



Dictamen N° 22/2020

DI ATEC

8 de Septiembre de 2020

DATOS DE PUBLICACIÓN

ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y AL VALOR AGREGADO. Fraccionamiento de terreno inferior a 50 lotes. Loteo con fines de urbanización. Conjunto inmobiliario. Persona humana.



TEMA

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-EXPLOTACION UNIPERSONAL-IMPUESTO A LAS GANANCIAS-PROPIEDAD HORIZONTAL-CONJUNTO INMOBILIARIO

SUMARIO

1) A partir del encuadre dado por las autoridades municipales, que corrobora el propio contribuyente, y de la realización por parte de éste de obras de infraestructura, se cuenta con todos los elementos necesarios para considerar que estaremos ante la venta de un inmueble afectado al régimen de Propiedad Horizontal especial Conjuntos Inmobiliarios. Esto, sumado a que la aprobación del respectivo fraccionamiento y, consecuentemente, también las ventas de los lotes, fueron y serán llevadas a cabo ya entrada en vigor la Ley 27.430, hace que resulte aplicable el inciso f) del Artículo 53 de la Ley Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019 y su modificación, de acuerdo a las previsiones del Artículo 152 del respectivo Decreto Reglamentario, y por lo tanto las ventas de dichos lotes estarán gravadas por el impuesto independientemente del número de unidades en que se haya fraccionado el inmueble.

2) Las cesiones forzosas del inmueble y las de las obras construidas en él - como las que se realizan a favor del Municipio-, se consideran realizadas a título gratuito y si bien tales construcciones darán valor a los lotes fraccionados y formarán parte de su costo, pasan a pertenecer, junto con el terreno transferido, a la entidad cesionaria. Por consiguiente, tales operaciones no estarán alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, pues como lo establece la Ley del gravamen, t.o. en 1997 y sus modificaciones, dicho tributo sólo grava a las operaciones que se realicen a título oneroso. Por ello, corresponderá reintegrar en el período fiscal en que se produzcan esas cesiones a título gratuito, el crédito por impuesto que se hubiere computado por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión.

No obstante, cabe interpretar que, en el caso de que existan obras que se transfieran al comprador de las fracciones junto con los terrenos, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado se verifican los presupuestos a que se refiere el Artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora -explotación unipersonal- en los términos del Artículo 4°, inciso d),

de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

Con arreglo a lo dispuesto por el Artículo 5° del texto legal, el hecho imponible se perfecciona al transmitirse la propiedad de cada lote.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 4.497 (AFIP), mediante la cual consulta acerca de la gravabilidad en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado de las operaciones inherentes a las ventas de los ... lotes en que se subdividirá un inmueble de su propiedad sobre el que se realizarán mejoras.

Aclara el presentante que actualmente es ... y que su única actividad es la obtención de renta de inmuebles propios.

Además, indica que el inmueble fue adquirido el... de octubre de 20... y que está ubicado en..., Departamento de..., Provincia de..., con una superficie de.... metros cuadrados.

Asimismo, señala que la Municipalidad de ... aprobó el ... de febrero de 20 ... la mensura particular de la referida división para afectar al régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario (Art. N° 2075, párrafo 2°, del Código Civil y Comercial de la Nación), y que en este caso particular el loteo consta de ... lotes destinados a la venta y no está prevista ninguna figura jurídica que agrupe a los propietarios de las unidades.

También, menciona que de acuerdo con el citado Código los loteos quedan encuadrados bajo la forma Propiedad Horizontal-Conjuntos Inmobiliarios.

Agrega que, como producto de los requisitos exigidos, contratará determinados trabajos a terceros para poner los lotes en condiciones de ser urbanizados; tales como apertura de calles, instalación de red de agua, gas y electricidad y las restantes obras de infraestructura. Y que una vez finalizadas tales obras deberán ser cedidas y entregadas gratuitamente a la Municipalidad y los entes prestadores de los mencionados servicios.

En cuanto al tratamiento en el Impuesto a las Ganancias, opina que las ventas de los lotes producto de la subdivisión no se encontrarán alcanzadas por el tributo, pues el sujeto vendedor es una persona humana y no se cumplen los presupuestos normativos para configurar un loteo con fines de urbanización, ni tampoco se realizará edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal de la Ley 13.512. En consecuencia, entiende que dichas ventas quedarán gravadas con el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.

Fundamenta su opinión en el análisis de lo dispuesto por el inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen, según su texto ordenado en 1997 y sus modificaciones -Artículo 53, del t.o. en 2019 y su modificación- y de los incisos a) y b) del Artículo 89, juntamente con el Artículo 90 de su Decreto Reglamentario -Artículos 151 y 152 del nuevo ordenamiento-. También remite, sin más, al Dictamen N°5/2008 (DI ATEC).

En lo atinente al Impuesto al Valor Agregado, sostiene que no corresponde su inscripción pues las obras realizadas sobre inmueble propio serán posteriormente cedidas en forma gratuita al Municipio y a los entes prestatarios.

Que no se computará crédito fiscal a su favor al momento de contratar las obras y que corresponderá solicitar factura “B” a consumidor final. Que todos esos costos formarán parte del valor de venta de los terrenos, el que no se encuentra gravado, ya que la venta de inmuebles no es objeto de este gravamen. Agrega que además de que no se computará crédito fiscal tampoco corresponderá reintegro alguno. Finalmente, hace remisión al Dictamen N° 58/08 (DI ATEC) sin relacionar los dichos de este con los argumentos esgrimidos.

II. Expuesta la temática traída a consideración, en primer término, corresponde señalar que la Subdirección General ... mediante RESOL-2020-...-AFIP-SDG... #DGI... le comunicó al interesado la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe advertir que este servicio asesor analizará las cuestiones puntualmente consultadas desde un punto de vista teórico conforme a la información brindada por el presentante y sin efectuar verificación alguna, la que de concretarse quedará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, se comenzará con el análisis del planteo inherente al Impuesto a las Ganancias, para lo cual deberemos dilucidar cuáles son las normas que tendrán vigencia sobre las operaciones involucradas en la venta de los lotes, ya que los hechos se producen en el contexto de una reciente modificación de la legislación tributaria dispuesta por la Ley 27.430, y el posterior nuevo ordenamiento tanto de la ley del tributo como de su decreto reglamentario, también modificado.

Cabe destacar que los cambios incorporados por Ley 27.430 tienen vigor sobre los períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2018, y que dicha vigencia tiene excepciones expresamente contempladas, una de las cuales traeremos a colación.

La aludida reforma incorpora al Artículo 2° de la Ley del gravamen, entre otros, el apartado 5) que considera ganancias a *“los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga”*. También se incorpora en el Título IV de la norma, el Capítulo II -Impuesto Cedular- que grava con una tasa del 15% a las ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles y a las transferencias de los citados derechos -cfr. Artículo 99 t.o. en 2019 y su modificación-.

La norma modificatoria establece en su Artículo 86 que las disposiciones de su Título I -Impuesto a las Ganancias- surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive. Entre las excepciones a dicha vigencia se encuentran las descritas en su inciso a), que prescribe: *“a) Las operaciones detalladas en el apartado 5 del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tributarán en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1° de enero de 2018 —en los términos que al respecto establezca la reglamentación— o, en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha. En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el Título VII de la ley 23.905”*.

Esto implica que para los inmuebles adquiridos con anterioridad al... de... de 20... no se deberán aplicar las normas correspondientes al impuesto cedular sobre los resultados derivados de sus enajenaciones y/o las transferencias de sus derechos, lo cual excluye del alcance de ese gravamen al inmueble del caso bajo análisis, ya que se adquirió en el año 20....

Determinada dicha cuestión, y tratándose de una persona humana, nos queda evaluar con qué tributo corresponderá gravar a las ventas de los lotes surgidos del fraccionamiento en trato. Si gravarlas con el Impuesto a las Ganancias, en caso de configurarse ganancias empresariales de tercera categoría, o, en caso contrario, con el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas estatuido en el Título VII de la Ley 23.905.

En tal menester, es dable traer a colación el Artículo 2° de Ley del gravamen (t.o. en 2.019 y su modificación), ahora en forma completa, el cual prevé que:

“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

- 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.*
- 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.*
- 3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.*
- 4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.*
- 5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”.*

Ahora bien, el texto de este Artículo define como objeto del impuesto, primeramente, a las ganancias entendidas como los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia en su propia fuente productora y su habilitación, es decir, como es aceptado por la totalidad de la doctrina, los resultados que son habituales como regla general, sin que corresponda gravar a aquellos cuyo acaecimiento sea eventual -teoría de la fuente-. No obstante, exceptúa de esa condición, y determina que están alcanzados por el gravamen todos los resultados que obtengan los sujetos que realicen las “actividades empresariales” que menciona en su apartado 2 -teoría del balance-. Sobre ello es dable destacar que entre estos “sujetos empresa” se cuentan las explotaciones unipersonales. También prescinde de la comprobación de la “teoría de la fuente” a los resultados aludidos en sus apartados 3), 4) y 5) y los enunciados especialmente en cada categoría. Como ya observamos el apartado 5) no se aplica al caso en estudio.

Bajo este contexto legal la ganancia por la venta de un inmueble adquirido con anterioridad al ...° de ... de 20... por parte de una persona humana no estará alcanzada por el impuesto a las ganancias, siempre que dicho sujeto no haga habitualidad de tales ventas, no haya afectado el inmueble a una explotación unipersonal y la obtención de la renta no esté especialmente incluida por la ley en alguna de las categorías de ganancia.

Una de estas excepciones a la regla general aparece en el inciso f) del Artículo 53 de la Ley (t.o. en 2019 y su modificación) entre las ganancias enunciadas como de tercera categoría y consideradas “beneficios empresariales”. Estas rentas, además, como su categorización lo revela, son ganancias que la ley presume habituales, y por lo tanto, están dentro del objeto del gravamen sin que se deba comprobar en ellas la periodicidad que implique permanencia de la fuente que las produce ni su habilitación.

El precitado inciso f) dispone que constituyen ganancias de la tercera categoría *“Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado código”*. (el texto subrayado también fue incorporado por la Ley N° 27.430).

Por su parte, los artículos relacionados del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen, t.o. en 2019, establecen:

“Artículo 151.- A efectos de lo dispuesto por el inciso f) del artículo 53 de la ley, constituyen loteos con fines de urbanización aquellos en los que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a CINCUENTA (50).

b) Que en el término de DOS (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen —en forma parcial o global— más de CINCUENTA (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas. En los casos en que esta condición —venta de más de CINCUENTA (50) lotes— se verifique en más de UN (1) período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen dejado de oblar con más la actualización que establece la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique. Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, estarán también alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2° de la ley, estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente”.

“Artículo 152.- Las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y los conjuntos inmobiliarios comprendidos en el Título VI del Libro IV de esa norma, se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción”.

Con base en la normativa transcrita se entiende que las ventas de los lotes a que se refiere la consulta, al provenir de un fraccionamiento de la misma unidad de tierra inferior a 50 lotes, queda fuera de las previsiones del primer párrafo del Artículo 151 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias y por lo tanto no se deben considerar como provenientes de un loteo con fines de urbanización.

Excluida esta posibilidad nos queda por analizar si las ventas en trato integran un proceso de desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios del Código Civil y Comercial de la Nación, ello en los términos del Artículo 152 del mencionado Decreto.

Aquí, cabe destacar que tal como surge de la presentación en trato, el loteo realizado por el contribuyente quedó inscripto y encuadrado dentro del régimen de propiedad horizontal especial de conjunto inmobiliario en el marco legal al que alude el artículo 2075 del citado Código Civil y Comercial.

Para analizar las implicancias de esto nos remitiremos a dicho dispositivo, que establece que:

“Todos los aspectos relativos a las zonas autorizadas, dimensiones, usos, cargas y demás elementos urbanísticos correspondientes a los conjuntos inmobiliarios, se rigen por las normas administrativas aplicables en cada jurisdicción.”

“Todos los conjuntos inmobiliarios deben someterse a la normativa del derecho real de propiedad horizontal establecida en el Título V de este Libro, con las modificaciones que establece el presente Título, a los fines de conformar un derecho real de propiedad horizontal especial.”

“Los conjuntos inmobiliarios preexistentes que se hubiesen establecido como derechos personales o donde coexistan derechos reales y derechos personales se deben adecuar a las previsiones normativas que regulan este derecho real.”

A su vez la definición de conjunto inmobiliario surge de los Artículos 2073 y 2074 del mencionado Código, los cuales se transcriben a continuación.

“ARTICULO 2073.- Concepto. Son conjuntos inmobiliarios los clubes de campo, barrios cerrados o privados, parques industriales, empresariales o náuticos, o cualquier otro emprendimiento urbanístico independientemente del destino de vivienda permanente o temporaria, laboral, comercial o empresarial que tenga, comprendidos asimismo aquellos que contemplan usos mixtos, con arreglo a lo dispuesto en las normas administrativas locales”.

“ARTICULO 2074.- Características. Son elementos característicos de estas urbanizaciones, los siguientes: cerramiento, partes comunes y privativas, estado de indivisión forzosa y perpetua de las partes, lugares y bienes comunes, reglamento por el que se establecen órganos de funcionamiento, limitaciones y restricciones a los derechos particulares y régimen disciplinario, obligación de contribuir con los gastos y cargas comunes y entidad con personería jurídica que agrupe a los propietarios de las unidades privativas. Las diversas partes, cosas y sectores comunes y privativos, así como las facultades que sobre ellas se tienen, son interdependientes y conforman un todo no escindible”.

En este punto cabe reiterar que el consultante informa que la Municipalidad de... aprobó el ... de ... de 20... la mensura de su inmueble para afectarlo al régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario (Art. N° 2075, párrafo 2°, C.C.y C.) y, además, que aquel considera que de acuerdo al nuevo Código Civil y Comercial los loteos quedan encuadrados bajo la forma Propiedad Horizontal- Conjuntos Inmobiliarios, es decir que tendrán las características descriptas por los Artículos 2073 y 2074 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Asimismo, el contribuyente aclara que como producto de los requisitos exigidos se realizará la contratación de trabajos para poner los lotes en condiciones de ser urbanizados; tales como apertura de calles, instalación de red de agua, gas

y electricidad y las restantes obras de infraestructura, y que lo gastado en tales obras formará parte de costo de venta de los terrenos.

También cabe destacar que la Dirección de..., al analizar un caso análogo mediante su Actuación N° .../18 (DI ...) advirtió que "... la figura bajo análisis no exige que el propietario del fundo -persona humana o sucesión indivisa- haya realizado edificación alguna sobre cada lote, sino únicamente que el desarrollo del emprendimiento urbanístico y la posterior enajenación de las unidades resultantes sea llevada a cabo por el mismo sujeto".

Siguiendo tal concepto y luego de tener en cuenta las pautas del Artículo 90 del anterior ordenamiento del Decreto Reglamentario de la Ley del tributo, actual Artículo 152, concluyó que "... en el supuesto de desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjunto inmobiliario, las ganancias obtenidas por la persona humana o sucesión indivisa se encontrarán alcanzadas por el gravamen con independencia del número de lotes o unidades que integran el emprendimiento y aún cuando su transmisión se lleve a cabo en forma individual".

Ahora bien, en el presente caso, a partir del encuadre dado por las autoridades municipales y por el propio contribuyente, y de la realización por parte de éste de obras de infraestructura, se cuenta con todos los elementos necesarios para considerar que estaremos ante la venta de un inmueble afectado al régimen de Propiedad Horizontal especial Conjuntos Inmobiliarios. Esto, sumado a que la aprobación del respectivo fraccionamiento y, consecuentemente, también las ventas de los lotes, fueron y serán llevadas a cabo ya entrada en vigor la Ley 27.430, hace que resulte aplicable el inciso f) del Artículo 53 de la Ley Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019 y su modificación, de acuerdo a las previsiones del Artículo 152 de su Decreto Reglamentario y, por lo tanto, las ventas de dichos lotes queden gravadas por el impuesto independientemente del número de unidades en que se haya fraccionado el inmueble.

Luego de esta primera conclusión, resta analizar la situación planteada respecto del Impuesto al Valor Agregado. A tales fines resulta pertinente citar la normativa aplicable al caso.

El Artículo 1° de la Ley del gravamen, t.o. en 1997 y sus modificaciones, prevé, entre otras actividades gravadas, las de su inciso b), que son: *"Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación..."*.

A su vez, el citado Artículo 3° contempla entre las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios alcanzadas por el gravamen a las que siguen:

"a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones —civiles, comerciales e industriales—, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción".

"b) Las obras efectuadas directamente o través de terceros sobre inmueble propio".

Por su parte, el Artículo 4° del aludido texto legal define quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, entre los que se encuentran, en su inciso d), los que: *"Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que,*

directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble". Además, el inciso e) de dicho artículo cuenta entre los sujetos pasivos a quienes "*Presten servicios gravados*" como son las obras realizadas sobre inmueble ajeno.

De la normativa transcripta surge que las obras sobre inmueble propio se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor agregado cuando son realizadas por empresas constructoras, definidas como aquellas cuyo ánimo es obtener un lucro con su ejecución y/o con la posterior venta total o parcial del inmueble, sin que sea relevante el carácter jurídico del sujeto que las emprende sino el fin perseguido.

Sobre la calificación de empresa constructora referida en la ley del impuesto, cabe traer a colación lo manifestado por esta asesoría mediante el Dictamen N° 41/06 (DI ATEC). Allí, al analizar el tratamiento tributario de proyectos sobre barrios cerrados que podrían ser llevados a cabo por una persona, un grupo de personas o una sociedad, se señaló que "... atendiendo a la realidad económica, cabe interpretar que independientemente de las formas jurídicas que adopte la organización del emprendimiento inmobiliario, a los efectos del IVA se verifica el presupuesto a que se refiere el artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora en los términos del artículo 4°, inciso d), de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, de inmuebles".

Otro elemento es agregado en la Actuación N° .../09 (DI ...), también relativa a barrios cerrados, donde se hace hincapié en la figura del promotor de los hechos o patrocinador del negocio. En tal pronunciamiento se dice que "Más allá de la adopción de cualquier forma jurídica que se aplique para la ejecución de las obras de infraestructura -obra sobre inmueble propio- y la transferencia del dominio de los espacios comunes, corresponderá analizar en cada caso concreto quién resulta en la realidad de los hechos el promotor o patrocinador del negocio inmobiliario, que es en definitiva quien busca obtener un lucro con el emprendimiento inmobiliario, transfiriendo su propiedad a un grupo de personas, revistiendo, en consecuencia, el carácter de 'empresa constructora' en los términos del artículo 4°, inciso d) de la Ley del gravamen".

Por su parte, sobre el tema de la gratuidad al que alude el consultante respecto de la transferencia de las obras al Municipio y a los demás prestadores de los servicios de luz, gas y agua, es dable citar lo manifestado en la Actuación N° .../08 (DI ...), donde esta asesoría sostuvo que "... es indudable que si bien dichas obras no son transferidas a los compradores de los terrenos, es como consecuencia de las mismas que el negocio resulta viable, y sería ilógico sostener que dichos trabajos son realizados sin un fin de lucro que se manifiesta mediante el precio al que los terrenos son vendidos".

Asimismo, cabe mencionar que mediante la Actuación N° .../08 (DI ...) el servicio asesor legal se expidió respecto del mismo caso que diera origen a la actuación citada en el párrafo anterior. En cuanto a los espacios que el fraccionador debe transferir al Estado dicha área asesora manifestó que la doctrina ha sostenido que "...se llama alineación al procedimiento por medio del cual se fija el límite de las vías públicas, calles y caminos con las propiedades privadas...", que se trata de un procedimiento administrativo unilateral donde puede ocurrir que "... un particular dueño de una extensión grande de terreno quiera proceder a la venta del mismo en lotes, para lo cual proyectará la correspondiente división de calles, que someterá a la aprobación del órgano municipal competente"; que se entiende que "... el particular en esa oportunidad

ha de donar las calles abiertas al dominio público”, y que aprobada la división “... las nuevas calles se incorporan al dominio público sin necesidad de escritura”. Dijo en esa oportunidad haber acudido en ese análisis a Diez, Manuel María, Derecho Administrativo, Tomo IV, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, pág. 540.

Agregó que cabe reparar en lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al considerar que la denominada “cesión gratuita” de una fracción proporcional de tierra exigida por las normas municipales para que se autorice el loteo de una fracción de tierra, no es una donación puesto que debe realizarse sin “animus donandi” y es más bien un acto forzoso, impuesto por la autoridad pública en ejercicio legítimo del poder de policía -ver “Weiser, Edda Leonor B. Vda. De”, Fallos 289:67-.

Además, destacó que en ese orden de ideas el Máximo Tribunal señaló “...que en autos no promedia donación, bien se advierta que ésta constituye un acto jurídico -por ende voluntario (art. 944, Código Civil)- de esencia contractual (art. 1789 y ss. del mismo Código), mientras que la ‘cesión gratuita’ que invoca la actora constituye un acto impuesto o necesario, o si se quiere una restricción administrativa al derecho de propiedad (art. 2611, C.C.)”.

Sentado lo expuesto, advirtió que “... las cesiones de las fracciones proporcionales de terrenos requeridas por la entidad Municipal, con destino al trazado de calles revisten el carácter de gratuitas, pues constituyen una restricción al dominio, de carácter forzoso, que encuentra fundamento en el ejercicio del poder de policía de la autoridad pública”.

Más adelante definió que “Los inmuebles por accesión física o moral a un bien público, están comprendidos en el dominio público, desde que no existe ningún obstáculo jurídico ni legal que lo prohíba. Por ejemplo, las arboledas de una plaza o parques públicos, los edificios construidos en inmuebles públicos, los acueductos o electroductos públicos tienen la condición jurídica de públicos por accesión física”, y que, por lo tanto “... los trabajos realizados sobre bienes de dominio público, constituyen obra sobre inmueble ajeno”.

Por último, se estima adecuado mencionar que, sobre el tratamiento atribuible en el impuesto al valor agregado, precisó “... que la aceptación de la cesión futura a la Municipalidad se entiende completada con la aprobación del plano de subdivisión correspondiente, circunstancia ésta que incidirá en la consideración de realización de obras sobre inmueble propio o ajeno”.

Con base en lo expuesto por el área asesora legal en el Dictamen N° 58/08 (DI ATEC) se entendió que “...las fracciones proporcionales de terreno que se entreguen a la entidad Municipal con destino al trazado de calles revisten carácter de gratuitas por lo que las obras realizadas sobre ellas, tendrán el tratamiento dispuesto por el Artículo 58 del Decreto Reglamentario de la Ley del Tributo, esto es, corresponderá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra el crédito por impuesto que se hubiere computado por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión”.

Además, en aquella oportunidad existió la realización de obras vinculadas con la prestación de servicios sanitarios y eléctricos mediante compensaciones convenidas en acuerdos suscriptos con las empresas de servicios involucradas, obras que se consideraron efectuadas con carácter oneroso y consecuentemente alcanzadas por el impuesto en el valor compensado por dichas empresas concesionarias.

En el caso bajo estudio se observa que la persona humana es quien realizaría las obras, que podrán ser sobre inmueble propio o ajeno según las realice,

respectivamente, antes o después de la cesión comprometida de la correspondiente proporción del inmueble a la Entidad Municipal y las demás posibles cesiones de terreno a los otros prestadores involucrados.

Entonces, con base en los antecedentes expuestos, estas cesiones forzosas del inmueble y las de las obras construidas en él, se consideran realizadas a título gratuito, y si bien tales construcciones darán valor a los lotes fraccionados y formarán parte de su costo, pasan a pertenecer, junto con el terreno transferido, a la entidad cesionaria. Por consiguiente, las operaciones no estarán alcanzadas por el I.V.A. pues de acuerdo con la Ley del gravamen este sólo grava a las operaciones que se realicen a título oneroso.

No obstante, cabe interpretar que, en el caso de que existan obras que se transfieran al comprador de las fracciones junto con los terrenos, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado se verifican los presupuestos a que se refiere el Artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora -explotación unipersonal- en los términos del Artículo 4°, inciso d), de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

Cabe señalar que con arreglo a lo dispuesto por el artículo 5° del texto legal, el hecho imponible se perfecciona al transmitirse la propiedad de cada lote.

En virtud de lo expuesto esta asesoría concluye que:

1) A partir del encuadre dado por las autoridades municipales, que corrobora el propio contribuyente, y de la realización por parte de éste de obras de infraestructura, se cuenta con todos los elementos necesarios para considerar que estaremos ante la venta de un inmueble afectado al régimen de Propiedad Horizontal especial Conjuntos Inmobiliarios. Esto sumado a que la aprobación del respectivo fraccionamiento y, consecuentemente, también las ventas de los lotes, fueron y serán llevadas a cabo ya entrada en vigor la Ley 27.430, hace que resulte aplicable el inciso f) del Artículo 53 de la Ley Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019 y su modificación, de acuerdo a las previsiones del Artículo 152 del respectivo Decreto Reglamentario, y por lo tanto las ventas de dichos lotes estarán gravadas por el impuesto independientemente del número de unidades en que se haya fraccionado el inmueble.

2) Las cesiones forzosas del inmueble y las de las obras construidas en él - como las que se realizan a favor del Municipio-, se consideran realizadas a título gratuito y si bien tales construcciones darán valor a los lotes fraccionados y formarán parte de su costo, pasan a pertenecer, junto con el terreno transferido, a la entidad cesionaria. Por consiguiente, tales operaciones no estarán alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, pues como lo establece la Ley del gravamen, t.o. en 1997 y sus modificaciones, dicho tributo sólo grava a las operaciones que se realicen a título oneroso. Por ello, corresponderá reintegrar en el período fiscal en que se produzcan esas cesiones a título gratuito, el crédito por impuesto que se hubiere computado por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión.

No obstante, cabe interpretar que, en el caso de que existan obras que se transfieran al comprador de las fracciones junto con los terrenos, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado se verifican los presupuestos a que se refiere el Artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora -explotación unipersonal- en los términos del Artículo 4°, inciso d), de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la

obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

Con arreglo a lo dispuesto por el Artículo 5° del texto legal, el hecho imponible se perfecciona al transmitirse la propiedad de cada lote.

Referencias Normativas:

- [Ley N° 20628](#)
- [Ley N° 20631](#)

FIRMANTES

Conforme: - 31/08/2020 – GONZALEZ, DANIEL REMBERTO – Jefe de Departamento -Departamento Asesoría Técnica Tributaria – Administración Federal de Ingresos Públicos. Conforme: - 31/08/2020 - GROPPOLI, ADRIAN ALEJANDRO – Adjunto A/C - Dirección de Asesoría Técnica – Administración Federal de Ingreso Públicos. Conforme: - 08/09/2020 - REYES, FLAVIA KARINA – Subdirectora General – Subdirección General de Técnico Legal Impositiva – Administración Federal de Ingresos Públicos.

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS