



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



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

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL INTEGRADOR DE ESPECIALIZACIÓN

Manual del Impuesto al Valor Agregado de los
Fideicomisos de Construcción sobre inmueble
propio

Autor: Juan Ignacio Vera

Tutora: Sara Diana Telias

2do Cuatrimestre 2020

RESUMEN

El Impuesto al Valor Agregado alcanza determinadas manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva. Dentro de estas manifestaciones mediatas de riqueza, se encuentran aquellas relacionadas con la actividad de construcción.

Se propone un manual sobre el tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de los fideicomisos ordinarios de construcción sobre inmueble propio.

Este trabajo se inicia con la presentación de los contratos de fideicomiso en general, para luego introducir las características específicas de los fideicomisos de construcción.

Posteriormente, se estudian los efectos de la norma del impuesto al valor agregado vigente sobre las operaciones realizadas por los fideicomisos de construcción sobre inmueble propio, haciendo énfasis en las dificultades de aplicación de dicha norma que pueden surgir al momento de la determinación del tributo.

Para cada caso conflictivo, se exhiben interpretaciones aclaratorias, con sustento en sentencias de los distintos órganos jurisdiccionales, en opiniones administrativas relevantes y en la doctrina brindada por notables autores.

Finalmente, se concluye con la razón que da origen a la necesidad de desarrollar un “manual” que trate los temas en cuestión.

Palabras clave:

1. Tributación (Código JEL H200)
2. Jurisprudencia (Código JEL K400)
3. Leyes impositivas (Código JEL K340)
4. IVA
5. Hecho imponible
6. Fideicomisos de construcción

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	1
II. FIDEICOMISOS	2
i. Concepto	
ii. Partes del Fideicomiso	
iii. Características distintivas	
iv. Clasificación de los fideicomisos	
III. FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCIÓN	4
i. Funcionamiento	
IV. TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	5
i. Consideraciones iniciales	
ii. Tratamiento de los fideicomisos que realizan obras sobre inmueble propio	
Elemento Objetivo	
Elemento Subjetivo	
<i>Consortio de propietarios</i>	
Perfeccionamiento del hecho imponible	
<i>Consortios</i>	
<i>La tenencia precaria</i>	
<i>Señas que congelan precios</i>	
Determinación de la base imponible	
<i>Transferencias de inmuebles</i>	
<i>Presunción del artículo 18, inciso b), de la ley 11.683</i>	
<i>Fideicomisos de construcción al costo</i>	
<i>Fideicomisos que lotean inmuebles</i>	
Débito fiscal	
<i>Desafectación de operaciones gravadas</i>	
Crédito fiscal	
<i>Actividades gravadas y no imponibles</i>	
Alícuotas aplicables	
<i>Concepto de habitabilidad</i>	
V. CONCLUSIONES	34
VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	35

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto proponer un manual sobre el tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de los fideicomisos ordinarios de construcción sobre inmueble propio.

La finalidad de los fideicomisos de construcción es la realización de una obra de construcción, cuyo objetivo final suele ser: a) enajenar las unidades a terceros, distribuyendo las utilidades entre los beneficiarios, o b) adjudicar las unidades a aquellos que realizaron las inversiones para llevar a cabo el proyecto (fiduciantes u originantes), quienes a su vez asumen el carácter de beneficiarios o fideicomisarios.

La tipología más común de fideicomisos de construcción atendiendo a la propiedad del inmueble es sobre inmueble propio y sobre inmueble ajeno, en ambos casos para someter la construcción al régimen de propiedad horizontal. En tal sentido, los fiduciantes generalmente son beneficiarios de las construcciones realizadas, debiendo el fideicomiso adjudicarlas con la finalización de las obras.

No se abordará en este trabajo la tipología de fideicomisos de construcción sobre inmueble ajeno. Tampoco se analizará la figura del fideicomiso público para la realización de obras públicas. Esta alternativa consiste en contratos por medio de los cuales el Estado (nacional, provincial o municipal), por intermedio de alguna de sus dependencias facultadas y en su carácter de fideicomitente, transmite bienes del dominio público o privado, o afecta fondos públicos, a un fiduciario, para llevar adelante una obra de interés público (por ejemplo gasoductos).

En la actualidad, el contrato de fideicomiso es uno de los instrumentos más utilizados para llevar adelante emprendimientos económicos. Se lo considera una herramienta superadora de todas las demás figuras jurídicas disponibles para tales negocios, principalmente, por la seguridad jurídica que garantiza.

No obstante, cabe resaltar que dicha seguridad jurídica desde el punto de vista del derecho privado para la diversidad de negocios para los que puede utilizarse el fideicomiso, contrasta con las dificultades interpretativas en el ámbito de la tributación, lo que obliga a considerar este aspecto como un factor de riesgo.

Es a raíz de dichas dificultades que se propone un análisis del tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de los fideicomisos de construcción sobre inmueble propio.

II. FIDEICOMISOS

i. Concepto

Un fideicomiso es un contrato cuyo régimen jurídico se encuentra asentado en el Título IV, Capítulo 30 del Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante “CCCN”). El mismo, en su artículo 1.666, define 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 quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario.

ii. Partes del Fideicomiso

- **Fiduciante o fideicomitente:** Es aquella persona que transmite a otra la propiedad fiduciaria de un bien determinado, encomendándole el cumplimiento de una tarea al fiduciario. Es el promotor e impulsor del fideicomiso y aporta la dotación de bienes que le confieren sustancia.
- **Fiduciario:** Es aquella persona que ejerce la propiedad fiduciaria para cumplir con el encargo fiduciario. Debe administrar los bienes recibidos en fiducia en beneficio de quienes sean designados como beneficiarios del fideicomiso. Corresponde discernir entre la obligación de este sujeto de prestar el servicio fiduciario por el que debe recibir una remuneración, de la transmisión de la propiedad fiduciaria.
- **Beneficiario:** Es aquel que tiene derecho a los beneficios económicos emergentes del patrimonio fiduciario; puede coincidir con el fiduciante.
- **Fideicomisario:** Es la parte que tiene derecho a recibir el bien al finalizar el fideicomiso. Se diferencia con respecto al beneficiario en que el segundo recibe los frutos de los bienes fideicomitados a lo largo de la vida del fideicomiso.

iii. Características distintivas

- Hay contrato de fideicomiso con el mero consentimiento de las partes; recién con la transmisión de los bienes nace el fideicomiso, que es un patrimonio autónomo e independiente que rompe con el axioma patrimonio-persona.
- El fideicomiso opera como una campana de cristal que aísla al patrimonio fideicomitado de los riesgos (i) de las partes (fallecimiento, divorcio, quiebra) y (ii) de los otros negocios de las partes (impide derivar fondos para otras cosas), permitiendo cumplir el objeto para el que fue creado.
- La transmisión del dominio fiduciario no es onerosa ni gratuita. El fiduciario no se enriquece cuando recibe los bienes ni se empobrece cuando los entrega a los beneficiarios o a los fideicomisarios.
- El fiduciario es el único que tiene algún tipo de dominio (fiduciario), sin embargo, sus funciones son las de un mandatario respecto de un patrimonio (i) que no le pertenece, (ii) de cuyas rentas no se beneficia; y (iii) del cual debe “rendir cuentas”.
- Bajo una misma forma jurídica, sumamente flexible, se pueden encontrar los más variados negocios.

iv. Clasificación de los fideicomisos

El CCCN establece una división en fideicomisos financieros y fideicomisos ordinarios.

La diferencia entre el fideicomiso financiero y el ordinario radica en que, tal como determina el artículo 1.690 del CCCN, en el primero el fiduciario es una entidad financiera o una entidad especialmente autorizada por la Comisión Nacional de Valores para actuar como fiduciario financiero, y beneficiarios son los titulares de certificados de participación en el dominio fiduciario o de títulos representativos de deuda garantizados con los bienes así transmitidos.

Por otro lado, el Informe N° 28 de la Comisión de Estudios sobre contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece una clasificación según el objeto que persiga su constitución, donde se pueden encontrar los siguientes tipos:

- Traslativo de dominio
- De seguro
- Testamentario
- De garantía
- De administración o de inversión
- Financiero
- Inmobiliario

III. FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCIÓN

Los fideicomisos de construcción son aquellos que tienen como propósito la realización de una obra de construcción, cuyo objetivo final suele ser: a) enajenar las unidades a terceros, distribuyendo las utilidades entre los beneficiarios, o b) adjudicar las unidades a aquellos que realizaron las inversiones para llevar a cabo el proyecto (fiduciantes u originantes), quienes a su vez asumen el carácter de beneficiarios o fideicomisarios.

i. Funcionamiento

Un fideicomiso nace con la suscripción del contrato de fideicomiso entre el administrador fiduciario y el o los fiduciantes. Usualmente, por medio de un instrumento legal (contrato), se perfecciona la transmisión del dominio del terreno sobre el cual se desarrollará el emprendimiento, cuya administración le es encomendada al fiduciario, quien pasa a ejercer el dominio fiduciario del inmueble que da nacimiento a un patrimonio: fondo fiduciario absolutamente separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante.

Otro caso factible es aquel en que los fiduciantes sólo aporten dinero y sea el mismo fideicomiso el que adquiera el terreno sobre el que se efectuará la construcción.

Asimismo, el fiduciante, si también resulta ser el beneficiario final, recibe un derecho sobre el resultado que se genere en el fondo, producto de la actividad de construcción y venta que desarrollará.

Con el fondo conformado y en cumplimiento de su función, el administrador selecciona y suscribe, por cuenta del fideicomiso, el respectivo contrato de locación de obra con el o los constructores y demás sujetos que intervendrán directa o indirectamente en la construcción del emprendimiento (ingenieros, arquitectos, gestores, asesores, etc.).

También puede darse la alternativa de que el fiduciario sea el encargado de construir la obra.

En ambos casos, el constructor factura periódicamente al fondo los avances de obra ya antes pactados en el respectivo plan de certificaciones, los que son cancelados, previo dictamen favorable de una o más empresas especializadas en auditoría de obra.

Puede ocurrir que el fideicomiso no subcontrate a un constructor para realizar el emprendimiento, sino que asuma las características de empresa constructora, contratando a los profesionales y operarios a tal fin.

El dinero necesario para financiar el avance de obra proviene de los aportes fiduciantes y de los compromisos de venta suscritos de unidades con clientes (ventas desde el pozo), quienes aportan al fideicomiso durante la etapa de construcción una parte o la totalidad del precio de venta final de la unidad a construir.

Una vez finalizada la obra, las unidades terminadas son entregadas a los clientes o adjudicadas a los beneficiarios.

IV. TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

i. Consideraciones iniciales

El Impuesto al Valor agregado alcanza determinadas manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, dentro de las cuales se encuentran aquellas relacionadas con la actividad de la construcción.

En la actualidad resulta habitual la implementación de los contratos de fideicomisos para la realización de edificaciones bajo el régimen de propiedad horizontal.

En tal sentido, los fiduciantes generalmente son beneficiarios de las construcciones realizadas, debiendo el fideicomiso venderlas o adjudicarlas con la finalización de las obras.

ii. Tratamiento de los fideicomisos que realizan obras sobre inmueble propio

Elemento Objetivo

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3° inciso b) de la ley del IVA, dentro de las locaciones alcanzadas por el tributo se encuentran las obras realizadas sobre inmueble propio.

Por su parte, el artículo 4° del Decreto Reglamentario de la ley define que se consideran obras a las mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente.

Ni la ley ni el reglamento especifican qué debe entenderse por construcciones, ampliaciones e instalaciones. Existe un antecedente jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que es el fallo “Saneamiento y Urbanización S.A.”.

No obstante este pronunciamiento está referido al hecho imponible trabajos realizados sobre inmueble ajeno, es razonable considerar su aplicación al caso de obras sobre inmueble propio.

En dicho antecedente se trató el caso de una empresa que realizaba trabajos de transporte y disposición de residuos efectuando el llamado "relleno sanitario" de tierras bajas.

La Corte concluyó que era adecuado el criterio utilizado de acudir al significado que el lenguaje común acuerda al vocablo construcción.

Asimismo entendió que si bien la norma establece que quedan comprendidas las "construcciones de cualquier naturaleza", ello no autoriza a atribuir a dicho vocablo una amplitud tal que implique abarcar supuestos que desvirtúen el significado que corrientemente se le asigna.

Como conclusión, en cuanto al elemento objetivo queda claro que para que corresponda la gravabilidad, quien realiza la obra debe ser propietario del terreno sobre la cual la misma se lleva a cabo, en la medida que las obras cumplan con lo especificado en el Art. 4° del reglamento.

Otra controversia que ha surgido, debido a la modalidad registral como se transfieren los bienes dados en fiducia, es la duda de si el fideicomiso realiza obra sobre inmueble propio o lo hace sobre inmuebles de terceros.

A pesar de que el fiduciante al constituir el fideicomiso de construcción transfiere la propiedad fiduciaria del inmueble, el mismo no queda registrado a nombre del fideicomiso sino a nombre del fiduciario con la leyenda “en fiducia”.

Sin embargo, el propietario real del inmueble es el fideicomiso. Esto es ratificado por el artículo 1685 del CCCN, que establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante.

Esa línea es la que ha seguido el fisco en el Dictamen 59/1999 (DAT) al considerar que con respecto al impuesto al valor agregado, el fideicomiso, representado por el fiduciario, será responsable del tributo en la medida que se le puede atribuir la generación de hechos imposables.

Asimismo, el órgano recaudador consideró en el Dictamen 87/1999 (DAL) que debía asignarse la clave única de identificación tributaria al administrador fiduciario siempre que se identificase adecuadamente al patrimonio fiduciario de qué se trata, a fin de distinguirlo apropiadamente de otros patrimonios fiduciarios o de actividades ajenas protagonizadas por el propio administrador fiduciario.

Por último, en el Dictamen 19/2003 (DAT) determinó que los fideicomisos se encontrarán obligados a inscribirse en el impuesto al valor agregado, en la medida que tengan las características de unidades económicas susceptibles de la generación de hechos imposables.

Elemento Subjetivo

Para que el hecho imponible quede configurado, no sólo debe existir la obra sobre inmueble propio.

La Ley del Gravamen, en el art. 4 inc. d) dispone que son sujetos del gravamen las empresas constructoras que realicen las obras sobre inmueble propio, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales.

Asimismo, define como empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución, o con la posterior venta parcial o total del inmueble.

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

El propósito de lucro no se refleja en el mayor valor que se persigue cuando se vende, sino que lo que debe analizarse es el fin que llevó a ejecutar la obra.

A raíz de lo complejo que resulta reconocer la existencia de fin de lucro, la jurisprudencia, a través de numerosos pronunciamientos, ha logrado establecer ciertas consideraciones que, de cumplirse, permitirían denotar la existencia del mismo.

En la causa “Idoipe Larraga Ángel”, el Tribunal Fiscal de la Nación entendió que, dada la proximidad entre la fecha de finalización de las obras sobre inmueble propio de una vivienda destinada a casa habitación realizada por parte de un constructor, y la enajenación

de la misma, se había perfeccionado el hecho imponible consistente en obra realizada sobre inmueble propio atento exteriorizarse el ánimo de lucro necesario para el acaecimiento del mismo.

Si bien el antecedente jurisprudencial comentado no responde al tratamiento a dispensar a un contrato de fideicomiso, resulta representativo respecto de qué parámetros deben considerarse a efecto de determinar la existencia de fin de lucro en los referidos contratos.

No obstante lo expuesto, cabe destacar un antiguo pronunciamiento emitido por la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Dirección General Impositiva.

A través del dictamen 23/1970 (DATyJ), en el marco del Impuesto a los Réditos, el Fisco afirmó que:

Debe entenderse que, aunque la persona o entidad que realice las operaciones no tenga habitualidad en la compraventa, cambio o disposición de bienes inmuebles, es evidente que el motivo principal y directo de la compra construcción ha sido el propósito de lucro con su enajenación, asumiendo así los bienes el carácter de “mercaderías”, de modo que con ellos se hace “comercio” en el concepto económico, o sea en el sentido de la ley impositiva y los resultados estarán comprendidos en el impuesto a los réditos (...)

Cómo se aprecia del párrafo antes transcrito, el factor determinante de la existencia de ánimo de lucro es que el mismo ha sido el móvil para realizar la actividad económica. De lo expuesto resulta de trascendental importancia toda vez que en el fideicomiso de construcción a diferencia de las sociedades civiles y comerciales no se presume el ánimo de lucro.

Siguiendo esta línea de pensamiento, Ruiz considera confusa la conclusión a la que arribó el Fisco en el dictamen 16/2006 (DAT) (Ruiz, 2011), en el que los fiduciantes revestían la condición de beneficiario-fideicomisarios, al presumir la existencia de lucro dado que:

(...) frente a incumplimientos de sus aportes de fondos se prevé que la fiduciaria reciba un interés compensatorio y punitivo, existiendo la facultad de resolver el contrato respecto del deudor moroso y reemplazar el fiduciario original por otro que suscriba el contrato de adhesión. Además, si la fiduciaria no tiene un reemplazante podrá tomar financiación externa o sustituir a tal fiduciante por la totalidad de los fiduciantes quienes adquirirán en función de sus aportes los derechos sobre las unidades cuya adjudicación le correspondía al excluido.

En tal contexto se interpreta que la intención que motiva a los fiduciantes-beneficiarios y a los cesionarios es la de adquirir un inmueble constituyendo la sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, destacándose además que

determinadas cláusulas contractuales -tales como la resolución del contrato respecto del deudor moroso y su reemplazo- llevan a considerar que la operatoria tiene por objeto la construcción y comercialización de un inmueble lo cual evidencia el fin de lucro que se refiere el mencionado inciso d) del artículo 4° de la ley.

Ruiz no coincide con la opinión expresada por el Fisco, más aun considerando que de la descripción antedicha no puede vislumbrarse una finalidad de lucro, sino simplemente una planificación prudente y adecuada, que facilitaría ante circunstancias adversas la consecución del objeto-construcción del edificio- para el cual fue celebrado el contrato.

El autor tampoco comparte la conclusión expuesta en el dictamen 18/2006 (DAT), en el que también los fiduciantes revestían la condición de beneficiarios-fideicomisarios. En dicho pronunciamiento, el órgano recaudador a efectos de justificar el ánimo de lucro consideró que:

(...) el primero (fideicomiso) (...) transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación, considerándose momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades a los fiduciantes beneficiarios.

La situación descripta adquiere un mayor grado de complejidad cuando el fiduciante beneficiario resulta ser un sujeto exento.

Corresponde, en ese caso, analizar si los actos desarrollados por el fideicomiso se encuentran alcanzados por el tributo.

Para resolver dicha cuestión, previamente deberá distinguirse el objeto del patrimonio de afectación respecto del de sus fiduciantes beneficiarios exentos. Paralelamente deberá probarse la existencia de fin de lucro por parte del fondo fiduciario.

El órgano recaudador se expidió al respecto, mediante el dictamen 31/2008 (DAT).

En tal oportunidad consideró que el contrato se celebraba con el objeto de encomendar al fiduciario la construcción, en el inmueble, del emprendimiento. A tal efecto, aquel, por sí o por terceros, tenía a su cargo tal tarea, debiendo afectarlo al régimen de la ley de propiedad horizontal, originar el consorcio correspondiente y transferir las unidades resultantes, que integraban el patrimonio del fideicomiso, al beneficiario.

Finalmente consideró que:

A partir de lo indicado se extrae con carácter general que el fideicomiso como sujeto pasivo del gravamen es una unidad económica con un fin determinado, distinta del

fiduciario y del fiduciante, y que las consecuencias fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla, no pueden considerarse atribuibles a dichos sujetos, sino al propio fideicomiso.

Conforme a lo expuesto, tal como se sostuviera en la Act. N° .../05 (DIATEC) cabe tener en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio y que a la finalización de las obras -tal como consta en el contrato- otorgará las escrituras de transmisión de dominio de las unidades, a favor del beneficiario y/o de quienes éste indique y/o del fideicomisario y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, lo cual evidencia fin de lucro.

Cabe destacar que el caso planteado, la mutual, única fusión de beneficiaria y aportante de los fondos necesarios para que el desarrollo se lleve a cabo, se encuentra exenta del Impuesto a las Ganancias -conforme lo normado por el inciso g) del artículo 26 de la ley de la materia (texto ordenado 2019) y por la ley 20.321-, y del IVA, según lo estipulado en el Dictamen 46/2002 del Procurador del Tesoro de la Nación.

Otro supuesto conflictivo es el de quienes construyen para alquilar. En la modificación del decreto reglamentario del año 1998 (Dec. 692/98) se intentó contemplar esta situación a través de la incorporación del artículo 5° que establece lo siguiente:

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

(...)

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

La norma es confusa y quizás ilegal, ya que establece condiciones y requisitos que deberían surgir claramente de la ley. Para simplificar, podríamos decir que el artículo 5° clasifica a las empresas en "constructoras" y "alquiladoras" en función al tiempo de locación contado desde la fecha de escritura o posesión del inmueble.

Consortio de propietarios

Previamente se expresó que cuando por un lapso continuo o discontinuo de tres años las obras realizadas sobre inmueble propio permanezcan sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, no se perfeccionaría el hecho imponible, debiendo reintegrarse los créditos fiscales oportunamente computados, atribuibles al bien que se transfiere, en el período fiscal en que se produzca la venta del mismo.

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

El tema traído a colación guarda relación con que en diversas oportunidades se ha intentado equiparar a los fideicomisos de construcción con los consorcios asimilados a condominios.

Así, en el ya citado dictamen 16/2006 (DAT) el Fisco rechazó la postura sostenida por el contribuyente respecto de que la figura del fideicomiso es similar a la del consorcio de propietarios que adquieren en forma indivisa un inmueble y participan en forma conjunta de la construcción de un edificio, cuyas unidades funcionales se adjudican, una vez concluida la obra en función de la participación de cada condómino. En este sentido se consideran aplicables al caso los Dictámenes 47/1983 y 41/1985 (DATyJ).

En el dictamen 47/1983 (DATyJ) el organismo recaudador había opinado que en el caso de que el consorcio propietario del terreno donde se construye el edificio sea entendido como un condominio no se producía el acaecimiento del hecho imponible con la adjudicación de las unidades a los condóminos.

Basó su posición en el hecho de que si para cada condómino la parte indivisa que le correspondía integraba su patrimonio, consecuentemente tenía la posesión de su porción indivisa en el inmueble.

Por ello, consideró que la adjudicación que se efectuaba a la finalización de la obra por división del condominio, no configura una venta, atento que el consorcio no poseía la titularidad del dominio del inmueble. En efecto, la referida adjudicación constituía solamente un acuerdo de partes destinado a la asignación de las unidades construidas, puesto que la propiedad de las mismas había pertenecido siempre a los consorcistas, en proporción a los importes comprometidos con tal fin. En tal sentido, expresó que sólo se podría hablar de venta cuando el consorcista transmitiera el dominio del bien a un tercero.

Lo expresado en el dictamen guarda relación con lo instituido en el artículo 2695 del antiguo CCCN que consideraba que la división entre los copropietarios era sólo declarativa y no traslativa de la propiedad, en el sentido de que cada condómino debía ser considerado como que hubiese sido, desde el origen de la indivisión, propietario exclusivo de lo que le hubiere correspondido en su lote, y como que nunca hubiese tenido ningún derecho de propiedad en lo que hubiera tocado a los otros condóminos.

En cambio, si el consorcio se encuadraba como una sociedad civil o comercial, la adjudicación de la unidad configuraba una venta, atento que eso implicaba la transmisión del bien entre dos personas jurídica y económicamente distintas.

A similar conclusión arribó en el dictamen 41/1985 (DATyJ):

(...) no resulta procedente aplicar al fideicomiso el criterio vertido de los dictámenes apuntados en oportunidad de analizar al condominio organizado como consorcio, toda vez que el fiduciario posee la propiedad fiduciaria del inmueble, en virtud de lo normado por el artículo 11 de la ley número 24.441, el cual remite el artículo 2662 del Código Civil que a esos efectos establece que “Dominio fiduciario es el que se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley.

Por su parte, resulta oportuno recordar que el artículo 1685 del CCCN establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, lográndose por esta vía aislarlos a efectos de que no queden sujetos a las contingencias ni del fiduciante ni del fiduciario.

Bajo tal criterio, el fiduciario debe transmitir a cada uno de los beneficiarios el dominio de las unidades cuya propiedad fiduciaria posee, otorgando los instrumentos e inscripciones registrales que correspondan, aspecto éste que resulta ajeno a la figura del consorcio organizado en condominio en el cual la adjudicación de las unidades constituye solamente un acuerdo de parte destinado a la asignación de las mismas, puesto como se dijo anteriormente su propiedad siempre perteneció a los consorcistas, en proporción a los importes comprometidos con tal fin.

A similar conclusión arribó el referido órgano en el dictamen 18/2006 (DAT).

Perfeccionamiento del hecho imponible

Cuándo los fideicomisos realizan obras sobre inmueble propio, directamente o a través de terceros, el hecho imponible acaece en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble.

Conforme reza al artículo 5° inciso e) de la ley del tributo dicha transferencia tiene lugar en oportunidad de extenderse la escritura traslativa de dominio o entregarse la posesión, el que fuera anterior.

Consortios

El artículo 26 del decreto reglamentario de la ley establece que los consorcios de propietarios organizados como empresas civiles o comerciales deberán considerar como momento de transferencia aquel en el que adjudiquen las unidades a los respectivos consorcistas.

El citado dictamen 16/2006 (DAT) asimiló los fideicomisos de construcción a consorcios de propietarios organizados como sociedades civiles o comerciales.

En tal sentido expresó que:

(...) si bien no es un aspecto consultado cabe señalar que, a criterio de esta asesoría, la operatoria llevada a cabo por el fideicomiso no se diferenciaría de la realizada por el consorcio de propietarios de un terreno organizado en forma de sociedad civil o comercial, destacándose que aun cuando el fideicomiso no se encuentre taxativamente comprendido en el artículo 26 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo sus disposiciones -en cuanto establecen que a los efectos del inciso e) del artículo 5° de la ley "... en el caso de consorcio de propietarios de inmuebles, organizado como sociedades civiles o comerciales, que realicen las obras previstas en el inciso b) del artículo 3 de la ley, se considerará momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades" - podrían resultar aplicables a las adjudicaciones efectuadas a los fiduciantes-beneficiarios.

El Fisco ratificó, en el dictamen 18/2006 (DAT) como momento de acaecimiento del hecho imponible el de adjudicación de las unidades funcionales.

La tenencia precaria

Se ha expresado en oportunidad de analizar el momento en que se perfecciona el hecho imponible que la posesión o la escritura traslativa de dominio generan para el fideicomiso la obligación de ingresar el tributo.

Corresponde analizar entonces, desde la óptica tributaria, si la tenencia precaria puede ser asimilada a la posesión y consecuentemente producir la obligación de cancelar el impuesto bajo análisis.

Al respecto, el CCCN establece una distinción entre ambos institutos.

Así, establece en su artículo 1909 que "Hay posesión cuando una persona, por sí o por medio de otra, ejerce un poder de hecho sobre una cosa, comportándose como titular de un derecho real, lo sea o no".

Por otra parte, el artículo siguiente del referido código de fondo instituye que "Hay tenencia cuando una persona, por sí o por medio de otra, ejerce un poder de hecho sobre una cosa, y se comporta como representante del poseedor".

En la causa “Pedro Jaimovich y Cía. S.A.”, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal consideró que:

(...) desde el punto de vista objetivo no existe diferencia sobre tenencia y posesión, ya que ambas se exteriorizan mediante la ocupación del bien (conf. CNEsp. Civ. y Com. -Sala V- “Fernandez vda. De Paez, Olga c/ Zárate, Ramón R.” – 03/11/1983 – ED – págs. 107-372), la entrega de la tenencia del inmueble a quien tiene un boleto de compraventa a su favor- aun cuando se hubiesen pactado importantes restricciones en su uso-, es asimilable la entrega de la posesión, aunque en el ámbito del derecho privado pueda establecerse una clara diferencia.

De acuerdo al razonamiento expuesto se ha de concluir, sin lugar a dudas, en que independientemente de lo que las partes pactaron formalmente, y de las consecuencias que ese convenio pueda tener entre ellas en el ámbito del derecho privado, frente al Fisco -desde el punto de vista de la norma tributaria aplicable-, la entrega de la tenencia de la cochera importó la entrega de su posesión, por lo que es desde ese momento que debe considerarse adeudado el impuesto al valor agregado.

En el caso de autos, la actora había celebrado en julio de 1979 un contrato de compraventa en relación a una cochera en construcción (la N° 375) obligándose a concluirla y entregar la tenencia al comprador en el momento en que se encontrase en condiciones aptas para ser usada, disponiéndose asimismo que la posesión real y efectiva sería entregada el otorgarse la escritura traslativa de dominio.

En julio de 1980, y hasta tanto se terminó la construcción de la cochera adquirida y se comunicó al comprador que ella estaba a su disposición, el vendedor le entregó en tenencia precaria otra unidad (la N° 23) ubicada en el subsuelo del edificio.

Posteriormente, el 15 de marzo de 1981, el comprador reintegró la cochera N° 23 y el vendedor le entregó en tenencia precaria la N° 375, quedando desde ese momento el comprador obligado al pago de las expensas comunes, gastos y costo de la citada unidad.

Adicionalmente, cabe aclarar que tanto el adquirente como el vendedor estuvieron de acuerdo en que sólo se hacía entrega de la tenencia precaria de la cochera y que el comprador sólo tendría la posesión el momento de escriturar, oportunidad en la que se cobró el impuesto al valor agregado correspondiente y se depositó.

En tal sentido, consideró adicionalmente el referido tribunal que:

(...) el artículo 2 de la ley 11,683, t.o. en 1998, establece 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 y que, cuando éstos los sometan a formas de estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice, para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las

formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en la formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar, como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

El Tribunal Fiscal de la Nación había arribado a igual conclusión en autos “Alternativa Bahiense Sociedad Civil”.

En el caso analizado, se trataba de una sociedad civil, que había instrumentado un plan de viviendas consistente en la construcción de determinadas unidades sobre un predio propio, con el aporte de los socios, a los cuales posteriormente, se les entregarían las mismas, ya sea por medio de sorteo o de licitación. Según el contribuyente, dicha entrega no implicaba el otorgamiento de la posesión ni de la propiedad o dominio sobre la misma, ya que sólo se otorgaba una tenencia precaria. Esto así, dado que los socios reconocían la propiedad de los inmuebles en cabeza de la sociedad administradora.

La controversia se desarrolló en torno al alcance a otorgarse el término adjudicación.

En tal sentido, el contribuyente consideraba que dicho término se refería a “la adjudicación tipo, aquella utilizada en los planes de capitalización y ahorro, por la cual se otorga la plena propiedad o dominio al adjudicatario”.

El Tribunal Administrativo no hizo al lugar a la pretensión del contribuyente para sentenciar que:

(...) en el caso de consorcios de propietarios de inmuebles organizados como sociedad (civil o comercial), se considerará “transferencia del inmueble” el “acto de adjudicación” de las respectivas unidades. Es decir, que tratándose de un “consorcio sociedad”, liquidará el impuesto al efectuar la “adjudicación” de las unidades a sus socios, debiendo cancelar el gravamen resultante, pues esta adjudicación implica transferencia.

Que, existen antecedentes administrativos, sometidos en su oportunidad a consulta del organismo recaudador, de los cuales resultaba que el vendedor había entregado no la posición, pero sí la “tenencia precaria del inmueble”, documentado ello en un acta levantada al efecto. En dichos casos se entrega la llave del inmueble y, generalmente, el ocupante debe afrontar determinados gastos de mantenimiento tal como si se tratara de un verdadero poseedor con “animus domini”. Así se procede cuando no se encuentra totalmente integrado el saldo del precio convenido y el enajenante quiere asegurarse frente al adquirente (en efecto de una garantía real tal como lo reconoce la apelante en autos), de forma tal que, no dándole la posesión, puede expulsar con mayor facilidad al “simple tenedor” cómo si fuera una especie de intruso o un portador de un derecho de menor grado o entidad.

Que, empero, tal despliegue documental corresponde al ámbito de la defensa de los intereses y derechos de las partes contratantes privadamente consideradas.

(...)

Qué, en materia tributaria, la regla que preside la aplicación de sus normas es la de la realidad económica, y la interpretación debe atenerse a los hechos sobre los que se proyecta la actividad hermenéutica, circunstancias fácticas que no favorecen la tesis del apelante y que, por el contrario, apoyan la postura fiscal sustentada en una racional y discreta interpretación de los propios actos del contribuyente y de las normas en juego, prescindiendo de las estructuras jurídicas utilizadas en beneficio de la sociedad constructora (como garantía de futuros pagos), sobre la cual gira, en esencia, la sustancia probatoria esgrimida por el apelante.

La decisión fue apelada ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, la cual ratificó la sentencia emitida en la instancia anterior e introdujo en los considerandos del fallo otros conceptos adicionales que resultan muy interesantes:

XXI. Que, teniendo en cuenta el principio precedentemente expuesto corresponde interpretar que la citada norma, al considerar como momento de la transferencia del inmueble el acto de adjudicación de las respectivas unidades, está refiriéndose a aquellos supuestos en que tal adjudicación conllevó la entrega efectiva de los bienes en cuestión, ya sea, en calidad de posesión o de tenencia como se dejó expresado en el presente pronunciamiento, pero no puede extender sus efectos a aquellos casos en los que todavía las unidades habitacionales no hubieran sido terminadas de construir -como parece desprenderse del informe de inspección obrante a fs. 281 de las actuaciones administrativas- pues ello contrariaría el espíritu del artículo 5 de la ley que reglamenta.

XXII. Qué, asimismo, si en el sub exámine algún acto de adjudicación de los inmuebles motivo de autos no coincidiera con el del otorgamiento de su tenencia precaria, ha de tomarse a este último como momento del nacimiento del hecho imponible del impuesto aquí discutido.

Las consideraciones previamente expuestas referidas a que el otorgamiento de la tenencia precaria genera el acaecimiento del hecho imponible han sido ratificadas en otros pronunciamientos del Tribunal Fiscal, como por ejemplo “Alternativa Bahiense II Sociedad Civil” y “OMG S.A.”.

Señas que congelan precios

El último párrafo del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que en ocasión de recibirse señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfecciona, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hayan recibido.

El artículo 25 del Decreto Reglamentario agrega consideraciones adicionales al sostener que cuando las señas o anticipos que congelen precios correspondan a obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el hecho imponible se

perfeccionará sobre la totalidad de dichos pagos. Situación planteada igualmente por el artículo 45 del referido decreto.

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

Es correcto considerar que el decreto reglamentario se excede al obligar a imputar siempre en primer lugar a la obra, que está gravada. La realidad económica es que al cobrarse cada cuota también se percibe un porcentaje del valor del terreno, que está excluido de la imposición.

Obsérvese que en el caso de fideicomisos de edificación bajo el régimen de propiedad horizontal resulta frecuente que se realicen anticipos a efecto de adquirir las diversas unidades funcionales “desde el pozo”. Sin embargo, la normativa citada sólo es aplicable en el caso en que se hayan iniciado las obras, caso contrario se estaría en presencia de un derecho personal, circunstancia no contemplada anteriormente dado que esas transferencias se encuentran al margen del objeto imponible del tributo.

Sin perjuicio de lo expuesto, cuando el responsable considere que las señas o anticipos recibidos equivalen a la proporción atribuible a la obra objeto del gravamen, podrá solicitar autorización ante la Administración Federal de Ingresos Públicos para no liquidar e ingresar el impuesto por el remanente del precio que no resulta alcanzado por el gravamen.

En tal sentido, el órgano recaudador, a efectos de regular el marco aplicable a los casos antedichos, emitió la Resolución General 707/1999.

En el fallo “Humberto Primo Construcciones S.A.” (Tribunal Fiscal, Sala D; 06/07/99), el Fisco pretendía aplicar una multa por declaraciones inexactas. Sin embargo el fallo concluye que el pago del IVA realizado en defecto por parte del contribuyente, dado que no conocía una nueva valuación fiscal, no puede ser reprochado.

En opinión del Tribunal Fiscal, la empresa utilizó el método alternativo que la ley establece, y no estaba a su alcance prever de antemano el resultado del cálculo definitivo de la base imponible que depende de quien recaude la contribución territorial y las demás tasas municipales.

Es de hacer notar que las señas o anticipos que congelan precio están gravados en el IVA, pero esto no significa que no corresponda el impuesto al momento de la escritura o posesión. En definitiva se tributará una parte en el momento de percibir la seña y el resto con la escritura y posesión, lo que ocurra primero.

Determinación de la base imponible

En el caso de obras realizadas por fideicomisos de construcción directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según su correspondiente valuación fiscal o, en caso de no contar con dicho avalúo, el que resulta de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En la causa “Obras Civiles S.A.” el Tribunal Fiscal de la Nación expresó:

(...) que a efectos de establecer la base imponible para determinar el tributo, no debe considerarse, como pretendía el contribuyente, el valor asignado de común acuerdo a cada parcela, más aún si ha cedido los derechos que le correspondían sobre una de ellas a cambio de una suma de dinero mayor, en cuyo caso el gravamen debe liquidarse sobre el dinero y el valor de la restante parcela, ya que no existe diferencia económica entre la recepción de un bien inmueble y una suma de dinero, cuando ellos proceden de quien se encontraba obligado a entregar el bien, realidad que no se ve alterada por el cambio de estructura jurídica producido a raíz de la cesión de derechos.

Particularmente, debe considerarse que los bienes que se incorporen en las prestaciones alcanzadas por el tributo son integrantes del precio neto gravado aun cuando se facturen o convengan por separado y sin considerar si independientemente los mismos se encuentran sometidos al gravamen.

Los intereses vinculados a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento en el cual debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.

No obstante lo expuesto, 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.

Lo expresado previamente no implica que los mencionados intereses se encuentren fuera de imposición sino que al contrario, tienen que ser considerados como otros hechos imposables independientes del principal.

El artículo 7º, inciso h), acápite 16, punto 8 de la Ley de IVA establece la exención de aquellos intereses de préstamos para vivienda concedidos por el Fondo Nacional de la Vivienda y los correspondientes a préstamos para compra, construcción o mejoras de

viviendas destinadas a casa-habitación, en este último caso cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue.

Adicionalmente, el artículo 36 del Decreto Reglamentario determina que la exención referida será procedente aun cuando se trate de intereses correspondientes a la financiación del precio pactado por la compra, construcción o mejora de la vivienda o se originen en préstamos que se destinen a reemplazar, renovar o refinanciar aquellos que hubieran tenido la citada afectación y siempre que se acredite que tienen por finalidad la cancelación de estos últimos.

A priori, se podría entender que sólo los intereses por la compra, construcción o mejora de vivienda, o que se originen en préstamos obtenidos a tal fin, se encuentran exentos del tributo bajo análisis.

Sin embargo, el artículo 10 del Decreto Reglamentario establece que “Los intereses originados en la financiación o el pago diferido o fuera de término, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas”.

En vista de lo expuesto, cabe recordar que la Ley de IVA establece como regla general que los hechos imponibles accesorios deben tener igual tratamiento que el otorgado al principal.

Siguiendo esta línea de pensamiento, los intereses generados por la venta en cuotas de un inmueble comercial no deberían tributar por el impuesto al valor agregado dado que el hecho imponible principal se encuentra excluido del gravamen.

Julián Ruiz considera que el artículo 10 del Decreto Reglamentario intenta romper con los lineamientos establecidos por la ley al pretender gravar todos los intereses financieros independientemente que el hecho generador de tales intereses se encuentre alcanzado por el tributo (Ruiz, 2011).

A pesar que la jurisprudencia ha avalado en reiteradas ocasiones la aplicación del artículo estudiado, resulta interesante la conclusión a la que arribó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Chryse S.A.”.

Amén que en dicha causa la Corte no hizo lugar al recurso extraordinario invocado, toma relevancia la opinión arrojada por la Dra. Highton de Nolasco en la que expresa que el referido artículo no resulta contradictorio respecto de la Ley de IVA. Sostiene la magistrada que sólo se encontrarán alcanzados los intereses resarcitorios cuando la financiación por la

transferencia sea otorgada por un tercero. Si la financiación consecuyente de la venta en cuotas es otorgada por aquel contribuyente sobre el que se perfecciona el hecho imponible, sólo se encontrarán gravados en la medida que el hecho imponible originario también lo esté.

A raíz de lo expuesto, se puede concluir que en los casos de fideicomisos, que por ejemplo transfieran inmuebles comerciales y financien la cancelación de la deuda, sólo se encontrarán gravados los intereses relacionados con la obra realizada –hecho imponible gravado- y no los originados por la transferencia del terreno puesto que se encuentra fuera del objeto de imposición del IVA.

Transferencias de inmuebles

En el caso de transferencias de inmuebles no alcanzadas por el impuesto, que incluyen el valor atribuible a bienes cuya enajenación se encuentra gravada, incluidos aquéllos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado o constituyan inmuebles por accesión al momento de su transferencia, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El artículo 47 del Decreto Reglamentario otorga prescripciones adicionales sobre el tema al aclarar que los bienes cuya enajenación se encuentra gravada son aquellos que, con prescindencia de su accesión al inmueble, revisten para el responsable el carácter de bienes de cambio o bienes de uso.

Presunción del artículo 18, inciso b), de la ley 11.683

El artículo 18, inciso b), de la Ley de Procedimiento Tributario introduce una presunción con el propósito de evitar la transferencia de inmuebles a precios que generen el ahuecamiento de la base imponible.

En ese sentido, expresa que cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

En virtud de esto, es menester aclarar, que es propio de la actividad de la construcción, y particularmente de los fideicomisos de construcción, que en determinadas circunstancias los precios a los que se transfieren determinados inmuebles sean inferiores a sus valores de mercado al momento de la venta. Dicha particularidad tiene fundamento cuando, por ejemplo, se efectúa la venta de unidades “desde el pozo” con el objeto de captar fondos rápidamente para financiar el resto de la obra. Por ende, unidades de iguales características pueden ser transferidas a precios disímiles.

En el caso expuesto a modo ejemplificador, podría justificarse satisfactoriamente la diferencia de precios. Sin embargo, podría resultar dificultoso brindar explicaciones en otras diferentes circunstancias que suelen presentarse dentro de la actividad de la construcción.

El Tribunal Fiscal de la Nación, a partir de sentencias emitidas en diversos casos, ha arrojado luz con respecto a determinadas consideraciones a tener en cuenta para justificar diferimiento respecto del precio de mercado.

En la causa “Abraham A. Hodari”, dicho tribunal entendió que no era procedente la pretensión fiscal que ajustaba el valor de venta de un inmueble sustentado dicho ajuste en lo normado por el artículo 18 inciso b) de la Ley 11.683, atento a que el precio de venta consignado en la escritura era acorde al valor de plaza.

Para llegar a esa conclusión consideró que resultaba de mayor relevancia el informe de los ingenieros civiles (que aportaron copias de los planos, fotografías y un detalle pormenorizado de las unidades funcionales en cuanto a su superficie, estado de conservación, ubicación del edificio y demás datos necesarios para valorizar el inmueble) y la prueba informativa de una inmobiliaria de la zona ofrecida por la recurrente (que se refería a un edificio perfectamente individualizado y evaluado subjetivamente), respecto de aquellas otras cuya estimación se basaba en valores por metro cuadrado, como eran las consultadas por el Fisco, por el alto margen de error que suelen aparejar, toda vez que en ellas prevalecen los factores objetivos (zonificación, nivel barrial, capacidad comercial, etc.) por sobre los netamente subjetivos (calidad de construcción, antigüedad, estado de conservación, adaptabilidad a otro destino, etc.) y que por ello se revelan más ineficaces para determinar precios del mercado inmobiliario.

En la causa “GBG Construcciones S.R.L.”, otra sala del mismo tribunal consideró improcedente el ajuste efectuado por el Fisco con base en la presunción establecida en el artículo 18 inciso b) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Fundamentó dicha decisión expresando que el accionar del órgano administrativo no encontraba debido sustento en la referida norma legal atento a que a efectos de que prospere la impugnación de los precios de los inmuebles, se debió haber comparado el precio impugnado con el precio de plaza al momento de la venta misma, no siendo suficiente una estimación de precio, que surja de una mera comparación del monto que fue valuado un inmueble dos años después de la venta impugnada, con el de esta última.

Finalmente expresó, que a efectos de que resulte válida la aplicación de la referida presunción, el órgano fiscal debió haber acompañado tasaciones correspondientes a la época en que se realizó la venta, de modo que con su correspondencia y concomitancia arrojasen indicios fehacientes con suficiente grado de convicción.

A partir de lo analizado, resulta incoherente con la jurisprudencia y la propia normativa, la opinión expresada por el Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA, respecto de que “la entrega de unidades a los fiduciantes dispara la imposición en el fideicomiso sólo por el valor de los aportes efectuados, sin perjuicio de que hay que analizar cada caso en particular”.

Fideicomisos de construcción al costo

Según Dino Jarach (Jarach, 1996), los elementos que constituyen el hecho imponible son cuatro: el elemento material, el personal, el temporal y el espacial. Asimismo, sostenía el maestro que a dichos elementos debe agregarse la metodología de cálculo de la base imponible, no pudiendo quedar a disposición del órgano ejecutivo su determinación.

Los conceptos previamente expuestos resultan necesarios para analizar el caso de los fideicomisos de construcción al costo. Sostiene Ruiz que para lograr un correcto estudio sobre el tema, previamente corresponde dilucidar la utilización del método inductivo de análisis, sus características y consecuencias (Ruiz, 2011).

En ese sentido, dicho método parte de una situación cierta para a través de una inferencia llegar a una conclusión probable, pero que no es siempre verdadera.

En el caso del IVA, cabe recordar que para que se configure el hecho imponible “obra sobre inmueble propio” es necesario que la acción sea desarrollada por una empresa constructora que tiene por objeto obtener un lucro ya sea con su ejecución o con su transferencia.

Siguiendo estas ideas, Ruiz considera que sostener que por el hecho de que el fideicomiso construya al costo se encuentra fuera del objeto de imposición, es el resultado de una falacia generada por la aplicación del método inductivo.

El especialista continúa indicando que el resultado que obtenga el fideicomiso, se encuentra vinculado directamente con la base imponible, pudiendo obtener una ganancia, una pérdida o simplemente que se igualen las primeras con las segundas (el caso de un fideicomiso al costo).

Lo antedicho no implica que se haya perfeccionado el hecho imponible porque el fideicomiso puede tener ánimo de lucro independientemente del resultado obtenido.

En consecuencia, resulta cierto que podría tomarse como indicio de la inexistencia de ánimo de lucro la celebración de un contrato de fideicomiso de construcción al costo. Sin embargo, ello no resulta concluyente, salvo que sea complementado con otras pruebas graves, concordantes y suficientes, a efectos de su exclusión del objeto del tributo.

Concluye Ruiz que amén que se esté en presencia de un fideicomiso de construcción al costo, el hecho imponible quedará firme siempre que se cumplan las condiciones estipuladas por la norma legal: empresa constructora que actúe con ánimo de lucro.

Fideicomisos que lotean inmuebles

La utilización de los contratos de fideicomisos no se encuentra únicamente limitada, en la obra privada, a la construcción de edificios.

La figura contractual es también muy utilizada para la comercialización de lotes en el marco del desarrollo de los denominados “barrios privados”.

En dicho caso, el fondo fiduciario subdivide un terreno para enajenarlo. La construcción se limita exclusivamente al desarrollo de las obras de infraestructura necesarias (calles interiores, tendidos eléctricos, cloacales, etc.).

La particularidad que tienen estos emprendimientos consiste en que solamente se comercializan los lotes integrantes del emprendimiento. Con la adquisición de dicho inmueble, se transfiere adicionalmente una participación en el ente propietario de los espacios comunes.

En virtud de lo descripto podría sostenerse, a priori, que tanto la transmisión del lote como la del derecho de participación en el ente propietario de los espacios comunes, no se encuentran alcanzadas por el IVA.

Sin embargo, un análisis más profundo de la situación llevará a una conclusión distinta.

En el Dictamen 3/2005 (DI ALIR), el Fisco consideró que:

Así, el fideicomiso, a través de su administradora fiduciaria, lleva a cabo las obras sobre inmueble propio –de infraestructura, tales como agua, cloacas, energía eléctrica; el tratamiento de las vías de circulación y acceso, la parqueización y forestación y construcción de las obras de equipamiento deportivo y sociocultural- y luego transfiere gratuitamente dichas fracciones –que serán destinadas a uso común- a las distintas asociaciones civiles de los barrios integrantes del emprendimiento urbano.

Cabe recordar que al comprar un lote los sujetos involucrados adquieren, en forma inescindible del mismo, una acción de dicha asociación, la cual los habilita al uso de los espacios comunes.

Corresponde aquí citar una apreciación formulada por el propio contribuyente, obrante en la respuesta al requerimiento que se le efectuara. Allí señala que “El costo de cada acción no se conoce exactamente al venderla; se hace una estimación razonable al comienzo para fijar su precio; que significa en forma aproximada el monto a invertir en la ejecución de las obras de infraestructura y del costo de la tierra que en su conjunto serán donados a la asociación civil de cada barrio del Fideicomiso...” (cfr. Fs. ...).

Es decir que parte del precio que abona cada comprador para adquirir la acción de la asociación civil, título que lo habilita al uso de los espacios comunes, remunera el precio correspondiente a las obras de infraestructura llevadas a cabo por la administradora fiduciaria sobre inmuebles propios.

En este aspecto se coincide con la apreciación formulada por el área consultante en cuanto entiende que más allá de la adopción de cualquier forma jurídica que se aplique para la transferencia del dominio de los espacios comunes, la realidad económica del negocio llevado a cabo por el contribuyente del rubro implica la ejecución de obras sobre inmueble propio, actividad alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado –artículo 3º, inciso b) de la ley del gravamen-.

Ahora bien, cabe destacar aquí que la fiscalización actuante deberá determinar la pertinencia de la asignación de valores en el monto total de la operación, correspondientes al valor del terreno –excluido del objeto del gravamen- y del valor de la acción de la asociación civil respectiva.

Tiene dicho este servicio jurídico, analizando un planteo de características similares al caso bajo análisis que “... no se debe perder de vista que la verdadera naturaleza de los actos depende de su real objeto y contenido, y no de la declaración con la que se los pretenda o crea caracterizar por quienes los producen, máxime cuando la finalidad buscada es desvirtuar las operaciones de compraventa de inmuebles” (cfr. Actuaciones Nros. ...).

En virtud de las consideraciones expuestas cabe concluir:

Más allá de la adopción de cualquier forma jurídica que se aplique para la transferencia del dominio de los espacios comunes, la realidad económica del negocio llevado a cabo por el contribuyente del rubro implica la ejecución de obras sobre inmueble propio, actividad alcanzada por el impuesto al valor agregado – artículo 3º, inciso b) de la ley del gravamen-.

Distinto es el caso en el que el desarrollo de un emprendimiento urbanístico a través de un fideicomiso, en la Provincia de Buenos Aires, que consiste en el fraccionamiento y loteo de terrenos para su comercialización, implica la realización de obras de infraestructura tales como el trazado y apertura de las calles, el tendido de las redes, etc., que luego serán cedidas gratuitamente al municipio en función de la normativa provincial existente en relación al uso, ocupación, subdivisión y equipamiento del suelo.

Nos indica Ruiz que la diferencia entre ambos ejemplos radica que en el caso de los llamados “barrios cerrados” se aplica, en la Provincia de Buenos Aires, la normativa específica en materia de clubes de campo, creándose una asociación –de la cual los compradores de los lotes acceden a una acción- como vehículo idóneo para la administración de las cosas comunes o, eventualmente, la prestación de servicios a la comunidad, por lo cual no se verifica la cesión de ninguna de las partes comunes (Ruiz, 2011).

De esta forma lo interpretó el Fisco, en el Dictamen 78/2009 (DAT) al indicar que:

Expuestas las características principales del emprendimiento por el cual se consulta, se observa, en una primera instancia, que el mismo se trata de un loteo y fraccionamiento de hectáreas sin que exista constancia alguna que determine que éste tenga por objeto lo que se conoce como un “barrio cerrado” o “club de campo”.

(...)

Por su parte, el Artículo 56 de dicha ley (Ley N° 8.912 de la Provincia de Buenos Aires) dispone que “Al crear o ampliar núcleos urbanos, áreas y zonas, los propietarios de los predios involucrados deberán ceder gratuitamente al Estado Provincial las superficies destinadas a espacios circulatorios, verdes, libres y públicos y a reservas para la localización de equipamiento comunitario de uso público, de acuerdo con los mínimos que a continuación se indican...”.

En cuanto a las disposiciones que conciernen a la infraestructura, los servicios y el equipamiento comunitario, el Artículo 62 de la precitada ley preceptúa que “Las áreas o zonas que se originen como consecuencia de la creación, ampliación o reestructuración de núcleos urbanos y zonas de usos específicos, podrán habilitarse total o parcialmente sólo después que se haya contemplado la infraestructura y la instalación de los servicios esenciales fijados para el caso, y verificado el normal funcionamiento de los mismos. A estos efectos, se consideran infraestructura y servicios esenciales:

... B) Zonas residenciales extraurbanas:

Agua corriente; cloacas para sectores con densidades netas previstas mayores de ciento cincuenta (150) habitantes por hectárea; alumbrado público y energía eléctrica domiciliaria; pavimento en vías principales de circulación y tratamiento de estabilización o mejorados para vías secundarias; desagües pluviales de acuerdo a las características de cada caso.”

Transcriptas las normas que hacen en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires a la creación de un barrio, surge claro que dichas disposiciones exigen la cesión gratuita de los espacios circulatorios, verdes libres y públicos al Estado Provincial y que,

como consecuencia de dicha obligación las obras en ellos efectuadas resultarían igualmente transferidas.

Ahora bien, con respecto al encuadre tributario de estas cesiones, cabe recordar que en la Act. N° .../08 (DI ATEC) –en la cual se analizó un caso de ribetes similares–, se consideró adecuada la intervención de la Dirección de Asesoría ... a efectos de determinar el alcance jurídico de este tipo de transferencias, atento a que si bien las mismas se realizan a título gratuito, se producen por imperio de una norma provincial. Al respecto, el área legal entendió que “... las cesiones de las fracciones proporcionales de terrenos requeridas por la entidad Municipal, con destino al trazado de calles revisten el carácter de gratuitas, pues constituyen una restricción al dominio, de carácter forzoso, que encuentra fundamento en el ejercicio del poder de policía de la autoridad pública” – Cfr. Act. N° .../08 (DI ALIR)-.

En ese orden de ideas, en las Acts. Nros. .../08 y .../08 (DI ATEC) se indicó que “... corresponde entender que las fracciones proporcionales de terreno que se entreguen a la entidad Municipal con destino al trazado de calles revisten carácter de gratuitas por lo que las obras realizadas sobre ellas, tendrán el tratamiento dispuesto por el Artículo 58 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo, esto es que corresponderá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra el crédito por impuesto que se hubiere computado por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión.”

En tal entendimiento, en el presente caso cabe concluir que las cesiones de terrenos al municipio a las que el fideicomiso se encuentra obligado a efectos de llevar adelante el fraccionamiento y loteo del predio son efectuadas “a título gratuito”, por lo que corresponde el tratamiento indicado en el párrafo anterior.

Débito fiscal

El artículo 11 de la Ley de IVA indica que el débito fiscal se determinará aplicando las alícuotas fijadas por la ley para cada caso en particular sobre los importes totales de los precios netos de ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados imputables al período fiscal que se liquida.

En adición a ello, la ley establece una suerte de “cruzamiento fiscal” estableciendo que al impuesto así obtenido se le debe adicionar el importe que resulta de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, consecuencia de la adquisición de bienes, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones.

A estos efectos se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.

Desafectación de operaciones gravadas

Es propio de la actividad comercial incorporar inmuebles para el desarrollo de los fines propuestos. Si la actividad desarrollada por cada sujeto se encuentra alcanzada por el IVA, lo habitual es que al momento de la adquisición del inmueble o construcción del mismo se haya computado el crédito fiscal originado en su adquisición o aquel proveniente de la adquisición de bienes, obras, locaciones y prestaciones de servicios.

Lo mencionado es aplicable cuando, a modo de ejemplo, durante el proceso constructivo, se edifican baños, comedores, obradores, que si bien no hacen al objeto del fideicomiso resultan indispensables para poder llevarlo a cabo.

Sin embargo, en el caso de que se proceda a desafectar dicha obra de la actividad que origina las operaciones gravadas, se debe adicionar al débito fiscal del período en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito fiscal oportunamente computado, en tanto tales hechos tengan lugar antes de transcurridos diez años, contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior.

Por lo general, suele plantearse una duda con respecto a cuándo debe aplicarse el artículo 11 de la Ley de IVA y cuándo el artículo 5° del Decreto Reglamentario.

Algunos autores sostienen que el artículo 11 de la ley es de aplicación en aquellas obras que fueron realizadas para afectarlas a la actividad. Creen que ello, en principio, evidenciaría la inexistencia de una finalidad lucrativa originaria (Marchevsky, 2002).

Ruiz, por el contrario, considera que dicha afirmación puede rebatirse sencillamente (Ruiz, 2011).

Indica dicho autor que para que se perfeccione el hecho imponible “obra sobre inmueble propio” es fundamental que el mismo sea llevado a cabo por un sujeto empresa constructora que intente lucrar con la ejecución de la misma o con su posterior venta.

Continúa Ruiz agregando que:

(...) si posteriormente el fideicomiso de construcción decide afectar dicha obra por un lapso continuo o discontinuo de tres años a contratos de arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, no se perfeccionará el hecho imponible analizado, pero a cambio deberán reintegrarse los créditos fiscales oportunamente computados, atribuibles al bien que se transfiere en el período fiscal en que se produzca la venta del mismo (Ruiz, 2011).

Finalmente, concluye Ruiz que corresponde aplicar el artículo 5° del Decreto Reglamentario cuando se realiza una afectación específica de la obra sobre inmueble propio, siendo de aplicación en los restantes casos el artículo 11 de la Ley de IVA (Ruiz, 2011).

En la causa “Bahía Blanca Shopping S.A.” el Tribunal Fiscal de la Nación interpretó que las obras realizadas sobre inmueble propio con el fin de construir un centro comercial para lucrar con el mismo mediante el arrendamiento y concesión a terceras personas eran efectuadas por empresas constructoras y, por ende, debían tributar no sólo al momento de su venta sino también con su ejecución. En ese sentido, no hizo lugar a la pretensión fiscal que había considerado a dicha transferencia de titularidad como una desafectación de bien de uso y consecuentemente debería haber reintegrado los créditos fiscales oportunamente computados.

En su fallo, el tribunal expresó que:

(...) la tesis del fisco de negar el carácter de empresa constructora a la actora al señalar que el propósito de la construcción del shopping no era venderlo sino explotarlo comercialmente, resulta errada (...).

Que, en efecto, la ley del gravamen no limita la calificación subjetiva como empresa constructora a aquellos sujetos que sólo construyan sobre inmueble propio para vender lo construido, sino que, antes bien, también revisten dicho carácter las empresas que construyen un inmueble de forma de obtener un lucro con su ejecución (construcción).

En este sentido, no habiendo transcurrido los tres años que marca el art. 5° del decreto reglamentario de la ley, es acertado el tratamiento tributario que le dispensara a la operación el contribuyente.

La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal ratificó la postura expresada por el Tribunal Fiscal de la Nación. Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró desierto el recurso ordinario que había interpuesto el Fisco.

Crédito fiscal

Del impuesto determinado por la aplicación de lo expuesto en el acápite anterior, los fideicomisos de construcción deben restar dos conceptos.

El primero de ellos es el gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios. Dicho impuesto no puede superar el importe que surge de aplicar sobre los montos netos totales de las prestaciones, compras o locaciones o, en su caso, sobre el monto

imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Corresponde aclarar que el crédito fiscal computable es aquel que surge de las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios vinculadas con las operaciones gravadas.

Sin perjuicio de lo mencionado, si un responsable inscripto destinara bienes, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios gravados, para donaciones o entregas a título gratuito, cualquiera fuese su concepto, debería reintegrar en el período fiscal en que tal hecho hubiese ocurrido, el crédito por impuesto que hubiere computado por bienes, servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios donados.

En virtud de lo expuesto, si un fideicomiso realiza un emprendimiento inmobiliario, cediendo parte del terreno al municipio para que efectúe el trazado de calles, resulta de carácter gratuito por lo que de haberse computado crédito fiscal por los bienes, servicios y/o locaciones para afectarlo a tal objeto, corresponderá su reintegro.

Ese criterio es el que ha adoptado el Fisco a través de la Resolución 37/2008 (SDG TLI), que luego generó la publicación del Dictamen 58/2008 (DAT).

En dicho pronunciamiento agregó que cuando la realización de las obras vinculadas con la prestación de servicios sanitarios y eléctricos, sean compensadas conforme acuerdos suscriptos con las empresas proveedoras de tales servicios, serán consideradas como efectuadas a título oneroso, por lo que se encontrarán alcanzadas por el impuesto, en el valor compensado por las empresas concesionarias.

No se consideran vinculadas con las operaciones gravadas:

- Las compras, importaciones definitivas y locaciones de automóviles;¹ en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados, sea superior a la suma de \$ 20.000 –neto del IVA-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor.

¹ La limitación dispuesta para automóviles no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler de vehículos, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)

- Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.
- Las prestaciones de servicios efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales –propios o ajenos-, o fuera de ellos. Es decir, que cuando se provea la comida del obrero en obra mediante la tercerización del servicio, el crédito fiscal originado por tal acaecimiento no resulta computable.
- Las prestaciones de servicios efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares, así como las efectuadas por posadas, hoteles o alojamientos por hora.

El segundo concepto a restar del débito fiscal, es el gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen.

En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponible.

Actividades gravadas y no imponibles

Hemos afirmado que el crédito fiscal computable es aquel que surge de las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios vinculadas con las operaciones gravadas.

El tratamiento que la Ley de IVA otorga a la actividad de la construcción, y dentro de ella a los fideicomisos, genera que al producirse la transferencia de un inmueble edificado sobre terreno propio coexistan actividades gravadas y actividades no alcanzadas por el impuesto.

El caso más representativo de lo expuesto precedentemente es el de un fideicomiso que construye sobre un terreno varias unidades funcionales destinadas a viviendas con el fin de comercializarlas. Al momento de producirse la transferencia del inmueble, se configura el hecho imponible debiendo el fideicomiso ingresar el tributo correspondiente, pero sólo sobre la proporción de la obra. Sin embargo, al transferirse el inmueble, se transfiere tanto el edificio construido (gravado), como el terreno sobre el que se construyó el edificio (fuera del objeto del gravamen).

Por ende, en el caso traído a colación, sólo se podrá computar el crédito fiscal vinculado a la locación de obra.

La Ley de IVA brinda una solución al respecto, con el fin de lograr una correcta atribución del crédito fiscal:

- Atribución directa: Cada gasto encuentra su correspondiente correlato con la actividad gravada. No se requiere el prorrateo del crédito fiscal.
- Prorrateo del crédito fiscal: Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones no gravadas o exentas y su apropiación a unos u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras.

Para los fideicomisos, las estimaciones efectuadas durante el ejercicio deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del año calendario, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso.

Alícuotas aplicables

El artículo 28 de la Ley de IVA establece con carácter general que la alícuota del tributo es del 21%.

Sin embargo, cabe destacar que el Decreto 324/1996 introdujo una alícuota del 50% de la tasa general para aquellos casos en que el hecho imponible perfeccionado constituya una obra realizada sobre inmueble propio siempre que sean destinados a viviendas.

Dicha modificación fue luego incorporada al mencionado artículo 28 de la Ley de IVA en su inciso c).

Resulta importante aclarar que dicha reducción excluye a aquellas obras realizadas sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso.

Asimismo, el Decreto 1230/1996 introdujo ciertas aclaraciones. Instituyó que los trabajos realizados sobre inmueble propio están destinados a vivienda cuando por las características de la construcción pueda considerarse que la misma ha sido concebida para tal fin.

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

Concepto de habitabilidad

El Decreto 929/1974 (sin vigencia actualmente) había establecido un régimen de desgravación para contribuyentes que efectuasen inversiones en la edificación de viviendas económicas.

El mismo permitía ciertas deducciones de la base imponible a efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Podían incluirse dentro del beneficio tributario el precio de la construcción y el precio del terreno así como todas aquellas obras complementarias que resultaran imprescindibles para permitir su habitabilidad (provisión de agua potable, desagüe, eliminación de líquidos cloacales, energía eléctrica, etc.).

En ese sentido, el Decreto 2118/1980 (también sin aplicación conforme a la actual redacción de la ley del impuesto) estableció una alícuota diferencial en el IVA para este tipo de viviendas.

A través del Dictamen 153/1978 (DATyJ) el Fisco tuvo oportunidad de expedirse respecto de la inclusión en la franquicia de las obras de infraestructura tales como las relacionadas a las redes eléctrica y cloacal, cañerías de agua, tanque de agua para el barrio, etc.

El Organismo Fiscal expresó que para que las citadas obras complementarias gozaran del beneficio, no bastaba con que las mismas resulten imprescindibles para permitir su habitabilidad, sino que el precio de las mismas debía encontrarse incluido dentro del precio total de venta pactado con el comprador, junto con el precio de construcción y el precio del terreno.

El Dictamen 21/1979 (DATyJ) amplió las consideraciones del anterior pronunciamiento estableciendo diversas condiciones que deben reunir las obras para ser consideradas integrantes del concepto de vivienda económica. Así, consideró que deben estar directamente afectadas a la vivienda en sí, requisito que excluye a aquellas obras que por su envergadura, como las redes troncales, exceden tal afectación y que su costo debe integrar el de la vivienda y por ende estar a cargo del comprador, que es a quien, realmente, estaba dirigida la desgravación.

También expresó que construcciones especiales, como por ejemplo un colector general, una estación elevadora, etc., que, no obstante la necesidad de su existencia, exceden en mucho la definición de infraestructura necesaria para la vivienda económica en sí, no integran su costo y por tanto no gozan de la franquicia conforme al espíritu que inspirara su dictado.

En la causa “Gutiérrez y Belinsky S.A.” el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que resultaba aplicable el concepto de habitabilidad antes descripto.

A pesar de lo expuesto, el tribunal aclaró que si bien la enumeración que contiene la norma antes descripta no es taxativa, sólo ejemplifica el concepto de habitabilidad, siendo aplicable exclusivamente a la vivienda y a aquellas obras complementarias que resulten imprescindibles para que la misma sea tal.

En virtud de lo expuesto, Ruiz interpreta que no se encuentran incluidas en el régimen promocional aquellas obras que no tienen una relación directa con el concepto de habitabilidad, como por ejemplo una escuela o la sede de un consorcio, dado que ello no torna a la vivienda inhabitable pues no impide que las mismas puedan ser ocupadas dignamente (Ruiz, 2011).

Posteriormente, otra sala del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Mazzanti S.A.”, dictaminó que las obras de desagüe cloacal y aprovisionamiento de agua de la obra en cuestión no se encontraban alcanzadas por la alícuota reducida establecida para las obras sobre inmueble propios y ajenos del IVA.

El tribunal fundó su fallo en que surgía del expediente que la obra incluía construcciones especiales, como una estación elevadora, que exceden la definición de infraestructura necesaria para la vivienda económica en sí, no integran su costo y no resultan exclusivas del barrio sino que eran realizadas en beneficio de la ciudad.

A criterio de Ruiz, los pronunciamientos antedichos son desacertados puesto que considera que lo que debería evaluar el juzgador son los elementos que categorizan a una vivienda como digna (Ruiz, 2011).

La sanción de la Ley 26.158 ratificó lo expuesto anteriormente. La misma, considerando su objeto de promocionar las viviendas para gente de bajos recursos, permitió a las empresas constructoras (aplicable para los fideicomisos de construcción) que adoptaran dicho proyecto la posibilidad de reintegrar el crédito fiscal, no sólo sobre las viviendas sino también sobre la infraestructura necesaria.

V. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se ha efectuado, en primer lugar, una presentación de los fideicomisos en general, para luego introducir las características específicas de los fideicomisos de construcción.

Posteriormente, se realizó un análisis pormenorizado de los efectos de la norma del impuesto al valor agregado vigente sobre las operaciones realizadas por los fideicomisos de construcción sobre inmueble propio.

En ese sentido, se han expuesto los conceptos generales básicos necesarios para la correcta liquidación del impuesto al valor agregado de las actividades desarrolladas por el tipo de fideicomiso en cuestión, haciendo énfasis en las dificultades de aplicación de la norma que pueden surgir al momento de la determinación del tributo.

Para cada caso conflictivo, se han exhibido interpretaciones aclaratorias, con sustento en sentencias de los distintos órganos jurisdiccionales, en opiniones administrativas relevantes y en la doctrina brindada por notables autores.

En virtud de todo lo expuesto, se puede concluir que la actividad de la construcción, en este caso la desarrollada por los fideicomisos de construcción sobre inmueble propio, presenta múltiples posibilidades de ser llevada a cabo, las cuales derivan en diversas dificultades de aplicación de las normas tributarias vigentes. El arrojar luz al lector sobre dichas situaciones fue el propósito principal de este “manual”.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

i. Jurisprudencia judicial

- Alternativa Bahiense Soc. Civ. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. 24/02/2009.
- Bahía Blanca Plaza Shopping S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 23/02/2010.
- Bahía Blanca Plaza Shopping S.A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala V. 16/08/2006.
- Chryse S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 04/04/2006.
- Pedro Jaimovich y Cía. S.A. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. 30/09/2003.
- Saneamiento y Urbanización S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 10/02/1998.

ii. Jurisprudencia administrativa

- Alternativa Bahiense Soc. Civ. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 10/04/2003.
- Alternativa Bahiense Soc. Civ. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala C. 12/10/2004.
- Bahía Blanca Plaza Shopping S.A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 07/10/2005.
- GBG Construcciones S.R.L. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. 21/12/2006.
- Gutierrez y Belinsky S.A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 23/02/1987.
- Hodari, Abraham A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 22/11/2005.
- Humberto Primo Construcciones S.A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 06/07/1999.
- Idoipe Larraga, Ángel. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. 11/12/2001.
- Mazzanti S.A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala C. 30/12/2002.
- Obras Civiles S.A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 30/03/2004.
- OMG S.A. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 22/04/2003.

iii. Interpretaciones del Fisco

- Dictamen 23/1970 (DATyJ). 20/03/1970.
- Dictamen 153/1978 (DATyJ). 31/10/1978.
- Dictamen 21/1979 (DATyJ). 02/07/1979.
- Dictamen 47/1983 (DATyJ). 23/09/1983.
- Dictamen 41/1985 (DATyJ). 03/12/1985.
- Dictamen 59/1999 (DAT). 30/06/1999.
- Dictamen 87/1999 (DAL). 10/09/1999.

Juan Ignacio Vera

Manual del IVA de los Fideicomisos de Construcción sobre inmueble propio

Diciembre 2020

- Dictamen 19/2003 (DAT). 28/03/2003.
- Dictamen 3/2005 (DI ALIR). 17/10/2005.
- Dictamen 16/2006 (DAT). 06/03/2006.
- Dictamen 18/2006 (DAT). 18/03/2006.
- Dictamen 31/2008 (DAT). 12/06/2008.
- Dictamen 58/2008 (DAT). 02/10/2008.
- Dictamen 78/2009 (DAT). 03/03/2010.
- Grupo de Enlace A.F.I.P. – C.P.C.E.C.A.B.A. Acta del 01/08/2007.

iv. Doctrina

- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Marchevsky, R. A. (2002). *I.V.A. Análisis Integral*. Buenos Aires: Macchi.
- Ruiz, J. (2011). *Manual Tributario de Fideicomisos de Construcción*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti - Librería Editorial.

v. Marco normativo

- Ley 11.683 (BO 12/01/1933): procedimiento administrativo.
- Ley 26.158 (BO 15/11/2006): Ley de incentivos para la adquisición y construcción de vivienda única, familiar y permanente.
- Ley 26.994 (BO 08/10/2014): aprobación del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.
- Ley 27.430 (BO 29/12/2017): modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Decreto 929/1974 (BO 27/09/1974).
- Decreto 324/1996 (BO 27/03/1996).
- Decreto 1230/1996 (BO 30/10/1996).
- Resolución General 707/1999 A.F.I.P. (BO 19/10/1999).
- Resolución 37/2008 (SDG TLI). (BO 02/10/2008).