendo forma alguna (no es necesario que el contrato se formalice por escrito o mediante escribano alguno).

2- Bilaterales, en el sentido que generan obligaciones recíprocas.

---

<sup>11</sup> FENOCHIETTO, R., El Impuesto al Valor Agregado, 3° Edición, (Buenos Aires, 2007), pág. 188.

3- Onerosos y no gratuitos.

4- Conmutativos: no dependiendo nada del azar; desde el inicio del contrato, las partes conocen sus derechos y obligaciones: una sabe el trabajo que debe hacer y la otra el precio que debe pagar.

Respecto a este tipo de figuras la doctrina diferencia el contrato de locación de obra con el de servicio. Sobre esto se pronuncia Fenochietto diciendo que “Con respecto al objeto del contrato, en la prestación de servicios el fin buscado es el trabajo y no el resultado. Viceversa, en la locación de obra debe obtenerse un producto determinado. En otras palabras, puede decirse que si el contrato consiste en entregar un trabajo terminado, por ejemplo, pintar un departamento o un informe de auditoría, se está en presencia de una locación de obra. En cambio, si el contrato ha de depender del tiempo, como la contratación de un contador en forma mensual para que brinde asesoramiento en materia contable e impositiva, se estará ante una locación de servicios”<sup>12</sup>.

Otra forma de distinguirlos surge del texto del fallo “Industria Automotriz de Santa Fe SA – T.F.N – sala D del 13/03/1980, confirmado en segunda instancia por la C.N.FED. Sala II – CONT.ADM. del 01/11/1984, según Marchevsky y Surijón, si el locador trabaja bajo la dirección del locatario recibiendo de éste órdenes e indicaciones sobre el modo de ejecutar los trabajos el contrato constituye una locación de servicio. Si por el contrario no existe esa relación estaremos en presencia de una locación de obra. En un contrato de locación de obra lo que se adeuda es precisamente la obra, mientras que en el de servicios es la actividad<sup>13</sup>.

Ahora bien, como se mencionó en el capítulo anterior, la ley 23349 establece que el IVA se aplicara sobre las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación (art. 1 inc. b). El alcance del término obras se encuentra definido en el art. 4 del Decreto Reglamentario expresando que: “...se entenderá como obra a aquellas

---

<sup>12</sup> Ibidem, pág. 189.

<sup>13</sup> MARCHEVSKY, R. Y SURIJON, E., IVA, Análisis intensivo, 2º Edición, (Buenos Aires, 1992), pág. 21.

mejoras 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 determinara por similitud con el tratamiento indicado precedentemente vigente en el mismo municipio o provincia o, en su defecto, en el municipio o provincia más cercana.”

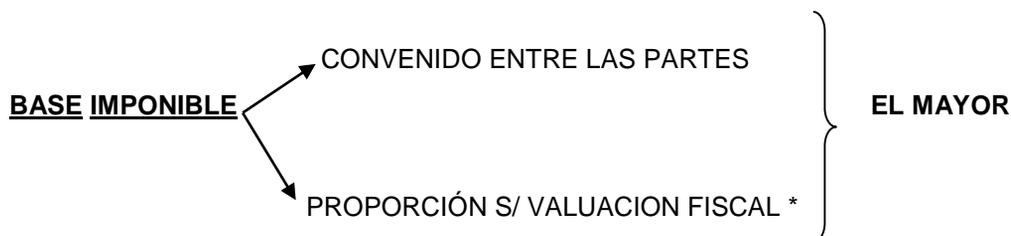
## 2. Base Imponible

Como fue mencionado en el capítulo anterior en el punto 5), el principio general que establece la ley de IVA para determinar la base imponible, se encuentra reglado en el art. 10 de la ley, estableciendo que El precio neto de la venta, locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12. 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. En el presente punto analizaremos en más detalle la referida a obra sobre inmueble propio.

En estos casos el precio de venta del inmueble abarca tanto conceptos gravados como no gravados, ubicándose en estos últimos el terreno y los inmuebles adquiridos sobre los que se realiza una obra alcanzada por el gravamen.

Se establece un mecanismo para separar del precio total la parte que corresponde a la obra gravada, tratando de evitar maniobras elusivas del impuesto por la vía de dejar al arbitrio de las partes la determinación del precio de la obra. De esta manera se computara como precio de la obra en principio aquel que haya sido convenido entre las partes, tomando como límite que este

no sean menor a la relación existente en la valuación fiscal. En defecto el límite será la proporción de los costos según la ley de Impuesto a las Ganancias<sup>14</sup>.



\*En caso de no tener la valuación fiscal se tomará la proporción s/ LIG

En cuanto a tomar el avalúo fiscal como parámetro de comparación con lo convenido entre las partes, explica Marchevski, debe considerarse que contenga la obra objeto del gravamen.

De no ser así, la ley establece un orden de prelación a partir del cual, una vez desestimada la utilización del avalúo, recién podría recurrirse a la proporción de costos valuados según las normas del impuesto a las ganancias, limitando la utilización arbitraria que podría hacer el contribuyente del valor de la obra que surja del avalúo fiscal o del costo de ganancias<sup>15</sup>.

Ahora bien, siguiendo con él autor citado, lo normal en este tipo de operaciones es que no sean abonadas de contado, sino que se difiera el pago del precio del inmueble, por lo que surge como interrogante si los intereses por este diferimiento se incluyen en el cálculo a los efectos de determinar la base del impuesto. A esto hace referencia el art. 10 en su séptimo párrafo expresando que: “En el supuesto contemplado en el párrafo precedente, 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 5º

<sup>14</sup> IMPUESTOS II, Diapositivas de Clase Teórica, N°9, Facultad de Ciencias Económicas, UNT.

<sup>15</sup> MARCHEVSKY, Rubén A., Op. Cit., pág. 397.

debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.”

Entendemos de este párrafo que si bien los intereses están excluidos del precio neto gravado, al no encontrarse exenta la obra sobre inmueble propio, y siempre que hayan sido abonados antes de la generación del débito fiscal de la misma, incrementaran el precio convenido a fin de establecer la base imponible. En cuanto a los intereses del terreno se encontrarían no gravados por aplicación del principio de unicidad ya que el terreno está exento de IVA<sup>16</sup>.

En su obra, Marchevsky se guía por el art. 10 del DR, el cual pretende brindar una autonomía a los intereses apartándose del principio de atracción al que se refiere la ley en su art. 10. En nuestra opinión prevalece el principio de legalidad y fundamentamos la misma en el caso “Angulo, Pedro y otros c/ AFIP-DGI”<sup>17</sup> en el cual en las financiaciones concedidas por el vendedor o prestador del servicio no gravado o exento se debe aplicar el criterio de unicidad del art. 10 de la ley y por lo tanto los intereses también están no gravados o exentos.

No está de más aclarar que la ley, en el segundo párrafo de su art. 10, se refiere únicamente a los cargos financieros que se pacten como consecuencia de la financiación, y no a aquellos que surjan con motivo de incumplimiento por parte del deudor.

Al analizar la base imponible, también debemos referirnos a los arts. 25 y 45 del decreto reglamentario que nos introducen sobre el efecto que tienen las señas que congelan precio al momento de determinar la base del impuesto para estas prestaciones. Establecen que:

- **Art 25:** Cuando las señas o anticipos que congelan precio a que se refiere el último párrafo del artículo 5º de la ley,

---

<sup>16</sup> Ibídem, pág. 399.

<sup>17</sup> CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION, Autos Angulo. Pedro y otros c/ AFIP-DGI, TF: 21.995-1, (28/12/2010)

correspondan a obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el hecho imponible se perfeccionará sobre la totalidad de dichos pagos. 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.

- **Art 45:** En los casos previstos en el sexto párrafo del artículo 10 de la ley, cuando se hayan recibido las señas o anticipos a que alude el último párrafo del artículo 5º de dicha norma, los mismos deberán afectarse íntegramente a la parte del precio atribuible a la obra objeto del gravamen.

Marchevsky explica que cuando los montos anticipados respondan a las características de un pago que congela el precio del bien inmueble que se enajena, teniendo en cuenta que solo se grava la parte correspondiente a la obra, no puede generarse el débito fiscal sobre una porción del pago que el titular del inmueble prevea o conozca que es atribuible a la obra, por lo que, según lo establecido en el decreto, los importes recibidos serán afectados íntegramente a la obra objeto del gravamen.

En consecuencia serán base imponible del gravamen en el momento de percibirse dichos importes de acuerdo con lo normado en el artículo 5<sup>18</sup>.

Para evitar que se incurra en un exceso de determinación de la base imponible por aplicación de lo expresado en los párrafos anteriores el segundo párrafo del art 25 del D.R. establece la posibilidad de que el contribuyente deje de generar débito fiscal sobre esas cobranzas, cuando estime que ya ha cubierto la parte gravada del precio de venta del inmueble y siempre que cuente con la autorización de AFIP, para lo cual deberá probar

---

<sup>18</sup> Ibídem, pág. 400.

fehacientemente que los anticipos recibidos superan el aludido precio neto gravado.

Respecto a esto opinó el fisco diciendo que, si bien la intención de la norma reglamentaria fue no incrementar la base de imposición, tampoco correspondería que el contribuyente difiera el perfeccionamiento del hecho imponible hasta el momento de la venta del inmueble, considerando que solo una parte de la seña resulta atribuible a la obra<sup>19</sup>.

Posteriormente, la AFIP dictó la RG 707 (B.O. 22/10/99) a través de la cual se estipulan los requisitos de la solicitud para no liquidar e ingresar al impuesto por el remanente del precio que resulta no alcanzado por el gravamen.

### 3. Objeto

En el primer punto del presente capítulo, se definió el concepto de obra y su alcance, quedando claro que la gravabilidad de la obra depende de que haya sido realizada con propósito de lucro.

Ahora bien, es importante destacar que solo la obra es objeto del impuesto, por ello al venderse un inmueble debe segregarse del precio, para obtener la base sujeta a impuesto, la parte asignada al terreno ya que, este último se encuentra excluido del objeto. De la misma manera si se realiza una obra sobre un inmueble que tiene construcciones preexistentes, deberá separarse también la porción correspondiente a la obra transferida pero no realizada por el sujeto.

El art 5 del D.R. dispone lo que se denomina una exclusión de objeto, fijando un lapso, cumplido el cual se entiende que, la obra, ha perdido su identidad lucrativa. Tan es así, que ordena devolver el crédito fiscal oportunamente computado. Esta exclusión se establece si en un lapso continuo o discontinuo de 3 años contados entre la finalización de la obra y hasta el

---

<sup>19</sup> AFIP, Dictamen 70/98 (D.A.T.), Boletín 26, pág. 1712.

momento en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión si este acto fuera anterior el inmueble hubiera sido arrendado o se encontrare sujeto a derechos reales (usufructo, uso, habitación y anticresis) o en el caso de condóminos hubiere sido utilizado como casa habitación.

Sobre esto se expresa Jorge Jalfin explicando que en evidente afán de precisar situaciones dudosas respecto de las aludidas “intenciones de lucro”, el artículo 5 del decreto reglamentario dispone la no gravabilidad al momento de la venta de aquellos inmuebles que, aun encuadrando en la definición objetiva del hecho imponible, quedan fuera de la imposición al no calificar respecto del elemento subjetivo del mismo, por considerarse desvirtuado aquel hipotético “propósito de lucro” debido al destino otorgado al bien durante un determinado lapso.

En tales casos, y atento a la particular forma de determinación del tributo (débito fiscal menos crédito fiscal computable en base financiera), corresponde el “reintegro” del crédito fiscal deducido con anterioridad, ya que se habría perdido su vinculación con actividades gravadas, requisito esencial para que proceda su utilización conforme lo dispuesto por el artículo 12 de la ley del impuesto<sup>20</sup>.

No existe mención al momento a partir del cual deben considerarlo los tres años y la única remisión legal que puede hallarse en la ley del IVA se encuentra en el art. 11, cuando al contar un lapso de 10 años para resolver la procedencia de la devolución de créditos fiscales computados, vinculados justamente con obras sobre inmueble propio o adquiridos a empresas constructoras, manda contarlos desde la finalización de las obras o desde su afectación a actividad gravada. Este último momento es descartado porque se entiende referido a la particularidad legislada en el mencionado art. 11 y, al

---

<sup>20</sup> JALFIN, Jorge, Construcción sobre inmueble propio. Tratamiento en IVA de situaciones puntuales, (Agosto 2012), pág. 213.

faltar normas al respecto, entendemos adecuado considerar el de finalización de las obras.<sup>21</sup>

Respecto al art. 5 del D.R. consideramos que es un exceso reglamentario por cuanto se encuentra legislando en materia de objeto y no aclarando o reglamentando una norma.

#### 4. Sujeto

El art.4 de la ley especifica que para que este gravada una obra sobre inmueble propio debe haber sido realizada por “empresa constructora”, la cual incluye las empresas unipersonales y cualquier forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, entendiéndose que serán empresas constructoras aquellas que efectúen dichas obras, directamente o a través de terceros, con el propósito de lucrar con su ejecución o posterior enajenación.

Como puede observarse es fundamental el propósito de lucro al definir el sujeto, pero esto no significa que solo las mencionadas organizaciones serán sujetos pasivos en estas operaciones ya que también se encontrarán gravadas si fueran realizadas por consorcios.

Sobre esto se expresa DGI en el dictamen 47/83, refiriéndose a los consorcios organizados como sociedades civiles o comerciales, explicando que serán responsables del tributo como aquel que realiza obras en un terreno del cual es único dueño.

Sobre la base de lo antedicho podemos concluir que si un grupo de personas tiene como objeto la construcción de un inmueble para su propio uso, no deberían agruparse como sociedad comercial si no desean que resulte gravado el acto de adjudicación de las unidades<sup>22</sup>. Así lo entendió DGI respondiendo una consulta realizada por un contribuyente (BDGI 428, Pág. 127): “Si el condominio no asume las características de una sociedad civil o comercial no adquiere el carácter de sujeto pasivo, no materializando el hecho

---

<sup>21</sup> MARCHEVSKY, Rubén A., Op. Cit., pág. 635.

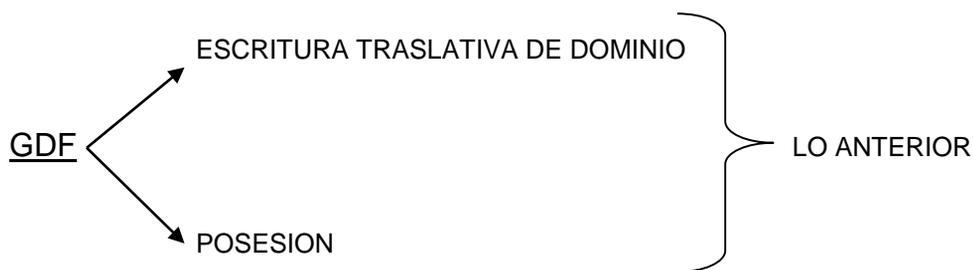
<sup>22</sup> Ibidem, pág.637.

imponible la división del condominio y adjudicación de las respectivas unidades a sus integrantes. Eso por cuanto el hecho determinante para adquirir el carácter de sujeto pasivo en el supuesto de obras sobre inmueble propio, es que estas sean realizadas por las empresas constructoras definidas en el art.4 inc. d)...”.

Puede asistirse el caso de un condómino que, con posterioridad a la adjudicación, enajene la unidad adjudicada, en este supuesto se entiende que podrían darse las condiciones para estimar que existió una finalidad de lucrar con la posterior enajenación de la obra, convirtiendo al condominio en sujeto pasivo del gravamen.

#### 5. Generación del Debito Fiscal

El art. 5 de la ley en su inciso e) establece que el hecho imponible se perfecciona: “En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Cuando se trate de ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.



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

La generación del débito fiscal se producirá con la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio, o al entregarse la posesión, lo que fuera anterior, y sobre la proporción de la obra objeto del gravamen.

La transferencia de dominio debe referirse al acto jurídico que cumpla los requerimientos del código civil, normalmente mediante escritura pública con la intervención notarial de ley. Los boletos de compraventa son promesas de venta, cuyo fin se concreta precisamente otorgando la escritura pública, transfiriendo el dominio y dando la posesión. Como promesa de venta, el adquirente tiene derecho a exigir el cumplimiento de lo pactado en el boleto o instrumento equivalente. La resolución de boletos de compraventa dará lugar a que no se concrete el hecho imponible, aunque se hubiere percibido todo o parte del precio al momento de la resolución mencionada.

En todos los caso en que dándose la posesión no se concrete simultáneamente la escritura traslativa de dominio, las partes deben conocer, y quien preste su asesoramiento también, que la entrega de la posesión de inmuebles sobre los cuales se hubiere incorporado la obra ejecutada, por sí o por terceros, por parte del sujeto propietario, produce el nacimiento del hecho imponible el cual debe ser imputado en la declaración del mes correspondiente.

La entrega de la posesión no debe confundirse con la entrega de la tenencia precaria en la cual no se concreta la posesión con ánimo de dueño, propio de la posesión normal. En la tenencia precaria se reconoce el dominio y el carácter de propietario en otro, y no en el sujeto receptor.

En los casos de disoluciones de sociedades, la adjudicación generará el hecho imponible, cuando medie la entrega de la posesión al socio adjudicado.

No es el mismo caso que la disolución de condominios, donde el acto pertinente no se considera oneroso. Pero tratándose de sociedades regulares civiles o comerciales, el acto de entrega de un inmueble produce el nacimiento del hecho imponible para la sociedad y no para el socio que recibe el inmueble.

Ello es válido en los casos de disolución como se ha dicho, pero también cuando existan pagos de dividendos o beneficios en especie; en este caso la especie constituye el inmueble o inmuebles entregados. El socio receptor de un inmueble, en caso de transferencia posterior ya no será considerado sujeto alcanzado por el IVA. El destino de un inmueble así recibido puede ser el de uso propio, para renta, para la venta, o podrá mantenerse desocupado.

En los casos en que un inmueble se reciba para ser utilizado como bien de uso deberá advertirse que, recíprocamente con la imputación del acto al periodo fiscal de la entrega, la recepción podrá dar lugar a computar el débito fiscal del transferente, como crédito fiscal, para el receptor.

Matías A., y otros agregan que la ley establece el perfeccionamiento del hecho imponible en particular para los siguientes casos<sup>23</sup>:

- Ventas judiciales por subasta pública: cuando quede firme, el auto de aprobación del remate.

- Anticipos o señas que congelen el precio: cuando el anticipo se efectivice.

- Cuando la realidad económica indique que las operaciones de locación de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de obras sobre inmueble propio: al otorgarse la tenencia del inmueble.

Respecto a los anticipos que congelan precio, el D.R. en su art. 25 establece que cuando las señas o anticipos que congelen el precio correspondan a obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el hecho imponible se perfecciona sobre la totalidad del importe anticipado.

Sólo cuando el contribuyente solicite autorización, conforme a formalidades y requisitos que el fisco ha establecido a través de la Resolución General AFIP N° 707, podrá calcular la proporción del valor de la obra

---

23 MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Impuesto al valor agregado, 2° Edición, (Buenos Aires, 2001), pág. 72.

contenida en el inmueble sobre los pagos anticipados del mismo para determinar el débito fiscal correspondiente.

Desde el punto de vista de Marchevsky, como ya se expresó, en el caso de recibirse señas o anticipos que congelen el precio de la obra, el débito fiscal se generará sobre el total de dichos pagos, salvo que el responsable considere que esas señas o anticipos ya recibidos han cubierto la proporción correspondiente o atribuible a la obra objeto del gravamen. De ser así, podrá solicitar autorización para no liquidar en ingresar el impuesto por el remanente del precio que no resulta alcanzado por el gravamen<sup>24</sup>.

Respecto al momento de generación del debito fiscal en el caso de consorcios, el D.R. en su art. 26 dispone q a los efectos del inciso e), del artículo 5º de la ley, y del artículo 4º de este reglamento, en el caso de consorcios propietarios de inmuebles -organizados como sociedades civiles o comerciales- que realicen las obras previstas en el inciso b), del artículo 3º de la ley, se considerará momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades.

Según la AFIP, si el consorcio propietario de un terreno donde se construyó el edificio, puede asimilarse a un condominio, el hecho imponible previsto por el art. 3 inc. b) de la ley de la materia, se configura cuando cada condómino efectúa la venta a un tercero de la unidad que le fuera oportunamente adjudicada. En este caso, el crédito fiscal facturado a tal consorcio es transferible a los condóminos, en la proporción de su participación en el condominio. Por su parte, cuando el consorcio conforma una sociedad civil o comercial, el hecho generador de imposición antes aludido se genera en el momento de las respectivas adjudicaciones a los socios.

---

24 MARCHEVSKY, Rubén A., Op. Cit., pág. 640.

## 6. Alícuota aplicable

Las alícuotas aplicables a las distintas operaciones gravadas por la ley de IVA se encuentran especificadas en su art. 28. El inc. c) del 4º párrafo, determina la base imponible para el tema en cuestión estableciendo que, estarán alcanzados por una alícuota equivalente al 50% de la general, es decir el 10,5%, las obras sobre inmueble propio destinadas a vivienda.

Para comprender que se entiende por destinado a vivienda nos remitiremos al decreto 1230/96 que en su art. 2 explica que se entenderá que tienen este destino cuando por las características de las construcción, pueda considerarse que la misma ha sido concebida para ese fin, quedando facultada la DGI para establecer las condiciones en que deberá acreditarse el cumplimiento de dicho requisito.

Dicha caracterización resultará comprensiva de las bauleras y cocheras cuando sean vendidas en forma conjunta a las mismas.

La tasa diferencial no será de aplicación respecto de las restante construcciones que puedan integrar un edificio destinado a vivienda, tales como locales, oficinas, o cocheras no concebidas como vivienda.

La reducción de alícuota no será de aplicación a las ventas por incorporación de bienes de propia producción que puedan configurarse a raíz de la realización de los mismos, por lo que no se aplica la disposición de integración del precio neto gravado, establecida en el encabezamiento y en el numeral 3 del 5º párrafo del artículo 10 de la ley y deberán facturarse por separado aun cuando no deba discriminarse el impuesto en la factura o documento equivalente.

## **CAPITULO III**

### **La falta de claridad en la legislación y los fideicomisos**

**Sumario:** 1.-Exceso de legislación del art. 5 del DR. Análisis del fallo Bahía Blanca Plaza Shopping SA. 2.-Situación de los fideicomisos.

#### 1. Exceso de legislación del art. 5 del DR. Análisis del fallo Bahía Blanca Plaza Shopping SA

Como ya mencionamos anteriormente en el capítulo II, y tal como establece el texto legal en su art. 4, la intención del legislador es asignar el carácter de sujeto del gravamen a quien construya una OSIP “...*con el propósito de obtener lucro con su ejecución o posterior venta...*”

El art. 5 del DR establece una exclusión del gravamen, al disponer que no se encontrarán alcanzadas aquellas OSIP, realizadas por empresas constructoras “...*cuando por un lapso continuo o discontinuo de tres (3) años - cumplida a la fecha en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si ese acto fuera anterior- las mismas hubieran estado sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis...*”

Asimismo, establece el mismo tratamiento “...*cuando la venta la realice alguno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio, incluidos los casos en que por igual periodo al previsto precedentemente, hubieran afectado el inmueble a casa habitación.*”

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

Es así como el reglamento, dispone que a pesar de que se cumpla la condición objetiva del hecho imponible, quedarán fuera de la imposición por considerarse desvirtuado del propósito de “obtener lucro” debido al destino otorgado al bien durante un determinado periodo de tiempo.

Con lo citado anteriormente, se plantean dos interrogantes importantes para analizar; ¿qué debe entenderse por tener propósito de lucro con la ejecución de la obra o con la posterior venta total o parcial del inmueble? y ¿mediante qué causales subjetivas u objetivas se manifiesta en los hechos dicho propósito?

Es así que resulta muy difícil definir la existencia del fin de lucro en los términos de la ley, basado en la simple intención o motivación psicológica del sujeto al emprender la ejecución de 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.

Frente a esto, Enrico señala que “La calidad esencial para convertirse en empresa constructora está dada por el propósito de obtener lucro con su ejecución o con su posterior venta. Se podrá notar que esto requiere la voluntad **desde el momento en que se inicia la ejecución de la obra**, que es la de obtener un lucro con la posterior venta. Toda vez que un sujeto no ha construido con ese fin, no se verifica el rol de empresa constructora sobre él y no existe el elemento subjetivo comentado.

...Sin lugar a dudas es indispensable que quien vaya a iniciar la construcción de la obra sobre inmueble propio debe estar seguro con qué fin lo va a hacer.”<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> ENRICO, Federico A. Análisis del Impuesto al Valor agregado, Editorial LL, (Buenos Aires 2002), pág. 84.

Es importante resaltar en relación a lo anterior, la alternativa de que el sujeto decida cambiar de propósito. Por ejemplo, en principio tenía la intención de construir la obra para usarla como casa- habitación, pero en el plazo de 2 años decide enajenarla. Es evidente que en el caso planteado queda sujeto al gravamen, y aclaramos que no se aplica el art. 5 del reglamento ya que no se cumple ninguno de los destinos impuestos por este como arrendamiento, derechos reales, etc.

Por su parte Oklander señala que: “El decreto reglamentario a través de su artículo 5 incorporó una pauta de carácter temporal de sujeción no menor a tres años del inmueble en arrendamiento, usufructo, uso, habitación o anticresis, que apunta, evidentemente, a deslindar la finalidad del propósito de lucro determinante de la construcción y venta. Obviamente no se trata de una condición temporal, que no existe en la ley, sino de una presunción contenida en su reglamentación destinada a que aquellas operaciones en las que la prolongación de una afectación distinta a la exigida por el inciso d) del artículo 4 de la ley ha llevado al reglamentador a excluirlas de la imposición, pero por un requisito que, repetimos no es de naturaleza temporal, sino subjetiva”.<sup>26</sup>

Nos parece importante mencionar una causa que deriva de las distintas causas complicadas que ofrece el artículo que estamos analizando, y la cual llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Se trata de la causa titulada “Autos Bahía Blanca Plaza Shopping SA”<sup>27</sup>, por la cual se plantea el tratamiento que debe darse a una empresa constructora que edificó un inmueble con características de shopping sobre un terreno de su propiedad. Dicha empresa lo explotó comercialmente durante 2 años contados desde la finalización de la obra, arrendando los locales, luego decidió venderlos. Dichas obras se encontraban gravadas con la alícuota general (21%).

---

<sup>26</sup> OKLANDER, Juan. Ley del impuesto al valor agregado comentada, Ed. LL, (Buenos Aires, 2005), pág. 223.

<sup>27</sup> CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION, Autos Bahía Blanca Plaza Shopping SA- TF: 22062-I, (23/02/2010)

El órgano recaudador, en su memorial de agravios, consideró que la venta no se encontraba alcanzada por el gravamen y por ende, la empresa debía reintegrar el crédito fiscal oportunamente computado, con motivos de su afectación a la actividad gravada como bien de uso y poniendo asiento en lo que establece el art. 11 de la ley respecto a la desafectación de inmueble considerado bien de uso.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal de la Nación no hizo lugar a las pretensiones de la AFIP, estableciendo que "...la ley del gravamen no limitaba el carácter de empresa constructora al sujeto que construye sobre inmueble propio para vender lo construido, pues lo reconoce también a quien lo hace para lucrar comercialmente con la explotación de la obra. Y, en esa inteligencia, consideró que, en el caso, al haberse realizado la venta antes de que transcurrieran los tres años que marca el artículo 5° del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, es correcto el tratamiento tributario que el contribuyente había asignado a esa operación".

Luego continua expresando que "...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".

La causa llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, con fecha 23/02/2010, declaró desierto el recurso, al considerar insuficientes los argumentos del apelante 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, en este caso el arrendamiento.

Con lo expuesto hasta ahora es claro que el art. 5 del DR avanza sobre la ley al disponer un plazo a efectos de definir la intención del sujeto.

Creemos que, el artículo no debería considerarse aplicable, en los casos en que, inequívocamente y conforme a otros elementos de prueba se pueda demostrar que la construcción y posterior venta carecía del propósito de lucro a la que la ley supedita la calidad de sujeto alcanzado por el gravamen.

También estamos de acuerdo con la postura de Juan Oklander, quien plantea que "...lo erróneo de la utilización de la conjunción disyuntiva 'o' en lugar de la conjunción copulativa 'y'. En este aspecto debió haberse dicho en la ley, que se consideraría configurada la existencia de 'empresa constructora' cuando el propósito fuera el obtener lucro con la ejecución y posterior venta de la obra sobre inmueble propio, ya que resulta imposible que una empresa lucre con la mera ejecución de la construcción si además no realiza su venta"<sup>28</sup>.

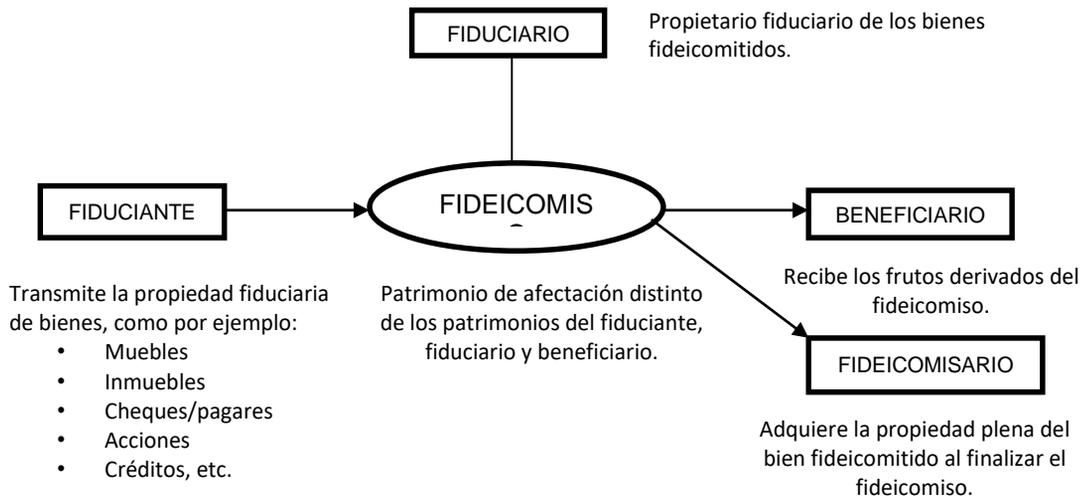
## 2. Situación de los fideicomisos

Para explicar cómo afecta el IVA en las obras sobre inmueble propio a los fideicomisos, explicaremos primero brevemente en qué consisten los mismos.

La figura de fideicomiso se encuentra definida en el Art.1 de la ley 24.441 que expresa que: "Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quienes designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario". Este es un contrato constitutivo de un patrimonio de afectación, es decir que los bienes fideicomitados constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante. (arts. 14 y 15 de la misma ley). No es una persona jurídica pero si un sujeto tributario.

---

<sup>28</sup> OKLANDER, Juan, Op. Cit., pág. 297.



Oswaldo Balan propone una clasificación a los fines de lograr el análisis fiscal<sup>29</sup>:

- Fideicomisos ordinarios privados:
  - Según su estructura: a) En los que coincide el Fiduciante- Beneficiario y b) En los que no coincide el Fiduciante- Beneficiario.
  - Según su objeto/actividad: a) Operativo, b) De Garantía y c) de entidades deportivas (Ley 25.842).
- Fideicomisos Financieros:
  - Con requisitos del art. 70.2 del DR. del Impuesto a las ganancias.
  - Sin requisitos del art 70.2 del DR. del IG.
- Fideicomisos Públicos (ordinarios o financieros): Para satisfacer un “interés Público”.

<sup>29</sup> BALAN Oswaldo, El Fideicomiso en la Construcción, (s.d.), pág. 23.

Ahora bien, el fideicomiso como ya dijimos no es persona jurídica, pero puede ser sujeto pasivo de impuestos en tanto la ley de cada impuesto los designe como tal. En IVA, el art. 4 establece en su 2° párrafo que: “Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o **cualquier otro ente individual o colectivo**, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior...”. Al decir cualquier otro ente individual o colectivo, quedan incluidos los fideicomisos como sujetos pasivos del tributo a tal punto que la AFIP les asigna un CUIT.

Debido a las distintas posturas que ha adoptado AFIP-DGI respecto a la inclusión de los fideicomisos como sujetos del IVA, vamos a centrar el análisis en un fallo de cámara “LOPEZ MARIANA (TF 32308-1) C/ DGI”.

El problema se centra en determinar si el sujeto pasivo del hecho imponible OSIP, cuando ésta se realiza a través de fideicomisos de construcción, es el fiduciante-beneficiario o el fideicomiso.

El fideicomiso que analizó el tribunal primero, y después la Cámara es de construcción al costo y de tipo fiduciante –beneficiario, en el que los fiduciantes eran los dueños del terreno que fue entregado en fiducia al fiduciario el 20/3/2001 y fueron quienes hicieron aportes para realizar la construcción. A la finalización de la construcción recibieron las unidades terminadas y vendieron algunas de ellas a terceros, ambos hechos en diciembre del 2003.

El resultado de la venta fue gravado por el impuesto a las ganancias por parte de los fiduciantes beneficiarios por considerarse habitualistas. No obstante el fisco observa que debieron haber tributado también el IVA, ya que, en su opinión, ellos realizaron OSIP y los

clasifican como empresa constructora en los términos del art. 4 inc. d), ya que realizaron las obras con el propósito de obtener un lucro con la ejecución o posterior venta del inmueble.

Los contribuyentes no controvierten su interés de lucro, pero no aceptan ser quienes realizaron las obras de construcción. En tanto transcurrían las discusiones, en agosto y diciembre de 2008 el fisco emitió las resoluciones determinativas de oficio y eligió a los fiduciantes como sujetos.

Liliana Molas<sup>30</sup>, en un artículo para ERREPAR, hace referencia a la ambivalencia en la interpretación fiscal, ya que en la primera década de vigencia de la ley 24441, el fisco daba prioridad al negocio subyacente de tal modo que hasta llegó a negar la posibilidad de que exista hecho imponible en las transferencias fiduciarias. En casos como el de autos, no sería el fideicomiso el sujeto pasivo del IVA, sino cada uno de los fiduciantes beneficiarios, en la medida que vendieran unidades a terceros que pusieran en evidencia su intención de lucro y su calidad de empresas constructoras en los términos de la ley de IVA y su DR. En 2005 se produce un quiebre en estas interpretaciones con el dictamen (DAT- AFIP-DGI) 55/2005, que encuentra por primera vez onerosidad en las transmisiones fiduciarias. A partir de allí se sucedieron uno tras otro los dictámenes de la nueva era que culminaron en los dictámenes (DAT- AFIP-DGI) 16/2006 y 18/2006, en los que el fisco concluye que los fideicomisos son sujeto del IVA, aun cuando sean de construcción al costo de tipo fiduciante-beneficiario.

Volviendo al caso de López, el Tribunal Fiscal dicta sentencia en mayo de 2012 diciendo que: *“...el legislador ha regulado una figura autónoma, con rasgos distintivos respecto de la concepción civilista en la materia ... La apuntada singularidad del instituto de marras ha*

---

<sup>30</sup> MOLAS, Liliana, El sujeto de IVA en los fideicomisos de construcción, en “Doctrina Tributaria ERREPAR N° 411”, (Buenos Aires, 2014), pág. 513.

*llevado a que se plantee la necesidad de precisar la naturaleza del vínculo jurídico que existe entre el fiduciario y los bienes fideicomitidos ... En este sentido, la solución a dicho problema debe partir de la misma ley 24441, para la que el fideicomitente al afectar bienes o derechos en fideicomiso los separa de su patrimonio, deja de ser su 'propietario'...; pero la fiduciaria, por su parte, no adquiere dicha propiedad. En rigor, los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio autónomo que es administrado por el fiduciario que no los incorpora a su patrimonio... Por ende, el administrador no ostenta la 'propiedad' de los bienes sino que su potestad de administrarlos y disponerlos de acuerdo con el fideicomiso otorgado deviene a título de dominio.*

*Precisado ello, debe entenderse que a través del convenio cuya gravabilidad se discute, al fiduciario se le ha transmitido no la propiedad sino el dominio fiduciario de determinados bienes inmuebles.... La propiedad sobre los bienes recién se transmite al final del fideicomiso, ya que la 'propiedad fiduciaria' que detenta el fiduciario no comporta la titularidad de los bienes. Tan es así que no los puede incluir en su propio patrimonio y debe llevar una contabilidad separada por cada fideicomiso que constituya”.*

Esta conceptualización, que a algunos podría llevarlos a concluir que entonces los únicos que pueden estar haciendo las operaciones en cuestión son los fiduciantes, lleva al Tribunal a la conclusión opuesta.

*“Al respecto, y debido a que la definición del hecho imponible cuestionada es 'obra sobre inmueble propio', se juzga que el sujeto pasivo del tributo sería el fideicomiso, porque constituiría una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante, por lo que las consecuencias fiscales en el impuesto al valor agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla no podrían*

*considerarse atribuibles a dichos sujetos sino al propio fideicomiso, en su carácter de ‘empresa constructora’.*

El Tribunal termina compartiendo las conclusiones de los dictámenes 16 y 18: el sujeto es el fideicomiso y la oportunidad en que nace el hecho imponible es el momento en que se le adjudican las unidades a los fiduciantes-beneficiarios. En consecuencia, rechaza la pretensión fiscal, con costas<sup>31</sup>.

Finalmente se expresa la CAMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL diciendo que *“...la obra realizada sobre el inmueble se encuentra alcanzada con el impuesto al valor agregado ya que, pese a la constitución del fideicomiso y la afectación del terreno al dominio fiduciario, la realidad económica del negocio indica que los actores, en su calidad de fiduciantes-beneficiarios utilizaron el fideicomiso para efectuar una obra sobre bien propio, ya que ellos entregaron el terreno sobre el cual se edificó. Ello es así toda vez que, aunque los bienes afectados al fideicomiso constituyan un patrimonio independiente, lo cierto es que los fiduciantes únicamente se desprendieron transitoriamente del dominio del bien, con el fin de construir un inmueble afectado a propiedad horizontal y luego, al adjudicárseles las unidades funcionales en su calidad de beneficiarios, recuperaron el dominio pleno del bien. En suma, el reingreso al patrimonio de los fiduciantes-beneficiarios de la proporción que les correspondía en la propiedad del terreno, determina la configuración del hecho imponible previsto en el artículo 3, inciso b), de la ley del tributo...”*

Una vez que la Cámara concluye que los sujetos son los fiduciantes-beneficiarios, pasa a dilucidar si revisten la calidad de empresa constructora en los términos del artículo 4 de la ley del

---

<sup>31</sup> Ibídem, pág. 514.

gravamen y del artículo 5 de su decreto reglamentario. Basándose nuevamente en jurisprudencia del propio Fisco Nacional y de sentencias del Tribunal Fiscal, la Cámara entiende que en la medida en que los fiduciantes efectivamente realizan las obras con el propósito de obtener un lucro con la ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble, encuadran en la definición de empresa constructora, máxime cuando las ventas se produjeron en el mismo mes en que recibieron la adjudicación de las unidades.

Finalmente revoca la sentencia del Tribunal, de modo que convalida la determinación del Fisco, ordena readecuar la multa al supuesto de omisión y distribuir las costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión.

Molas coincide con el fallo de la Cámara diciendo que es evidente que en este tipo de estructuras el fideicomiso viene solo a dar seguridad jurídica durante la construcción al negocio que de otro modo se hubiera realizado bajo la forma de un consorcio de construcción al costo. Los principios de la tributación llevan a otorgarle el mismo tratamiento que hubiera tenido sin la interposición de la figura. Las transferencias de dominio fiduciario no implican transferencias de propiedad económica. Si un fiduciante no vende, no hay hecho imponible; si un fiduciante vende, hay hecho imponible sobre el valor de venta al tercero.

## **CONCLUSIÓN**

Al comenzar este trabajo de investigación, resultó imprescindible introducirnos en el estudio de los aspectos generales de la ley de IVA, analizando primeramente el objeto del gravamen, el cual se divide en cuatro grupos: la venta de cosas muebles, las obras, locaciones y prestaciones de servicios gravadas, las importaciones definitivas de cosas muebles y las importaciones de servicios.

Seguidamente nos abocamos al análisis de:

- los sujetos pasivos del impuesto, detallando cada uno de los incisos del artículo 4 de la ley
- al perfeccionamiento del hecho imponible, llamado generación del débito fiscal
- por último la manera de determinar la base imponible del gravamen.

De esta manera ya nos encontramos en condiciones de comenzar la investigación sobre el tema objeto del trabajo: las obras sobre inmueble propio, incluidas en el art. 1° inc. b) y art. 3° b) de la ley (obras, locaciones y prestaciones de servicios gravados). Dada la variedad de situaciones que pueden presentarse podemos expresar que este es un HI de amplio alcance y compleja aplicación, entre otras consideraciones debemos tener presente la existencia de distintas

alícuotas y la importancia que el mismo asumió por los nuevos negocios que en nuestra economía se hacen bajo el distintas formas jurídicas. Ello se ve plasmado en numerosos Dictámenes que el fisco emitió y no siempre con una misma línea de razonamiento que en algunos casos mutaron en juicios contribuyentes/fisco.

A nuestro parecer, los principales problemas que encontramos al analizar este hecho imponible fueron:

- ✓ El sujeto pasivo está definido como “empresa constructora”, entendiéndose como tal, la que realiza la obra con la intención de obtener un lucro con la ejecución o posterior venta de la misma. En este caso la ley no define qué significa intención lucrativa, dando margen para distintas interpretaciones
- ✓ La problemática de la exclusión de objeto que establece el artículo 5 del DR.
- ✓ La situación de los fideicomisos para la construcción.

Nos pareció interesante exponer los fallos “Bahía Blanca Plaza Shopping SA” y “López Mariana c/DGI”, en los cuales se muestran algunos de estos problemas llevados a la realidad práctica, mencionando la interesante opinión de diversos autores.

Es por todo esto que consideramos que se debería buscar de inmediato una solución que clarifique, sin dejar lugar a ningún tipo de dudas, cuándo el hecho imponible obras sobre inmueble propio esta alcanzado por el gravamen. Sostener si para la ley la única intención de lucro es la venta propiamente dicha, o bien si existen otras operaciones, como el arrendamiento por ejemplo, que definan este propósito lucrativo y en caso de existir, enumerarlas taxativamente en el texto legal.

Además, estamos de acuerdo en que es necesario estudiar el contenido del artículo 5 del DR, el cual nos parece que avanza sobre la ley, estableciendo una presunción de no considerar como intención de lucro, y consecuentemente excluirlas del gravamen, a las obras en las cuales se verifiquen los requisitos enunciados por este:

- ✓ El plazo temporal de 3 años continuo o discontinuo.
- ✓ Las obras que estén sujeto a arrendamiento o derechos reales.

Es evidente que este artículo reglamentador se podría eliminar en el mismo momento en que se clarifiquen los conceptos de objeto y sujeto de dicho hecho imponible.

Finalmente estudiamos los fideicomisos de construcción, debido a que ha adquirido mucha importancia en la actualidad. Encontramos una problema al buscar definir si el sujeto pasivo de la obligación tributaria era el fideicomiso o los fiduciantes-beneficiarios, dado que, con el transcurso de los años, AFIP ha dictaminado adoptando diferentes posturas sobre esto, llegando incluso a contradecirse al momento de ponerlo en práctica. Finalmente una sentencia de la Cámara, concluye que los sujetos son los fiduciantes-beneficiarios, y a partir de allí se comienza a analizar si se encuadran en la definición de empresa constructora en los términos de la ley y el decreto.

Por todo esto, es que remarcamos la falta de uniformidad de criterio y la dificultad del propio contribuyente que quisiera cumplir con los requerimientos legales, pudiendo perjudicarse a sí mismo y perjudicándose además, el organismo recaudador, ya que los impuestos son la principal fuente de ingresos del Estado. Es por ello que las normas impositivas debieran ser claras y precisas, y no provenir de dictámenes y reglamentaciones sino de la misma ley, ya que como

dice la Constitución Nacional en su art 75 inc.2), es el congreso a quien le corresponde imponer estas contribuciones.

## ÍNDICE BIBLIOGRAFICO

### a) General:

- DIEZ, H., Impuesto al Valor Agregado, 2° Ed. Errepar, (Buenos Aires, 1997).

- FENOCHIETTO, R., El Impuesto al Valor Agregado, 3° Edición, (Buenos Aires, 2007).

- GARCIA BELSUNCE, Horacio A., el concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, (Buenos Aires, 1967).

- MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Impuesto al valor agregado, 2° Edición, (Buenos Aires, 2001)

- OKLANDER, Juan. "Ley del impuesto al valor agregado comentada", Ed. LL, (Buenos Aires, 2005).

- RAIMONDI, C. Y OTROS, El nuevo IVA, (Buenos Aires, 1980)

### b) Especial:

-BALAN Osvaldo, El Fideicomiso en la Construcción

- ENRICO, Federico A. Análisis del Impuesto al Valor agregado, Editorial LL, (Buenos Aires 2002)

-IMPUESTOS II, Diapositivas de Clase Teórica, N°9, Facultad de Ciencias Económicas, UNT.

-JALFIN, Jorge, Construcción sobre inmueble propio. Tratamiento en IVA de situaciones puntuales, (Agosto 2012)

- MARCHEVSKY, Rubén A. Impuesto al valor agregado. Análisis integral.

- MARCHEVSKY, R. Y SURIJON, E., IVA, Análisis intensivo, 2° Edición, (Buenos Aires, 1992).

- MOLAS, Liliana, El sujeto de IVA en los fideicomisos de construcción, en "Doctrina Tributaria ERREPAR N° 411", (Buenos Aires, 2014)

c) Otras publicaciones

- AFIP, Dictamen 70/92 (D.A.T.)

- AFIP, Dictamen 70/98 (D.A.T.), Boletín 26

-Circular 1.288 AFIP-DGI, (t.o. 1993)

-Código de Comercio de la República Argentina, (t.o. 1858) -

-CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION, Autos "Angulo Pedro y otros C/ AFIP-DGI" TF 22062-1, (28/09/2010)

-CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION, Autos Bahía Blanca Plaza Shopping SA- TF: 22062-I, (23/02/2010)

-DECRETO NACIONAL 879/92

- Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23349 (t.o. 1975)

## ÍNDICE

<b>Introducción</b> .....	
<b>Prólogo</b> .....	1

### CAPÍTULO I

#### IVA: aspectos generales y elementos constitutivos de la obligación tributaria

1.- Características.....	2
2.- Objeto.....	5
3.- Sujeto.....	5
4.- Generación del debito fiscal.....	11
5.- Base imponible.....	13
6.- Efecto inflacionario en las señas que congelan precio.....	16

### CAPÍTULO II

#### Obra sobre inmueble propio

1.- Concepto de obra en IVA .....	19
2.-Base imponible.....	21
3.- Objeto.....	25
4.- Sujeto.....	27
5.- Generación del débito fiscal.....	28

6.- Alícuota aplicable.....	32
-----------------------------	----

### CAPÍTULO III

#### La falta de claridad en la legislación. Fideicomisos

1.- Exceso de legislación del art. 5 del DR. Análisis del fallo Bahía Blanca Plaza Shopping SA.....	33
2.- Situación de los fideicomisos.....	37
<b>Conclusión</b> .....	44
<b>Bibliografía</b> .....	48