



Universidad Nacional de La Plata.
Facultad de Ciencias Económicas.
Área de Posgrado.

TEMA: Construcción de Locales Comerciales en Inmuebles Propios, para su posterior locación o ventas (sujeto persona física).

AUTOR: Cra. María Florencia Rodríguez.

DIRECTOR: Dr. Marcelo Del Moro.

Año: 2016.

OBJETIVO:

El objetivo general del presente trabajo es abordar el tratamiento impositivo argentino, en relación a la actividad de construcción de locales comerciales, en inmuebles propios, incluyendo su posterior destino, venta o locación, en cabeza de persona física quien realiza las actividad económica, en la Provincia de Buenos Aires, siendo ésta responsable inscripto en los impuestos respectivos.

A su vez, se desarrollarán los demás regímenes y normas, bajo las cuales queda comprendida la actividad mencionada.

Este trabajo pretende ser para profesionales o lectores en general, una guía con los aspectos a tener en cuenta a la hora de desarrollar las potenciales actividades descriptas, en cuanto a lo impositivo, para simplificar la planificación y desarrollo de las mismas. Asimismo, se citarán aportes doctrinarios y jurisprudenciales, convirtiéndose éstos en una herramienta para el estudio y aplicación de los gravámenes tratados.

Entre ellos, podemos mencionar: Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto a los Ingresos Brutos, Impuesto a los Sellos, además de los correspondientes regímenes de información, retención, percepción relacionados con las actividades bajo estudio.

ÍNDICE DE CONTENIDOS:

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN	9
---------------------------	---

CAPÍTULO II

IMPUESTO A LAS GANANCIAS	12
1. TRATAMIENTO IMPOSITIVO.....	13
2. CESE DE LA ACTIVIDAD DE UNA UNIPERSONAL.....	15
3. NO APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 74.....	17
4. AJUSTE POR INFLACIÓN.....	17
5. COMPUTO DEL COSTO.....	18
5.1 ARTÍCULO 55 DE LA LEY.....	18
5.1.1 INMUEBLES ADQUIRIDOS.....	18
5.1.2 INMUEBLES CONSTRUIDOS.....	18
5.1.3 OBRAS EN CURSO.....	19
5.1.4 MEJORAS.....	19
5.2 ARTÍCULO 59 DE LA LEY.....	20
5.2.1 INMUEBLES CONSTRUIDOS.....	20
5.2.2 INMUEBLES ADQUIRIDOS.....	20
5.2.3 OBRAS EN CURSO.....	22
5.2.4 MEJORAS.....	23
6. DECUCCIÓN ESPECIAL DE LA TERCERA CATEGORIA.....	23

CAPÍTULO III

RÉGIMEN DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS RG (AFIP) 830	25
1. OPORTUNIDAD DE REALIZAR LA RETENCIÓN.....	25
2. VARIOS PAGOS DURANTE UN MES CALENDARIO.....	27
2.1 PROCEDIMIENTO.....	27
3. ANEXO III.....	27
3.1 EJEMPLOS.....	28

CAPÍTULO IV

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	30
---	----

1. OBRA SOBRE INMUEBLES PROPIOS	30
1.1 ELEMENTO OBJETIVO Y SUBJETIVO	30
1.2 CUESTIONAMIENTOS SOBRE EL ARTÍCULO 5 DE LA LEY DE IVA	33
1.3 NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE	35
1.4 SITUACIONES ESPECIALES	36
1.5 BASE IMPONIBLE	37
1.6 TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS INTERESES SOBRE OPERACIONES EXENTAS Y NO GRAVADAS	39
1.7 ALÍCUOTAS	41
1.8 CASOS PRÁCTICOS	42
2. LOCACIONES DE INMUEBLES (LOCALES)	43
2.1 EXENCIONES	44
2.2 HECHO IMPONIBLE	44
2.3 BASE IMPONIBLE	44
2.4 ALÍCUOTAS	45
2.5 LOCACIÓN DE INMUEBLES JUNTO CON COSA MUEBLE	46
3. CASOS PRÁCTICOS	47

CAPÍTULO V

RÉGIMEN DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	50
1. SUJETOS PASIBLES DE RETENCIÓN	51
1.2 REQUISITOS	51
2. SUJETOS A LOS QUE NO SE LES APLICA LA RETENCIÓN	51
3. MOMENTO EN QUE SE PRÁCTICA LA RETENCIÓN	52
4. CALCULO DE LA RETENCIÓN	53

CAPÍTULO VI

RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE COMPRAS Y VENTAS	56
1. SUJETOS OBLIGADOS	56
2. OPERACIONES ALCANZADAS	56
3. OPERACIONES SOBRE LAS QUE SE BRINDA INFORMACIÓN	57

CAPÍTULO VII

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA	59
1. HECHO IMPONIBLE	59

1.1 ASPECTO SUBJETIVO	59
1.2 ASPECTO OBJETIVO	59
1.3 ASPECTO ESPACIAL.....	59
1.4 ASPECTO TEMPORAL	59
2. BIENES EXENTOS	60
3. BIENES NO COMPUTABLES	61
4. VALUCACIÓN.....	62
4.1 BIENES INMUEBLES (EXCLUIDOS LOS QUE TENGAN EL CARACTER DE BIENES DE CAMBIO).....	62
4.1.1 INMUEBLES ADQUIRIDOS.....	62
4.1.2 INMUEBLES CONSTRUIDOS.....	62
4.1.3 OBRA EN CURSO	62
4.1.4 MEJORA	62
4.2 BIENES INMUEBLES (BIENES DE CAMBIO).....	63
4.2.1 INMUEBLES ADQUIRIDOS.....	63
4.2.2 INMUEBLES CONSTRUIDOS.....	63
4.2.3 OBRA EN CURSO	63
4.2.4 MEJORA	64
4.3 BIENES AFECTADOS COMO BIEN DE CAMBIO	64
4.4 BIENES MUEBLES AMORTIZABLES	64
4.4.1 BIENES ADQUIRIDOS	64
4.4.2 BIENES ELABORADOS, FABRICADOS O CONSTRUIDOS	64
4.4.3 BIENES EN CURSO DE ELABORACION, FABRICACIÓN, CONSTRUCCIÓN.....	65
5. ANTICIPOS.....	65
6. ALÍCUOTAS	65
7. CRÉDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	66

CAPÍTULO VIII

IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES	68
1. TRATAMIENTO IMPOSITIVO.....	68
1.1 EMPRESA UNIPERSONAL QUE LLEVAN REGISTRACIONES QUE PERMITAN CONFECCIONAR BALANCES.....	68
1.1.1 EJEMPLO	70
1.2 EMPRESA UNIPERSONAL QUE NO LLEVAN REGISTRACIONES QUE PERMITAN CONFECCIONAR BALANCES.....	70

1.2.1 EJEMPLO	71
2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.....	75

CAPÍTULO IX

IMPUESTOS A LOS INGRESOS BRUTOS	76
1. SUJETOS DEL GRAVAMEN	76
2. HECHO IMPONIBLE	76
3. ALÍCUOTAS	77
4. BASE IMPONIBLE	79
5. NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE	80
6. CONCEPTOS QUE SE DEDUCEN DE LA BASE IMPONIBLE	81
7. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA LA DEDUCCIÓN	82
8. EJERCICIO DE VARIAS ACTIVIDADES	82
9. ACTIVIDAD EN UNA Y/O MAS JURISDICCIONES	82

CAPÍTULO X

REGIMEN DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN GENERAL DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS.....	83
1. SUSTENTO TERRITORIAL DEL AGENTE DE RECAUDACIÓN.....	83
2. OPERACIONES ALCANZADAS.....	83
3. INGRESO DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES	83
4. SUJETOS OBLIGADOS A ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCIÓN Y/O PERCEPCIÓN	84
5. RÉGIMEN GENERAL DE RETENCIÓN	85
5.1 SUJETOS PASIBLES DE RETENCIÓN	85
5.2 SUJETOS EXCLUIDOS DE SER RETENIDOS Y/O PERCIBIDOS.....	85
5.3 EXCLUSIONES EN RAZÓN DE OBJETO	85
5.4 MOMENTO EN QUE DEBE REALIZARSE LA RETENCIÓN.....	85
5.5 MONTO MÍNIMO SUJETO A RETENCIÓN	86
5.6 DETERMINACIÓN DEL MONTO A RETENER	87
6. RÉGIMEN GENERAL DE PERCEPCIÓN	88
6.1 SUJETOS PASIBLES DE PERCEPCIÓN	88
6.2 EXCLUSIONES EN RAZÓN DE OBJETO	88
6.3 EXCLUSIÓN: OPERACIONES CON CONSUMIDORES FINALES.....	89
6.4 CALCULO DE LAS PERCEPCIONES	90

6.4.1 ALTERNATIVA 1	90
6.4.2 ALTERNATIVA 2	90
7. PERCEPCIÓN POR CRITERIO DEVENGADO	91
CAPÍTULO XI	
AGENTES DE INFORMACIÓN EN (ARBA)	92
CAPÍTULO XII	
IMPUESTO A LOS SELLOS	93
1. GRAVABILIDAD	93
2. SUJETOS DEL GRAVAMEN	94
3. BASE IMPONIBLE	95
4. ALÍCUOTAS	96
CAPÍTULO XIII	
PERMISOS Y TASA DE INSPECCIÓN, SEGURIDAD E HIGIENE	98
1. PERMISO DE OBRA	98
1.1 DOCUMENTACION A PRESENTAR	98
1.2 AUTORIZADOS A REALIZAR EL TRÁMITE	98
1.3 COSTO	99
2. FIN DE OBRA	99
2.1 DOCUMENTACIÓN A PRESENTAR	99
2.2 AUTORIZADOS A REALIZAR EL TRÁMITE	99
2.3 COSTO	100
3. TASA DE SEGURIDAD E HIGIENE	100
3.1 BASE IMPONIBLE	100
3.2 EXCLUSIONES Y DEDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE	100
3.3 SITUACIONES ESPECIALES	101
3.4 PAGO	102
3.5 EJEMPLO	103
CAPÍTULO XIV	
FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN	104
1. COMPROBANTE ELECTRÓNICO. RG (AFIP) 3571	104
2. EMISION Y REGISTRACION DE COMPROBANTES. RG (AFIP) 1415	105
3. AUTORIZACIÓN DE IMPRESIÓN DE COMPROBANTES. RG (AFIP) 3665	107

CAPÍTULO XV

CONCLUSIÓN.....108

CAPÍTULO I

Introducción.

Siendo el norte del presente análisis el abordaje del tratamiento impositivo nacional en lo que respecta a la actividad de construcción de locales comerciales, según lo descrito en el objeto del Trabajo Integrador, se considera en relación a esta actividad que el sector de la construcción en nuestro país resulta ser una de las actividades económicas más importantes. A lo largo de los años ha sido una unidad del bienestar económico nacional.

La que puede definirse como el conjunto de empresas cuya actividad consiste en ejecutar directamente obras, ya sean completas o parte de ellas, y presentando una serie de características que la distinguen de otros sectores.

Entre algunas de ellas podemos mencionar, a mero título ejemplificativo, la inestabilidad que se produce en dicho ámbito frente a los cambios económicos que pueden producirse en el país. Dado que es extremadamente sensible a las variaciones producidas por los ciclos económicos, reaccionando en forma abrupta y en mayor proporción respecto a periodos de crisis y en forma más lenta en etapas de expansión, pudiéndose constatar un crecimiento moderado del número de empresas constructoras en dichos periodos y la desaparición de muchas de ellas, durante los periodos de crisis.

Además de su capacidad de generar empleo por ser intensiva en mano de obra, la evolución de este sector está estrechamente ligada al desempeño de diversas industrias. A ello se debe su relevancia en la evolución de otros sectores y de las principales variables macroeconómicas.

Recientes estudios han demostrado que la planificación representa aproximadamente sólo un 10% del costo total de un proyecto, sin embargo, regula la ejecución global de éste. Pudiéndose concluir que una deficiente planificación representa la causa principal de los inconvenientes en la referida actividad, como la no disponibilidad o inadecuada disponibilidad de recursos y, por el contrario, una buena planificación es la clave para lograr una eficiente y efectiva labor.

Los objetivos de la construcción están limitados en términos de la cantidad de dinero y tiempos disponibles para terminar un proyecto. Por lo tanto, se debe afrontar el reto de aplicar los recursos dentro de los parámetros de costo, tiempo y calidad preestablecidos.

Precisamente a este respecto engarza el objetivo del presente trabajo de investigación, desarrollando los regímenes y normas bajo las cuales la actividad reseñada quede obligada, de modo de permitir, tanto a profesionales como a lectores en general, una guía con los aspectos a tener en cuenta a la hora de desarrollar la misma en cuanto a lo impositivo, para simplificar la planificación.

La actividad de construcción puede dividirse en tres rubros:

1- obras civiles: siendo éstas obras de ingeniería, por ejemplo puentes, calles, caminos, entre otras.

2- obras industriales: siendo éstas las obras relacionadas al montaje de equipos, instalaciones de plantas industriales, entre otras.

3- obras de edificación: donde podemos encontrar las construcciones de viviendas, edificios, oficinas, locales, entre otras.

Debido a que éste sector está íntimamente relacionado a otros sectores como el sector inmobiliario (oferta y demanda de bienes inmuebles), es por eso que también desarrollaremos el tratamiento impositivo del mismo.

Éste último es esencialmente importante para la economía y también sufre las variaciones como lo hace el sector de la construcción, dado que están íntimamente ligados. Se suele llamar mercado inmobiliario a las diferentes acciones comerciales que se pueden hacer con bienes raíces, (inmuebles). Como actores de dicho sector, podemos mencionar a los oferentes, siendo éstos los que ofertan los inmuebles, en el presente trabajo la oferta estará dada por la venta o locación de los locales que la empresa construye sobre inmuebles propios, como se puede apreciar la empresa también interactúa en el sector de la construcción, dado que también los construye.

Otros actores del sector inmobiliario son los demandantes, siendo éstos los posibles compradores y/o locatarios de los locales.

Por supuesto también existe un tercer actor en dicho sector, los “intermediarios inmobiliarios”, que son quienes prestan un servicio profesional, ayudando a los oferentes a conseguir los compradores y/o locatarios que más se ajusten a las necesidades de éstos y viceversa.

En el presente trabajo se tomara como supuesto que es la empresa unipersonal la que directamente trata de vender o arrendar sus locales, que además son construidos por ella, sin emplear intermediarios inmobiliarios. Para poder realizar una inversión en dicho sector es muy importante que el inversor esté asesorado constantemente, dado que el buen manejo de la información, valores de los activos,

situación del mercado, formas de pagos, cambios impositivos, variaciones en los costos, hacen que sean un sector muy dinámico, haciendo que una inversión que aparentemente era buena pueda convertirse en mala.

Otras de las características que posee el mercado es que los compradores de inmuebles, en este caso de locales no apalancan su inversión con crédito, dadas las dificultades operativas que se presentan en la actualidad para acceder a él, por lo que las compras son efectivizadas con capital propio.

Asimismo, debido al proceso inflacionario que se viene generando en la economía desde hace años, la inversión en activos inmuebles se erige como una herramienta de ahorro. La inversión en éstos bienes es realizada por la seguridad asociada a éstos, además de su intangibilidad, durabilidad, protección de ahorros y también porque eventualmente permiten la obtención de ganancias, por ejemplo si se los arrienda.

Si bien en los últimos años se ha presentado una caída en el crecimiento tanto en el sector de la construcción como en el inmobiliario, se espera que en un futuro, con la caída del cepo cambiario y otras eventuales medidas se genere un fortalecimiento y expansión del sector, por lo que las consideraciones vertidas en el presente resultarán medulares, como siempre lo han sido, a efectos de permitir la correcta planificación y dimensionalización de esta actividad.

CAPÍTULO II

Impuesto a las Ganancias.

En el presente capítulo se desarrollará el tratamiento tributario, en el Impuesto a las Ganancias¹, por las rentas obtenidas por una empresa unipersonal, producto de locales comerciales que construye en inmuebles propios, destinados a venta o inversión, destacando los principales aspectos de la normativa pertinente a tener en cuenta cuando se desarrollan dichas actividades.

La empresa unipersonal, como especie del género “sujetos empresa”, en relación al Impuesto a las Ganancias aplican la llamada teoría del balance, la cual presenta como definición de renta fiscal la contenida en el artículo 2 inc. 2 de la LIG y según la cual cualquier rendimiento, renta, beneficio, o enriquecimiento obtenido por estos sujetos son considerados ganancias por el gravamen.

Sin perjuicio de lo antedicho, la ley no provee una definición de “empresario” o “empresa unipersonal”.

Si lo hace el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (C.C.y.CO), Ley 26994. (B.O, 08/10/2014) en su artículo 320 donde define que se considera empresario, estableciendo que *“Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios”*.

Entonces se puede apreciar que de dicho artículo, existe una categoría de personas humanas, integrada por un lado, por las que realizan una actividad económica y por el otro lado por los “empresarios”, siendo éstos los titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, o de servicios. En materia tributaria, contamos como antecedente, en este tema puntual, con el Dictamen (DAT y J) 7/1980. Boletín N° 321, septiembre de 1980.

En el cual, el departamento de asesoría técnica, entendió que el termino empresa podía definirse, como la *“organización, industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada por el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la prestación de servicios,*

¹ Ley N° 20628 Texto ordenado por Decreto 649/97, (B.O.06/08/1997). Anexo I con modificaciones (LIG).

utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

1. Tratamiento Impositivo.

Resulta importante aclarar que el tratamiento impositivo que se desarrolla en el presente capítulo, será enfocado a las empresas unipersonales que no sean sociedades anónimas unipersonales, (SAU), siendo éstas un nuevo tipo de sociedad creado por el nuevo C.C.y.CO, el cual tuvo por objeto que las personas físicas puedan separar su patrimonio personal y familiar de aquel que se encontraba sujeto al desarrollo de su explotación comercial.

Las empresas unipersonales, son sujetos pasivos del impuesto pero no de la obligación tributaria.

El resultado impositivo se determina en cabeza de la empresa, pero ese resultado no es base imponible del impuesto, sino que se va a adjudicar al titular de la misma.

Éste la incluye en su declaración jurada como renta de tercera categoría, junto con los demás resultados que pudiera haber obtenido en esa categoría.

Siendo la empresa unipersonal, uno más de las fuentes generadoras de renta que tiene la persona física.

El criterio de imputación de los ingresos y gastos de cada una de las categorías está definido en el artículo 18 de la LIG, correspondiéndoles a las rentas de tercera categoría el criterio de lo devengado, siendo ganancias del ejercicio las que se devenguen en él.

En este sentido, podemos decir que cuando ésta vende los locales comerciales, el resultado que obtiene, que comprendido en la tercera categoría, como también encuadran en la misma, la renta que obtiene en concepto de alquileres.

Sin embargo existen excepciones al criterio de imputación, pudiéndose optar en el momento de la exigibilidad.

Lo que implica imputar a cada periodo fiscal el resultado bruto de las operaciones en base a la exigibilidad de las cuotas.

El artículo 23 del decreto reglamentario de la LIG, preceptúan cuáles son las operaciones en las que se puede optar por usar el método de devengado exigible.

Una de ellas se configura cuando se vendan bienes que no sean mercadería, y las cuotas de pagos se hagan exigibles en más de un periodo fiscal.

Si las cuotas devengan un interés en base a la financiación otorgada, el interés no se imputa por el criterio del devengado exigible, sino por el criterio de lo devengado.

Es importante destacar que el beneficio es para el resultado de la venta, pero no para el resultado obtenido por la financiación.

Este método presenta como ventaja el diferimiento de la utilidad.

Ejercida la opción del devengado exigible, deberá contabilizarse éste, en cuentas separadas y se mantendrá por el término de cinco periodos fiscales.

A modo de ejemplo: Una empresa constructora (unipersonal), cuyo cierre de ejercicio es el 31/12/2015. El día 1/11/2015 decide vender un local, el cual estaba alquilado.

Datos de la venta:

Se vendió en \$300000, arreglándose tres cuotas para su cobro.

La primer cuota vence el 1/12/2015.

La segunda cuota vence el 1/2/2016.

La tercer cuota vence el 1/04/2016.

El valor residual del bien impositivo asciende a \$80000.

Solución propuesta:

Es una renta de tercera categoría donde el método de imputación que corresponde es el de lo devengado.

No obstante acá la empresa podría aplicar el método de devengado exigible.

Imputando la primera cuota en el año 2015, la segunda y tercera en el año 2016, como se ve acá se difiere \$ 200000 al año 2016, siendo el vencimiento y pago del impuesto por el período 2016 en mayo del 2017.

En el ejemplo no se hizo mención a los intereses por la financiación.

Pero recordemos, en caso de haber intereses por la financiación, a estos no se les puede aplicar el método de devengado exigible, debiendo aplicar el método de devengado.

2. Cese de la actividad de una empresa unipersonal.

Por aplicación del artículo 72 del decreto reglamentario de la LIG, se considera a efectos impositivos que la empresa unipersonal sigue existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o estos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual del único dueño.

Esto sucede cuando haya transcurrido dos o más años desde la fecha en que ésta realizó la última operación de su actividad.

Transcurrido este tiempo se entiende que es la persona física la que hace la operación, entonces deja de aplicarse la teoría del balance, donde se aplica la definición de renta fiscal contenida en el artículo 2 inc. 2 de la LIG y se aplica la teoría de la fuente.

Recordemos que cuando es la persona física la que hace la venta de algún bien salvo que este expresamente mencionada en una categoría, no está alcanzada por el impuesto.

A modo de ejemplo:

Una empresa unipersonal, dedicada a la construcción de locales para luego venderlos, decide vender, un local afectado como bien de uso.

En dicho local tenía la oficina donde atendía al público.

La venta se realiza el día 30/09/2014.

El local fue desafectado el 01/10/2013.

¿Está alcanzado por el impuesto a las ganancias el resultado de la venta del local?

Solución Propuesta:

El tiempo transcurrido desde que se desafectó y se vendió el local es de un año.

Por lo tanto el resultado de la venta del local quedó alcanzado por el Impuesto a las Ganancias por no haber transcurrido dos o más años desde la fecha en que la empresa unipersonal realizó la última operación de su actividad.

Acá no fue la persona física la que hizo la operación, sino la empresa unipersonal.

Al respecto, corresponde citar el fallo “Furnari Roberto Vicente y otros”, Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala A, 25/10/2006, donde el contribuyente, interpuso un recurso de apelación contra la resolución suscripta por el Jefe de la División y

Recursos de la Región de Mendoza de la Administración Federal de Ingreso Públicos (AFIP), en la que se determinó de oficio la obligación en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2000 más intereses resarcitorios.

El contribuyente estaba inscripto en la AFIP como contribuyente de tercera categoría por tener a su cargo una explotación unipersonal destinada al cultivo de viñedos.

En el año 2000, decide vender un inmueble rural ubicado en Mendoza, el cual había estado afectado a la explotación pudiendo demostrar según las constancias obradas en la causa que estaba inexplorado.

El justificativo por el cual el contribuyente no incluyó el resultado de la venta del inmueble en la declaración jurada del impuesto fue que había sido desafectado de la explotación hace más de diez años, entonces ya no era la empresa unipersonal (sujeto empresa) el que hacía la operación, sino la persona física.

La discusión entre el contribuyente y el fisco consistió en determinar si la venta del inmueble ubicado en Mendoza había sido realizada por una persona física o sujeto empresa.

Sosteniendo el TFN que por más que el inmueble estuviera inexplorado no modificaba la voluntad expresada en las declaraciones juradas, relacionadas con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal al inmueble.

Haciendo prevalecer, el TFN, las formas por sobre la realidad económica de la situación.

Aclarando que debe tenerse en cuenta la voluntad del dueño, dado que muchas veces es muy difícil saber qué bienes están o no afectados a la explotación unipersonal.

Debiéndose ver las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos.

Con posterioridad en el fallo "Salerno Nelly Hilda y otros", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), Sala III, 19/12/2007, donde la Señora Salerno, esposa del Señor Furnari (fallecido) y sucesores con fecha 16/2/2007, interpusieron recurso de revisión y apelación limitada contra el pronunciamiento dictado por el TFN.

La Sala III de la CNACAF, revocó dicha sentencia, dejando sin efecto el acto por el que la AFIP, determinó de oficio la obligación de Señor Furnari, por el Impuesto a las Ganancias para el período 2000.

Decidiendo que el resultado obtenido por la venta del inmueble ubicado en

Mendoza debió ser atribuido a la persona física y no a la empresa unipersonal.

Dado que el mismo se encontraba abandonado, sin viñedos, no estaba destinado a la actividad viñatera y además el Sr Furnari, había iniciado los trámites de erradicación de viñedos, previsto en el artículo 19 de la ley 23550.

Según el Instituto Nacional de Vitivinicultura, éste terminó la erradicación el 02/10/1991.

Considerando que lo expresado en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, en cuanto a la calificación del inmueble, como activo del emprendimiento comercial, cedió ante las pruebas del obrar del contribuyente.

3. No aplicabilidad del artículo 74 de la LIG:

La aplicación de las normas de dicho artículo de la LIG determina como debe imputarse el resultado al año fiscal, cuando las empresas constructoras construyan, reconstruyan, reparen modifiquen o mejoren bienes de terceros y la duración abarque más de un periodo fiscal.

Es por este motivo que las empresas constructoras cuando hagan sus actividades sobre inmuebles propios no aplican las normativas de este artículo.

En la causa "Sei Ingeniería Sa", TFN, Sala A, .El TFN, 23/12/1982, se pronunció sobre el alcance de éste artículo, concluyendo que la norma no se limita a inmuebles, sino que comprende a cualquier otra construcción, reconstrucción, reparación).

Basándose su justificación en que cuando se realiza una obra se puede obtener un quebranto o una ganancia, pero dado que en el Impuesto a las Ganancias para determinar el resultado impositivo se hace un corte arbitrario que es el periodo anual, el legislador contempla como imputar la ganancia cuando las obras abarquen más de un periodo fiscal.

4. Ajuste por inflación.

Los sujetos que realizan el ajuste por inflación, son los sujetos mencionados en el artículo 49 inc. a), b), c), de la LIG, estando incluidas las empresas unipersonales.

Actualizan los costos de adquisición, elaboración, inversión, afectación hasta la

fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se hace la venta.

Cuando la adquisición se haya realizado en el mismo periodo fiscal que la venta, para determinar el costo computable no deben hacer la actualización del valor de compra de los bienes.

Hacer la actualización puede ocasionar una pérdida o una ganancia del ejercicio en que se devengue, en la actualidad el coeficiente de actualización es uno².

Pero que esto sea indiferente, no significa que no existan normas por las cuales deba realizarse, dado que está vigente y estableciendo a título de ejemplo, el artículo 97 inc a) de la ley, el cual establece que algunas exenciones no resultan aplicables a los sujetos que deben emplear el ajuste por inflación.

A modo de ejemplo podemos mencionar la exención para los intereses obtenidos por los plazos fijos en entidades sujetas al régimen legal de entidades financieras, la cual no rige para los sujetos obligados a dicho ajuste.

5. Computo del costo.

5.1 El artículo 55 de la LIG.

Dicho artículo establece como debe valuarse las existencias de inmuebles y obras en construcción cuando sean bienes de cambio.

Lo que sucede cuando la empresa unipersonal constructora decide construir, para luego vender los locales.

Podemos tener:

5.1.1 inmuebles adquiridos:

Estos se valúan al valor de adquisición incluido los gastos necesarios para realizar la operación, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se hace la enajenación.

5.1.2 Inmuebles construidos:

La valuación se determina sumando al valor del terreno, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se hace la enajenación y el costo de la construcción actualizado desde la fecha de

² Estableciendo el artículo 34 de la Ley 24073, de modificación del Impuesto a las Ganancias. Impuesto sobre los Activos. Exteriorización de la Tenencia de la Moneda Extranjera, Divisas y demás bienes en el exterior. Impuesto al Valor Agregado. Procedimiento Tributario. Otras disposiciones, (BO 8/4/1992), que el coeficiente de actualización desde el 1/04/1992 es uno.

finalización de la construcción hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se hace la enajenación.

El costo de la construcción: se determina actualizando los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se hubieran realizado cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción.

5.1.3 Obras en curso:

Al valor del terreno actualizado desde la compra hasta el cierre del ejercicio, se le adicionará el importe que resulte de actualizar las sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio a aquel en que se hace la venta.

5.1.4 Mejoras:

Actualizando cada una de las sumas invertidas, desde la fecha en que se hizo la inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras y el monto obtenido se actualizara desde esta última fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se hace la venta.

De esta manera queda determinado como se computa el costo de los bienes inmuebles que tengan el carácter de bienes de cambio.

Se dice que el costo de venta de estos inmuebles es específico, porque directamente se toma el valor impositivo que se le dio en el inventario inicial (del ejercicio en que se hace la venta).

No se toma la ecuación que se usa para los demás bienes de cambio, donde al inventario inicial se le adicionan las compras y se le resta el inventario final, para obtener de esta manera el costo.

Obtención del resultado impositivo:

En el momento en que se produce la venta, al precio de venta se le sustrae el costo computable del bien y se obtiene de esta manera el resultado impositivo.

Se considera precio de venta al que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compra venta o documento equivalente.

En caso de haberse realizado inversiones desde el inicio hasta la fecha de venta, este monto se adicionará (sin actualizar al costo).

5.2 Artículo 59 de la LIG.

Sin embargo, éste se aplica para aquellos inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambios.

Lo que sucede cuando la empresa unipersonal decide alquilar los locales.

La ganancia bruta se determina deduciendo del precio de venta, el costo computable.

Además si los bienes estuvieran afectados a inversión, se le podrá restar al monto obtenido, el importe que resulte de aplicar las amortizaciones, según está establecido en el artículo 83 de la LIG, por el periodo en que los bienes hubieran estado afectados a la actividad.

5.2.1 inmuebles construidos:

Al valor del terreno: actualizado desde la fecha de adquisición hasta la finalización del ejercicio anterior a la venta del inmueble, se le adicionará al costo de construcción, actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la finalización del ejercicio anterior a la enajenación del inmueble, menos la amortización acumulada sobre el costo de construcción.

5.2.2 Inmuebles adquiridos:

Se deberá actualizar el costo de adquisición incluido los gastos necesarios para realizar la operación, desde la fecha de compra hasta la finalización del ejercicio anterior a la enajenación del inmueble.

A modo de ejemplo:

Una empresa unipersonal, vende un local en \$400000\$ el 12/2014, éste local se adquirió el 04/2011 en \$300000, estando afectado a la obtención de ganancias gravadas, (obtención de alquileres).

El valor fiscal al momento de la compra era del 80% y del 20% la parte correspondiente al terreno.

Solución propuesta:

Resultado impositivo por la venta del inmueble:

Precio de venta \$400000

Menos

Costo computable (\$292800) *

\$107200

*COSTO COMPUTABLE:

Al valor de origen actualizado, se lo multiplica por un coeficiente: 1, (se hace desde la fecha de adquisición del bien hasta la finalización del ejercicio anterior a la venta)

\$300000 * 1: \$ 300000

\$300000

Menos

Amortización acumulada

\$7200**

Valor residual \$292800

(Actualizado)

**calculo de la amortización:

Valor de origen actualizado \$300000 * 0,8% valuación fiscal: \$4240000.

(El 0,20% del terreno \$60000, no se amortiza).

240000\$ /50años: \$4800 amortización anual.

4800/ 4 trimestres: \$1200 amortización trimestral.

- Amortización 2013 :

3 trimestres *\$1200: \$3600.

- Amortización 2014 :

3 trimestres *\$1200: \$3600.

Amortización acumulada (\$3600+\$3600): \$7200.

Como está establecido en el artículo 83 de LIG, el concepto de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuestos, excepto los bienes de cambio, se admite deducir un 2% anual sobre el costo del edificio, construcción o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o en su defecto según el justiprecio que se practique.

Se efectúa hasta agotar dicho costo o valor.

Aclaración: La amortización se práctica desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o año calendario en que se produjo la afectación, hasta el trimestre inmediato anterior en que se desafecte.

5.2.3 obra en curso:

El valor del terreno actualizado desde la fecha de adquisición del mismo hasta el cierre del ejercicio anterior a la enajenación del inmueble más el importe que resulte de actualizar cada uno de las inversiones desde la fecha en que se realizan hasta el cierre del ejercicio anterior a la enajenación del inmueble.

A modo de ejemplo:

Una persona física (empresa unipersonal) que hace el ajuste por inflación, compra un terreno en \$150000 el 10/2013, en el que decide construir locales para luego alquilarlos

Inversión 1: 12/2013 \$30000.

Inversión 2: 05/2014 \$20000.

La venta de los inmuebles en construcción se realiza el 03/2015 en \$300000.

Solución propuesta:

* Inversión 1: \$30000.

(Desde 12/2013 hasta 12/2014, coeficiente de actualización 1)

Más

** Inversión 2: \$ 20000

(Desde el 05/2014 hasta 12/2014 coeficiente de actualización 1)

\$50000

***Terreno \$150000 *coeficiente de actualización 1 (desde el 10/2013 hasta 12/2014)

Valores actualizados:

* Inversión 1	\$30000
** Inversión 2	\$20000
*** Terreno	\$150000
Costo computable	\$200000

Resultado impositivo de la venta del inmueble en construcción.

(Siendo en este caso una ganancia).

Precio de venta:	\$300000
Menos	
Costo computable:	\$200000

Resultado impositivo	\$100000

5.2.4 Mejoras:

Si se realizaron sobre los bienes enajenados mejoras, el valor de las mismas, se establecerá actualizando las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras.

El costo a computar es el valor determinado precedentemente, actualizado desde la fecha de finalización de las mejoras hasta el cierre del ejercicio anterior a la enajenación del inmueble.

A su vez se le restará la amortización acumulada, dado que es una inversión.

* Mejora en curso:

Se actualizará las inversiones, desde la fecha en que se efectuaron hasta el cierre del ejercicio anterior a la enajenación del inmueble.

6. Dedución especial de la tercera categoría.

Cuando se tengan créditos incobrables, por la venta o locación de los locales, podrá optar por imputar la pérdida por malos créditos o dudosos a una cuenta de resultado (ganancia o pérdida) o usar un fondo de previsión, el cual se crea para hacer frente a las posibles contingencias, dado que unas de las deducciones de la tercera categoría es la deducción por castigos y previsión por malos créditos.

Siempre el origen de estos créditos debe estar relacionado con la operación comercial.

La elección del sistema de previsión debe ser avisada con anterioridad a la AFIP y también su modificación deberá ser notificada para que ésta la autorice.

Cualquiera sea el método que se elija, la deducción deberá justificarse y corresponder al ejercicio en que se haga.

Solo se pueden deducir montos por créditos incobrables, si se siguen los índices de incobrabilidad contenidos en el artículo 136 del decreto reglamentario de la LIG.

Dándose alguno de ellos, se podrá deducir el monto por dichos créditos.

Entre ellos tenemos:

- 1 Verificación del crédito en concurso preventivo.
- 2 Declaración de la quiebra del deudor.
- 3 Desaparición fehaciente del deudor.
- 4 Prescripción.
- 5 Iniciación de acciones judiciales, tendientes al cobro.
- 6 Paralización manifiesta de las operaciones del deudor

En caso de ser montos de escaso valor y no se justifique económicamente, realizar acciones judiciales para su cobranza y no encuadre con algunos de los índices de incobrabilidad mencionados más arriba.

Se podrá deducir, si reúnen los siguientes requisitos:

- 1) El monto del crédito no supera el monto que establezca la AFIP.
- 2) Debe tener una morosidad mayor a 180 días de producido el vencimiento.

Cuando no esté establecido el vencimiento se tomará para su cálculo, que son operaciones al contado.

3) Haber notificado al deudor fehacientemente, sobre su condición de moroso y reclamo del pago.

- 4) Haber dejado de operar con el deudor.

Capítulo III

Régimen de retención del Impuesto a las Ganancias, Resolución General (AFIP) 830:

Esta norma establece un régimen de retenciones sobre determinadas ganancias, incluidas en el anexo II de la misma, dentro del cual encontramos las ganancias producto de la enajenación de bienes de cambio y de la locación de bienes inmuebles urbanos.

Por lo tanto, toda vez que la empresa unipersonal reciba pagos por la venta de locales, (siendo para ésta bienes de cambio), o por haberlos locado, y siempre que se encuentra dentro de los sujetos pasibles de retención detallados en el anexo V de la normativa sub examine, los sujetos que realizan los respectivos pagos, encontrándose mencionados en el anexo IV como las personas físicas y sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, personas jurídicas de carácter público y privado, fideicomisos, fondos comunes de inversión, establecimientos estatales, UTE, consorcios, ACE, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, deberán realizar la pertinente retención en caso de corresponder, en tanto los sujetos retenidos se domicilien, residan o estén en el país, y siempre que sus ganancias no se encuentren exentas o excluidas del tributo.

Ahora bien, si es la empresa unipersonal la que realiza los pagos, deberá evaluar entonces si se trata de conceptos detallados en el anexo II de la RG y si ella misma está incluida en el anexo IV de la misma como sujeto agente de retención, además de determinar si los sujetos a los que debe realizar el pago están contemplados en el anexo V y se domicilian, residen o están en el país, y siempre que sus ganancias no se encuentren exentas o excluidas del tributo.

Como puede deducirse, pueden darse dos situaciones en relación al análisis que nos ocupa: una en donde la empresa unipersonal es la que deberá o no actuar como agente de retención, y la otra cuando sufra retenciones en los pagos, al recibir los cobros por el desarrollo de sus actividades.

A continuación abarcaremos el desarrollo de la última situación descripta.

1. Oportunidad de realizar la retención.

El artículo 10 de la RG establece que deberá practicarse la retención en el momento en que se efectuó el pago, distribuya, liquide o reintegre el importe correspondiente al concepto sujeto a retención.

Por supuesto deberá considerarse el monto no sujeto a retención en caso de corresponder, el cual se deducirá del importe a retener, y las alícuotas y la escala determinadas en el anexo VIII.

Es de destacar que cuando el importe a retener a los sujetos inscriptos en el gravamen sea menor a \$20 no corresponderá efectuar la retención, aumentando dicho importe a \$100 cuando se trate de alquileres de inmuebles urbanos percibidos

por beneficiarios no inscriptos en el gravamen ³.

Asimismo, aclara la RG en su artículo 13 que al utilizarse pagaré, letras de cambio, facturas de crédito y cheques de pago diferido para cancelar los pagos, la retención procederá en el momento de la emisión o endoso del documento.

La retención deberá practicarse sobre el importe total de cada concepto que se pague, distribuya, liquide o reintegre, sin deducción de suma alguna por compensaciones, afectación u otra detracción que por cualquier concepto lo disminuyera, pero si se podrá detraer los aportes previsionales, impuestos al valor agregado, internos y los reglados por la Ley N° 23966, Título III, de impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

De acuerdo a lo determinado en el artículo 22 de la RG, la empresa unipersonal deberá informar al agente de retención su condición de inscripto en el impuesto a las ganancias o de sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo), mediante la entrega de copia de comprobante de acreditación de inscripción vigente o del que establezca AFIP.

Si no lo hiciese el agente de retención considerará a la empresa como no inscripta en el Impuesto a las Ganancias o como sujeto no adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo).

La consecuencia en este supuesto será la aplicación de porcentajes más altos a la hora de hacer la retención, no pudiéndose restar los montos no sujetos a retención.

También la RG preceptúa en su artículo 33 que los importes a deducir en concepto de retención serán los que resulten de los certificados de retención

3 Resolución General 830 (AFIP). (B.O. 28/04/2000), artículo 29.

pudiéndose éstos substituirse por el comprobante que acredite la obligación de informar a la AFIP su falta de entrega.

Por otra parte la empresa, podrá pedir un certificado de exclusión, cuando las retenciones a sufrir en el curso del periodo fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho periodo.

Debiendo exhibirse el mismo al agente de retención.

2. Varios pagos durante un mes calendario.

Cuando la empresa unipersonal, reciba varios pagos de un mismo agente de retención por un mismo concepto sujeto a retención, durante el curso de un mes, la RG establece los pasos a seguir, para determinar la retención.

2.1 Procedimiento:

1- El importe de cada pago se adicionará a los importes de los pagos anteriores efectuados en el mismo mes calendario, aun cuando sobre estos últimos se hubiera practicado la retención.

2- A la sumatoria anterior se le detraerá el correspondiente importe no sujeto a retención.

3- Al excedente que resultare del cálculo previsto anteriormente, se le aplicará la alícuota que corresponda.

4- Al importe resultante se le detraerá, la suma de las retenciones practicadas en el mismo mes calendario a fin de determinar el monto que corresponda retener por el respectivo concepto.

3. Anexo VIII, parte pertinente a las actividades de locación de inmuebles urbanos y venta de bienes de cambio:

ANEXO VIII RESOLUCION GENERAL N°830

ALICUOTAS Y MONTOS NO SUJETOS A RETENCION

CODIGO DE REGIMEN	CONCEPTOS SUJETOS A RETENCION	% A RETENER		MONTOS NO SUJETOS A RETENCION PARA INSCRIPTOS
		INSCRIP	NO INSCRIP.	
27	<i>Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles.</i> <i>Anexo II, inc. b)</i>	6%	28%	1200
78	<i>Enajenación de bienes muebles y bs de cambio.</i> <i>Anexo II, inc. f)</i>	2%	10%	12000

3.1 Ejemplos:

1-Una empresa unipersonal (responsable inscripta) recibe el pago por el alquiler de un local comercial por parte del locatario, el cual es un sujeto agente de retención del Impuesto a las Ganancias.

Datos:

Fecha del pago del alquiler 6/12/2015.

Monto del alquiler \$6500.

Solución propuesta.

(\$ 6500 alquiler) - (\$1200 monto no sujeto a retención):

\$ 5300 * (0,06%, alícuota a retener):

\$380 monto a retener

Como la retención supera los \$20 para sujetos inscriptos, se procede a retener \$380.

2- El agente de retención paga un alquiler, por un valor de \$7000 a la empresa unipersonal, la cual no presenta el comprobante acreditando su condición de inscripto en el Impuesto a las Ganancias, ni de adhesión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Solución propuesta.

(\$7000 alquiler) - (\$0 monto no sujeto a retención):

\$7000 * (0,28% alícuota a retener):

\$1960 monto a retener

Cuando no haya presentado el comprobante acreditando su condición de inscripto en el Impuesto a las Ganancias o de sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo), el agente de retención al momento de realizar la retención lo considerará un sujeto no inscripto en el gravamen.

Teniendo como consecuencia la no deducción de los montos no sujetos a retención aplicables para sujetos inscriptos en el gravamen y además tomará las alícuotas determinadas para esta clase de sujetos, las cuales son más elevadas.

En el ejemplo como la retención supera los \$100 para alquileres inmuebles urbanos percibidos por sujetos no inscriptos, se procede a retener la suma de \$1960.

Contamos con el pronunciamiento de AFIP ante la consulta ID 3401228 donde se preguntó, el 25/07/2006, ¿en qué casos debo actuar como agente de retención como locatario de un inmueble? ¿Cómo debo proceder cuando el locador no acredite su inscripción en el impuesto?

Siendo la respuesta de AFIP *“Estarán obligados a actuar como agentes de retención las personas físicas y las sucesiones indivisas, sólo cuando realicen pagos como consecuencia de su actividad empresarial o de servicio.*

En los casos en que el beneficiario no se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias, los alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles quedarán sujetos a una retención del 28% sobre el valor de la operación, correspondiendo efectuarla sólo cuando el monto de la retención supere los \$100”.

CATÍTULO IV.

Impuesto al Valor Agregado.

1. Obras sobre inmuebles propios:

1.1 Elemento objetivo y subjetivo.

Dentro de la descripción del hecho imponible, se encuentran alcanzadas por el gravamen las obras que se realicen sobre inmuebles propios, sean realizadas en forma directa por el dueño, o en forma indirecta (a través de la contratación de un tercero para la realización de los trabajos).

Es de suma importancia destacar que lo gravado es la “obra”, y no la venta del inmueble.

El concepto de “obra” está definido por la normativa rectora del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en el artículo 4 del decreto reglamentario, como *“aquellas mejoras, construcciones, ampliaciones, instalaciones que de acuerdo a los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización, o aprobación por autoridad competente”*.

Cuando por la ubicación del inmueble no existiere tal obligación, la calidad de mejora se determinará por similitud con el tratamiento indicado precedentemente, vigente en el mismo Municipio o Provincia o, en su defecto, en el Municipio o Provincia más cercano.

La complementación para la configuración del elemento objetivo -que es la obra-, supone que la misma sea realizada en el territorio de la Nación.

Asimismo, es menester que se configure un elemento subjetivo, el cual estará dado por el hecho de que las obras sean realizadas por las denominadas empresas constructoras.

Éstas son definidas por la ley de IVA⁴ en su artículo 4 inc. d), como aquellas que realicen obras, sobre inmueble propio, sea directamente o a través de terceros, cualquiera sea la forma jurídica adoptada para organizarse, incluidas las empresas unipersonales, con el propósito de obtener un fin de lucro con su ejecución o posterior venta parcial o total del inmueble.

⁴ Ley N°23349 (B.O. 25/08/1986). T.o 1997 y modificaciones.

Surge entonces como elemento imprescindible para el perfeccionamiento del concepto, como puede apreciarse de la definición anterior, el fin de lucro, sin el cual no se estará en presencia de una empresa constructora en los términos del IVA.

Un inconveniente planteado por dicha definición surge de la exigencia de que se debe tener el propósito de obtener un fin de lucro con la ejecución y/o con la venta.

En un pasado se interpretó que el mentado afán lucrativo se perfilaba al realizar la venta y obtener un mayor valor al invertido, aunque en la actualidad la jurisprudencia ha entendido que también está referido al interés de lucro perseguido por su ejecución.

Entonces, cuando se aborda el propósito de lucro, debe analizarse en cada caso puntual, no bastando simplemente tener en cuenta el mayor valor que se quiere obtener al venderlo.

En este orden de ideas, es de destacar el precedente “Bahía Blanca Shopping Sa”, fallo de la CNACAF, Sala V, 16/08/2006, confirmado por la CSJN el 23/02/2010. En el caso, el punto controvertido versaba sobre el tratamiento que debía dispensarse al contribuyente, siendo éste una empresa que había construido sobre un inmueble propio una obra -un shopping comercial- la cual alquiló por dos años y luego procedió a vender.

El Fisco entendió que la venta realizada por la empresa no estaba alcanzada por el gravamen, sino que consideró que había una desafectación de un bien de uso de la actividad gravada, exigiéndole el reintegro del crédito fiscal oportunamente computado originado en la obra (con basamento normativo en el artículo 11 de la ley del Impuesto al Valor Agregado).

Sin embargo, la Sala V de la CNACAF, confirmó la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, concluyendo que no debían devolverse los créditos fiscales oportunamente computados.

Se encuadró al contribuyente como empresa constructora (por aplicación del artículo 4 inc. d) de la ley de IVA), aclarando que el contribuyente, no debió quedar encuadrado como tal, solo por el lucro derivado de la posterior venta de la obra de un inmueble, sino también si éste resulto de la ejecución de la misma y por aplicación del artículo 5 de su decreto reglamentario, se consideró la venta gravada por haber transcurrido antes de los tres años.

Lo novedoso del precedente es la forma de definir cuándo se está en presencia de un sujeto que actúa como empresa constructora, interpretando que no solo lo

son aquellos que construyan sobre inmueble propio para luego vender lo construido, sino también los que construyan para obtener un lucro con dicha construcción (en el sub lite, era la renta que se obtenía por el alquiler de dicho shopping).

Otro pronunciamiento relevante lo constituye el decretado en fallo “Idoipe Larraga Ángel”, del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 11/12/2001. Causa en la que el órgano de juicio entendió que se había perfeccionado el hecho imponible consistente en la obra realizada sobre el inmueble propio al exteriorizarse el ánimo de lucro necesario para el acaecimiento del mismo, 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.

La AFIP, en ese entonces DGI, al analizar el caso planteado en el Dictamen (DAT) 12/2001; Boletín 48 DGI de julio de 2001, determinó que se trataba de una empresa constructora, aunque su actividad no fuese propiamente esa, dado que al haberse terminado la obra, ésta fue vendida rápidamente, dando lugar a pensar que la obra se hizo con el propósito de obtener lucro.

En el caso, la empresa había adquirido un terreno en el año 2002, al cual hizo acreciones y remodelaciones desde dicho momento y hasta el año 2010, y aunque la empresa hubo alegado que la obra estuviera primeramente contabilizada como inversión y luego como bien de uso, además de haber manifestado que intentara alquilarla varias veces sin éxito antes de venderla, el Fisco, basándose en el artículo 5° del decreto reglamentario de la ley de IVA -el cual establece que debió estar efectivamente arrendada por un tiempo mayor a tres años (continuos o discontinuos) para no estar alcanzada la venta de la obra realizada por los sujetos encuadrados como empresa constructora- no receptó dicha alegación.

En un antecedente diverso, con Dictamen (DAT) 81/2006, del 06/12/2006, una empresa dedicada a la prestación de servicios de créditos como actividad principal, teniendo como secundaria la construcción, reforma y reparación de edificios residenciales, decide efectuar una consulta respecto del tratamiento a otorgarle a la enajenación de una vivienda por ella construida, la cual vuelve a venderse en año 2006, habiendo sido anteriormente objeto de disposición onerosa a crédito, y luego devuelta por el adquirente original al no desear la continuación del empréstito otorgado en el año 2003.

Sobre la base de dicho contexto fáctico, se solicita a la AFIP que se expida respecto de la gravabilidad en el IVA de la nueva venta del inmueble.

El órgano de aplicación puntualizó que en la operatoria sub examine, el hecho

imponible correspondiente a la construcción de la vivienda en cuestión se perfeccionó con su primera venta, ya que si bien en dicha oportunidad no se extendió la escritura traslativa de dominio, sí se otorgó la posesión, y respecto del hecho de que el comprador haya querido desistir del préstamo, procediendo a la restitución del inmueble a la empresa, no se trata una simple devolución sujeta a las disposiciones del artículo 12, inc. b) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado -dado que habían transcurrido aproximadamente cuatro años-, sino que la misma es un nuevo acuerdo, mediante el cual el adquirente restituye la posesión del inmueble, y la consultante cancela el préstamo.

Por lo que el referido organismo entendió que no procedía que la consultante emitiera una nota de crédito por devolución, para el cómputo del crédito fiscal.

Concluyendo la AFIP por todo lo expuesto que la nueva venta del inmueble, en la medida en que no se hayan incorporado nuevas obras al mismo, no está alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado (dado que la reventa de inmueble no está alcanzada dicho gravamen).

El Dr. Israel Chalupowicz⁵ expresa que *“La restitución de la posesión, no significa revertir fiscalmente la operación anteriormente consumada, sino comenzar una nueva situación fiscal para el inmueble de que se trate, cuya enajenación posterior, no habiendo más obra incorporada, no volverá a generar otro hecho imponible, en el IVA”*

1.2 Cuestionamientos sobre el artículo 5 del decreto reglamentario de la ley de IVA.

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

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

5 Israel Chalupowicz. (1981) “El IVA en la industria de la construcción”-Ed. Cangallo, pág. 258.

hubiera afectado el inmueble a casa habitación.

Soporte material: 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.”

Para una parte de la doctrina, éste artículo resulta ilegal, dado que establece condiciones y requisitos sobre el elemento subjetivo, que deberían surgir de la ley y del aspecto subjetivo definido por ésta.

Preceptúa el artículo citado que no están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, las ventas de obras realizadas por empresas constructoras, sobre inmuebles propios, cuando por un lapso, continuo o discontinuo de tres años, cumplidos desde la fecha en que se extiende la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si ésta fuese anterior, cuando éstas mismas hubiesen permanecido sujetas a arrendamiento, derecho real de usufructo, uso, habitación, o anticresis.

Además, establece que en los casos en que suceda aquello, en el periodo fiscal en que se produzca la venta, deberá devolverse el crédito fiscal oportunamente computado por el bien que se transfiere.

Como puede observarse, se produce una clara disyuntiva respecto de dos términos, siendo estos los de “empresa constructora” y “empresa locadora”, dado que el artículo los distingue en función del tiempo en que la obra estuvo destinada a derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis y arrendamiento.

Aquí la empresa dejó de ser empresa constructora para pasar a ser empresa arrendadora, por lo tanto la venta de la obra no se encuentra gravada.

En cambio, sino supera dicho periodo, para la ley sigue siendo empresa constructora, por lo tanto al vender la obra, la operación estará gravada por el impuesto.

Conviene aclarar que cuando las obras hayan sido ocupadas por sus dueños, o hayan estado desocupadas por un tiempo mayor al exigido por la norma, estos destinos no forman parte de la enumeración de la norma.

Un problema vinculado a estos supuestos -desde el 1/05/2001- se suscitó, cuando las locaciones comerciales pasaron a estar gravadas, entendiéndose y expidiéndose al efecto buena parte de la doctrina especializada, que esto ha supuesto una desarmonía preceptiva teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 11 de la ley, y el objetivo perseguido por el legislador, que ha sido que el contribuyente no efectúe maniobras evasoras al computar el total de los créditos

fiscales, utilizando el inmueble en la actividad gravada por un periodo corto para terminar desafectándolo o transfiriéndolo a la brevedad.

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

Entonces, si un ente empresario construye, y luego alquila por un periodo mayor a tres años, si desafectó o transfirió dicho inmueble, deberá devolver el crédito fiscal oportunamente computado, si esto sucedió antes de los 10 años contados a partir de la fecha de finalización de la obra o afectación a la actividad, si esta fuese posterior.

Pareciera refiido con la equidad que quien construyó para luego locar no pueda computar el crédito fiscal, si lo enajena con carácter previo a los 10 años, dado que los alquileres comerciales (cuando estos sean mayores a \$1500, por unidad, por locatario y por periodo mensual determinado de acuerdo a lo convenido en el contrato), generarán débitos fiscales y el correspondiente crédito fiscal por la construcción será nulo si se adiciona al débito fiscal del periodo en que realice la transferencia o desafectación, el crédito fiscal oportunamente computado. Si bien la norma establece que éste debe actualizarse, por el periodo transcurrido entre que su computación y su transferencia o desafectación.

A este respecto no puede dejar de considerarse el hecho de que la Ley N° 24.073, prohibió las actualizaciones posteriores a marzo de 1992.

1.3 Nacimiento del Hecho Imponible:

El nacimiento del hecho imponible, generado por la construcción de una obra sobre inmueble propio, ya sea realizada por un tercero o directamente por el dueño, se produce en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, escritura traslativa de dominio o entrega de la posesión, si esto fuese anterior.

Pero cabe inquirir qué sucede si solo se rubrica un boleto de compra-venta.

Estos son desde un punto de vista jurídico simples promesas de venta, por lo que en estos casos será necesario que se produzca la entrega de la posesión, para que se perfeccione el hecho imponible, puesto no hay aún transferencia de la propiedad.

El Dr Humberto. P. Diez⁶ ha sostenido que *“El boleto de compraventa sin posesión del inmueble, no da lugar a la consumación del acto gravado, ya que desde el punto de vista jurídico es una promesa de venta que recién se concreta con la escritura traslativa de dominio”*.

En autos “Pedro Jaimovich y Cia Sa”, de la CNACAF, Sala IV, 30/09/2003, el contribuyente había sostenido que no correspondería el pago del IVA por la construcción de cocheras en la medida que éstas habían sido entregadas en carácter de tenencia precaria.

Sin embargo, la Cámara ratificó la postura del TFN, sosteniendo que no existe diferencia entre tenencia y posesión, dado que ambas figuras se exteriorizan mediante la ocupación del bien, concluyendo que la entrega de la tenencia del inmueble a quien ostenta un boleto de compraventa a su favor, aún teniendo importantes restricciones en su uso, es asimilable a la noción de posesión.

1.4 Situaciones especiales.

Existen ciertos casos con particulares soluciones, como en aquellos supuestos en que la transferencia se produzca como consecuencia de una expropiación. Aquí no se configura el hecho imponible, dado que así lo determina expresamente la norma regente.

También particularmente, cuando la transferencia se origine en ventas judiciales por subasta pública, se considerará realizada y perfeccionada desde el punto de vista cronológico en el momento en que se suscriba el auto de aprobación del remate.

En este orden de ideas, la norma claramente preceptúa que en aquellos supuestos en que la realidad económica indique que las operaciones de locación de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de las obras, se considerará perfeccionado el hecho imponible en el momento en que se otorgue la tenencia del inmueble.

La excepción la constituye la existencia de señas o anticipos que congelan precio.

6 Diez Humberto Pedro. (1997) “Impuesto al Valor Agregado” .Ed. Errepar, pág. 139.

Primeramente resulta importante aclarar que no cualquier anticipo esta alcanzado por el impuesto, sino sólo aquellos que congelen precio como contraprestación sinalagmática.

En dicho supuesto, el nacimiento del hecho imponible para las sumas que fijan el precio se perfecciona, respecto del importe recibido en su totalidad, en el momento en que se hagan efectivas.

El problema que puede suscitarse es el de que al momento de estar realizando una construcción sobre inmueble propio, y estar recibiendo anticipos que congelen precios, puede llegarse al punto en que dichos anticipos superen el valor de la obra y se pague por el valor del terreno, el cual no está alcanzado por el gravamen.

Por eso, el artículo 25 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, establece que cuando las señas o anticipos que inmovilicen el precio correspondan a obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el hecho imponible se perfecciona sobre la totalidad del importe anticipado, pero da la posibilidad de tributar por los anticipos recibidos hasta llegar al valor de la obra, y no tributar por la parte no alcanzada, solicitando a la AFIP, la autorización correspondiente, respetando una series de requisitos y formalidades contenidos en la Resolución AFIP 707/ 1999. (B.O. 22/10/1999).

Puede apreciarse que no es posible asignar a cada cuota recibida como anticipo fijador de precio las proporciones que correspondan a obra y terreno para generar el débito, dado que el mismo reglamento impone la forma de imputarlas.

A este respecto, los Dres Osvaldo Balán y Osvaldo Zilli⁷ han opinado 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”*

1.5 Base Imponible.

Para las obras, realizadas directa o indirectamente sobre inmuebles propios, la ley establece que el precio neto computable será la proporción que del convenido de las partes corresponda a la obra (dado que el objeto del gravamen es ella).

A su vez, la norma deja sentado que dicha proporción no puede ser menor al importe que resulte atribuible a la misma, según surja del avalúo fiscal, o en su caso

7 Balan Osvaldo y Zilli Osvaldo. (2013) “Construcción, IVA/ Ganancias / ITI / Ingresos Brutos / Fideicomisos” Ed. Errepar, pág. 22.

el que surja de aplicar al precio total la proporción de los costos determinados de acuerdo a la LIG, (costo de la obra, dividido el costo total, (siendo este último el costo de la obra más terreno).

Problemas emergentes de la citada norma:

Como puede apreciarse, podría suceder que lo gravado del justiprecio acordado por las partes, no sea la proporción que corresponde a la obra.

El inconveniente surge, al tener que estimar las partes la proporción que corresponde a obra y a terreno, al no estar gravada la venta del mismo.

Esto claramente podría llegar a provocar serias distorsiones, pudiendo los interesados establecer un valor de terreno por un monto elevado e infra declarar el de la obra, produciendo una gravabilidad del tributo inferior a la que correspondería.

Por lo sentado, la norma, con el fin de evitar ese tipo de maniobras, obliga a que la proporción asignada a la obra no podrá ser menor a la que surja del avalúo fiscal.

Por supuesto, esto suscita otro dilema, dado que muchas veces dicha valuación no existe cuando se termina la obra.

Además, en muchas provincias el avalúo asignado a terrenos suele ser muy inferior al valor real, pudiéndose concluir que en estos casos el resultado sería el inverso, es decir, se produciría una gravabilidad superior del impuesto a la que correspondería.

La normativa, ante la falta de avalúo fiscal, ordena considerar sobre el precio total la proporción correspondiente al costo de la obra determinado de acuerdo a la LIG.

La controversia generada por dicha solución tiene basamento en el efecto del proceso inflacionario, al comprarse por lo general el terreno mucho tiempo antes que la realización de la obra, provocando que el costo del terreno sea inferior al que se asigna a ella.

Además, y continuando con la preceptiva, en la medida que el valor de escrituración no guarde relación con el valor de plaza del inmueble, la norma otorga facultad a la Autoridad Fiscal para cuestionar e impugnar el monto de la operación declarada, aunque existe la posibilidad de que el contribuyente ofrezca pruebas para demostrar que el monto de escrituración corresponde al precio pactado entre las partes intervinientes.

A éste respecto, Osvaldo Balan y Osvaldo Zilli han expresado que⁸ *“Esta forma de liquidación del gravamen presenta un problema de significación que pasamos a describir:*

En el momento de efectuar la operación de venta, se pacta con el comprador la forma de pago consistirá, por ejemplo, en un anticipo y cuotas hasta la posesión y de allí en más la integración del saldo remanente,

En estas condiciones queda claro que la obra se encontraba en construcción por lo tanto no es posible a ese momento establecer la proporción atribuible a la misma dado que se desconoce cuál será el costo total de la obra y en consecuencia qué relación tiene respecto del total (con el terreno incluido) a efectos de establecerse ese costo de acuerdo con las normas del impuesto a las ganancias”.

En caso de que la venta se realizase con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, estos no integran el precio neto gravado⁹.

Es decir, los intereses que se originen luego de la posesión o escrituración (lo que ocurra primero), están gravados en su condición de hecho imponible autónomo según artículo 3 inc. E ap. 21 de la ley de IVA, donde se grava las restantes locaciones y prestaciones de servicios.

El nacimiento del hecho imponible se produce con el vencimiento fijado para el pago del rendimiento, interés y otros cargos financieros o el de su percepción total o parcial, el que fuese anterior, según lo norma primer párrafo del art 22 Decreto Reglamentario que remite al artículo 5 inc. b) ap7 de la Ley.

En cambio, si estos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago deberá efectuarse antes del perfeccionado el hecho imponible, (escrituración-posesión), los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable. Al integrar la Base Imponible, estarán gravados al 10,5% o 21% según se trate de que sean obras destinadas a vivienda o no.

1.6 Tratamiento en el IVA de los intereses sobre operaciones exentas y no gravadas.

El artículo 10 del decreto reglamentario de la ley de IVA rompe con el principio de “unicidad” -principio jurídico según el cual lo accesorio sigue la suerte del

8 Osvaldo Balan y Osvaldo Zilli. (2013) “Construcción, IVA/ Ganancias / ITI / Ingresos Brutos / Fideicomisos” Ed. Errepar, pág. 23.

9 Primera parte del 7º párrafo del artículo 10 de la Ley.

principal-, establecido por la ley, y consagra la gravabilidad de los intereses sin importar si se vinculan con la operación gravada o no con el impuesto, dándole así un carácter de autónomo, excediendo lo dispuesto por el legislador al sancionar la ley.

Dicho artículo determina que los *“intereses originados en la financiación o en el pago diferido o fuera de termino, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzadas por el impuesto aun cuando las operaciones que dieran lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas”*

Esto podría dar lugar a que la venta de un terreno por parte de una empresa constructora, la cual no está gravada por el impuesto, al estar financiada haga que los intereses sí estuviesen gravados.

El antecedente más relevante en este tópico ha sido el fallo “Chryse Sa c/ AFIP” de la CNACAF, Sala III, del 15/10/2002, donde el Fisco determinó de oficio la obligación del contribuyente correspondiente al impuesto IVA, por considerar que aún cuando la operación de ventas de acciones se encontrase exenta, los intereses provenientes de la financiación de una parte del precio están gravados.

La Cámara falló a favor de la inconstitucionalidad del impuesto sobre los intereses vinculados con operaciones no alcanzadas por el impuesto, sosteniendo que el artículo 10 del decreto reglamentario de la ley de IVA, violaba el principio de legalidad que consagra el artículo 17 de la Constitución Nacional y la prohibición establecida en el artículo 99 inc. 2 de la misma, según los cuales el Poder Ejecutivo no puede alterar el espíritu de la ley con excepción reglamentaria.

La CSJN, dejó firme la sentencia de la Cámara en dicha causa, aunque lo hizo por declarar desierto el recurso ordinario presentado por el Fisco Nacional y sin establecer doctrina en cuento al tema de fondo.

Tiempo más tarde se da un nuevo caso, en autos “Angulo José Pedro”, CSJN del 28/09/2010, en el que los actores habían vendido a Disco SA, la totalidad de las acciones que poseían en Angulo Hermanos Sa, acordando que el cinco por ciento del precio de venta, se abonaría a lo largo de 60 meses en cuotas semestrales, con un interés a la tasa Libor más dos por ciento anual.

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria al considerar gravado los intereses derivados de una operación no gravada por el impuesto.

La CNACAF, Sala V, el 31/8/2007, en un fallo adverso al criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Chryse Sa”, consideró

gravados por el impuesto a los intereses de financiación, aun cuando se trate de una operación principal exenta o no gravada por el impuesto, provocando que los actores interpusieran un recurso extraordinario por ante el Superior Tribunal, el cual fue concedido toda vez que se discutía la interpretación de normas de carácter federal.

Finalmente, la CSJN revocó el fallo de Cámara y tomó como propios los fundamentos de la Procuradora Fiscal, quien en su dictamen había considerado lo sentado en el caso Chryse Sa, de lo cual surge el carácter accesorio de los intereses y, siguiendo éstos la suerte de su principal, se encontraban exentos.

Es así que, en base a la mentada construcción jurisprudencial, puede sostenerse que el artículo 10 del decreto reglamentario de la ley de IVA es ilegal por ser contrario a lo establecido por la ley en su artículo 10, quinto párrafo ap. 2. Y por aplicación del principio de unicidad, en el tratamiento de los intereses generados por el financiamiento de las operaciones a plazo.

Los intereses por la financiación del precio no son un hecho imponible autónomo sino que van a integrar el precio neto de la operación, formando parte de la base imponible, y van a estar gravados o no según lo esté la operación principal que los origina.

1.7 Alícuotas:

La venta de obras sobre inmuebles propios está gravada a la alícuota general del 21%, salvo si su destino es el de vivienda, en cuyo caso van a estar gravadas a la alícuota reducida del 10,5%.

Esta reducción alcanza a cualquier tipo de vivienda, no solo las destinadas a casa-habitación del contribuyente, sino que lo que se tiene en cuenta es el aspecto arquitectónico de la obra y las características de la construcción, que permitan suponer que fue concebida para fin "vivienda", independientemente si después se vive o no allí.

Además, este beneficio es otorgado para el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, destinados a vivienda, siempre que no sean obras en curso sobre construcciones preexistentes.

El objetivo perseguido con este beneficio, por el Poder Ejecutivo, ha sido reactivar la economía, la creación de empleo y la disminución del déficit habitacional.

Están incluidas en este beneficio las bauleras y cocheras, siempre que en el caso de obra sobre inmueble propio éstas sean vendidas en forma conjunta con las mismas, caso contrario sus ventas estarán gravadas a la alícuota general del 21%.

Cuando sean obras sobre inmuebles de terceros, la condición que se debe cumplir, para acceder al beneficio, es que sean construidas como unidades complementarias de las viviendas.

No estando alcanzadas por el beneficio las restantes construcciones que puedan estar incluidas en un edificio destinado a vivienda, como por ejemplo, locales comerciales, oficinas, galpones, etc.

Por lo anteriormente mencionado, y en punto al tema objeto de análisis, se deduce que la construcción de locales comerciales, en inmuebles propios, para su posterior venta, está alcanzada por el impuesto a la alícuota del 21%, dado que la característica de su construcción no cumple con el “destino de vivienda” descrita en el decreto reglamentario 1230/96. (B.O. 01/11/1996).

1.8 Casos prácticos:

1) Empresa unipersonal, dedicada a la construcción, cuyo dueño es un arquitecto, construyó en un inmueble de su propiedad un local, el cual dejó desocupado por 5 años y luego procedió a vender.

Solución propuesta:

Aquí está alcanzada la venta de la obra, dado que si permanece desocupada no se cumple con el requisito del artículo 5 del decreto reglamentario de la Ley, el cual establece que debió estar afectado a derecho real de usufructo, uso, habitación, arrendamiento, o anticresis.

En este caso puede sostenerse, que la empresa actuó como empresa constructora.

Supuesto: El local estuvo 4 años alquilado y luego se procede a su venta. Ésta, estaría no alcanzada por el impuesto, según las conclusiones derivadas del fallo “Bahía Blanca Shopping Sa” de la CNACAF, Sala V 16/08/2006, dado que el sujeto encuadraría como empresa constructora porque persigue un lucro con la ejecución de la obra el cual se manifiesta al entregar el inmueble en locación y habiendo transcurrido un tiempo de 4 años en el cual la obra se afecta a arrendamiento, no se encuentra alcanzada su venta por el gravamen.

Pero deberá devolverse el crédito fiscal oportunamente computado en el periodo fiscal en que se produzca la venta.

2) El mismo arquitecto, vende un terreno de su propiedad.

Solución propuesta:

Ésta operación no está alcanzada por el impuesto, dado que la venta de

terrenos no es objeto del gravamen.

3) El mismo sujeto decide afectar un local construido por él como bien de uso, estableciendo allí la oficina donde va a atender a sus clientes, luego de 7 años decide venderlo.

Solución prepuesta:

Cuando procede a su venta, no se configura el hecho imponible del artículo 3inc b) de la ley de IVA, al no verificarse el elemento subjetivo, dado que lo construyó para afectarlo como bien de uso en la actividad.

Su venta no está alcanzada por el impuesto, dado que el sujeto no actúa como empresa constructora, pero deberá devolver el crédito fiscal oportunamente computado por aplicación del artículo 11 de la Ley, dado que se transfirió antes de los 10 años contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad.

4) Una empresa constructora compra un local al que decide hacerle una mejora, construyendo sobre él un segundo piso, una vez finalizada la construcción decide venderlo ¿sobre qué importe tiene que tributar el IVA?

Solución propuesta:

La empresa tributara sobre la obra nueva, en el ejemplo planteado será sobre el segundo piso construido. Dado que el terreno y el local adquirido, no están alcanzados por el impuesto.

2. Locaciones de inmuebles (locales):

En el supuesto de que la empresa constructora decida no vender los locales que construye, sino destinarlos a locación, siempre que corresponda a locales ubicados en el territorio de la Nación, estas rentas estarán alcanzadas por el impuesto sí al realizarse, se verifica que son a título oneroso y sin relación de dependencia¹⁰.

Resultando ausente el requisito de subjetividad, como resalta al respecto el Dr. Humberto. P. Diez, que para el caso de locaciones y prestaciones de servicios gravadas, *“la configuración del presupuesto de hecho no está condicionada a la existencia de un sujeto, sino por el contrario, el sujeto se tipifica a partir de la*

10 Artículo 3 inc e) punto 21 de la ley de IVA.

*procedencia del acto generador de la obligación tributaria”.*¹¹

2.1 Exenciones.

La norma introduce algunas exenciones, que se desarrollaran a continuación.

2.2 Hecho Imponible.

Si la obra sobre inmueble propio se realiza con el objetivo de ser locada, el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago, o el de la percepción parcial o total (lo que fuese anterior), produciéndose una excepción al iniciarse acciones judiciales, dado el incumplimiento del pago por parte del locatario.

Ante esta situación, habrá periodos impagos anteriores a la acción judicial, siendo hechos imponibles perfeccionados en el momento en que se produjo el vencimiento estipulado para su pago, por lo que les corresponde el IVA.

Ricardo Fenochietto, opina que esto,¹²“*produce graves inconvenientes, porque los propietarios deben generar el débito fiscal aun cuando no cobren el alquiler, es decir, deben pagar el IVA en el supuesto que el inquilino no les pague, lo cual es contrario al principio de comodidad de pago, cuya aplicación siempre se recomienda con el objetivo de lograr un mayor cumplimiento tributario*”.

No ocurre lo mismo en los casos de periodos impagos posteriores a dicha acción, puesto que en dichos supuestos solo corresponderá si se cobran, ya sea total o parcialmente, los precios locativos, dado que el perfeccionamiento del hecho imponible se produce con su percepción.

Al respecto se expide Rubén .A. Marchevsky manifestando en su obra¹³ “*que no es el depósito judicial el que habilita la generación del débito fiscal, sino el momento en que el juzgado libera los fondos hacia el acreedor, es decir, cuando éste tiene la libre disponibilidad de los fondos consignados*”.

2.3 Base Imponible.

La base imponible para la locación de inmuebles gravados, de acuerdo a lo

11 Diez Humberto Pedro. (1998) “Impuesto al Valor Agregado”, 2º Edición, Ed. Errepar, pág.105.

12 Ricardo Fenochietto. (2007) “El impuesto al Valor Agregado”, 2º Edición. Ed. La Ley, pág. 477.

13 Rubén .A. Marchevsky. (2006) “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral”. Ed. Errepar. Pág. 310.

establecido por el artículo 49,1(*) del decreto reglamentario de la ley, será la que resulte de adicionar al precio convenido en el contrato, los montos que por cualquier otro concepto se estipulen como complementarios de él, salvo los importes correspondientes a gravámenes, expensas, y demás gastos por tasas y servicios que el locatario haya tomado a su cargo, los cuales no forman parte de la base imponible.

En caso de que el locatario haya realizado mejoras, la parte por la cual el locador no esté obligado a indemnizar, ésta, se debe prorratear en los meses de duración del contrato, incrementando de esta forma el monto del alquiler mensual.

Desde a partir del periodo de aceptación del certificado de obra, parcial, o total o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuese anterior.

Tampoco la forman el monto de los depósitos en garantía, dado que estos no son alquileres, ni ingresos, son una indemnización, ya sea para reparar un daño o perjuicio, provocado por el locatario, quedando de esta maneja fuera del ámbito de imposición del gravamen, su constitución y/o su utilización.

2.4 Alícuotas.

A efectos de este tópico, debemos saber cuál es el destino dado por el locatario a los locales.

Si éste decidió como destino la vivienda única y permanente, tanto personal como de su familia, la misma estará exenta del impuesto para el locador, cualquiera fuese su monto.

La Resolución General 1032 (B.O.26/ 6/ 2001), por la cual AFIP reglamentó y aclaró algunos aspectos relacionados con la locación de inmuebles, aclara que no se consideran en la exención, aquellas locaciones de inmuebles que no tengan como único destino la vivienda, ni aquellas que aun teniendo dicho destino, no sean habitadas por el locatario y su familia. Además el artículo 38 del decreto reglamentario de la ley de IVA establece que ésta exención no será procedente cuando se trate de locaciones temporarias de inmuebles en edificios en los que se realicen prestaciones de servicios asimilables a hoteles, hosterías, hospedaje, moteles, campamentos, apart-hoteles, y similares.

Como se puede apreciar, en la actualidad existen casos excepcionales, en que el locatario decide alquilar un local y no destinarlo, como sería el uso más común, a desarrollar una actividad, o profesión, sino destinarlo como casa-habitación, ello por diversos motivos, como por ejemplo los meramente económicos, dado que el

alquiler podría llegar a ser mucho menor al de una vivienda; o por cuestiones puramente personales, en el marco por ejemplo de un proceso de separación de hecho de un matrimonio, y la necesidad de reorganización habitacional familiar.

Ante ésta situación, consideramos que si bien la construcción de locales comerciales para su posterior arrendamiento no ha tenido como fin el alquiler para casa-habitación del locatario, en caso de darse esta circunstancia, el destino ha sido brindado por el locatario y esto es lo que debe prevalecer, por lo que le correspondería la exención.

En cambio, si el destino dado por el locatario fuese otro, distinto al establecido como casa-habitación, ya sea desarrollar una actividad comercial, establecer una oficina, depositar mercadería etc., la renta obtenida por el locador va a estar exenta del impuesto, solamente si el monto del alquiler no supera los \$1500, por unidad, por locatario, y por periodo, determinado de acuerdo con lo convenido en el contrato. Salvo que se haya alquilado para realizar allí, reuniones, conferencias, fiestas, y similares, acá va a estar siempre gravado cualquiera fuese el monto del alquiler a la alícuota del 21%.

Es importante destacar que el monto establecido de \$1500 no actúa como un mínimo exento, sino como un parámetro, provocando la gravabilidad de todo el monto del alquiler cuando este lo supera.

Otra exención se produce cuando el locatario es el Estado Nacional, Provincial, Municipal, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, también sus reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016.

En estos supuestos la norma no tiene en cuenta el destino de los inmuebles alquilados, sino que la exención se da si el locatario es alguno de los sujetos mencionados, estando exenta la renta obtenida para el locador.

2.5 Locación de inmuebles junto con cosa mueble.

Para saber si le corresponde o no la exención a la locación de cosas muebles cuando están alquiladas junto con la locación de un inmueble, estando ésta exenta, es necesario considerar si resultan o no prestaciones independientes y diferenciadas, sin importar si se prestan en forma conjunta o no.

Si no lo fuesen, el tratamiento impositivo deberá realizarse teniendo en cuenta cada locación o servicio por separado.

A modo de ejemplo podemos mencionar el alquiler de un local en donde el

locatario desarrolla un comercio de juguetería, que a su vez fue alquilado junto a cosas muebles (mesas, sillas, mostradores, entre otros). Aquí, si el monto del alquiler del local está por debajo de \$1500 por periodo y por locatario, estará exento y la locación de los muebles estará gravada por aplicación del apartado 7 del inc. e) del art 3 de la ley de IVA, debido a que esta última es una prestación independiente y diferenciada de la locación del inmueble aunque se presten en forma conjunta...

En el Dictamen (DAT) 60/ 1994, del 31/05/1994, el organismo de aplicación opinó que cuando la locación de cosas muebles no es inescindible, debido a que éstas no poseen la calidad de inherencia y pueden separarse de la locación del inmueble, su tratamiento tributario deberá realizarse teniendo en cuenta cada locación o servicio por separado.

Al respecto se expide el precedente jurisprudencial del TFN, Sala A 17/07/2002, "Compañía Industrial y Comercial Sanjuanina", en el que se revocaron las resoluciones apeladas por considerar que la locación de la planta fabril debía considerarse exenta, dado que según las pruebas ofrecidas y adunadas a la causa, no se estaba ante locaciones distintas (locación de inmuebles por un lado y locación de cosas muebles por el otro), sino ante una sola locación, dado que las maquinas, inmuebles, etc., estaban íntimamente relacionadas con el proceso de producción, siendo estas necesarias e indispensables para desarrollar la actividad de la planta, que en este caso era la elaboración de cemento.

3. Casos prácticos:

1- Un sujeto alquila dos locales de su propiedad, a un mismo locatario. ¿Cual es el importe a considerar del alquiler?

Solución propuesta:

El importe a tener en cuenta será el que corresponda a cada una de las unidades alquiladas, pero para esto se necesita que en el contrato las unidades y el monto de los alquileres, estén identificados en forma independiente.

Esto se encuentra alcanzado por el art 9 de la RG (AFIP) 1032 (B.O 26/6/2001).

2- Un locatario decide anexar dos locales continuos que pertenecen a dos locadores distintos, con el fin de construir una unidad económica. ¿Corresponde tratar a la locación de cada local en forma global o individual, para determinar si

están alcanzados por el impuesto, para el locador?

Solución propuesta:

Al respecto y para dar una respuesta al caso propuesto, es el Dictamen 05/2002, del 09/01/2002, por el cual se dictaminó, habiendo tenido en cuenta la Resolución General (AFIP) 1032 (B.O 26/06/2001), que aunque dos inmuebles contiguos, pertenecientes a locadores distintos sean alquilados a un mismo locatario, el cual los anexa para obtener una unidad económica, no implica que los montos a los que fueran rentados deban ser considerados en forma global, para determinar si las locaciones se encuentran o no alcanzadas por el gravamen.

Dado que el importe a considerar es el que corresponde a cada una de las unidades alquiladas, siempre que tales unidades y el monto del alquiler de cada una de ellas sean identificables e independientes, según el contrato.

Además se aclaró que cuando el artículo 1 del Decreto N° 616/01 menciona el término "unidad" no se está refiriendo a unidad económica sino al inmueble objeto de la locación.

3- Un local es alquilado para ser utilizado, en forma no simultánea, como consultorio a varios locatarios, siendo estos médicos, (utilizándolo cada uno, en días diferentes). ¿Cuál es el importe a considerar de la locación?

Solución propuesta:

El importe a considerar es el que corresponda a cada locatario, el cual debe surgir del contrato. Esto se encuentra abordado por el artículo 9 de la RG (AFIP) 1032 (B.O 26/6/2001).

4- ¿A qué alícuotas están alcanzadas las siguientes actividades realizadas por una empresa constructora, después de haber realizado una obra sobre inmueble propio?

Ésta construyó locales, uno decidió venderlo en \$150000, otro alquilárselo a un contador, el cual lo va a destinar como oficina, y otro decidió alquilarlo, donde el locatario decidió establecer ahí, su vivienda única y permanente.

Solución propuesta:

Local vendido: se encuentra gravado a la tasa del 21%, debido a que no fue construido para ser destinado como vivienda por lo que no le corresponde la alícuota reducida del 10,5%.

Recordemos que para el caso de la venta de un inmueble, acá no interesa el destino dado por el comprador sino las características arquitectónicas de la construcción, éstas son las que definen si se construyó o no para vivienda.

Local alquilado para oficina: Si el monto del alquiler es menor en este caso a \$1500. (Por periodo mensual, unidad, y locatario) está exenta la locación en el impuesto, pero si su monto es superior a éste importe, se encuentra gravado a la alícuota del 21%.

Local alquilado para vivienda: Se encuentra exento cualquiera fuese su monto, si el destino dado por el locatario fue el de casa-habitación única y permanente de él y su familia.

5- El locatario realizó una obra sobre un local comercial, para el locador ¿qué implicancias en el gravamen tiene?

Solución propuesta:

Representa un incremento del valor mensual del alquiler, debe prorratear el valor de la obra por los meses que quedan del contrato.

Como podemos apreciar puede pasar de tener un alquiler exento en el impuesto por ejemplo por ser menor a \$1500 y después de la obra realizada por el locatario, pasar a tener alquileres gravados en IVA al superar dicho monto.

6- Un inmueble tiene, cuatro locales alquilados, perteneciendo todos a una sola partida inmobiliaria, ¿Cuántas unidades de explotación se deben contar para saber si se puede estar en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo) o si corresponde el Régimen General?

Solución propuesta:

Para dar respuesta a la consulta formulada por el contribuyente, el Fisco emitió el Dictamen (DAT) 72/2004, del 09/12/2004, en el cual se precisó que un inmueble, sin subdivisión de la propiedad, el cual posee varias unidades alquiladas, cada una de ellas constituye una unidad de explotación.

Siendo una de las causales de exclusión del régimen simplificado para los pequeños contribuyentes, tener más de tres fuentes de ingresos, correspondiendo entender como tales en el caso planteado a cada una de las unidades de explotación afectadas a la actividad.

Por eso al limitarse a tres fuentes de ingresos, para determinar si un contribuyente queda o no excluido del régimen, la norma lo que pretende es evaluar la envergadura de los ingresos obtenidos a través de sus fuentes generadoras por lo que es irrelevante que una partida inmobiliaria sea la que identifique a los inmuebles rentados.

En el caso bajo análisis el contribuyente quedó excluido del Reg. Simplificado para Pequeños Contribuyentes, debiendo ser computado en el Reg. General.

CAPÍTULO V.

Régimen de retención en el Impuesto al Valor Agregado.

La AFIP, a través de la Resolución General 2854/10¹⁴, -de ahora en adelante RG-, estableció un régimen de retención del Impuesto al valor Agregado aplicable a las operaciones que por su naturaleza puedan dar lugar a la generación de crédito fiscal, tales como:

a) Compraventa de cosas muebles, incluidos los bienes de uso, aun cuando adquieran el carácter de inmuebles por accesión.

b) Locación de obras y locaciones o prestaciones de servicios.

Sujetos que deben actuar como Agente de Retención:

Según lo normado por el artículo 2 de la RG, deberán actuar como agente de retención, los adquirentes, locatarios o prestatarios, cuando sean:

1- La Administración Central de la Nación y sus entes autárquicos y descentralizados, incluso cuando actúen en caracteres de consumidores finales y el Impuesto al Valor Agregado no se encuentre discriminado en el comprobante.

(No debiendo practicar la retención cuando los pagos sean realizados a través del régimen de caja chica).

2-Los sujetos incluidos en la nómina.¹⁵

3-Exportadores incluidos en la nómina.¹⁶

4-Exportadores incluidos en la nómina.¹⁷

Resulta pertinente hacer la aclaración que éstos sujetos quedarán obligados a consultar el Archivo de información sobre proveedores.

Asimismo, es facultad de la AFIP, la designación de los nuevos sujetos a retener como así también la exclusión de los designados.

También es de resaltar a este respecto que los sujetos que realicen operaciones de compra de caña de azúcar a que se refiere el Artículo 1º de la

¹⁴ Resolución General 2854/10. (B.O 22/06/2010). Impuesto al Valor Agregado. Régimen de retención. Resolución General N° 18, sus modificatorias y complementarias, y sustitución.

¹⁵ Nomina detallada en el anexo I de la Resolución General 2854/10.

¹⁶ Nomina detallada en el anexo II de la Resolución General 2854/10.

¹⁷ Nomina detallada en el anexo III de la Resolución General 2854/10.

Resolución General N° 2.393 (B.O 21/01/2008) o la que la sustituya en el futuro y los que realicen operaciones de compra de algodón en bruto, fibra de algodón, fibrilla de algodón y línter de algodón, a que se refiere el Artículo 1° de la Resolución General N° 2.394, (B.O 17/07/2008) y sus modificaciones, o la que la sustituya en el futuro, deberán aplicar exclusivamente la alícuota de retención dispuesta en las mencionadas normas, teniendo en cuenta a tal efecto la situación que refleje el resultado de la consulta realizada en el "Archivo de información sobre Proveedores" de la presente resolución general.

Como se puede apreciar, si la empresa unipersonal estuviese mencionada por la AFIP en el anexo I que establece el artículo 2 de dicha RG, ésta quedará obligada a actuar como agente de retención en dicho impuesto, en caso de darse las condiciones necesarias para realizar la retención.

1. Sujetos pasibles de retención.

De acuerdo al artículo 4 de la RG, la retención podrá practicarse a los vendedores, locadores o prestadores de compraventa de cosas muebles, incluidos los bienes de uso, aun cuando adquieran el carácter de inmuebles por accesión y/o locación de obras y locaciones o prestaciones de servicios.

1.2 Requisitos:

* Deben tener el carácter de responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado o

*No haber acreditado su calidad de Responsable Inscripto, de exento o no alcanzados, dicho impuesto o de Inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

*Estén incluidos en la nomina.¹⁸ Siendo, obligación de éstos sujetos, informar a sus agentes de retención su condición frente al Impuesto al Valor Agregado o su condición de Inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

2. Sujetos a los que no se les practicará la retención.

* A los sujetos obligados a actuar como agente de retención, (salvo los sujetos exportadores incorporados en la nomina detallada en el anexo III de ésta RG). A los cuales sí, se les podrá practicar la retención en caso de corresponder.

* Los beneficiarios de regímenes de promoción industrial que otorguen la

18 Nomina detallada en el anexo III de la Resolución General 2854/2010.

liberación del Impuesto al Valor Agregado, comprendidos en el régimen de sustitución de beneficios promocionales reglado a través del Título I del Decreto N° 2054 del 10 de noviembre de 1992, reglamentario del Título II de la Ley N° 23.658 y su modificación. A este fin, dichos beneficiarios deberán proceder conforme a lo establecido en la Resolución General N° 3735 (DGI). (B.O. 15/09/1993).

* Los productores de caña de azúcar inscriptos en los registros respectivos, por las ventas que realicen tanto de ese producto como de azúcar elaborado.

* Los sujetos que efectúen transporte de cargas y de combustibles líquidos pesados.

* Los dadores de cosas muebles en los contratos de "leasing" comprendidos en el Título II de la Ley N° 25.248 y en los Apartados I y III del Decreto N° 1038 del 9 de noviembre de 2000.

* Los sujetos pasibles de retención, comprendidos en los regímenes establecidos en las normas que se indican a continuación:

1. Honorarios profesionales abonados por vía judicial o por intermedio de entidades profesionales.

2. Operaciones de compraventa, matanza y faenamiento de ganado porcino.

3. Operaciones de compraventa de granos —de cereales y oleaginosas— no destinados a la siembra, legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas.

* Las compraventas de frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que las constituya en un preparado del producto.

* Las compraventas de animales vivos de la especie bovina, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.

* Las compraventas de carnes y despojos comestibles de la especie bovina, frescos, refrigerados o congelados, que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.

3. Momento en que se practica la retención:

A respecto se expide mediante la consulta frecuente ID 511433, en la cual se le pregunto a AFIP, con fecha, 07/01/2010, 12:00am ¿Cuándo corresponde practicar la retención?, Siendo la respuesta del organismo:” *La retención deberá practicarse en el momento en que se efectuó el pago del precio de la operación o de las señas o anticipos que congelen precio*”.

Aclarando que el mismo deberá entenderse con el alcance del antepenúltimo párrafo del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Pero cuando la cancelación se haya realizado íntegramente con la entrega de bienes o prestación de servicio no corresponderá practicar la retención.

En cambio si el pago se hizo parcialmente con la entrega de un bien o servicio y además con efectivo o cheque, la retención deberá calcularse sobre el importe total.

Si el monto de la retención fuera mayor a la mencionada suma de efectivo, el ingreso del mismo deberá efectuarse hasta la concurrencia con la precitada suma.

Al respecto y a través de la pregunta ID 910336 realizada el 01/07/2010, 12:00 am, al organismo recaudador que cuestionó ¿Cual es el monto mínimo de la retención?

Siendo la respuesta del organismo, *“en las operaciones realizadas con sujetos inscriptos en el IVA no corresponderá practicar la retención cuando el importe a retener resulte igual o inferior a \$160”*.

4. Calculo de la retención.

El importe de la retención se determinará aplicando sobre el Impuesto al Valor Agregado discriminado en la factura o documento equivalente, los siguientes porcentajes:¹⁹

a) El 50%, cuando sean:

* Construcciones de cualquier naturaleza sobre inmueble ajeno con aporte de materias primas.

* Obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

* La compraventa de cosas muebles y de las locaciones, comprendidas en el inciso c) de la Ley de IVA, el cual establece:” La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble —aun 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

19 Artículo 8 de la RG 3732. (B.O. 29/01/2015), (modificatoria de la RG 2854/2010).

material de dicha prestación. El decreto reglamentario establecerá las condiciones para la procedencia de esta exclusión.”

* La producción que se puedan configurar a raíz de la realización de trabajos sobre inmueble ajeno.

b) El 80%, cuando sean:

* Conceptos gravados con una alícuota reducida, respecto de la general establecida en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley del gravamen. Excepto que se trate de operaciones alcanzadas por el artículo sin número agregado a continuación del mismo, en cuyo caso será de aplicación el porcentaje del 50%.

* Las restantes locaciones de obras y locaciones o prestaciones de servicios, no mencionadas precedentemente.

c) EL 100%, cuando²⁰:

* Se trate de operaciones realizadas por los sujetos obligados a consultar el “Archivo de Información sobre Proveedores”, y:

* Se verifique respecto de los proveedores, alguna de las siguientes situaciones:

1- Incumplimientos respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.

2- Registro, como consecuencia de acciones de fiscalización, de irregularidades en la cadena de comercialización.

* O el Importe de la factura o documento equivalente sea menor o igual a \$ 10.000* y el sujeto obligado a efectuar la retención realice o prevea realizar operaciones de exportación que den lugar a la acreditación, devolución o transferencia del impuesto facturado.²¹

Para determinar éste importe:

1. Se considerará que incluye los tributos (nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) que gravan la operación así como las percepciones a que la misma estuviera sujeta.

2. No se computarán las retenciones de tributos que corresponda practicar, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que por cualquier concepto disminuya el citado importe.

20 Artículo 9 de la RG 3732. (B.O 29/01/2015), (modificatoria de la RG 2854/2010).

21 Según lo establecido, por la Resolución General N° 616. (B.O 24/06/1999) o en su caso, por la Resolución General N° 2.000. (B.O 06/02/2006) y sus respectivas modificatorias y complementarias.

Aclarando la norma que las adquisiciones de productos agropecuarios realizadas a sus productores, están excluidas.

Para éste tipo de operaciones se aplicará la alícuota del 50% sobre el impuesto al Valor Agregado. Siendo de suma importancia definir el concepto “producto agropecuario” como aquellos productos vegetales, sean de cultivo o de crecimiento espontáneo y los animales de cualquier especie, obtenidos mediante nacimiento, cría, engorde o desarrollo de los mismos y sus correspondientes producciones.”

Cuando el Impuesto al Valor Agregado no se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente, el artículo 10 de la RG 3732, establece que los porcentajes mencionados precedentemente, ya sean del 50%, 80%, 100%, se aplicarán sobre el Impuesto al Valor Agregado, contenido en la factura o documento, aplicando la siguiente fórmula:

Cuando se trate de operaciones alcanzadas por las disposiciones del artículo sin número agregado a continuación del Artículo 28 de la Ley de IVA, en las cuales la alícuota aplicable se fija en función de los importes de facturación, para poder aplicar la fórmula, en la factura o documento equivalente deberá exteriorizarse de manera inequívoca la alícuota utilizada para la determinación del importe total de la operación. Cuando el importe total de la operación incluya, además del Impuesto al Valor Agregado, otros conceptos que no integren el precio neto gravado, estos conceptos se detraerán del precio total. Siendo obligación del agente de retención, entregarle en el momento del pago, al sujeto retenido un comprobante, por la retención efectuada.

A su vez aclara la RG que el importe de la retención practicada tendrá el carácter de impuesto ingresado para el sujeto retenido.

CAPÍTULO VI.

Régimen de Información de Compras y Ventas.

En lo que respecta a normativa vigente, con la Resolución General (AFIP) 3685 (BO.22/10/2014). Título I, se reemplaza y sustituye el régimen de información CITI Compas-RG (AFIP) 3034 y Citi Ventas-RG (AFIP) 2457.

1. Sujetos obligados.

La puesta en vigencia de dicho régimen se produjo el 01/01/2015, quedando obligados a cumplir con dicho régimen los siguientes sujetos:

- Los sujetos que integren la nómina que será publicada por la AFIP en su sitio web.
- Los alcanzados por la Resolución General N° 2.485.(B.0 04/09/2008), sus modificatorias y complementarias, (factura electrónica), con excepción de los comprendidos por la Resolución General N° 3.067.(B.0 29/03/2011), (siendo éstos los inscriptos en el monotributo obligados a emitirla y comprendidos en las categorías H, I, J, H Y L).
- Los responsables inscriptos en el IVA a partir día 1° de enero de 2014, en adelante.
- Los sujetos inscriptos en el IVA, que al 01/01/2015, se encuentren alcanzados por el Régimen de Almacenamiento Electrónico de Registros.

En consecuencia, como se puede apreciar, queda la empresa unipersonal objeto de análisis obligada a cumplir con dicho régimen de información, dado que se encuentra compelida a emitir factura electrónica por sus actividades, considerando además como supuesto el que se inscribió como responsable inscripto después del 1/1/2014.

2. Operaciones alcanzadas.

Debiendo entonces informar sobre las siguientes operaciones, sean o no generadoras de crédito o débito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado:

- a) Compras, locaciones o prestaciones recibidas e importaciones definitivas de bienes y servicios —así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago— que, como consecuencia de cualquier actividad que desarrollen, realicen con proveedores, locadores, prestadores, comisionistas, consignatarios, etc.
- b) Descuentos y bonificaciones recibidas, quitas, devoluciones y rescisiones obtenidas, que se documenten en forma independiente de las compras, locaciones y prestaciones.
- c) Ventas, locaciones o prestaciones realizadas, exportaciones definitivas de bienes y servicios, así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago.
- d) Descuentos y bonificaciones otorgadas, quitas, devoluciones y rescisiones efectuadas, que se documenten en forma independiente de las ventas, locaciones y prestaciones.

Ahonda la resolución aclarando que deberán ser incluidas todas las operaciones que resulten generadoras de débito/crédito fiscal cuya sumatoria determine el monto total del débito/crédito fiscal a ser consignado en la declaración jurada de IVA.

3. Operaciones sobre las que se brinda información.

La empresa deberá brindarla por mes calendario, pudiendo presentar hasta el día del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada del IVA.

Y en el caso de no haber tenido operaciones durante un periodo, dicha obligación de informar permanecerá intacta.

Además el incumplimiento ya sea total o parcial, del deber de informar hará pasible a la empresa unipersonal, de las sanciones previstas en la Ley n° 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificatorias.

Contamos en este sentido con la pregunta ID 19431919, realizada el 14/07/2015 a las 12:00:00 am, en la cual se le consultó a AFIP, ¿Todos los sujetos que revisten el carácter de responsables inscriptos en el IVA están obligados a cumplir con el régimen informativo de Compras y Ventas RG 3685?

Siendo la respuesta del organismo:” *No. Se encuentran exceptuados aquellos*

contribuyentes obligados a utilizar controladores fiscales para respaldar la totalidad de sus operaciones, siempre que no resulten comprendidos en algunas de las otras situaciones contempladas en el artículo 2 de la RG 3685”.

Con respecto a la presente resolución analizada, el Contador F. Alcorta ha expresado que *“al establecerse la obligatoriedad de la utilización de facturas electrónicas a partir de julio del 2015 para los responsables inscriptos en el IVA, se obliga a una gran cantidad de contribuyentes al incumplimiento del presente régimen informativo, no cumpliendo el mismo, con su verdadero objetivo, ya que recae en sujetos obligados de poco interés fiscal”*²².

Resultando importante aclarar que por la Resolución General (AFIP) 3793. (B.O 10/08/2015),²³ se ha prorrogado la obligación de emisión de comprobantes electrónicos, establecida por la RG (AFIP) 3749. (B.O11/03/2015).²⁴

Dándose por cumplida la obligación, siempre que los sujetos alcanzados por la misma, se incorporen al respectivo régimen hasta el 31/03/2016.

Además por la Resolución General 3840. (B.O 28/03/2016), AFIP estableció para los responsables inscriptos, un cronograma escalonado, para las implementación de la obligación de emitir facturas electrónicas.

22 F. Alcorta. (2016) “Aspectos claves del nuevo régimen informativo de compras y ventas AFIP.” Recuperado el 12/02/2016 de [https:// www.iprofesional.com](https://www.iprofesional.com).

23 Régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales. Resolución General 3749 su modificatoria y complementaria. Norma complementaria.

24 Resolución General especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales. Responsables Inscriptos y sujetos exentos en el Impuesto al Valor Agregado. Resolución General N 2485, sus modificatorias y complementarias. Norma complementaria.

CAPITULO VII.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

El gravamen que nos ocupa en este capítulo, en esencia grava los activos sin considerar los pasivos, basado en la presunción, que todos los activos empresarios generan una renta mínima del 1%, valuados aquellos según lo establecido en la propia ley del gravamen, provocando ello un castigo a la improductividad de los mismos.²⁵

1. Hecho Imponible.

Para que se perfeccione el hecho imponible y se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que se configuren cuatro elementos, uno subjetivo, uno espacial, uno temporal, y finalmente uno objetivo.

1.1 Aspecto subjetivo:

Entre los sujetos del tributo que individualiza la norma, se encuentran las empresas o explotaciones unipersonales, ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en Argentina.

Es importante aclarar que si estas personas estuvieran domiciliadas en el exterior, se estaría en presencia de un establecimiento estable.

1.2 Aspecto objetivo:

Estará dado por la posesión o pertenencia de los bienes que van a formar el activo de la empresa unipersonal.

1.3 Aspecto espacial:

Los sujetos tributarán por los activos existentes que posean tanto en el país como en el exterior.

1.4 Aspecto temporal:

Estará dado por los activos existentes que la empresa posea al cierre de cada ejercicio económico.

Pudiéndose producir una situación especial, que se configura cuando se tengan ejercicios irregulares.

Aquí la norma prevé un mecanismo para asegurarse que en los casos de cierre

25 Carlos. E. Spina. (2015) "Impuesto en la Argentina Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta". Recuperado el 18/12/2015 de <https://www.econolink.com.ar>.

de ejercicios irregulares, el contribuyente ingrese el tributo por un periodo anual equivalente.²⁶

Resultando importante aclarar que el ejercicio económico irregular podrá ser mayor o menor a doce meses.

2. Bienes Exentos.

La ley de GMP, en su artículo 3, establece cuáles son los bienes que exentos, siendo ésta una enumeración taxativa.

Entre los bienes exentos que podrían pertenecer a la empresa unipersonal, encontramos:

* -Acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al gravamen, (estando incluidas las empresas unipersonales), siendo el objetivo de ésta medida evitar la doble imposición.

*Los aportes irrevocables y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, siempre y cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones.

*Aportes pendientes de capitalización a la fecha de cierre del ejercicio.

Para habilitar la exención, no deberán devengarse intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado, puesto que de lo contrario se lo considerará un préstamo.

* - Los bienes situados en provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Isla del Antártico Sur.

Por lo tanto si la empresa unipersonal contara con bienes ubicados en dichas locaciones, estarían exentos, aunque en el supuesto sub examine no se da el caso dado que solo posee bienes en la provincia de Buenos Aires.

* El mínimo no alcanzado:

Estarán exentos del pago del gravamen, los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, sea igual o inferior a \$200.000, determinado de acuerdo a las normas de la ley de GMP.

Incrementándose dicha suma si existiesen activos ubicados en el exterior, en el importe que resulte de aplicarle a ésta el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

26 Errepar. (2014) "Impuesto sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta". Explicados y comentados, 2da Edición. Ed. Errepar, pág. 83.

Cuando el valor de los bienes supere la suma mencionada, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado de la empresa.

Es preciso aclarar que resulta de aplicación para s bienes inmuebles situados en el país o en el exterior, excepto los que revistieran el carácter de bienes de cambio o que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherente a la actividad del sujeto pasivo.

Asimismo, quedando gravados sin tener en cuenta el importe mínimo, los inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio o no estén afectados en forma exclusiva a la actividad de la empresa.

Se considera que éste último requisito se cumple cuando se amorticen íntegramente para la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Entonces, conforme lo sentado, no gozarán del beneficio de formar parte del mínimo exento, los bienes inmuebles inexplotados, cedidos en explotación, afectados parcialmente a la actividad.

3. Bienes no computables.

Son bienes no computables, relacionados con la actividad de la empresa unipersonal:

* Bienes muebles amortizables de primer uso (salvo los automotores).

No se computará el valor de éstos bienes en el ejercicio de su adquisición ni en el siguiente.

Por ejemplo si la empresa unipersonal comprara una máquina para destinarla a la actividad de construcción de locales, el valor de ésta no será incluido en el ejercicio en que se adquirió ni en el siguiente.

- El valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras en los inmuebles existentes, siempre que no tengan el carácter de bienes de cambio. Siendo éstas no computables en el ejercicio en que se hace la inversión (total o parcial) y en el siguiente.

A éste respecto, es importante puntualizar que las mejoras sobre inmuebles existentes para la empresa unipersonal resultarían ser bienes de cambio por lo que no resulta procedente la exclusión de su valor.

* Las utilidades acreditadas o percibidas por las participaciones en el capital de otros sujetos pasivos del impuesto, correspondientes a sus ejercicios comerciales, cerrados durante el transcurso del ejercicio fiscal por el cual el accionista liquida el

impuesto, salvo que formen parte del valor de dichas participaciones al cierre de éste último.

4. Valuación.

El artículo 4 de la Ley establece como deberán valuarse los bienes situados en el país. Entre ellos encontramos los siguientes rubros:

4.1 Bienes inmuebles (excluidos los que tengan el carácter de bienes de cambio).

Pudiendo ser éstos los inmuebles en el que se desarrolla la actividad de locación de locales comerciales.

4.1.1 Inmuebles adquiridos:

Se valúan a su costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, actualizado por los índices de la tabla elaborada por el organismo recaudador²⁷.

4.1.2 Los inmuebles construidos:

Al valor del terreno, (valuado de acuerdo a su costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado), se le adicionará el costos de construcción actualizado.²⁸

4.1.3 Obra en curso:

Al valor del terreno se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas.²⁹

4.1.4 Mejoras:

Su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto para las obras construidas o en construcción según corresponda.

Se podrá detraer el importe que resulte de la amortización ordinaria calculado de acuerdo a lo establecido por la LIG, cuando sean inmuebles con edificación, construcción o mejoras.

El valor a computar por cada inmueble de acuerdo a lo determinado precedentemente no podrá ser menor al de la base vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida establecido a los efectos de pago de los impuestos inmobiliario o tributos similares correspondientes a la jurisdicción de que se trate.

Se tomará este valor cuando no se pueda determinar el costo de adquisición o

27 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

28 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

29 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

el valor de incorporación a la fecha de ingreso al patrimonio.

Los Dres Osvaldo Balán y Osvaldo Zilli en su obra,³⁰ expresaron: *“Desde 2004 la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, consigna en los comprobantes para el pago del impuesto inmobiliario, tres importes que establecen, con distinta finalidad, el valor atribuible al respectivo inmueble. Uno de ellos es el correspondiente al terreno, el otro a las construcciones o mejoras y el tercero a la “base imponible” (interpretamos que es la base imponible del impuesto inmobiliario). En función al texto de la ley del IGMP, éste debería ser el valor contra el cual comparar el valor residual de inmuebles en cuestión, pero la AFIP considera que la comparación debe ser establecida contra la suma de las valuaciones del terreno y las mejoras (que obviamente son mayores que la base imponible). Esto ha sucedido en algunas verificaciones efectuadas por el ente recaudador nacional, con cuyo criterio no concordamos.*

A partir de 2007 es posible acceder a esta información en la página web de ARBA (ex Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires) donde explícitamente se consignaron para cada partida los montos totales de valuación fiscal y base imponible para el impuesto inmobiliario del año corriente y del anterior.”

4.2 Inmuebles (bienes de cambio):

Pudiendo ser éstos, los inmuebles donde la empresa unipersonal construye locales comerciales para luego venderlos.

4.2.1 Inmuebles adquiridos:

Se valúan al valor de adquisición, incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación³¹.

4.2.2 Inmuebles construidos:

Al valor del terreno, (valuado a su valor de adquisición incluido los gastos necesarios para efectuar la operación actualizados), se le adicionará el costo de construcción actualizado.³².

4.2.3 Obra en curso:

Al valor del terreno se le adicionará el importe que resulte de actualizar las

30 Osvaldo Balan, Osvaldo Zilli. (2013) “Construcción, IVA /Ganancia/ Ingresos Brutos /Fideicomiso”. Ed. Errepar, pág. 99.

31 La norma establece la actualización de valores por el índice de precio mayorista nivel general pero por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

32 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio³³.

4.2.4 Mejoras:

El valor de las mejoras se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas.³⁴

4.3 Bienes de uso afectado como bien de cambio.

Sí la empresa decidiera afectar un inmueble destinado como bien de uso como bien de cambio, éste se valuará a la fecha de cierre del ejercicio en que se afectó como bien de cambio, siguiendo las normas de valuación de éstos últimos.

Tomando como fecha de adquisición la del inicio del ejercicio.

* Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de las mismas:

Se valúan de acuerdo con el último valor de cotización tipo comprador del Banco Central de la Nación Argentina a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a la fecha.

4.4 Bienes muebles amortizables.

4.4.1 Bienes adquiridos:

Se valúan a su costo de adquisición³⁵ o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, excluidas, en su caso las diferencias de cambio, actualizado por los índices que indique la tabla elaborada por el organismo recaudador³⁶.

4.4.2 Bienes elaborados fabricados o construidos:

Se valúan a su costo de elaboración, construcción o fabricación, debiéndose actualizar cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta aquella en que finalice la elaboración, construcción, fabricación, utilizando para ello los índices que indique la tabla elaborada por el organismo recaudador³⁷.

Podrá restarse del valor de adquisición o costo de elaboración fabricación o

33 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

34 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

35 Dado que la ley de Ganancia Mínima Presunta no establece que se entiende por costo de adquisición, al ser un caso no previsto, se aplica su artículo 18. Éste establece, que en los casos no previstos se aplican supletoriamente las disposiciones de las LIG.

36 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

37 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

producción determinado la amortización, la cual se determinará de acuerdo a las disposiciones de la LIG.

4.4.3 Bienes en curso de elaboración, fabricación o construcción:

A cada una de las sumas invertidas se le aplicará el índice de actualización que indique la tabla elaborada por el ente fiscal³⁸.

5. Anticipos.

Los anticipos, retenciones y pagos a cuenta de gravámenes, incluyen los correspondientes al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

Se computarán sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida.

A este respecto contamos con el Dictamen (DAT) 74/2005, del 30/11/2005, en el cual se determinó que los montos pagados en años anteriores por el IGMP pueden ser considerados como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias de los diez ejercicios siguientes. Éstos no se encuentran gravados por el tributo, dado que el IGMP ingresado y que contablemente es activado no participa de las características de un bien susceptible de generar ganancias ni es un crédito con entidad jurídica porque su titular no puede reclamar al fisco los importes incluidos como tales por lo tanto no deberá generar una nueva obligación fiscal en dicho gravamen.

El artículo 9 de la ley, establece la forma de valuación de los bienes situados en el exterior. Resultando importante aclarar que la empresa unipersonal no posee bienes ubicados fuera del país.

6. Alícuota:

La alícuota es del 1%, ésta se aplica sobre el activo al cierre del ejercicio que se liquida.

Base Imponible* X 1%: Impuesto Determinado – Pagos a cuenta** (Impuesto a ingresar o Saldo a favor del contribuyente).

*Base imponible: Esta compuesta por la suma de los valores del activo gravado.

**Pagos a cuenta: Pudiendo ser estos por anticipos, créditos del impuesto a las ganancias o por créditos de impuestos análogos pagados en el extranjero.

38 Por la Ley 24073. (B.O. 13/04/1992), artículo 39, la aplicación de índices de actualización dejó de operar el 31/3/1992.

La empresa unipersonal ubicada en el país cuyo cierre de ejercicio coincida con el año calendario, deberá ingresar cinco anticipos cuyos vencimientos se produce en los meses de junio, agosto, octubre, diciembre y febrero del año siguiente.

Cabe mencionar que corresponderá ingresar dichos anticipos cuando su monto sea igual o mayor a \$100.

Los demás sujetos, deberán ingresar once anticipos, siempre y cuando el monto de dichos anticipos sean igual o mayor a \$45.

Calculo:

Los anticipos se calculan sobre la base del impuesto liquidado en el periodo fiscal inmediato anterior al cual se le detraerá:

- Las sumas computadas como pago a cuenta del gravamen análogo pagado en el exterior.
- El Impuesto a las Ganancias determinado por el mismo periodo fiscal que resulte computable como pago a cuenta del presente gravamen.

7. Crédito en el Impuesto a las Ganancias.

El Impuesto a las Ganancias determinado podrá, para el mismo ejercicio fiscal, computarse como pago a cuenta del impuesto de éste gravamen.

Pudiendo darse como situación especial el caso en que el sujeto del IGMP no lo sea del Impuesto a las Ganancias.

Cuando el sujeto no es responsable del Impuesto a las Ganancias, frente a ésta situación el computo como pago a cuenta resultará de aplicar el 35% sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

En el caso bajo análisis, al tratarse de una empresa unipersonal habrá un único dueño o titular, por lo que al aplicar sobre la utilidad impositiva que se atribuye, la tasa del 35% el resultado así obtenido será equivalente al Impuesto a las Ganancias a computar como pago a cuenta del IGMP.

A modo de ejemplo:

La utilidad impositiva de una empresa unipersonal es de \$300000.

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta es \$138000.

El único dueño aplicará el 35% sobre la utilidad impositiva para poder determinar el Impuesto a las Ganancias que tomará como pago a cuenta de GMP.

\$300000

X 35%

\$105000 (Impuesto a las Ganancias).

Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta: \$138000.

(Menos)

Impuesto a las Ganancias computable: \$105000*.

Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta a ingresar \$ 33000.

* Se toma como pago a cuenta el Impuesto a las Ganancias liquidado hasta el límite del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En éste caso, al resultar insuficiente, la empresa unipersonal deberá ingresar \$33000 como IGMP, generando el legislador la posibilidad de computar el IGMP efectivamente ingresado, como pago a cuenta hasta el límite del Impuesto a la Ganancia siempre que se verifique en cualquiera de los 10 ejercicios siguientes un excedente del Impuesto a las Ganancias no absorbido.

Corresponde destacar que el cómputo previsto, se atribuirá al único dueño como es el caso de las empresas unipersonales y computándose contra el Impuesto a las Ganancias de la respectiva persona física.

Dicho importe tiene como límite, el incremento del impuesto que realmente ha sufrido el sujeto por la incorporación de la ganancia proveniente de su participación en la unipersonal.

Pero, sí en el ejemplo planteado, el Impuesto a las Ganancias computable hubiese sido mayor al IGMP, no se generará saldo a favor de la misma, ni éste será susceptible de devolución o compensación alguna.

CAPÍTULO VIII.

Impuesto a los Bienes Personales.

1. Tratamiento impositivo.

El hecho imponible de éste tributo comprende los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, sea que estén situados en el país y / o en el exterior.

Una de las principales críticas que se hace a la Ley de Bienes Personales³⁹, es que tanto dicha normativa como su reglamento, no definen el alcance conceptual de la palabra “bienes” y “personales”. Así adhiriendo a lo opinado sobre esto, Jorge Gebhardt⁴⁰ *“Dilucidar el mencionado alcance conceptual no sólo reviste importancia en función de la necesaria certeza requerida para la aplicación del gravamen, sino por la particular circunstancia que se verifica, dada la restricción impuesta al cómputo de las deudas o, en otros términos, por el hecho de gravarse sólo los “bienes”, y no los patrimonios”*.

Siendo los sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas y las sucesiones indivisas.

Ahora bien, en el caso analizado, tratándose de una empresa unipersonal, el impuesto habrá de ser ingresado por su titular, dado que ésta no actúan como responsables sustitutos de aquel.

El titular entonces incluirá en la base imponible del gravamen sub examine la titularidad del capital que se tenga en este tipo de empresas, valuándose dicho capital de diferente forma, dependiendo, si llevan o no registraciones que le permitan confeccionar balances.

Resultando a dicho efecto de suma importancia determinar que bienes están o no afectados a la explotación unipersonal, dado que en base a eso, se podrían valorar de uno u otro modo.

1.1 Si la empresa unipersonal, lleva registraciones que permitan confeccionar balances:

Resulta de aplicación el artículo 20 del decreto reglamentario de la Ley, el cual

³⁹ Ley N° 23.966, T.O. Decreto 281/97, B.O. 15/4/1997, prorr. B.O. 2/12/2009.

⁴⁰ Jorge Gebhardt. (2009). “Impuestos sobre los bienes personales”. Ed. Errepar, pág. 107.

establece *"La valuación de la titularidad en empresas o explotaciones unipersonales, se determinará en función del capital de las mismas que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre del año respectivo, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo incorporado sin número continuación del artículo 25 de la Ley"*.

Debiéndose sumar o restar al valor así determinado, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del dueño o socio al 31 de diciembre del año por el cual, se hace la liquidación del tributo.

En cambio no habrá que tenerse en cuenta:

-Los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para determinar la participación en el capital.

Como hace referencia el Dr Jorge Gebhardt en su obra⁴¹ *"La no consideración de las acreditaciones de utilidades en el saldo de la cuenta particular resulta aplicable en los casos de sociedades con un cierre de ejercicio diferente al año calendario y en la medida en que las mismas tuvieron lugar con posterioridad al cierre del ejercicio comercial de la sociedad y antes del 31 de diciembre del ejercicio que se liquida"*.

Con éste tratamiento se evita la doble imposición en cabeza del socio con relación al importe de las utilidades ya que estarían contenidas en el valor de sus participaciones al cierre".

-Los saldos provenientes de operaciones efectuadas con la empresa unipersonal en condiciones similares a las que pudiesen pactarse entre partes independiente, debiendo considerarse estos últimos como créditos o deudas, según corresponda.

Cuando la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincida con el 31 de diciembre del periodo fiscal que se liquida los titulares de empresas o explotaciones unipersonales, se deberán computar como aumentos, los aportes de capital que realicen entre dichas fechas y como disminuciones los retiros de utilidades, sin importar en que ejercicio comercial se generaron.

Siendo importante aclarar que no se computará importe alguno en concepto de

41 Jorge Gebhardt. (2009) "Impuestos sobre los bienes personales". Ed. Errepar, pág. 224-225.

participación social cuando el pasivo sea superior al activo a los efectos de la determinación del gravamen.

1.1.1 Ejemplo:

El titular de una explotación unipersonal dedicada a la construcción, venta y/o locación de locales, realiza el 20/10/2015 un aporte de capital de \$10000.

La explotación confecciona balance en forma comercial, cerrando ejercicio el 30/09/2015.

Activo asciende a \$100000 y el pasivo a \$ 20000.

Solución propuesta:

Activo:		\$100000
	-	
Pasivo:		\$20000
	+	
Aumento de capital:		\$10000

Total patrimonio a tener en		
Cuenta al 31/12/2015		\$90000

1.2 Si la empresa unipersonal no lleva registraciones que le permitan confeccionar balances:

De acuerdo a lo establecido en el artículo 21 del decreto reglamentario de la Ley de Bienes Personales, cuando la explotación unipersonal no esté obligada a contabilizar sus operaciones, el ejercicio comercial coincidirá con el año fiscal.

Pero en el caso en que AFIP, en uso de sus facultades, haya determinado una fecha de cierre diferente a la del año fiscal, se deberá tener en cuenta lo mencionado precedentemente, respecto de los aumentos o disminuciones de capital, cuando el cierre del ejercicio comercial no coincida con el 31 de diciembre del año fiscal.

El capital (activo - pasivo) a tener en cuenta para determinar la titularidad, se determinará, de la siguiente manera:

Activos:

El Activo deberá valuarse de acuerdo a las disposiciones establecidas por el

artículo 4 de la Ley de Impuesto a La Ganancia Mínima Presunta,⁴² sin computar la reducción para los inmuebles rurales que prevé el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo, (reducción del 25% sobre inmuebles rurales o \$200000, el que fuese el mayor).

Además, no podrá disminuirse el costo de adquisición o construcción de los bienes por aplicación de la opción establecida por el artículo 67 de la LIG, (venta y reemplazo), que hubiera sido ejercida para la liquidación del gravamen.

Pasivo:

El Pasivo deberá considerarse conformado por:

- Las deudas de la sociedad, empresa o explotación y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles, las cuales incluían el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Al respecto opinó Jorge Gebhardt en su obra manifestando ⁴³ " *Ni la ley ni el reglamento definen qué debe entenderse por deudas; por ello creemos adecuado, a falta de norma expresa recurrir a la utilización contable. Por lo tanto, siguiendo la definición dada por la resolución 6/80 de la Inspección General de Justicia: "son aquellas obligaciones ciertas, determinadas o determinables"* ".

- Los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

- Las deudas en moneda extranjera, las que se convertirán al último valor de cotización, del tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Resulta oportuno aclarar que no se computará importe alguno en concepto de participación social cuando el pasivo sea superior al activo a los efectos de la determinación del gravamen.

1.2.1 Ejemplo:

Una explotación unipersonal dedicada a la construcción y venta de locales, no lleva registros que le permitan confeccionar balances.

Al 31/12/2015 el capital estaba conformado por:

⁴² Ley N° 25.063, actualiz. Leyes Nros. 25123 (B.O. 28/7/99) 25239 (B.O. 31/12/99) y ley N° 25360. (B.O. 12/12/2000).

⁴³ Jorge Gebhardt. (2009) "Impuestos sobre los bienes personales". Ed. Errepar, pág. 226.

ACTIVO:

CAJA	\$10000
BANCO	\$5000
BIENES DE CAMBIO*	\$350000
BIENES DE USO**	\$50000

TOTAL ACTIVO \$415000

PASIVO:

DEUDAS COMERCIALES	\$50000
DEUDAS SOCIALES	\$15000

TOTAL PASIVO \$65000

*DETALLE DE LOS BIENES DE CAMBIO:

-LOCAL CONSTRUIDO POR LA CONSTRUCTORA:

Valor del Terreno \$50000, adquirido el 01/10/2012.

Inversión 1: \$10000, realizada el 01/01/2013.

Inversión 2: 60000, realizada el 10/11/2014.

La obra se terminó el 06/05/2015.

-LOCAL EN CONSTRUCCION:

Valor Del Terreno: \$90000, adquirido el 02/05/2013.

Inversión 1: \$ 140000, realizada el 03/03/2015.

** DETALLES DE BIENES DE USO:

RODADO:

Precio de compra: \$40000

Actualización acumulada al 31/12/2015: \$24000

Solución propuesta:

- CAJA: \$ 10000

Según el artículo 4 inc. e) de la Ley de Ganancia Mínima Presunta, la existencia en moneda argentina se computará por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente devengadas hasta el primero de abril de 1991 y el de los intereses que se hubieran devengado hasta la fecha de cierre de ejercicio.

- BANCO: \$5000

Según el artículo 4 inc. e) de la Ley de Ganancia Mínima Presunta, los depósitos en moneda argentina se computarán por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente devengadas hasta el primero de abril de 1991 y el de los intereses que se hubieran devengado hasta la fecha de cierre de ejercicio.

- BIENES DE CAMBIO: (Inmuebles)

Por aplicación del artículo 4 inc. c) de la Ley de Ganancia Mínima Presunta, estos bienes se valúan de la siguiente forma:

-Inmuebles construidos: al valor del terreno, (avaluándose éste al valor de adquisición, incluido los gastos necesarios para efectuar la operación, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio), se le adicionará el costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de cierre del ejercicio.

Aclarándose, que el costo de construcción se establecerá actualizado los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se hubieran realizados cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción.

-LOCAL CONSTRUIDO POR LA CONSTRUCTORA:

VALOR DEL TERRENO: \$50000

+

INVERSION 1: \$10000

+

INVERSION 2: \$60000

VALOR IMPOSITIVO DEL LOCAL \$ 120000

-Inmuebles (obras en construcción): al valor del terreno, (valuándose éste al valor de adquisición, incluido los gastos necesarios para efectuar la operación, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio), se le adicionará el importe que resulte de actualizar las sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio.

Recordando lo preceptuado por el artículo 39 de la Ley N° 24.073, el cual

establece un coeficiente de actualización desde el 01/04/1992 de uno, realizar el cálculo del ajuste por inflación resultaría en principio innecesario, puesto que su efecto matemático sería nulo, pero por supuesto, que sea indiferente no significa que no deba realizarse, dado que la norma se encuentra en vigencia.

-LOCAL EN CONSTRUCCION:

VALOR DEL TERRENO: \$90000

+

INVERSION 1: \$140000

VALOR IMPOSITIVO DEL \$230000

LOCAL EN CONSTRUCCION

Valuación impositiva de bienes de cambio: \$350000

• BIENES DE USO:

RODADO:

Valor de adquisición – amortización acumulada:

\$40000- \$ 24000: Valor Residual: \$16000

De acuerdo a lo determinado por el artículo 4 inc. a) de la Ley de Ganancia Mínima Presunta se valúan los bienes adquiridos: *“al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio -excluidas, en su caso, diferencias de cambio- se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada oportunamente por la Dirección General Impositiva, entonces dependiente de la ex Secretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con arreglo a las normas previstas en dicho artículo”*.⁴⁴

Entendiéndose por costo de adquisición, el precio de compra más todos los gastos directamente vinculados con éste, necesario para efectuar la operación, excepto los gastos financieros (intereses reales o presuntos).

Pudiéndose deducir del valor determinado, el importe que resulte de aplicar los coeficientes de amortización ordinaria que correspondan, de conformidad con las disposiciones de la LIG, correspondientes a los años de vida útil transcurridos desde

⁴⁴ De acuerdo a lo establecido por el artículo 39 de la Ley 24073, (B.O 13/04/1992), se establece un coeficiente de actualización desde el 01/04/1992 igual a uno.

la fecha de adquisición, de ingreso al patrimonio, hasta el ejercicio, inclusive por el cual se liquida el gravamen.

ACTIVO:

Caja: \$10000

Banco: \$5000

Bien de cambio: \$350000

Bien de uso: \$16000

(Rodado)

TOTAL ACTIVO: \$ 381000

PASIVO:

Deudas comerciales \$50000

Deudas sociales \$15000

TOTAL PASIVO: \$65000

ACTIVO – PASIVO: \$ 381000 - \$65000: **\$316000.-----> (PARTICIPACIÓN A TENER EN CUENTA).**

2. Modificaciones introducidas por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

Siendo importante recordar las modificaciones introducidas por el nuevo Código Civil Y Comercial de la Nación, (C.C.y.CO), dado que éste estableció en su artículo 320, que estarán obligados a llevar contabilidad, todas las personas jurídicas privadas, las que realizan una actividad económica y los que sean titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios, quedando excluidas de la obligación de llevar contabilidad las personas humanas que desarrollen profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas, siendo éstas, las dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios, cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades, no siendo ejecutadas u organizadas en forma de empresa, como ejemplo se podría mencionar las realizadas por una pequeña familia agricultora.

Siendo optativo, llevar contabilidad para las restante personas.

Como se puede apreciar el nuevo C.C.y.CO, amplió el universo de sujetos que deben llevar contabilidad y estados contables, alcanzando a los titulares de empresas unipersonales que no queden excluidos por las causales establecidas en él.

CAPÍTULO IX.

Impuestos a los Ingresos Brutos.

En el presente capítulo desarrollaremos el tratamiento tributario respecto al gravamen de los ingresos brutos, cuando la actividad de construcción de locales comerciales en inmuebles propios para su posterior venta o locación es desarrollada por empresa unipersonal, en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

1. Sujetos del gravamen.

Son contribuyentes las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y cualquier ente que realice las actividades gravadas.

Como surge evidente, quedan incluidas como sujetos de este gravamen las empresas unipersonales, cuando realicen actividades gravadas por el mismo, en la Provincia de Buenos Aires.

2. Hecho Imponible.

Para la configuración del hecho imponible es menester el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, de las actividades analizadas, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que las preste y el lugar donde se realicen.

Debe puntualizarse, respecto de la referencia al ejercicio, que no basta con “ser o “tener” una determinada profesión u oficio, sino que resulta necesario ejercerlos efectivamente, siendo ésta una premisa condicionante.

Por supuesto, huelga decir que la connotación del título oneroso, implica el desarrollo con el fin de obtener un beneficio o ganancia.

EL Código Fiscal⁴⁵, en su artículo 184, preceptúa que, para determinar la habitualidad, deberá estarse a la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación, y los usos y costumbres propios de la vida económica.

⁴⁵ Ley 10397, Texto Actualizado con las modificaciones introducidas por Leyes 14301, 14333, 14357, 14394, 14553, 14653 y 14739 (Texto Ordenado por Resolución 39/11).

En este punto ahonda la norma, aclarando que dicha característica no se ve desvirtuada por el hecho de que, con posterioridad a su adquisición, se ejerza la actividad en forma periódica o discontinua.

Asimismo, considera como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, sin importar su monto o cantidad, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

Estableciéndose además como gravadas la locación de inmuebles y la transferencia de boletos de compraventa de inmuebles, cuando se realicen dentro de la Provincia de Buenos Aires, en forma habitual o esporádica.

En cambio quedan excluidos los ingresos correspondientes al propietario por la locación de hasta un inmueble destinado a vivienda, siempre que los mismos no superen el monto de \$ 8957 mensuales o \$107484 anuales, los cuales son establecidos por la Ley Impositiva n° 14808, (B.O 22/01/2016), en este caso del año 2016. Aunque dicha excepción no opera cuando el propietario sea una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público de Comercio o sea un fideicomiso.

Entonces, para que resulte procedente la exención, es requisito constituyente que la empresa unipersonal alquile un local con destino vivienda, no debe tener locados con igual destino otros inmuebles, la renta obtenida no debe superar el monto establecido por la Ley Impositiva anual, y no debe ser una sociedad inscripta en el Registro Público de Comercio.

Por otra parte, en la transferencia de boletos de compraventa en general, no quedara comprendida, la venta de inmuebles realizadas después de los dos años de su escrituración, en los ingresos correspondientes al enajenante. A menos que se trate de una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público de Comercio.

Este plazo no se computará en la medida que se trate de operaciones sinalagmáticas de venta realizadas por sucesiones de ventas de única vivienda efectuadas por el mismo propietario y de las que se encuentren afectadas a la actividad como bienes de uso.

3. Alícuotas.

A este respecto se hace necesario aclarar que los alquileres con destino comercial están todos gravados, sin importar su monto, siendo la alícuota del 6%.

*ALQUILERES:⁴⁶

JURISDICCIÓN	DESTINO	MONTO MENSUAL	CANTIDAD DE INMUEBLES ALQUILADOS	SITUACIÓN	ALÍCUOTA
Prov. de Bs As	comercial	cualquiera	cualquiera	gravado	6,00%
Prov. de Bs As	vivienda	<= 6890	Hasta 1	exento	0
			más de 1	gravado	3,50%
		> 6890	cualquiera	gravado	3,50%

Códigos:

701020: servicios inmobiliarios para uso residencial por cuenta propia, con bienes propios o arrendados (encontramos aquí, la locación de inmuebles con destino vivienda).

Haciendo la aclaración que en caso de corresponder su gravabilidad la alícuota será del 3,5%.

En cambio cuando el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente en el periodo fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia supere la suma de \$650.000. La alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a la actividad será del 4%.

Pero cuando sean contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, se aplicará la misma alícuota, siempre que el monto de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas supere la suma de \$108.333.

La alícuota se incrementara al 5%, cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia supere la suma de \$39.000.000.

Pero cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, será aplicable dicha alícuota, siempre que el monto de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas supere la suma de pesos cinco millones \$6.500.000.

701090: Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados, n.c.p. (encontramos aquí la locaciones de inmuebles con destino comercial).

⁴⁶ Marcos Felice. (2015) "Tratamiento de los alquileres en ingresos brutos de CABA y Provincia de Buenos Aires". Recuperado el 30/12/2015 de [https:// www.cdormarcosfelice.com.ar](https://www.cdormarcosfelice.com.ar).

452200: Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales, (encontramos aquí la construcción de inmuebles).

*Construcción de Inmuebles:

Con fecha 12/08/1993, las provincias firmaron el Pacto Fiscal Federal, declaración en virtud de la cual se fijaron y establecieron una serie de compromisos, entre ellos la modificación del impuesto a los ingresos brutos, estableciéndose una exención en determinadas actividades, y entre ellas la construcción de inmuebles.

Ahora bien, dicho convenio ha sido postergado por la Provincia de Buenos Aires, al posponer reiteradamente un cronograma de exenciones, que incluye a la actividad de construcción, encontrándose en la actualidad dicha actividad gravada en una alícuota del 4%.⁴⁷

4. Base Imponible.

El gravamen, de acuerdo a lo establecido en el artículo 187 del Código fiscal, se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal⁴⁸ por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición que se establezca para algunos casos.

Resulta importante aclarar que existe una excepción al criterio de lo devengando, siendo ésta para las operaciones realizadas por responsables que no tengan la obligación legal de llevar libros y realizar balances en forma comercial, en cuyo caso la base imponible será el total de los ingresos percibidos.

Entonces, con carácter previo a la vigencia del nuevo Código Unificado, se daba que las empresas unipersonales, al no tener hasta ese momento la obligación legal de llevar libros ni confeccionar balances, podían determinar su base imponible en el gravamen sobre los ingresos brutos con basamento en los ingresos percibidos, y ahora, a partir de la promulgación del cuerpo legal referido, al quedar compelidas a llevar contabilidad y a la confección de los pertinentes balances, deberán determinar y establecer su base imponible teniendo en consideración sus ingresos brutos devengados.

Resultando pertinente aclarar que el Código Fiscal, consideró por ingresos brutos *“al valor o monto -en valores monetarios, en especie o en servicios - devengados en conceptos de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses*

47 Alícuota diferencial establecida por Ley 14808. (B.O 22/01/2016), en su artículo 22.

48 El periodo fiscal es el año calendario.

obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas”.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 200 de dicho corpus iuris, en aquellos casos en que se pactara en especies, el ingreso estará formado por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento.

En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas en plazos superiores a 12 meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma de las cuotas o pagos que vencieran en cada periodo, quedando alcanzado el monto total de la cuota (capital más interés), en función del principio conocido como de devengado exigible.

En este punto cabe resaltar que los ingresos brutos se imputan al periodo fiscal en que se devenguen, siendo una excepción la venta de bienes de inmuebles, al considerarla devengada desde el momento de firma del boleto, de la posesión o escrituración, el que fuera anterior.

Los Dres Osvaldo Balán y Osvaldo Zilli han expresado⁴⁹: *“Esta norma que es parecida a la de otras jurisdicciones merece ser criticada ya que la firma del boleto por sí, no implica la transferencia del inmueble, sino que sólo se trata de una promesa de venta, que puede ser revocada”.*

5. No integran la base imponible.

(Conceptos relacionados con las actividades analizadas que realiza la empresa unipersonal):

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

Siendo esto así sólo para los contribuyentes que sean inscriptos, dado que si fueran monotributistas, la base imponible será la que surja del monto total de las operaciones sujetas del periodo, dado que no tienen posibilidad de disminuir el débito fiscal del IVA, ya que no es inscripto.⁵⁰

49 Osvaldo Balan, Osvaldo Zilli. (2013) “Construcción, IVA /Ganancia/ Ingresos Brutos / Fideicomiso”. Ed. Errepar, pág. 140.

50 Osvaldo Balan, Osvaldo Zilli. (2013) “Construcción, IVA /Ganancia/ Ingresos Brutos / Fideicomiso”. Ed. Errepar, pág. 138.

- Los importes que sean reintegro de capital en los casos de depósitos, prestamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero, también las renovaciones, repeticiones prorrogas, u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.

- Los reintegros correspondientes a ventas de bienes de uso.

A modo de ejemplo:

La empresa unipersonal, construye sobre un inmueble propio un local, el cual decide utilizarlo como depósito, luego procede a su venta.

Solución propuesta:

No se encuentra gravada la venta con el impuesto a los ingresos brutos, por aplicación de artículo 217 del código Fiscal, dado que es un bien de uso para la empresa constructora dicho local.

Es importante que dicho local esté diferenciado de los restantes que integran el rubro bienes de cambio que posee la empresa.

6. Conceptos que se deducen de la base imponible.

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

- El importe de los créditos incobrables generados en el periodo fiscal que se liquida, y que debieron computarse como ingreso gravado en cualquier periodo fiscal.

Podemos nombrar como índices de incobrabilidad:

- * La cesación de pago, real y manifiesta.
- * El concurso preventivo.
- * La quiebra.
- * La desaparición del deudor.
- * La prescripción.
- * La iniciación del cobro compulsivo.

(Esta deducción de la base, no procederá cuando se liquide por el método de lo percibido).

Sí llegara a recuperarse total o parcialmente algún crédito deducido, se

considerará que es un ingreso gravado, imputable al periodo fiscal en el que se produjo el recupero.

7. Requisitos, para que proceda la deducción.

- * Deben estar relacionados con la actividad que derivan los ingresos gravados.
- * Las deducciones deben estar respaldadas por las registraciones contables.
- * Deben realizarse en el periodo fiscal en que la erogación, débito fiscal, detracción, tuvo lugar.

- El importe correspondiente a envases y mercadería devuelta por el comprador, siempre que no sean retroventa o retrocesión.

8. Ejercicio de varias actividades.

Cuando se ejerzan dos o más actividades, alcanzadas con diferentes tratamientos, se deberá discriminar en las declaraciones juradas, el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos.

Si por alguna razón el contribuyente omitiera efectuar esta operación, la norma establece que todos los ingresos mencionados estarán gravados a la alícuota más alta.

9. Actividades en una y/o más jurisdicciones.

Basándonos en el supuesto que la empresa unipersonal solo ejerce actividades en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires queda comprendida en el Régimen General local.

Haciendo la aclaración que dicha categoría es la que le pertenece a la empresa analizada.

Pero si tuviese actividad en dos o más jurisdicciones, pertenecerá a la categoría de Convenio Multilateral.

Siendo el principal propósito del Convenio Multilateral, evitar superposiciones de impuestos para los sujetos que ejerzan actividades interjurisdiccionales.⁵¹

Existiendo un régimen especial, para las actividades de construcción, donde la base imponible deberá atribuirse en un 90% a la jurisdicción donde se realizan las obras y el 10% restante deberá atribuirse a la jurisdicción donde esté ubicada la administración, oficina, dirección, etc.

51 Adela Prat. (2011) "La incidencia del impuesto a los ingresos brutos en la actividad de la construcción". Recuperado el 10/01/2016 de [https:// www.adelaprat.com](https://www.adelaprat.com).

CAPÍTULO X.

Régimen de retención y percepción General del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Ambos regímenes se encuentra regulado por la normativa B 1/2004, sus modificatorias y reglamentarias.

1. Sustento territorial del Agente de Recaudación:

Quedan comprendidos, cualquiera fuese su domicilio principal, real o legal.

a) Quienes posean en esta Provincia sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento explotación, edificio, obra depósito o similar o

b) Quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en el territorio de servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros. (Deberán actuar como agentes de recaudación sobre los ingresos en la medida en que los ingresos fuesen atribuibles a la jurisdicción provincial).

Debiendo los agentes de recaudación inscribirse en la oficina que corresponda a su domicilio, siendo obligación de ellos entregar a los contribuyentes, comprobantes por las percepciones y retenciones que practiquen.

2. Operaciones alcanzadas.

a) Respecto de la adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

b) Respecto de locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

3. Ingresos de retenciones y percepciones.

-Percepciones y retenciones realizadas entre los días 1 y 15 de cada mes calendario, deberán ingresarse hasta el 24 del mismo mes.

-Percepciones y retenciones realizadas entre los días 16 y el último de cada mes calendario, hasta el día 12 del mes siguiente.

Siendo de suma importancia aclarar que el monto abonado por la percepción o

retención tendrá para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado

4. Sujetos obligados a actuar como agentes de retención y/o percepción.

En las operaciones de venta de cosa mueble, locaciones (de obra, cosas y servicios), y prestaciones de servicios, cuando son realizadas por:

a) Los sujetos que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$ 20.000.000*, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones. Esta obligación alcanza a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y además intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior (incluidos los importes que transfieren a sus comitentes), superen el monto indicado.

b) Los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$ 30.000.000*, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.

c) Solo como agentes de percepción, se encuentran obligados en las operaciones de venta de cosas muebles, aquellos sujetos que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$10.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones, en tanto desarrollen actividades comprendidas en alguno de los siguientes códigos 519000, 512290, 514330, 512210, 513220, 514390, 515200, 515990, 515190 y 513520.

* Montos actualizados por la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, (ARBA).

Sostuvo a este respecto, Gastón Fossati, titular de ARBA⁵² que “era indispensable elevar la base que se toma en cuenta para determinar que contribuyentes deben ser agentes de percepción y de retención” e hizo hincapié en que “escuchamos la necesidad de las empresas y buscamos brindarles un alivio lógico, que ayudará a reducir sus costos operativos”.

52 Gastón Fossati. (2016) “Pymes dejan de actuar como agentes de recaudación”. Recuperado el 27/01/2016 de [https:// www.arba.gov.ar](https://www.arba.gov.ar).

5. Régimen General de Retención:

5.1 Sujetos pasibles de retención:

Los enajenantes de cosas muebles, locadores (de cosas, obras o servicios) y prestadores de servicios.

5.2 Sujetos excluidos de ser retenidos y/o percibidos:

a) El Estado Nacional, los estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.

b) Los sujetos exentos, desgravados, o no alcanzados por el gravamen.

c) Los que desarrollen las actividades comprendidas en los artículos 151 incisos b), c) y d), 152, 153, 155 y 175 del Código Fiscal.

d) Los que hubieren obtenido un certificado de exclusión total del presente régimen conforme lo previsto en la Sección Siete de este Capítulo; cuando la exclusión sea parcial, deberá practicarse la percepción o la retención sobre la porción no excluida.

Solo para el Régimen de Retención General, (están excluidos de ser retenidos):

- Empresas de electricidad, agua, gas, servicios cloacales y telecomunicaciones.
- Empresas concesionarias, respecto de las adquisiciones de automotores.
- Droguerías, cooperativas de provisión farmacéuticas, farmacias u otros agentes que intervengan en la provisión minorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas.

5.3 Exclusiones en razón de objeto:

Cuando se adquiera cosa mueble, cuando la misma haya tenido el carácter de bien de uso para el vendedor, (bajo el supuesto de que tiene que ser siempre un bien usado y que el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes).

5.4 Momento en que debe realizarse la retención:

Debe realizarse en el momento del pago.

Entendiéndose como pago: *“el abono en efectivo o en especie, la compensación y con la autorización o conformidad expresa o tacita del contratante, la reinversión o deposición de los fondos en cualquier forma”*.

Aclarando la normativa que si se realizase un pago parcial o en cuotas, la

retención se practicará sobre el importe del primer ingreso.

Calculo de la retención:

Los adquirentes prestatarios o locatarios, sobre el monto del pago, deducirán:

- Los importes correspondientes de Impuesto Internos, Impuesto al Valor Agregado-débito fiscal- Impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural e Impuesto para los fondos: Nacional de autopista y tecnológico del Tabaco y los correspondientes a la tasa sobre el gasoil y tasa de infraestructura hídrica.

(Esta deducción se podrá hacer por los contribuyentes de derecho de los gravámenes precedentemente nombrados, en tanto se encuentren inscriptos como tales).

Una vez deducidos éstos impuestos, se obtiene la base imponible a la cual se le aplicara la alícuota de cada contribuyente que se establece en el padrón web de contribuyentes que ARBA publica en su página web.

5.5 Monto mínimo sujeto a retención.

El importe sujeto a retención, deberá ser igual o superior al monto \$400. Éste importe se obtiene una vez realizadas las detracciones permitidas.

En éste tópico contamos con el antecedente de la pregunta 4.2.13, realizada a ARBA, en la cual se le cuestionó ¿Qué alícuota de retención debe aplicarse a un sujeto que no se encuentre incluido en el padrón del Régimen General?

Respondiendo la Agencia de Recaudación: *“Según la Resolución Normativa N° 13/13, cuando un sujeto no se encuentre incluido en el padrón, debe aplicarse una alícuota de retención del 4 %”.*

A su vez resulta reveladora también la pregunta 4.2.15 en la cual se consultó: ¿Qué alícuota de retención debe aplicarse a un sujeto si ocurren desperfectos técnicos al momento de la operación del Régimen General?

Siendo la respuesta de la Agencia, *“Si ocurren desperfectos técnicos al momento de la operación, debe aplicarse una alícuota del 1,75 %”.*

A modo de ejemplo:

Una empresa unipersonal, la cual es agente de retención en el impuesto a los Ingresos Brutos, debe pagar una factura por haber comprado una hidrolavadora, la cual va a usar en los locales que destina a la locación.

El proveedor, emitió una factura “c”, por un importe de \$5000.

Dicha hidrolavadora fue entregada en una de las oficinas que la empresa unipersonal, tiene en la ciudad de La Plata.

La alícuota que surge del padrón web al momento de realizar el pago: 0,50%

Solución propuesta:

Base imponible: \$5000

Base imponible x alícuota: \$5000 x 0,50%*: \$250

* Dicha alícuota surge del padrón web.

En éste caso planteado, el proveedor de la hidrolavadora, va a recibir un comprobante de retención del impuesto a los Ingresos Brutos por un valor de \$250, por parte de la empresa unipersonal y un pago por un importe de \$4750.

Es importante hacer la aclaración de que los agentes de retención comprendidos en los Regímenes de Retenciones Especiales, (siendo éstos aplicados a un sector económico en particular, a sujetos que desarrollen ciertas actividades taxativamente contempladas en la norma), siendo uno de ellos el de las empresas de construcción, deberán actuar de acuerdo al Régimen Especial de Retención, cuando desarrollen dicha actividad y cuando desarrollen otra u otras actividades, no contempladas en ese u otro Régimen Especifico u otros, como es el caso de la locación de locales, deberá aplicar el Régimen de Retención General.

De lo antedicho, se puede colegir que en un sub examine, la empresa unipersonal aplicará para su actividad de construcción de locales el Régimen de Retención Especial y para su actividad de locación de los locales el Régimen General de Retención.

La normativa aplicable, en su artículo 425, establece que: *“Las empresas de construcción, civiles, navales, y aeronáuticas, actuaran como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los pagos que efectúen a contratistas y subcontratistas de obras o servicios.*

Alcanzando la obligación de retener a todas las obras y servicios directamente relacionadas con la obra o construcción así como a los fletes”.

Siendo el monto mínimo sujeto a retención \$ 400, cuando el pago que se efectúe sea inferior a dicho importe no corresponderá realizar la retención.

5.6 Determinación del monto a retener.

En todos los Regímenes Especiales de Retención, excepto los que van por padrón, (siendo éstos, el régimen especial de retención sobre los créditos bancarios y régimen especial de compras y créditos), se aplicará una alícuota basada en la tasa del gravamen que según la Ley respectiva, resulte aplicable a la actividad que desarrolla el sujeto, siendo en éste caso la actividad de construcción, encuadrada con el código 452200, aplicarán la alícuota del 4%.⁵³

6. Régimen General de Percepción.

Para que una operación quede alcanzada se necesita que el sujeto éste en el padrón de contribuyentes, produciéndose la excepción, cuando el sujeto no está incluido en dicho padrón, teniéndose que verificar

-1- Que la adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

-2- Que de locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción

6.1 Sujetos pasibles de percepción.

Los adquirentes de cosas muebles, locatarios (de cosas, obras, o servicios) y prestatarios de servicios.

Además de los sujetos excluidos de ser retenidos y/o percibidos, los cuales fueron mencionados precedentemente, para las percepciones están excluidos de sufrirlas:

1 Los que desarrollen actividades íntegramente fuera de la jurisdicción provincial.

2 Los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a 0,1000.

3 Los distribuidores, droguerías y demás sujetos que intervengan en la comercialización mayorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas, que actúen como agentes de percepción del régimen especial de “comercialización de medicamentos”.

4 Los que realicen actividades agropecuarias exclusivamente.

6.2 Exclusiones en razón de objeto:

53 Guillermo Sastre – Agustín Sastre. (2014) “Agente de retención y percepción sobre los ingresos brutos de la provincia de Buenos Aires C.A.B.A”. Ed. La Ley.

1- Cuando sean operaciones realizadas por empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones, las mismas estén destinadas a inmuebles situados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

2- Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios tengan para el adquirente, locatario o prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes.

Aclarando la normativa que el destino debe ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente.

3- Cuando tratándose de operaciones realizadas por entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y entidades emisoras y/o administradoras de tarjetas de créditos y compra, las mismas sean realizadas a través de sus casas matrices, sucursales, agencias, filiales u otras dependencias, situadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

4- Cuando, tratándose de operaciones realizadas por compañías de seguros, reaseguros y de capitalización y ahorro, las mismas tengan por objeto bienes situados o personas domiciliadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

5- Cuando, tratándose de operaciones realizadas a través del sistema de comercialización denominado "Venta Directa", la entrega de bienes por parte de las empresas fabricantes y/o importadoras a sus revendedores se perfeccione fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

6.3 Exclusión: Operaciones con consumidores finales.

Las operaciones con consumidores finales resultan también excluidas de los regímenes de percepción. Se entenderá que los adquirentes, locatarios o prestatarios, revisten dicha condición cuando destinen los bienes, locaciones (de obra, cosas o servicios) y prestaciones de servicios para uso o consumo privado. Se considerará acreditado este destino cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con tal categoría de sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante, locador o prestador consista en la realización de operaciones con los mismos.

6.4 Calculo de las percepciones:

Existen dos formas de poder realizarlas.

La percepción debe calcularse aplicando la alícuota correspondiente respecto de alguna de las siguientes alternativas:

6.4.1 Alternativa 1:

Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detrarse, los siguientes conceptos:

- a) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.
- b) Los conceptos a que se refieren los artículos 148 inciso a) y 149 inciso a) del Código Fiscal.

6.4.2 Alternativa 2:

Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detrarse, según corresponda, los siguientes conceptos:

- a) El Impuesto al Valor Agregado, cuando el adquirente, locatario o prestatario revista la condición de responsable inscrito ante dicho gravamen.
- b) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo II del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas alcohólicas), cuando se trate de bienes vendidos a fabricantes o fraccionadores que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional.
- c) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo IV del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados), cuando se trate de jarabes, extractos y concentrados vendidos a fabricantes que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional.
- d) Las percepciones que se hubieren efectuando por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.
- e) Los conceptos a que se refiere el artículo 149 inciso a) del Código Fiscal.

Contamos con la pregunta 4.2.11, realizada a ARBA, en la que inquirió: ¿Cuál es el monto mínimo exigible para realizar una percepción?

Siendo la respuesta del organismo: *“A los efectos de practicar una percepción, el importe total de la operación debe ser igual o superior a \$ 50 (Artículos 342 y 343 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 01/04)”*.

Resulta importante aclarar que las operaciones realizadas por el sistema de comercialización de venta directa no están sujetas a monto mínimo.

7. Percepción por criterio devengado.

Puede, el agente de percepción elegir el criterio de devengado para realizar la percepción, pero una vez elegido éste criterio, deberá aplicarlo para la totalidad de las operaciones.

CAPÍTULO XI.

Agentes de Información en (ARBA).

De acuerdo a la disposición normativa B N 16/2006, en su artículo 3, el cual establece un régimen de información para los contribuyentes de ingresos brutos, para algunas actividades, entre la que encontramos a los contribuyentes inscriptos, con los siguientes códigos:

452100: Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales.

452200: Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales.

454900: Terminación de edificios y obras de ingeniería civil n.c.p.

Como podemos apreciar la empresa unipersonal, por su actividad de construcción al estar encuadrada con el código 452200, deberá informar datos de sus clientes domiciliados en la Provincia de Buenos Aires, a través de declaraciones juradas cuatrimestrales, con la siguiente información:

A) Con relación al contratante:

- 1.- Apellido y nombre/Razón social.
- 2.- Tipo y número de documento/c.u.i.t.

B) Con relación a la obra.

- 1.- Fecha tentativa de inicio.
- 2.- Fecha tentativa de terminación.
- 3.- Porcentaje de ejecución de la obra al último día del cuatrimestre informado.
- 4.- Superficie cubierta de la obra proyectada.
- 5.- Superficie semicubierta de la obra proyectada.
- 6.- Si se encuentra afectada al régimen de propiedad horizontal.
- 7.- Número de expediente municipal.
- 8.- Domicilio.
- 9.- Partida/partido del inmueble en el que se efectúa.

Pudiendo hacer pasible a la empresa de las sanciones previstas en Código Fiscal, el incumplimiento de ésta obligación.

CAPÍTULO XII.

Impuesto a los Sellos.

1. Gravabilidad.

Siendo este tributo de alcance local, su regulación queda librada a la legislación, vía Código Fiscal de cada una de las provincias.

Para estar sujeto al impuesto, los instrumentos, contratos, actos deberán ser formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes.

En este sentido, son requisitos ineludibles para la efectivización del impuesto:

-Onerosidad: es decir, debe existir un precio o una contraprestación, en el marco de la relación sinalagmática.

-Instrumentación: deben estar formalizados en instrumentos públicos o privados.

-Territorialidad: deben estar celebrados dentro de la provincia de Buenos Aires, y provocar efectos dentro de la misma.

Actos, contratos y operaciones relacionados con las actividades analizadas:

Primeramente corresponde resaltar que no tributarán éste impuesto:

* Los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Provincia, cuando:

-Los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en extraña jurisdicción.

A modo de ejemplo podemos citar el supuesto en el cual la empresa unipersonal, desarrollando toda su actividad dentro de la Provincia de Buenos Aires, realiza la venta de un local comercial ubicado en otra Provincia. En este caso no quedará alcanzada por el tributo sub examine en Provincia de Buenos Aires la escritura pública traslativa del dominio del inmueble o boleto de compraventa, dado que dicho local se encuentra radicado en una jurisdicción distinta.

-Tengan efectos en otra jurisdicción como consecuencia de aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o incumplimiento.

En cambio, sí resultan gravados:

* Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados, fuera de la Provincia, cuando:

- Los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en el

territorio Provincial.

- Se produzcan efectos en la Provincia, por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma.

Ejemplificando, si una empresa unipersonal firma un contrato de locación de uno de sus locales comerciales en la Provincia de Mendoza, pero dicho local se encuentra ubicado en la Provincia de Buenos Aires, el mismo queda sujeto al Impuesto a los Sellos en esta última jurisdicción.

Resulta pertinente decir que el Código Fiscal, de acuerdo a lo establecido en su artículo 258, establece que se entenderá por instrumento a *“toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”*

En este punto es importante mencionar que los actos, contratos y operaciones quedarán sujetos al impuesto por su sola creación y existencia material, sin importar su posterior cumplimiento, validez y eficacia jurídica.

Salvos en los casos que la norma lo establezca, la anulación de los actos o la no efectivización total o parcial de los mismos no dará lugar a la anulación, devolución o acreditación del impuesto pagado.

2. Sujetos del gravamen.

Son contribuyentes, sujetos del tributo, todos aquellos que realicen actos y contratos, y realicen las actividades gravadas, siendo responsables del pago todas las partes que intervengan.

Cabe puntualizar que si algún sujeto estuviese exento de pagar el gravamen, dicha exención será sobre la parte que según el impuesto le corresponda a la persona exenta.

Cuando intervengan dos o más personas, todas serán solidariamente responsables por el total del impuesto, quedando a salvo el derecho de cada uno de repetir de los demás intervinientes la cuota parte que le corresponda de acuerdo con su participación en el acto.

3. Base imponible.

Aquí corresponde analizar pormenorizadamente los siguientes supuestos:

* En la transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, en este caso, locales comerciales, la base imponible estará dada por el mayor valor entre el precio de venta, o de la valuación fiscal o del valor inmobiliario de referencia correspondiente a la fecha de la operación.

En los contratos de compraventa de inmuebles o en cualquier otro acto por el cual se transfiera el dominio de inmuebles situados dentro y fuera de la jurisdicción provincial, sin afectarse a cada uno de ellos por una suma determinada, el impuesto se aplicará sobre el importe resultante de proporcionar el valor inmobiliario de referencia en caso de existir.

En el caso de inmuebles a los que aún no se les hubiere asignado dicho valor de referencia, el impuesto se aplicará sobre el importe resultante de proporcionar el monto imponible, en función de las valuaciones fiscales de los inmuebles.

Resulta importante destacar que en los casos de transferencia de inmuebles se computará como pago a cuenta el impuesto de esta Ley pagado sobre los boletos de compraventa, siempre que en la escritura traslativa de dominio el escribano autorizante deje constancia de la forma de pago efectuada en el boleto.

* En los contratos de locación o sublocación de inmuebles, siempre respecto del supuesto bajo análisis, se tendrá como monto total de los mismos el importe pactado en concepto de alquileres por el tiempo de la duración del contrato.

A este respecto, aclara la norma que toda prórroga expresa de contrato se considerará como una nueva operación sujeta al impuesto.

- En los contratos que no fijen plazo, se tendrá como monto total de los mismos, el importe correspondiente al lapso de 5 años.

-Cuando se establezca un plazo con cláusula de opción a una prórroga del mismo, ésta se computará a los efectos del impuesto, pero en ningún caso podrá ser superior al lapso de 5 años.

-Si se establecieran cláusulas de renovación automática o tácita, el monto imponible se establecerá sobre el término de 5 años.

- Cuando la prórroga está supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se tomará como monto imponible sólo el que corresponda al período inicial y al instrumentarse la prórroga o la opción, deberá abonarse el impuesto correspondiente a la misma.

- En los contratos de locación o sublocación de inmuebles en los que no se fijare el plazo de duración, se tendrá como monto total de los mismos el importe que resulte de computar el tiempo mínimo establecido en el Código Civil.⁵⁴

Estarán exentos del Impuesto de Sellos:

- Las escrituras traslativas del dominio de inmuebles, en la parte correspondiente al adquirente, cuando:

Se trate de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente y su valuación fiscal no supere la suma de \$105.636 establecida por la Ley Impositiva del año 2016.

Puntualiza la norma que si con posterioridad a la celebración del acto se desafectase el destino por el cual se obtuvo el beneficio, éste caerá, renaciendo así la obligación del adquirente de abonar el impuesto correspondiente.

Además, para que proceda el beneficio, el escribano autorizante deberá dejar constancia en el instrumento de las condiciones para cada caso mencionadas.

Como ejemplo podemos suponer el casos en que el local comercial sea vendido y el adquirente desee no destinarlo al desarrollo de una actividad, sino a habitación, estableciendo allí su vivienda familiar, única y de ocupación permanente.

4. Alícuotas.

* Locación y sublocación:

- La locación o sublocación de inmuebles excepto los casos que tengan previsto otro tratamiento, estarán alcanzadas al 12 %.

Como ejemplo podemos mencionar la locación de inmuebles comerciales.

- La locación o sublocación de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuya valuación fiscal no supere \$105.636, estarán alcanzadas a la alícuota del 0%.

Trayendo nuevamente a colación el caso planteado precedentemente, en el cual el local comercial es alquilado como vivienda.

- La locación o sublocación de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente cuya valuación fiscal supere \$105.636, estarán alcanzadas a la alícuota del 5%.

* Actos y contratos sobre inmuebles:

- Los boletos de compraventa, se encuentran alcanzados a la alícuota del 12%.

* Dominio:

54 El cual ha sido modificado por el Nuevo Código Unificado.

- Las escrituras públicas de compraventa de inmuebles o cualquier otro contrato por el que se transfiere el dominio de inmuebles, excepto los que tengan previsto un tratamiento especial, se encontrarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del 36 %.

- Las escrituras públicas traslativas del dominio de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuando la valuación fiscal sea superior a \$105.636 hasta \$158.454, se encontrarán alcanzadas por el impuesto a la alícuota del 20 %.

CAPITULO XIII.

Permisos y Tasa de inspección, Seguridad e Higiene.

1. Permiso de obra.

La empresa unipersonal cuando decida construir locales sobre inmuebles propios, deberá tramitar el permiso de obra.

El mencionado permiso, debe solicitarse en determinadas situaciones, las que se mencionan a continuación:

a) Construcción de nuevos edificios, pudiéndose ser el caso en el cual se decida construir un local sobre un terreno baldío.

b) Ampliar, refaccionar, modificar o demoler lo ya construido, pudiéndose ser éste el caso cuando la empresa decida ampliar un local ya existente.

c) Desmontar, excavar o terraplenar terrenos, en éste caso para la construcción de dichos locales.

1.1 Documentación a presentar.

- Carpeta de obra visada por Agencia Platense de Recaudación (A.P.R).
- Copia de plano con informe de archivo.
- Copia de plano visado por el colegio profesional respectivo y contrato.
- Copia de plano para revisión.
- Formulario para libre deuda.
- Declaración jurada para liquidación de derechos de construcción y pago de los mismos.

- Formulario 903 con categoría de obra
- Libre deuda de la justicia de faltas (propietarios y profesionales)
- Declaración de propiedades del profesional (para verificar deuda de tasas SUM)

- Timbrados correspondientes
- Escritura registrada o certificación de escribano.
- Plano de PH y autorización de copropietarios (en caso de estar sometido a régimen de propiedad horizontal)

1.2 Autorizados a realizar el trámite.

Todo trámite que involucre expedientes de obra a realizarse en el marco de la Dirección de Obras Particulares, podrá ser realizado exclusivamente por los profesionales actuantes, los titulares o poseedores que inicien las actuaciones o terceros debidamente autorizados.

1.3 Costo.

El monto dependerá del permiso tramitado, dado que el costo por desmontar un terreno es distinto al costo por el permiso de construir un local.

2. Fin de obra

Dentro de los 30 días de terminada la obra, el Director Técnico o a falta de este el propietario, deberá solicitar la inspección final en la Dirección de Obras Particulares. Si no se solicitara la inspección final, ésta comprobará la finalización de los trabajos, intimará a los mismos al inicio del trámite para la emisión del Certificado Final de Obras.

Esto persigue la realización del reajuste valuatorio del inmueble, incorporar a los padrones municipales la obra como finalizada y dar por finalizadas las actuaciones administrativas en el correspondiente expediente de obra, tanto para los profesionales como para las empresas y propietarios.

2.1 Documentación a presentar.

- Nota solicitando el final
- Dos copias de plano según obra (con muros en negro e indicando obra terminada)
 - Revalúo definitivo visado por catastro municipal
 - Libre deuda actualizado
 - Mixto del colegio profesional
 - Final de obras sanitarias emitido por entidad prestataria
 - Copias de planos finales complementarios
 - Timbrado correspondiente

2.2 Autorizados a realizar el trámite.

Todo trámite que involucre expedientes de obra a realizarse en el marco de la Dirección de Obras Particulares, podrá ser realizado exclusivamente por los profesionales actuantes, los titulares o poseedores que inicien las actuaciones o terceros debidamente autorizados.

2.3 Costo.

La empresa deberá abonar el timbrado de inspección que se solicita cuando se ingresa la documentación antes mencionada, siendo el costo de \$750⁵⁵

3. Tasa de Inspección Seguridad e Higiene.

Basándonos en el supuesto que la empresa realiza ambas actividades en la ciudad de La Plata, utilizando uno de sus locales como oficina para atender a los futuros compradores y/o locatarios de los locales, deberá abonar la tasa de inspección, seguridad e higiene, por *“los servicios de zonificación, localización y/o inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, en toda actividad de servicios o asimilables a tales, servicios públicos explotados por entidades privadas, estatales, autárquicas, descentralizadas, y/o de capital mixto que realicen actividades económicas que se desarrollen en locales, establecimiento, oficinas y/o cualquier otro lugar, aunque el titular del mismo por sus fines fuera responsable exento, se desarrollen en forma accidental, habitual, susceptible de habitualidad o potencial.”*⁵⁶

3.1 Base imponible.

Ésta es definida por el artículo 154 de la ordenanza, estando constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada.

Aclarando que se considerará ingreso bruto *“el valor o monto total –en valores monetarios, en especies o en servicios devengados en concepto de venta de bienes, de retribuciones totales obtenidas por los servicios o actividades ejercidas, los intereses obtenidos por préstamos de dinero a plazo de financiación o en general al de las operaciones realizadas.”*

3.2 Exclusiones y deducciones a la base imponible.

A los efectos de la determinación del ingreso neto imponible, deberán restarse de la base imponible las exclusiones y deducciones que a continuación se detallan:

1) Exclusiones: (Algunas exclusiones relacionadas a las actividades de la

55 Monto publicado por la página web de la Municipalidad de La Plata, 29/02/2016.

56 De acuerdo a lo establecido en el artículo 149 de la Ordenanza Fiscal e Impositiva del 2013.

empresa unipersonal).

- Los importes correspondientes a Impuestos Internos, Impuestos al Valor Agregado –débito fiscal- e impuestos para los Fondos Nacionales de Autopistas, Tecnológico del Tabaco y de los Combustibles. Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el monto liquidado, según se trate del Impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes y en todos los casos en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuestos realizada en el período fiscal que se liquida.

- Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.

2) Deducciones: (Algunas deducciones relacionadas a las actividades de la empresa unipersonal)

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

- El importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que hayan debido computarse como ingreso gravado en cualquier período fiscal. No pudiendo realizarse la deducción, cuando el método empleado para realizar la liquidación sea el de lo percibido. Constituyen índices justificados de la incobrabilidad cualquiera de los siguientes: la cesación de pagos, real y manifiesta, la quiebra, el concurso preventivo, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo. En el caso de posterior recupero, total o parcial, de los créditos deducidos por este concepto, se considerará que ello es un ingreso gravado imputable al período fiscal en que el hecho ocurre.

3.3 Situaciones especiales.

La base imponible para estas situaciones será las que se describen a continuación:

- * Para las operaciones en que el precio se haya pactado en especies, la base imponible estará formada por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc. oficiales corrientes en plaza a la fecha de generarse el devengamiento.

- *Por la venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a 12 meses estará

formada la base imponible por la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.

3.4 Pago.

La empresa deberá efectuar el pago mediante la presentación de declaraciones juradas, en la forma, modo, plazos y condiciones que determine la Autoridad de Aplicación.

Aclarando la ordenanza que el monto del tributo a abonar no podrá ser inferior al monto mínimo que establezca. Dichos montos deberán abonarse aún en los casos en que los contribuyentes no hubieren ejercido actividad en el período de que se trate.

Cuando un mismo contribuyente desarrolle dos o más actividades sometidas a distinto tratamiento fiscal, las mismas deberán discriminarse en las declaraciones juradas. Si se omitiera la discriminación, todas las actividades serán sometidas al tratamiento más gravoso.

La tasa se abona en 6 anticipos por año, siendo los vencimientos, para el año 2016, los que se presentan a continuación:

1° anticipo: 14/03/2016.

2° anticipo: 13/05/2016.

3° anticipo: 13/07/2016.

4° anticipo: 13/09/2016.

5° anticipo: 14/11/2016.

6° anticipo: 13/01/2017.

3.5 Ejemplo:

Si la empresa durante el bimestre de enero y febrero tubo para dicho bimestre ingresos brutos por \$45000, estando conformado dicho monto por \$10000 correspondiendo a la actividad de locación de locales y \$35000 por la actividad de construcción de locales para su posterior venta, la empresa abonara por dicha tasa los siguientes conceptos, teniendo en cuenta el al siguiente cuadro:

Códigos de Actividades	Actividad	Alícuota por mil	Monto mínimo en \$
452100	Construcción, reformas, reparación de edificios no residenciales.	10	\$300
701090	Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, sobre bienes propios o arrendados n.c .p.	13	\$300

Actividad de locación:

(Ingresos brutos: \$10000) x (alícuota: 13/1000: \$* 0,013%): \$130.

Como se puede apreciar, el monto que surge de multiplicar los \$10000 por la alícuota de la actividad, en éste caso 0,013%, da como resultado \$ 130, como éste monto es menor al mínimo establecido para dicha actividad, la empresa deberá abonar para el bimestre de enero- febrero la suma de \$300.

Actividad construcción:

(Ingresos brutos: \$35000) x (alícuota: 10/1000: \$* 0,01%): \$350.

Como se puede apreciar, el monto que surge de multiplicar los \$35000 por la alícuota de la actividad, en éste caso 0,01%, da como resultado \$ 350, como éste monto es mayor al mínimo establecido para dicha actividad, la empresa deberá abonar \$350.

Pudiéndose concluir que para dicho semestre la empresa deberá abonar por dicha tasa la suma de \$650, por ambas actividades.

CAPÍTULO XIV.

Facturación y registración.

1. Comprobante electrónico. RG (AFIP) 3571.

La Resolución General 3571. (B.O 18/12/ 2013),⁵⁷ establece que los sujetos que posean el carácter de responsables inscriptos en el IVA y desarrollen las actividades de la construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales y servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p, siendo éstas las dos actividades desarrolladas por la empresa unipersonal, hacen que quede obligada a emitir comprobantes electrónicos a los fines de respaldar todas las operaciones en el mercado interno.

Alcanzando a los siguientes comprobantes:

- Factura clase “A”.
- Nota de Crédito y Nota de Débito clase “A”.
- Factura clase “B”.
- Nota de Crédito y Nota de Débito clase “B”.

Se produce entonces la obligación referida para la actividad de construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales, el 01/04/2014 inclusive y para la actividad de servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes urbanos propios o arrendados no comprendidos en otra parte, (n.c.p), el 01/05/2014 inclusive.

Resulta pertinente aclarar que si bien la empresa unipersonal ya había quedado obligada a la emisión de comprobantes electrónicos, la RG 3749 obligó a todos los responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado a cumplir con dicha obligación a partir del 01/07/2015, siendo prorrogada dicha obligación como se mencionó anteriormente por la RG (AFIP) 3793 hasta el 31/3/2016.

A este respecto contamos con la pregunta ID 19046707 realizada a AFIP el 08/04/2015 a las 12:00 am, en donde se le preguntó ¿Quiénes se encuentran obligados a emitir sus comprobantes originales en forma electrónica? Siendo la respuesta del organismo: “Todos los sujetos que revistan el carácter de responsables Inscriptos en el impuesto al valor agregado quedan obligados a emitir los documentos electrónicos alcanzados por la RG 3749/15 para respaldar todas sus

⁵⁷ (Sobre Régimen de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales. Resolución General N 2485 y N 2758, sus respectivas modificaciones y complementarias. Norma Complementaria y modificatoria).

operaciones en el mercado interno, excepto por aquellas por las que se encuentran obligados a utilizar el equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal".

La norma señalada aclara que la obligación de emisión de comprobantes electrónicos no incluye a las operaciones de compraventa de cosas muebles o prestaciones de servicios, en ambas situaciones, no realizadas en el local, oficina o establecimiento, cuando la facturación se efectúa en el momento de la entrega de los bienes o prestación del servicio objeto de la transacción, en el domicilio del cliente o en un domicilio distinto al del emisor del comprobante.”

2. Emisión de comprobantes. RG (AFIP) 1415.

Por otro lado, debemos considerar la Resolución General (AFIP) 1415. (B.0 13/01/2003), siendo ésta el marco regulatorio de la obligación de emisión de comprobantes.

Las actividades de la empresa unipersonal analizada no se encuentra en ninguno de las causales que menciona la norma, como eximidas de emitir comprobantes.

Así, uno de los casos eximidos de dicha obligación y además de la de registración es cuando una persona física alquile un único inmueble, cuando el valor mensual de la locación no supere la suma de \$1500, situación ésta que no se ajusta al caso analizado dado que hemos desarrollado en el transcurso del presente trabajo, que se alquilan varios locales.

Resulta pertinente hacer la aclaración en este sentido, que los importes correspondientes a las locaciones, son percibidos directamente por el dueño, sin intervención de intermediarios. Por lo tanto al ser locaciones alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a lo normado por la resolución, los comprobantes relativos al cobro de las locaciones deberán ser emitidos exclusivamente por el dueño de la empresa unipersonal, considerando que:

* Debe emitir comprobantes tipo “A”, cuando los locatarios y/o compradores de los locales tengan el carácter de responsables inscriptos frente al IVA.

* Debe emitir comprobantes tipo “B”, cuando los locatarios y/o compradores, tengan el carácter de consumidores finales, monotributistas, no categorizados o exentos en el IVA.

Según el Anexo II de la resolución analizada, establece los datos que deben contener los comprobantes, en éste caso los “A” y “B”, además de los datos referidos

al emisor, comprador y/o locatario.

Aclarando el siguiente tratamiento a dispensar por parte del emisor del comprobante:

a) Cuando el emisor, sea responsable inscrito en el Impuesto al Valor Agregado, siendo éste el caso de la empresa analizada, deberá discriminar, respecto de las operaciones gravadas efectuadas con sujetos responsables inscritos en el gravamen:

- La alícuota a que está sujeta la operación.
- El monto del impuesto resultante.
- El monto de los restantes tributos que no integren el precio neto gravado.
- El importe de la percepción que resulte procedente.

b) Respecto de las operaciones gravadas efectuadas con sujetos exentos, no alcanzados o consumidores finales frente al Impuesto al Valor Agregado o, en su caso, adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo), no deberá discriminar:

- El impuesto que recae sobre la operación.

Las registraciones contendrán, como mínimo, (Anexo VI), los datos que se establecen a continuación:

Para los responsables inscritos en el Impuesto al Valor Agregado:

1. Fecha, denominación y numeración de los comprobantes emitidos y recibidos.

2. Apellido y nombres, denominación o razón social y Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) del adquirente, prestatario, locatario o, en su caso, del vendedor, prestador o locador.

De tratarse de operaciones efectuadas a consumidores finales no corresponderá cumplir este requisito, excepto cuando la operación sea igual o superior a \$ 1.000.

3. Importe total de la operación.

4. Importes que, discriminados en los respectivos comprobantes, correspondan a conceptos que no integran, a los efectos del impuesto al valor agregado, el precio neto gravado.

5. Importe neto gravado por el impuesto al valor agregado e importe de dicho impuesto, que figuren discriminados en la factura o documento equivalente.

6. Importe de las operaciones exentas o no alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

7. Importes de las retenciones y percepciones practicadas o sufridas, según corresponda, y de los pagos a cuenta realizados, correspondientes al impuesto al valor agregado.

Resultando pertinente mencionar que el incumplimiento total o parcial de las obligaciones precedentemente mencionadas, hará pasible a la empresa unipersonal de las sanciones establecidas en los artículos 39 y 40 de la Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

3. Autorización de emisión de comprobantes. RG (AFIP) 3665.

En cuanto la Resolución General (AFIP) 3665. (B.O 04/09/2014), (sobre procedimiento. Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información. Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores); Resolución General Nº 100, sus modificatorias y complementarias. Norma modificatoria y complementaria (03/09/2014), si bien su entrada en vigencia se produjo el 05/09/2014, para el procedimiento de solicitudes de autorizaciones de impresión de comprobantes, la fecha de vigencia dependerá de la condición frente a los impuestos del contribuyente.

Como en éste caso la empresa unipersonal es un sujeto inscripto, entró en vigencia a su respecto el 01/04/2015.

Implicando ésta norma una ampliación de los sujetos obligados a pedir autorización de emisión de comprobantes, además de un mayor control por parte de Fisco a la hora de dar autorizaciones para emitir los comprobantes.

La empresa deberá seguir una serie de pasos para poder realizar la autorización de impresión de los comprobantes. Luego la AFIP, realizará una serie de evaluaciones, y en base al resultado de ésta, el organismo podrá rechazar o autorizar parcial o totalmente la petición.

Si la solicitud fuese aceptada, por cada pedido se generará un código de autorización de impresión (C.A.I).

Entre la gran variedad de comprobantes alcanzados por dicha disposición, podemos encontrar:

- Las facturas "A", notas de créditos "A", notas de débitos "A".
- Las facturas "B", notas de créditos "B", notas de débitos "B".

CAPÍTULO XV.

Conclusión.

Luego del análisis efectuado en el presente trabajo, se puede concluir que ambas actividades realizadas por la empresa unipersonal sub examine se encuentran sujetas a múltiples normas, sean de orden impositivo, legal, informativo, y de recaudación.

En éste sentido, la actividad de construcción de locales sobre inmuebles propios para su posterior venta, está más regulada por regímenes de información, a diferencia de la actividad de locación.

Además ninguna de las dos posee tratamiento diferencial alguno que las beneficie en su conjunto, dándose sólo algunas exenciones de carácter particular.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, en cierto periodo existió un tratamiento preferencial para la construcción de viviendas económicas, concediéndose una exención en un periodo y una reducción de la tasa en otro.

En la actualidad se aplica una reducción del 50% respecto de la tasa general del IVA, para las obras y trabajos destinados a viviendas nuevas,

Como podemos apreciar, para la construcción de locales no existe ningún beneficio, estando gravada su enajenación a la tasa general del 21%.

Además, a modo de ejemplo podemos mencionar el Pacto Fiscal Federal, firmado por las provincias el 12/08/1993, en el cual se fijaron y establecieron una serie de compromisos que preveían una exención para la actividad de construcción de inmuebles, no siendo cumplido por la provincia de Buenos Aires, toda vez que se ha ido postergando reiteradamente un cronograma de exenciones que incluía a dicha actividad, estando en la actualidad gravada a la alícuota del 4% en el Impuesto a los Ingresos Brutos.

También puede apreciarse por parte del Fisco, sea a nivel nacional o provincial, la predisposición a no solo obtener un cobro anticipado de los impuestos al establecer los régimen de retención y/o percepción, sino también al control sobre las operaciones realizadas por la empresa unipersonal a la hora de desarrollar ambas actividades.

Sumándose a ésta última realidad los regímenes de información, provocando que los Fiscos, al realizar cruzamiento de datos, puedan estimar la capacidad

contributiva de los contribuyentes.

En cuanto a las modificaciones introducidas por el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, podemos concluir que se vio ampliado el universo de contribuyentes que deben llevar contabilidad y estados contables, alcanzando a los titulares de empresas unipersonales, como es el caso bajo análisis.

Bibliografía.

- Balan Osvaldo y Zilli Osvaldo. (2013) “Construcción, IVA/ Ganancias / ITI / Ingresos Brutos / Fideicomisos” Ed. Errepar.
- Chalupowicz Israel. (1981) “El IVA en la industria de la construcción”. Ed. Cangallo.
- Diez Humberto Pedro. (1998). “Impuesto al Valor Agregado”. 2º Edición. Ed. Errepar.
- Diez .E. Gustavo. (2007) “Impuesto a la Ganancias”. 3º Edición. Ed. La Ley.
- Fenochietto Ricardo. (2007). “El impuesto al Valor Agregado”. 2º Edición. Ed. La Ley.
- Marchevsky Rubén Alberto. (2006) “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral”. Ed. Errepar.
- Celdeiro Ernesto Carlos. (2014) “Impuesto sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta”. Explicados y comentados. 2º Edición. Ed. Errepar.
- Celdeiro Ernesto Carlos. (2014) “Impuesto al Valor Agregado”. Explicado y Comentado. (2014). 7º Edición. Ed. Errepar.
- Gebhardt Jorge. (2009) “Impuestos sobre los bienes personales”. Ed. Errepar.
- Gebhardt Jorge. (2009) “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”. Ed. Errepar.
- Althabe Mario. (2010) “El impuesto sobre los ingresos brutos”. 4º Edición. Ed. La Ley.

Referencias jurisprudencial.

- Causa “Furnari Roberto Vicente y otros”, Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala A, 25/10/2006.
- Causa “Salerno Nelly Hilda y otros”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), Sala III, 19/12/2007.
- Causa “Sei Ingeniería Sa”, Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala A, 23/12/1982.
- Causa “Bahía Blanca Shopping Sa c/ DGI”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), Sala V, 16/08/2006.
- Causa “Idoipe Larraga Ángel” Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala A, 11/12/2001.
- Causa “Pedro Jaimovich y Cia Sa c/ DGI”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), Sala IV, 30/09/2003.
- Causa “Chryse Sa c/ AFIP” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), Sala III, 15/10/2002.
- Causa “Angulo José Pedro c/ DGI”, Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), 28/09/2010.

- Causa “Compañía Industrial y Comercial Sanjuanina” Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala A ,17/07/2002.

Publicaciones.

- F. Alcorta. (2016) “Aspectos claves del nuevo régimen informativo de compras y ventas AFIP”. Recuperado el 12/02/2016 de [https:// www.iprofesional.com](https://www.iprofesional.com).
- Carlos .E. Spina. (2015) “Impuesto en la Argentina Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”. Recuperado el 18/12/2015 de [https:// www.econolink.com.ar](https://www.econolink.com.ar).
- Marcos Felice. (2015) “Tratamiento de los alquileres en ingresos brutos de CABA y Provincia de Buenos Aires”. Recuperado el 30/12/2015 de [https:// www.cdormarcosfelice.com.ar](https://www.cdormarcosfelice.com.ar).
- Adela Prat. (2011) “La incidencia del impuesto a los ingresos brutos en la actividad de la construcción”. Recuperado el 10/01/2016 de [https:// www.adelaprat.com](https://www.adelaprat.com).
- Gastón Fossati. (2016) “Pymes dejan de actuar como agentes de recaudación”. Recuperado el 27/01/2016 de [https:// www.arba.gov.ar](https://www.arba.gov.ar).
- Guillermo Sastre – Agustín Sastre. (2014) “Agente de retención y percepción sobre los ingresos brutos de la provincia de Buenos Aires C.A.B.A”. Ed La Ley.

Leyes, Decretos, Resoluciones, Dictámenes, Ordenanzas, Normativas.

- LEY N° 20628 IMPUESTO A LAS GANANCIAS. T.O. por Decreto 649/97. (B.O. 06/08/97).
- LEY N° 23349 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (B.O.25/08/1986). T.O 1997 y modificatorias.
- LEY N° 23966 BIENES PERSONALES. T.O por Decreto 281/97. (B.O. 15/04/1997).prorr 02/12/2009.
- LEY N° 25.063 GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA Y MODIFICATORIAS. (B.O. 12/12/2000).
- LEY N° 24073 (B.O 13/04/1992).
- LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL N° 11683 (B.O.12/01/1933). T.O. por 821/98.
- LEY PROVINCIAL 14808 (B.O 22/01/2016).
- CÓDIGO FISCAL N° 26552. (B.O.11/03/2011).
- CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN. LEY N° 26994. (B.O. 08/10/2014).
- DECRETO REGLAMANTARIO 1230. (B.O.01/11/1996).
- DECRETO N° 616/01. (B.O.14/05/2001).
- DISPOSICIÓN NORMATIVA “B” N° 01/2004.

- DISPOSICIÓN NORMATIVA “B” Nº 016/2006.
- ORDENANZA FISCAL E IMPOSITIVA 2013 DE LA MUNICIPALIDAD DE LA PLATA.
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 830. (B.O.28/04/2000).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 2854. (B.O.22/6/2010).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 3685. (B.O.22/10/2014).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 3571. (B.O.18/12/2013).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 3665. (B.O.04/09/2014).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 1415. (B.O.13/01/2003).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 3749. (B.O.11/03/2015).
- RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 1032. (B.O.26/ 6/ 2001).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 3793. (B.O.10/08/2015).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 3732. (B.O.29/01/2015).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 3034. (B.O.18/02/2011).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 2457. (B.O.06/06/2008).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 3840. (B.O.28/03/2016).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 2393. (B.O.21/01/2008).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 2394. (B.O.17/07/2008).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 2000. (B.O.06/02/2006).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 616. (B.O.24/06/1999).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 707. (B.O.22/10/1999).
- RESOLU ION GENERAL (DGI) 3735. (B.O. 5/09/1993).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 2485. (B.O.04/09/2008).
- RESOLUCION GENERAL (AFIP) 3067. (B.O.29/03/2011).
- Dictamen (DAT y J) 7/1980. (B.O Nº 321 9/1980).
- Dictamen (DAT) 12/2001, Boletín 48 DGI, julio 2001.
- Dictamen (DAT) 81/2006, del 06/12/2006.
- Dictamen (DAT) 60/1994, del 31/05/1994
- Dictamen (DAT) 05/2002, del 09/01/2002.
- Dictamen (DAT) 72/2004, del 09/12/2004.
- Dictamen (DAT) 74/2005, del 30/11/2005.

Preguntas del ABC de AFIP.

- ID 19046707 realizada el 08/04/2015.
- ID 3401228 realizada el 25/07/2006.
- ID 511433 realizada el 07/01/2010.
- ID 19431919 realizada el 14/07/2015.
- ID 910336 realizada el 01/07/2010.

Preguntas de la página de ARBA.

- Pregunta nº 4.2.15. Fecha última modificación: 21/02/2013.
- Pregunta nº 4.2.13. Fecha última modificación: 12/08/2013.
- Pregunta nº 4.2.11. Fecha última modificación: 18/01/2013.