



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Unicidad y divisibilidad de hechos imponibles múltiples en el impuesto al valor agregado

Salse, María Florencia

2005

Cita APA: Salse, M. (2005). Unicidad y divisibilidad de hechos imponibles múltiples en el impuesto al valor agregado.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

06-069

UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES

Col 1502/0244

**Unicidad y Divisibilidad de hechos impositivos
múltiples en el Impuesto al Valor Agregado**

Por

CATALOGADO

SALSE, María Florencia

Carrera de Posgrado de Especialización en Tributación

Facultad de Ciencias Económicas

Módulo V – Seminario de Imposición sobre Consumos

Profesor Titular: Roberto Sericano

Top. N. 2310, N. 2334
S1U
Trab. Posgr.

2do. Cuatrimestre – 2005

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO LISI
Profesor Emérito Dr. ALFREDO LISI

Los hechos imponible complejos o múltiples, en el Impuesto al Valor agregado, son aquéllos que tienen la particularidad de darse conjuntamente en una misma ocasión la venta de cosas muebles, locaciones, obras o prestaciones de servicios.

Estos hechos imponible plantean problemas cuando la ley otorga distinto tratamiento impositivo individualmente, ya sea respecto de las tasas de impuestos, su gravabilidad, no gravabilidad o exención y hasta distintos momentos de perfeccionamiento de los hechos imponible.

Para hacer un análisis del tema es necesario conocer los conceptos doctrinarios de "unicidad" y "divisibilidad" de los hechos imponible.

Para la doctrina de la "divisibilidad" se sostiene que si en una operación pueden reconocerse más de un acto componente debe procederse a la disgregación aplicándole a cada uno de ellos el tratamiento previsto como acto individual.

Sin embargo, frente a una multiplicidad de objetos en una relación comercial con causa compleja, el esbozo de la "doctrina de la subsunción" permite determinar el tratamiento conjunto o separado de la incorporación de cosas muebles -que no sean de propia producción, conforme a la reforma operada por ley 23.349- en locaciones o prestaciones, razón por la cual deben analizarse integradamente:

- si la cosa mueble es accesoria del concepto principal.
- la importancia relativa de los valores que conforman la transacción total.
- la interdependencia recíproca de los bienes y prestaciones.
- la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue.
- la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato.
- los usos y costumbres.

Sí sería interesante encontrar ciertas pautas o requisitos que, de darse o no, señalaran una u otra solución, pero el primer error sería querer encontrar una teoría o principio para solucionar todos los casos.

DIVISIBILIDAD

Consiste en la división o escisión de las distintas prestaciones complejas dándole a cada operación el tratamiento específico que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece para ellas en forma independiente.

En su obra "El nuevo Impuesto al Valor Agregado", Raimondi, Otero y Lauría sostienen que la teoría utilizable como guía para resolver las múltiples situaciones que pueden presentarse no es sino el viejo principio jurídico de que lo accesorio sigue a lo principal. Respecto del concepto de accesoriedad se han expedido nuestros tribunales (Causa Seda S.A., T.F.N. Sala D, 21/03/86) afirmando que: "...la complementariedad de servicios con el principal se daría en aquellos casos en los cuales los primeros constituyan, junto a los segundos, un proceso único e inseparable".

Al hacer un análisis de la ley 20.631 (B.O.31/12/73), que entró en vigencia el 1º de enero de 1975, y de las sucesivas modificaciones hasta la ley 22.294 (B.O. 6/10/80), estos autores advertían que no había una regla o principio que siguiera la ley con respecto a la unicidad o divisibilidad de los hechos imponibles complejos que se producen en la realidad.

Al considerar el tratamiento a las locaciones y/o servicios en los cuales se produce la incorporación de cosas muebles, la crítica principal que menciona la doctrina es que las disposiciones del inciso a) de su artículo 2º se apartan sustancialmente de los conceptos contenidos en el ámbito del derecho privado.

"Es decir que, mientras el Código Civil trata a la operación conjunta como locación de obra y/o servicios, la ley del impuesto al valor agregado separa negocios económicos y jurídicamente inseparables cuando se trata de incorporación de bienes a locaciones"

Estos autores opinaban que la ley 20631 tenía un principio que lo denominaron de la desagregación (divisibilidad).

El principio de la desagregación se fundaba en que la ley consideraba acto de compraventa de cosas muebles cuando éstos se incorporaban a locaciones de obra o

prestaciones de servicios ya sean gravadas, no gravadas o exentas. Entonces, tenían distinto tratamiento impositivo las locaciones de obra o prestaciones de servicios al separarse de las cosas muebles que el locador incorporaba, adquiridos a terceros o que elaboraba, construía o fabricaba.

Con la ley 23349, se cambia el criterio, al decir el artículo 2 inc. a):

“A los fines de esta ley se considera venta:”

*“...incluida la incorporación de dichos bienes, **de propia producción**, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas.”*

La nueva redacción indica que la divisibilidad y la gravabilidad como venta de los bienes muebles será cuando sean de propia producción y se incorporen a locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas. A la incorporación de esos bienes muebles le da el tratamiento de venta y las segrega de las locaciones y prestaciones exentas o no gravadas.

En este supuesto, el hecho imponible se divide en dos, con distinto tratamiento, por un lado la “incorporación de bienes” que la asimila a venta de cosa mueble y por el otro, la locación exenta o no gravada.

Los requisitos para estar comprendidos en la normativa, y que se den concurrentemente son:

- a) La cosa mueble a entregar debe ser de propia producción.
- b) Se complementa con el concepto ampliado en la última parte del inc. a) del artículo 2, indicando que las cosas muebles de propia producción serán las obtenidas por quien realiza la prestación o locación, mediante un proceso de elaboración, fabricación o transformación, aún cuando esos procesos se efectúen en el lugar donde se realiza la prestación o locación y éstos se lleven a cabo en forma simultánea.
- c) Que las locaciones o prestaciones de servicios estén exentas o no gravadas.

En caso de no cumplirse las condiciones descriptas, el tratamiento a seguir será el siguiente:

1) Cuando la locación o la prestación está gravada, toda la operación sería un hecho imponible único de los del artículo 3, sea que los bienes que se incorporen sean bienes muebles de propia producción o adquiridos para su incorporación en su mismo estado. En el supuesto de incorporación de bienes muebles - cuya venta está exenta - en forma conjunta y complementariamente a locaciones de servicios gravadas, sería un único hecho imponible gravado, salvo disposición expresa en contrario (artículo 7, último párrafo de la ley).

En ese sentido, Marchevsky sostiene que el último párrafo del art. 7° es una aclaración del "principio de accesoriadad" inherente al gravamen, que ratifica que los servicios conexos o complementarios que se encuentren exentos o no gravados, al ser prestados de tal forma que se verifique una ligazón, unión o relación con una locación o prestación gravada, quedan alcanzados por el gravamen en función de estas últimas.

2) Cuando no son bienes de propia producción: al realizar una locación o servicio exento o no gravado y los bienes a incorporar no son de propia producción sino bienes adquiridos a terceros e incorporados en su mismo estado, no habría gravabilidad como venta. Se aplicaría la teoría de la unicidad, es decir, está todo el hecho imponible exento cuando el bien mueble es accesorio de lo principal.

Sin embargo, una correcta hermenéutica no siempre admitirá soluciones unívocas, habida cuenta que la cuestión quedará supeditada a las características de cada vínculo negocial. Esta perspectiva del problema prioriza el análisis de la regla interpretativa consagrada en la ley 11.683, que prescribe que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

Resulta claro que, si por un lado se vende una cosa mueble y por el otro se realiza una prestación o locación, ambas operaciones se deben tratar separadamente

Enunciaremos algunas opiniones de las autoridades fiscales que nos dan un concepto de la divisibilidad del hecho imponible:

En el Dictamen **19/95** de la D.G.I. se analizó la operatoria de una empresa que suministraba al concurrente una cena junto a un espectáculo artístico, este último brindado por un promotor diferente al gastronómico.

El cobro de ambos servicios era efectuado por personal de la firma que se encargaba de la comida y posteriormente se retribuía al promotor de la representación, no existiendo a la entrada del local boleterías para el expendio de entradas.

Como parte de las conclusiones a las que se arribó en la actuación comentada, se expresó que, en principio, debería indagarse si existía la posibilidad de dividir la prestación que constituye el hecho imponible de que se trata.

Finalmente se concluyó que:

"...sólo en el caso de que pudiera demostrarse fehacientemente la preponderancia del espectáculo artístico sobre el servicio de bar o de restaurante en razón del costo de cada uno, cabría admitir la divisibilidad de las prestaciones, aplicando el impuesto sobre las sumas que se perciben por las bebidas o comidas que se consuman. Ello, sin dejar de lado la indagación del aspecto subjetivo de la cuestión..."

El Dictamen **125/96** referido a locaciones del art. 3º inc. c) destinadas a la impresión de libros o revistas, también expresa:

"Las locaciones del art. 3º inc. c) que tengan por objeto la obtención final de libros o revistas se hallan alcanzadas por el tratamiento exentivo que prevé el art. 6º inc. a) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, no así las matrices que se elaboran para la impresión de los citados bienes."

En igual sentido, el Dictamen N° **52/97** que trata sobre la divisibilidad del hecho imponible en la operatoria de distribución y venta de diarios y revistas, dice:

"En la distribución de diarios y revistas a nombre propio el precio del servicio de entregarlos integra el valor de la cosa mueble, por lo que se encuentra marginado de la tributación, en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 7º de la ley de la materia.

Al respecto el inciso a) del artículo 7º de la ley de impuesto al valor agregado exime del tributo a las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto "...libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas; diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados".

Por todo lo expuesto, se concluye que en la distribución de diarios y revistas a nombre propio efectuada se encuentra marginado de la tributación el precio total que se obtenga por la venta de esos bienes, aún cuando en el mismo se incluyan cargos por su entrega al adquirente.

En cambio, corresponde someter a imposición a aquellas prestaciones que forman parte del giro habitual y que no guardan la relación precedentemente señaladas; tal es el caso de los servicios de distribución de diarios y revistas y de administración a terceros, gravados en virtud de lo dispuesto en el apartado 21 inciso e) del artículo 3º de la ley de la materia".

Si bien los antecedentes marcan situaciones de complementación de lo exento y lo gravado, la A.F.I.P (D.G.I.) toma el criterio de divisibilidad.

UNICIDAD

En principio, la ley de Impuesto al Valor Agregado no contiene el dogma de la unidad como pauta rectora de interpretación para la totalidad de los supuestos comprendidos por la norma; si se pretendiera extender dicho criterio para determinadas hipótesis se vulneraría el principio de legalidad. En tal sentido, la definición del aspecto objetivo sólo podrá derivar de hechos o actividades tipificadas como imposables que se hayan perfeccionado efectivamente.

Por ello, cuando el estudio integrado de los elementos indicara que las cosas muebles no pueden separarse de la prestación o locación, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, con calidad de inherencia y secundariedad, les corresponderá el tratamiento asignable a esta última.

En cambio, si se demostrara que no existe una relación de conjunción y complementariedad entre ambas, la incorporación o transferencia de la cosa mueble podría ser tratada como "venta" independiente de la prestación convenida.

Cierta jurisprudencia administrativa ha aceptado como exentas las ventas de cosas muebles gravadas (por ejemplo rezagos, sobrantes de diarios) que constituyen una derivación o etapa de la operatoria normal de una actividad específica exenta (DAT 79/92).

En el mismo sentido, en DAT 23/94 también aplicó el criterio de la unicidad, al sostener que los intereses moratorios (conceptos accesorios) correspondientes a aranceles obtenidos (concepto principal) por entidades civiles sin fines de lucro que gocen de la exención subjetiva por los servicios docentes que se relacionen en forma directa con sus fines específicos (instituto que desarrolla actividad docente exenta), siguen la suerte de lo principal y, por ende, también están exentos.

Así el Dictamen 69/94 referido a servicios conexos al transporte, expresó:

"En síntesis, en la realización conjunta de ventas de bienes complementadas con servicios gravados, la operatoria debe examinarse por la regla del último párrafo del art. 6

(actual 7). Si, en cambio, el contrato comprende la ejecución simultánea de diversas locaciones o prestaciones de servicios, corresponderá aplicar el último párrafo del art. 3, definiendo si entre éstas existe una prestación principal gravada, extendiéndose el tratamiento a las que se relacionen con ella. De no darse esta situación, el encuadre impositivo debe practicarse teniendo en cuenta cada locación o servicio separadamente.

De acuerdo con esta posición de "Unicidad", si estamos ante un acto jurídico unitario al que concurren ciertas prestaciones, debemos darle un tratamiento a estas últimas que corresponda al principal.

Sin embargo, según el Dictamen **42/81** de la D.G.I, para que ello sea así tienen que darse dos requisitos fundamentales:

- 1) de tipo temporal, es decir, que todas las prestaciones deben verificarse al mismo tiempo, en el mismo momento.
- 2) el otro requisito es que todas estas prestaciones deben tener, para que lleguen a formar el contrato único o única prestación, una relación vinculante entre sí, que debe ser natural, funcional y necesariamente complementada.

Tienen que existir, entonces, actividades principales y accesorias, todas funcionalmente vinculadas, de tal manera que sean complementarias.

Es necesario definir si nos encontramos con una locación, una prestación de servicios o una venta y luego, tratándose de hechos impositivos simultáneos, establecer cuál es el principal y cuál es el accesorio.

Si la operatoria principal es exenta, excepto la incorporación de bienes de propia producción que la ley distingue, estarán exentos los bienes y servicios complementarios.

El mismo principio de unicidad fue sostenido por la jurisprudencia (Cap. Fed. Cont. Adm. Sala IV en los autos "**Conti Hnos. S.R.L. y Marcast Construcciones S.R.L.**" del 20/09/88 y de la Sala I en los autos "**Sparvoli y Lenarduzi S.R.L.**" del 27/10/88) donde se señaló, en relación con la exención que entonces existía en virtud de la ley 21.581

(exención del pago del impuesto a las operaciones que se financien con fondos del FONAVI), que la intención del legislador fue lograr un costo total reducido y que escindir el concepto de "trabajos en general sobre inmuebles" en bienes muebles con o sin individualidad propia y trabajos en general a los efectos de alcanzar con el tributo a la venta de los primeros, importa lisa y llanamente desvirtuar el objetivo de la exención.

Es decir que, aunque las exenciones tributarias sean de interpretación estricta, debe aplicarse el criterio de considerar la voluntad del legislador en orden a la finalidad perseguida al dictarse las normas cuestionadas; en el presente caso es el abaratamiento del costo de las viviendas destinadas a población de escasos recursos y, por ello, los impuestos que gravan directamente las obras, como el caso del IVA que por ser trasladable al consumidor final gravita sobre el costo final de la viviendas, han sido eximidos.

Dentro de los criterios unicistas del hecho imponible daremos algunas opiniones de las autoridades fiscales que, con ejemplos, contribuyan a clarificar la situación:

En una consulta realizada el 31 de enero de 1975, la Dirección se expidió respecto a los sistemas de alarma radioeléctricos. Se trataba de un servicio no alcanzado por el impuesto pero con locación de cosa muebles que sí lo estaba, entonces si el servicio que prestaba ese tipo de firmas no estaba alcanzado por el impuesto, tampoco lo estaría la locación de cosas muebles que se utilizaban al prestarlo, en razón de que constituían una parte accesorio de dicho servicios.

Basándose en el principio de unicidad, la D.G.I. dijo que el tratamiento fiscal que había que dispensar era el de globalidad.

Otra norma vigente que contempla el principio de la unicidad es artículo 3 inc. c) en su último párrafo al gravar la elaboración de cosa mueble por encargo.

"Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ... c) La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble – aún cuando adquiriera el carácter de inmueble por accesión –por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, ya sea que la misma suponga la obtención del producto final o simplemente constituya

una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación en los casos en que la obligación del locador sea la prestación de un servicio no gravado que se concreta a través de la entrega de una cosa mueble que simplemente constituya el soporte material de dicha prestación. El decreto reglamentario establecerá las condiciones para la procedencia de la exclusión”.

Por lo tanto, en los supuestos de la última parte del inc. c) toda la operación quedaría fuera del objeto del impuesto.

Ahora bien, el decreto reglamentario en su artículo 6, precisando el concepto de soporte material para que proceda la exclusión de objeto indicada en el inc. c) del artículo 3 de la ley dice que será de aplicación cuando:

“...la prestación del servicio exenta o no alcanzada por el gravamen...”.

Incorpora el concepto de prestación exenta además de la no alcanzada, con vigencia a partir del 17 de junio de 1998.

Podemos decir que se desprende, de las condiciones apuntadas en el decreto reglamentario, el concepto para el caso particular de lo que es principal y de lo que es accesorio, dado que es importante señalar que el artículo 6 del decreto reglamentario indica cuáles son las condiciones que deben cumplirse concurrentemente para que proceda la unicidad:

“a) que ambas obligaciones – prestación y entrega del bien – se perfeccionen en forma conjunta;

b) que exista entre ellas una relación vinculante de orden natural, funcional, técnica o jurídica, de la que derive, necesariamente, la anexión de una a otra; y

c) que la “cosa mueble” elaborada, constituya simplemente el soporte material de la obligación principal.”

Otra norma sobre unicidad es el artículo 10 de la ley, en el punto 1) del quinto párrafo, cuando dice:

"Son integrantes del precio neto gravado – aunque se facturen o convengan por separado – y aun considerados independientes no se encuentren sometidos al gravamen:

1) Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares."

Estos servicios siguen la suerte de lo principal.

En autos "**Les Halles Producciones S.A. s/apelación**", la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, con fecha 18/5/01, consideró al producto alcanzado por la exención. Se consideró, en esa ocasión, que la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización del curso de examen debe considerarse exento del impuesto, atento el carácter unitario de la obra cuya columna vertebral está constituida por un libro de carácter convencional, apoyado por complementos audiovisuales a los cuales debe darse el mismo tratamiento que a aquél dada la necesaria accesoriedad que presentan con el soporte gráfico.

En tal sentido, este producto debe considerarse una especie de libro que no se complementa sino que requiere la colaboración de otro elemento suplementario pero esencial.

El tribunal ha efectuado una interpretación armónica, funcional y sistemática pues, aunque se trata de un conjunto de bienes, el libro resulta lo esencial.

El ente fiscalizador, en la causa **Compañía Industrial y Comercial Sanjuanina SA** (hoy Cemento San Martín), T.F.N. 17/7/02, verificó la situación impositiva de la actora controlando los ingresos percibidos del contrato de arrendamiento, detectando que la planta de fabricación comprendía los edificios y todas las construcciones, instalaciones y maquinarias, los elementos de trabajo administrativo y los rodados de toda clase afectados a la producción y comercialización del cemento.

El Tribunal sostiene que si se demostrara que no existe una relación de conjunción y complementariedad entre ambas, la locación de la cosa mueble podría ser tratada independientemente de la operación convenida.

Pero, dado que en la causa no se advierte que se persigan fines no complementarios respecto de su operación principal (arrendamiento de la planta fabril) ni que la existencia de cosas muebles tengan una importancia diferente a la de la locación a la que acceden, ya que se encuentran interrelacionadas e indisolublemente relacionadas con la misma, corresponde incluir en la dispensa del artículo inc. h) pto. 22 de la ley de Impuesto al Valor Agregado.

DECRETO 2633/92

El decreto 2633/92 incorporó como artículo sin número, a continuación del art. 5° del decreto reglamentario la siguiente disposición:

"Los intereses originados en la financiación o en el pago fuera de término, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzadas por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas".

El decreto 2633/92 le da vigencia a esta disposición a partir del 1/7/92, fecha en que entraron a regir las normas que reglamenta, vale decir, las prestaciones financieras incluidas por el decreto 879/92.

Este artículo del decreto deja de lado el principio de la unicidad al dejar de ser accesorio al principal – exento o no gravado - a los intereses originados por financiamiento o mora, llamados como "hecho imponible autónomo".

Mediante dictamen **34/2002**, referido a este "hecho imponible autónomo", la AFIP entendió que los intereses por mora originados en servicios de telecomunicaciones gravados a la tasa diferencial del 27 %, deberán ser a la tasa general del 21 %, basado en el artículo 10 del decreto reglamentario.

Esta interpretación colisiona con el artículo 10 de la ley, en su quinto párrafo, cuando dice que integran la base imponible – precio neto gravado - los intereses percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término, como un todo y enmarcado dentro del principio de unicidad.

En **Belgrano Day School**, la Sala A del T.F.N., a pesar de no poder expedirse sobre la ilegitimidad de las normas, se circunscribe al tratamiento impositivo de los intereses provenientes de la financiación de cuotas de un colegio que, por sus características particulares, su prestación está exenta en el Impuesto al Valor Agregado. Entonces se sostiene que esta norma reglamentaria crea un hecho imponible autónomo por el cual se

incorpora al ámbito de aplicación del gravamen los intereses accesorios de operaciones principales exentas o no gravadas.

De este modo, se consagra para dichos intereses el principio de la divisibilidad.

En la causa **Chryse**, la Sala 3 de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (15/10/2002) sostiene que, conforme el artículo 9 inciso 2 (tratándose del artículo 10) que se refiere al modo de calcular la base imponible, los intereses devengados con motivo de pagos diferidos integran el precio neto gravado aunque se facturen o convengan por separado.

La ley no alude a una imposición independiente sino que al referirse al precio neto gravado fija una doble conexión: debe corresponder a la financiación de la operación gravada por la que se verifica el hecho imponible, y esa financiación debe ser otorgada directamente por el vendedor. La ley adopta para esta operación de venta, de locación o prestación de servicios, un criterio de unicidad, y para el caso de la financiación del saldo de precio, la considera como un accesorio del hecho principal.

Específicamente para la venta de acciones, el artículo 7 inciso b) establece su exención. En razón de esta exención los intereses devengados por el pago de las cuotas pactadas no pueden cumplir aquella regla de conexión.

Esta definición, incorporada mediante artículo 1 del decreto 2633/92, que grava los intereses aunque pertenezcan a actividades exentas o no gravadas, no encuentra sustento en el texto legal, de acuerdo con parte de la doctrina que sostiene que ello determinaría su invalidez al vulnerar el principio de reserva legal que, en materia tributaria, establecen los artículos 4 y 17 de nuestra Constitución Nacional.

Sin embargo, otra parte de la doctrina adhiere al criterio de la constitucionalidad del decreto 2633/92 y hablar de si se rompe el criterio de unicidad y se establece divisibilidad son cuestiones que tienen más que ver con construcciones doctrinarias que de legalidad.

Finalmente, desde el punto de vista práctico, no se presentan obstáculos a los efectos de gravar los intereses, toda vez que las prestaciones financieras se plasman como servicios perfectamente separables diferenciados de la prestación a la que acceden.

CESIONES DE DERECHO DE USO SOBRE PARCELAS FRENTE AL IVA

Esta parte de nuestro trabajo busca hacer un análisis integral de la problemática frente al I.V.A. de la operatoria de los cementerios parques privados, por medio de un estudio de fallos referidos a las actuaciones que han sido planteadas ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la justicia.

En el fallo "**Parque Jardín**" (TFN Sala C 6/8/99) se señala que no procede la aplicación del art. 3 inc. e) apartado 21, por tratarse de cesiones fuera del marco del gravamen, debido a que las enunciadas allí son las de la propiedad intelectual, industrial o comercial, no resultando comprendida las de carácter inmobiliario.

El Tribunal comienza señalando que la operatoria bajo análisis representa una actividad de carácter complejo, conformada por una pluralidad de actos jurídicos, locaciones o prestaciones de diversa índole, subsumidas en una relación contractual única, que da origen a los comúnmente denominados "hechos imponibles complejos".

Asimismo, tampoco correspondería darle un tratamiento "unificado", en función de lo dispuesto en el último párrafo del art. 7:

"Si el legislador contempló el decaimiento del trato preferencial cuando las prestaciones se efectúen conjuntamente con otras gravadas, limitando dicha excepción a las locaciones o prestaciones exentas, ello "contrario sensu" no puede ni debe extenderse analógicamente a las excluidas de su ámbito, de las cuales, por otra parte, se ocupa en forma expresa el ya citado artículo 3º, último párrafo, con alcance diferente".

Siguiendo su razonamiento, para que se consagre la exención debe necesariamente existir acto alcanzado, es decir, las operaciones exentas son una categoría dentro de las operaciones gravadas, una delimitación del hecho imponible, ya que aunque éste se configura no nace la obligación de pago del tributo.

Las cesiones de derecho de uso de parcelas en principio no se encuentran mencionadas en la norma, pero tampoco resultaría aplicable el último párrafo del art. 7, dado que habla de venta o "locación", figura esta última que si bien no se encuentra definida en la norma, tampoco resulta asimilable a la cesión de derechos, las que sí se encuentran especialmente tipificadas en el art. 3 inc. e) apartado 21.

El criterio de la unidad del hecho imponible, con atracción hacia lo "no gravado" no sería aplicable, dado que:

El servicio de mantenimiento no sólo se configura en el momento de la cesión sino que continúa en el tiempo, no siendo simultáneo, primera condición del principio de "unidad", enunciado en el Dictamen **42/81**.

Las cesiones de derechos son conceptos no alcanzados, por ello entendemos que no resulta procedente la unidad de los servicios de mantenimiento hacia lo no gravado y no tipificado en la ley, y más cuando se trata de prestaciones que revisten la condición de independientes.

En la causa "**San Buenaventura SRL**", el Tribunal Fiscal de la Nación resuelve el tratamiento de cesión de uso de las parcelas con la modalidad de "contrato de concesión" existente entre la firma y un Municipio.

El organismo fiscal efectuó una fiscalización a la firma recurrente en la que constató que la misma explota una concesión municipal otorgada por la Municipalidad de Resistencia, Provincia de Chaco, destinada a la actividad de explotación de cementerio privado en terrenos de propiedad de la recurrente, por el plazo de noventa y nueve años, a cuyo término el terreno y lo construido en él pasará a poder de la citada municipalidad en forma gratuita.

Según surge de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (Sala D 20-5-98), el contrato de cesión de uso de las parcelas es un contrato de adhesión típico, en el que el cesionario adquirente de la parcela no tiene posibilidad de modificar ninguna de las cláusulas sino que con la suscripción del citado contrato se somete voluntariamente a las mismas. El servicio de mantenimiento de las parcelas es inescindible del contrato de cesión, dado que se establece en el reglamento general.

En tales condiciones, el carácter de conjunta o complementaria de la prestación de mantenimiento aparece definido contractualmente no siendo factible concebir el uno sin el otro, esto es, el derecho de uso sobre la parcela sin el correlativo servicios de mantenimiento.

Al respecto, en opinión del Tribunal Fiscal de la Nación, la prestación del servicio de mantenimiento se encuentra gravada en el Impuesto al Valor Agregado, atento lo normado por el artículo 3º, inciso e) apartado 21 de la ley de la materia y que el contrato

de concesión de uso se encuentra exento, según lo dispuesto por el artículo 7º punto 23, pero el último párrafo de esta norma prevé que "la exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o la locación la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario".

Concluyendo que la exención del contrato de concesión cae ante la circunstancia de la prestación en forma conjunta del servicio gravado siendo el criterio fiscal expuesto correcto, por lo que cabe su confirmación.

En el caso San Buenaventura S.R.L., según la descripción del fallo, se realiza un contrato de cesión de uso de las parcelas, calificado como contrato de adhesión dado que el cesionario conviene en aceptar en el mismo las condiciones generales del reglamento de administración así como el pago de los servicios de mantenimiento del parque, ya sea en forma mensual o a través de un aporte único, que será efectuado a una fundación que administrará esos fondos a perpetuidad. Se aclara que, de no efectuarse el pago del servicio, se pueden embargar las parcelas cedidas.

La prestación de servicios de mantenimiento así planteada resulta ser complementaria y no escindible del contrato general de cesiones de uso.

El criterio de multiplicidad del hecho imponible puede ser defendido partiendo del supuesto que la actividad principal es la cesión de uso no gravada, y que el servicio se brinda a posteriori de la transferencia del derecho como actividad "distinta".

Para que proceda la conexión que genera la gravabilidad del todo, en caso de cesión de derecho, el hecho principal deberá ser la locación o prestación y el complementario la cesión de derecho.

En caso inverso, si la actividad principal es, para un cementerio parque, la venta de las parcelas, siendo el servicio de mantenimiento accesorio debido a que la causa de la relación contractual, no es vender servicios de jardinería.

A partir de la premisa incorrecta de que la relación entre el cementerio parque privado y el cliente se materializaba por medio de una concesión de explotación exenta del gravamen,

se ha concluido que se producía el decaimiento de la exención por aplicación del último párrafo del art. 7° de la Ley del gravamen, debido a la existencia de una prestación gravada (servicio de mantenimiento) que se realizaba en forma conjunta y complementaria con la operación exenta (cesión del derecho de uso sobre las parcelas). Cabe recordar que el argumento según el cual la no gravabilidad de las cesiones de derecho de uso sobre parcelas se pierde debido a la prestación del servicio de mantenimiento alcanzado por el gravamen, ha sido refutado por la Dirección de Asesoría Legal en el **Dictamen 83/99** cuando la Dirección concluye que las cesiones de derecho de uso sobre parcelas se encuentran fuera del objeto del gravamen, y que era incorrecto el fundamento de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la Causa San Buenaventura S.R.L., según el cual la existencia de una prestación gravada (servicio de mantenimiento) hacía decaer la exención aplicable a la cesión de derecho de uso por aplicación del último párrafo del art. 7° de la Ley.

Dado que el Impuesto al Valor Agregado no es un impuesto de carácter instrumental, es importante definir la realidad económica para poder configurar, de esta forma, lo dispuesto en el último párrafo del art. 3, acerca de la conexidad y la consecuente imposición.

Si bien el mencionado principio de la realidad económica no se encuentra definido en la ley del I.V.A debemos remitirnos a lo enunciado en la ley 11.683, y por otra parte, sí podemos decir que el desdoblamiento de la operatoria en dos sujetos jurídicamente independientes podría ocasionar "economías fiscales" dado que tampoco la misma ley trata la "vinculación económica", concluimos que lo mencionado sirve aún más de fundamento para sostener que la simple formulación contractual no puede determinar esa conexidad, seguramente la compromete pero la realidad de la operatoria es, a nuestro entender, la única que puede establecerla.

El enfoque dependerá de un acabado análisis de la realidad económica de cada situación, y, a partir de allí, tratar de obtener conclusiones válidas que compatibilicen el interés de las partes y respeten, en lo posible, aquellos permanentes principios de equidad y simplicidad de la tributación.

La operatoria analizada en la causa **Parque Privados S.R.L.** (T.F.N. 29/9/99) consiste en que el cementerio parque privado, propietario del predio, cede a la persona interesada un derecho real de uso a perpetuidad de una parcela determinada para destinarlo a la sepultura de restos humanos, por lo que se paga un precio que el cesionario suscribe en un documento en el que se declara conocer y aceptar el Reglamento General del Cementerio.

Por lo tanto, el cementerio parque privado es titular del predio, cede a perpetuidad el derecho de uso sobre parcelas a cambio de un precio y adicionalmente cobra a sus clientes un servicio de mantenimiento

El Tribunal comienza el análisis de la situación, desestimando los argumentos de la actora y los argumentos del Fisco manifestando la no existencia de interrelación entre la cesión de derecho y el mantenimiento que pretende el Fisco, y que tampoco cabe encuadrar la operatoria como "adquisición de un derecho real de uso" como pretende la actora, debido a que no se cumplen características del derecho real de uso según el Código Civil.

Posteriormente expone que el análisis debe realizarse a la luz de la realidad económica, y sostiene que la relación jurídica encuadra en la previsión del art. 3° inc. b) de la Ley de I.V.A., que grava la venta de las obras realizadas sobre inmueble propio: el Tribunal entiende que la actora realiza la construcción del edificio principal, las calles internas y la parquización, y se produce el nacimiento del hecho imponible de venta de esas obras con la transferencia a título oneroso de las parcelas.

El Tribunal ha planteado la necesidad de analizar el tratamiento fiscal aplicable a la situación atendiendo a la verdadera realidad económica de la operación, y ha concluido que, por medio de la cesión de derechos de uso sobre parcelas, los cementerios parques privados "transmiten el dominio" de las obras realizadas sobre sus predios, razón por la cual corresponde aplicar el tratamiento fiscal de la venta de obras realizadas sobre inmueble propio.

El Tribunal sostiene que el cementerio, al ceder el derecho de uso sobre sus parcelas, "en realidad ha vendido una obra realizada sobre inmueble propio".

Sin embargo, en el esquema operacional bajo análisis el cementerio no transfiere la propiedad de sus parcelas, y tampoco la propiedad de los caminos y otras construcciones realizadas en el parque que representan bienes de uso para el cementerio.

Argumentar que la instrumentación de las operaciones de los cementerios privados como "cesiones de derecho de uso sobre parcelas" representa un ropaje jurídico que no se adapta a la realidad de esas operaciones implicaría desconocer los proyectos de ley que en forma unánime han sostenido que la cesión de un derecho de uso sobre parcelas es la forma natural de instrumentación de la relación entre los cementerios y sus clientes.

No podemos dejar de mencionar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado alcanza a la venta de obras realizadas sobre inmuebles propios, siempre y cuando las mismas fueran realizadas por empresas constructoras, definiendo que se entiende que reviste tal carácter cualquier sujeto que efectúe dichas obras con la finalidad de lucrar con la posterior "venta" del inmueble.

La habitación municipal de los cementerios que realizan las operaciones sujetas a análisis establecen que la sociedad desarrollará su actividad de cementerio parque privado, no existiendo mención a una habilitación como empresa constructora, simplemente porque el negocio de los cementerios propietarios del inmueble donde se encuentra el parque no se encuentra representado por la intención de lucrar con la venta de obras realizadas sobre inmueble propio.

Como síntesis de lo expuesto precedentemente no podemos más que concluir que la pretensión de gravar las cesiones de derecho de uso sobre parcelas, por considerarlas como la venta de una obra sobre inmueble propio, se basa en fundamentos técnicos y legales que no responden adecuadamente a los cuestionamientos planteados, se aparta de la realidad del negocio desarrollado por los cementerios privados y representa una interpretación que omite valorar la verdadera intención de los sujetos que participan en estas operaciones.

Las operaciones consistentes en la cesión del derecho de uso de parcelas, en cementerios parques, formalizadas en contratos celebrados entre la empresa cedente que es propietaria del cementerio y del inmueble y el cesionario del derecho de uso de dichas parcelas, se encuentran fuera de ámbito de aplicación el tributo. De esta manera, no se encuentran incluidas en esta definición aquellas situaciones especiales que por sus características particulares se apartan del caso puntualmente planteado, pudiendo derivar en otro tipo de presupuestos de hecho que resulten alcanzados por el gravamen y que por lo tanto deben ser analizados individualmente.

En cuanto a los ingresos por mantenimiento, los mismos no se encuentran alcanzados por el impuesto en la medida en que los importes cobrados a los cesionarios de las parcelas (expensas) incluyan solamente percepciones que representan el reintegro de los gastos que proporcionalmente les corresponde, quedando excluido de dicho tratamiento los honorarios por administración que pudieran atribuirse a los mismos, dado que estos últimos constituyen el precio de una prestación gravada.

Finalmente, los restantes servicios y ventas de bienes que realicen los cementerios se encuentran alcanzados por el impuestos, en tanto no gocen de una exención específica que los beneficie.

En el caso San Buenaventura S.R.L., en su contrato plantea el mantenimiento del parque como una actividad en nada asimilable a un recupero de gastos sino a un verdadero servicio gravado por el I.V.A., y tratándose de cesiones de derechos no tipificadas en el art. 3 inc. e) apartado 21, que sí resultan ser la actividad principal y no produciéndose "ahuecamiento de la base imponible", es factible la escisión del contrato en servicios de mantenimiento gravados y cesiones de derecho no alcanzadas.

CONCLUSIONES

La finalidad de este trabajo fue tratar de hacer una revisión del tema del tratamiento de los hechos múltiples o complejos en el Impuesto al Valor Agregado, exponiendo el plexo normativo, doctrina y jurisprudencia tanto judicial como administrativa, buscando encontrar un hilo conductor hacia una teoría uniforme.

Como conclusión del trabajo, entendemos que en la normativa del impuesto no está plasmada la unicidad como principio rector, como sugiere alguna doctrina.

Sin embargo, están aquéllos que opinan que entre el 1º de enero del 1975 (fecha del comienzo de la vigencia del impuesto) y el 31 de octubre de 1986 rigió en el Impuesto al Valor Agregado el "principio de la divisibilidad", es decir, que cuando en una misma operación, en un mismo contrato concurrían dos o más hechos imponibles, debía tratárselos en forma desagregada (divisibilidad), en forma autónoma, excepto en aquellos casos donde la propia ley previera que debieran tratarse en forma unificada.

Y a partir del 1º de noviembre del 86, existe lo que se ha interpretado como un principio de la unicidad en el tributo, es decir que cuando concurren en una misma operación dos o más hechos imponibles, deben ser tratados en forma única, a menos que la ley prevea un tratamiento distinto.

Pero tanto en el primer período (enero 75/octubre 86) como en el segundo (noviembre 86 en adelante) no eran principios únicos dentro de la ley; eran principios que admitían excepciones, y eso es lo que probablemente lleva a una imprecisa interpretación.

Por ello, no es que la ley del Impuesto al Valor Agregado tuvo como único y exclusivo principio el de la divisibilidad hasta octubre del 86, y como único y exclusivo principio el de la unicidad de noviembre del 86 en adelante. En ambos períodos, tanto cuando el principio general era la divisibilidad, como ahora, en la que el principio general es unicidad, hay excepciones que la misma ley contempla.

Cuando se producen hechos que dan lugar a interpretaciones contradictorias tales como aquéllas que derivan del tratamiento de incorporación de cosas muebles gravadas en locaciones, obras o prestaciones no gravadas, exentas o sujetas a alícuotas diferenciales, se recomienda hacer una valoración de la realidad económica de estos hechos imponibles. Para ello hay criterios rectores tales como:

- La importancia relativa de los valores que conforman la prestación.
- La interdependencia recíproca de los bienes y prestaciones.
- La voluntad de las partes evidenciada en el objeto del contrato.
- Qué se entiende por accesorio y qué por principal.

Cuando el estudio integrado de la operación indica que hay múltiples hechos imponibles diferentes bajo una modalidad jurídica única debe prevalecer la investigación de la naturaleza económica por sobre la modalidad jurídica y el criterio de divisibilidad.

Asimismo, cuando existe pluralidad de hechos que son necesarios unirlos y complementarlos para obtener un bien o una locación bajo una misma finalidad, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, con calidad de inherencia y secundariedad, debe predominar la unicidad, aunque externamente parezca divisible aún estando bajo modalidades contractuales diferentes.

Aplicar una teoría uniforme en el Impuesto al Valor Agregado no sería de utilidad como una única fuente para resolver las múltiples situaciones que pueden presentarse cuando se perfeccionan los hechos imponibles descriptos por el impuesto y en forma múltiple.

BIBLIOGRAFIA

- ASIAÍN, Jorge H., "IVA Prestaciones accesorias de operaciones principales no gravadas", IMP 1993-B, 1529.
- BERTAZZA Humberto, "Tratamiento fiscal de los hechos imponible múltiples en el IVA", Errepar T.I, junio 1982.
- CHALUPOWICS Israel, "Hechos imponible mixtos y/o complejos en el Impuesto al Valor Agregado", La Información, T* XLVII, febrero de 1983.
- DIEZ, Humberto P., Impuesto al Valor Agregado, Errepar, Buenos Aires, Argentina, 1994.
- KAPLAN, Hugo E., "Nuevas modificaciones reglamentarias al I.V.A., El Decreto 2633/92", D.T.E., t. XIII, p. 217.
- MARCHEVSKY, Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Macchi.
- RAIMONDI Carlos A, OTERO Raúl J. y LAURÍA Rubén A. "El Nuevo Impuesto al Valor Agregado", Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C. – 1980.
- "S.E.D.A S.A." – TFN – Sala D – 21/3/86 – Errepar – IVA T.II – No. 68.
- "San Buenaventura S.R.L." – TFN – Sala D – 20/5/98 – IVA T.II – No. 149.
- "Chryse SA" (C.N. Apel. en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 15/10/02).
- "Belgrano Day School"; - TFN - Sala A - 4/11/2002.
- "Parque Colonial S.R.L." –TFN - Sala A- 17/7/98.
- "Parque Jardín S.R.L." - TFN - Sala C – 6/8/99.
- "Parques Privados S.R.L." – TFN - Sala B – 29/9/99.
- "Parque Jardín S.R.L." - TFN -.Sala C – 6/8/99.
- "Les Halles Producciones S.A. s/apelación", - TFN - Sala A - 18/5/01.
- "Compañía Industrial y Comercial Sanjuanina SA"- T.F.N. 17/7/02.