



Dictamen N° 17/2019

DI ATEC

14 de Junio de 2019

DATOS DE PUBLICACIÓN

ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Loteo con fines de urbanización. Instrucción General N° 7/07 (AFIP).



TEMA

GANANCIAS-LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION

SUMARIO

I. Si bien el tema posee aristas jurídicas sobre las cuales debe expedirse en forma específica el área asesora legal, en principio puede afirmarse que la normativa no ha buscado alcanzar con el impuesto a las ganancias, situaciones en que tengan lugar sucesivos fraccionamientos - individualmente iguales o inferiores a los cincuenta lotes- de una misma unidad de tierra, con excepción de aquellos casos en los que se enajenen más de cincuenta lotes surgidos de esos fraccionamientos en un lapso de dos años o menor.

II. Tal conclusión que dimana de la literalidad de las normas involucradas lo cual, de ser confirmado por el área asesora legal, determinaría que -al no cumplirse ninguno de los dos parámetros fijados por el Artículo 89 del Decreto Reglamentario del tributo- el supuesto en estudio no encuadraría en el inciso d) -vigente al momento de generación de las rentas- del Artículo 49 de la ley del impuesto y, por lo tanto, las ganancias derivadas del fraccionamiento y posterior enajenación de los lotes no se encontraban alcanzadas por el tributo.

TEXTO

I. La Subdirección General de Operaciones Impositivas del Interior remite las presentes actuaciones en los términos de la Instrucción General N° 7/07 (AFIP), en virtud de las dudas suscitadas en el ámbito de la Dirección Regional ..., respecto de sí el loteo realizado por los titulares del asunto y que fuera objeto de inspección encuadra en el inciso d) del Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ello en virtud de la definición de loteo con fines de urbanización que contempla el Artículo 89 del Decreto Reglamentario de la misma.

La Dirección Regional de origen señala que el caso involucra el loteo de un inmueble -compuesto por 5 partidas inmobiliarias- que los rubrados poseen en condominio -un 40% pertenece a la Sra. AA y el 60% es de titularidad del Sr. BB-, realizado en dos mensuras sucesivas, una el 19/07/13 -del cual surgieron 50 lotes- y otra el 31/08/15 -por la que se fraccionaron los lotes 5, 6, 8 y 10 de la primera mensura y se generaron 30 nuevos lotes- luego de lo cual el "Complejo XX" quedó conformado por 69 lotes susceptibles de ser comercializados -de los cuales entre el período 2013 y 2015 sólo se vendieron 18 unidades-, y el resto

fueron afectados a calles y espacios públicos.

Asimismo, informa que el área fiscalizadora de origen entiende que debe atenderse a la situación fáctica, la que demuestra que desde sus inicios el loteo fue planificado en 69 lotes a obtenerse de la misma unidad de tierra, y que se habría efectuado en dos etapas a efectos de no calificar en la condición prevista en el inciso a) del Artículo 89 de la norma reglamentaria; por ende, considera que la operatoria esta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias por encuadrar en el citado inciso, conclusión que sustenta además en el hecho de que la comercialización del loteo se realiza como un único complejo urbanístico, según surge de la página web de ese emprendimiento.

Refiere que la temática planteada fue objeto de análisis por parte de las Divisiones Revisión y Recursos y Jurídica que de ella dependen, cuyos pronunciamientos discrepan con la opinión del área fiscalizadora, al señalar que si bien podría sostenerse que «ab initio» la responsable conocía la cantidad de lotes que alcanzaría el emprendimiento, ello no debe dissociarse de lo realmente acaecido, esto es, dos fraccionamientos de la misma unidad de tierra que se realizaron en distintos hitos temporales, no superándose en cada uno de ellos los 50 lotes.

De esa manera, dichas áreas entienden que la situación no encuadra en el inciso a) del Artículo 89 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias -el cual contempla la hipótesis de un fraccionamiento cuyo resultado sea un número de lotes mayor a cincuenta-, ni en su inciso b) -que prevé el supuesto de más de un fraccionamiento de menos de cincuenta lotes cada uno, cuando se vendan en conjunto más de cincuenta lotes dentro de los dos años de la iniciación efectiva de las ventas-, y por lo tanto coinciden en afirmar que la operatoria bajo fiscalización no se encuentra alcanzada por dicho gravamen. Ello, dado que se concretaron dos fraccionamientos de menos de cincuenta lotes cada uno, de los cuales solo se vendieron dieciocho en los períodos 2013 a 2015.

Manifiesta que los mencionados pronunciamientos técnico-jurídicos exponen la divergencia de criterios respecto del propiciado por el área fiscalizadora de origen, y en tanto evalúan que este último no tendría viabilidad en posteriores instancias revisoras -Tribunal Fiscal de la Nación, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal-, estima pertinente efectuar la consulta a las áreas asesoras de máximo nivel del Organismo.

Por último, deja constancia que la prescripción de las acciones del Fisco, en el presente caso, operará el 31/12/2019.

II. Expuesta la temática que motiva la presente intervención, cabe señalar que la División ... dependiente de esa Dirección, mediante la Actuación N° .../18 (DI ...), conformada por Nota N° .../18 (DI ...), previamente y en cumplimiento del punto 3.2.2.2. de la Instrucción General N° 7/07 (AFIP), efectuó la correspondiente evaluación y consideró que la consulta reunía las condiciones previstas en el punto 3.2.1 de dicho instructivo atento a su relevancia institucional.

Asimismo dicha División destaca que en el caso bajo análisis se plantea la situación de fraccionamientos sucesivos respecto de la misma unidad de tierra, los cuales individualmente no superan los 50 lotes, pero considerados en su conjunto superarían la condición prevista en el inciso a) del Artículo 89 previamente citado, razón por la cual, considera necesario que se defina el alcance que cabe otorgar al término "fraccionamiento" a que alude el mentado inciso, ello -según se interpreta- en función a la condición objetiva de lotes involucrados en el emprendimiento "Complejo XX".

Sentado ello, y en tanto el loteo en cuestión es efectuado sobre fracciones cuya titularidad corresponde a un condominio, inicialmente es dable aclarar que el Artículo 1983, integrante del Libro Cuarto Derechos Reales, Título IV del Código Civil y Comercial de la Nación -con vigencia desde el 1 de agosto de 2015- lo define como el derecho real de propiedad sobre una cosa que pertenece en

común a varias personas y que corresponde a cada una por una parte indivisa, señalando, además, que las partes de los condóminos se presumen iguales excepto que la ley o el título dispongan otra proporción. En el caso uno de los condóminos ostenta el 40% y el otro el 60%.

Por otro lado, el Artículo 57 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que la parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto, es decir, corresponderá a cada condómino incorporar las rentas que obtuviera en proporción a su titularidad.

Dicho lo que antecede, corresponde precisar que esta instancia se abocará al análisis teórico del caso centrándose en la controversia puntual suscitada entre las áreas preopinantes, la cual involucra las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias vigentes al momento del acaecimiento de los hechos económicos de que se trata, aspecto temporal que determina que no corresponde considerar las modificaciones legales dispuestas por la Ley N° 27.430, cuyos efectos se proyectan para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2018, es decir con posterioridad a la época de aquéllos - años 2013 a 2015-.

En tal menester, es dable recordar que el Artículo 2° de la Ley del gravamen prevé que, para las personas humanas y sucesiones indivisas, "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..." , mientras que el inciso d) del Artículo 49 de dicho cuerpo legal -inciso f) desde la modificación aludida en el párrafo que antecede-, enumera entre las rentas de la tercera categoría a las derivadas de loteos con fines de urbanización.

Con relación a este último supuesto, el Artículo 89 del Decreto N° 1344/98 y sus modificaciones, reglamentario de la Ley del gravamen, aclara que «... 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 lo concerniente a los loteos con fines de urbanización, la doctrina indica que la ley los grava especialmente, "... de lo cual se deduce que los loteos que no tengan ese fin están fuera del ámbito del tributo, salvo que sean realizados por sujetos empresa u otros que hagan habitualidad de estas operaciones", así como que el Artículo 89 del Decreto Reglamentario al hablar de 'fracción de tierra' se refiere a la subdivisión de una unidad mayor en unidades menores, o sea al loteo propiamente dicho en el que los lotes obtenidos sean más de cincuenta..." (Luis O. Fernández, "Impuesto a las Ganancia", Ed. La Ley, pág. 739-740).

Asimismo el Dr. Enrique J. Reig señala que "... cualquiera de los dos elementos caracterizantes, en función del número de 50 lotes, califica al fraccionamiento como loteo con fines de urbanización, o sea tanto si se da que del fraccionamiento resulten 50 o más lotes como si, en cambio, tratándose de fraccionamientos de menor número, corresponden a la misma fracción o unidad de tierra de la cual, en el término de dos años, se venden 50 lotes o más" - Impuesto a las Ganancias, Undécima Ed., Ediciones Macchi, pág. 857-.

Seguidamente, al referirse a qué debe entenderse por fraccionamiento de más de 50 lotes, dicho autor expresa que este número se debe computar respecto de la unidad contribuyente en que se desarrolla la venta de la urbanización, considerando tal cualquier forma de asociación, y aun el condominio hereditario, sin importar si el fraccionamiento fue realizado por la misma entidad o persona

que realiza la venta, o si el conjunto de lotes fue adquirido en block, recibido por herencia o donación o adquirido de cualquier otra manera" -op. cit. pág. 857- (el resaltado nos pertenece).

En cuanto a la configuración de un loteo con fines de urbanización sobre la base de la venta de más de 50 lotes de una misma fracción o unidad de tierra en el término de dos arios, sostiene que el concepto de misma fracción o unidad de tierra, que sirve para unir en un solo cómputo fraccionamientos aprobados por separado y realizados al mismo tiempo, o bien efectuados en distintas épocas, debe entenderse con un sentido económico, de manera que aun cuando las distintas fracciones no provengan de la misma compra originaria e, inclusive, no sean linderas pero si vecinas, tal unidad debe entenderse verificada si la subdivisión corresponde al mismo conjunto urbanístico, identificándose el lugar con igual nombre y uniéndose los lotes a través del aprovechamiento común de los servicios, por ejemplo, de agua corriente o luz, con que se ofrece la venta" - op. cit. pág. 858-.

En concordancia con la doctrina citada se aprecia que el Artículo 89 del Decreto Reglamentario se refiere a lotes como unidad de venta y que prevé la posibilidad de que ellos surjan de dos o más fraccionamientos efectuados en diferentes fechas. Ello así, dado que de acuerdo al otro parámetro a considerar, corresponderá aplicar el impuesto cuando en tal situación se vendan más de 50 lotes provenientes de tales fraccionamientos en un término igual o inferior a los dos años desde la fecha de iniciación de las ventas.

Si bien el tema posee aristas jurídicas sobre las cuales debe expedirse en forma específica el área asesora legal, en principio puede afirmarse que la normativa no ha buscado alcanzar con el impuesto a las ganancias, situaciones en que tengan lugar sucesivos fraccionamientos - individualmente iguales o inferiores a los cincuenta lotes- de una misma unidad de tierra, con excepción de aquellos casos en los que se enajenen más de cincuenta lotes surgidos de esos fraccionamientos en un lapso de dos años o menor.

Esta es la conclusión que dimana de la literalidad de las norma¹ involucradas lo cual, de ser confirmado por el área asesora legal, determinaría que -al no cumplirse ninguno de los dos parámetros fijados por el Artículo 89 del Decreto Reglamentario del tributo- el supuesto en estudio no encuadraría en el inciso d) -vigente al momento de generación de las rentas- del Artículo 49 de la ley del impuesto y, por lo tanto, las ganancias derivadas del fraccionamiento y posterior enajenación de los lotes no se encontraban alcanzadas por el tributo.

Obsérvese, por último, que la Ley N° 27.430 ha incorporado al texto del inciso del Artículo 49 del texto legal -anterior inciso d)-, las rentas derivadas del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación, respecto las cuales no resultan de aplicación las comentadas definiciones del Artículo 89 reglamentario.

Referencias Normativas:

- [Ley N° 20628](#)

FIRMANTES

Conforme: – 31/05/2019 - C.P.N. Daniel Remberto GONZALEZ - Jefe (Int.)
Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: – 31/05/2019 -Abog.
Simón Pedro Antonio ZARATE - Director Dirección de Asesoría Técnica
Conforme: –14/06/2019 -Abog. Jose Luis GIORDANO – Subdirector General de
la Subdir. General de Técnico Legal Impositiva – Dirección General Impositiva

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS