

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

***APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE
CONSTRUCCIONES Y OPERACIONES INMOBILIARIAS***

VICENTE OSCAR DÍAZ

SUMARIO

I. Objeto del impuesto. - II. Base imponible. - III. Hecho imponible y nacimiento del mismo. - IV. Régimen de facturación. - V. Observaciones. - VI. Legislación reciente.

I. OBJETO DEL IMPUESTO

A) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno. - Se entiende por trabajos en general un concepto amplio, ya que incluye tanto a las construcciones de cualquier naturaleza y las instalaciones civiles, comerciales e industriales, como las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación (art. 3º, inciso "a").

Por aplicación de las normas obrantes en el art. 27 inciso "e" de la ley, están exentos los trabajos sobre inmuebles destinados a "vivienda económica". La tipificación de este último concepto está reglada por el decreto 929/74 (B. O. 21/10/74).

Si como resultado de los trabajos precitados, se obtiene un bien susceptible de tener individualidad propia ANTES de ser transformado en inmueble por accesión, vale decir que lo obtenido es una cosa mueble, el valor presunto de la locación queda comprendido en la norma del art. 3º inciso "c" de la ley.

B) Las obras sobre inmuebles propios efectuadas directamente o a través de terceros, siempre que las obras se enajenen dentro de los dos (2) años de efectuadas dichas obras (art. 3º inciso "b" de la ley). Vale decir que este hecho imponible se produce cuando las obras incorporadas a inmuebles son vendidas en el plazo precitado, por quienes las hubieran realizado (art. 4º del reglamento, decreto 499/74).

Se entienden por obras a todas las mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones, etc.) que no impliquen meros trabajos de reparación, conservación o mantenimiento.

El término de dos (2) años que origina la imposición se computa a partir del momento en que se concluyen las tareas materiales que caracterizan a la obra y que hacen a su UTILIZACIÓN para los fines previstos. Ello presupone que desde el mismo momento en que el bien pueda ser utilizado, con abstracción que exista certificado final de obra, será

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

considerada la mejora o construcción efectuada, tiempo a partir del cual se cuenta el plazo señalado por la ley.

Para el supuesto que la venta se efectúe con anterioridad al momento señalado en el párrafo anterior, igualmente se tiene por cumplida la condición de tiempo necesaria para el nacimiento del hecho imponible. (Caso de venta de obras sin terminar).

Empero, si se trata de "viviendas económicas", en la temática del decreto 929/74, la venta de las obras, cualquiera sea el tiempo de su enajenación están exentas.

Atendiendo que lo alcanzado por el tributo son las mejoras incorporadas a inmuebles propios, el art. 5º del decreto reglamentario puntualiza que revisten tal carácter, aquellas que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentran sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente.

Para el supuesto que por la ubicación del bien no existiese la obligación consignada en el párrafo anterior, la calidad de las mejoras se determinará por su similitud con el tratamiento vigente en el mismo municipio o provincia, o en el municipio o provincia más cercana.

Todo lo señalado conlleva a determinar que lo realmente gravado es la plusvalía y no la enajenación en si. Por otra parte, gravando la ley la construcción de inmuebles, va de suyo que NO PAGA IMPUESTO la reventa de dichos bienes.

También en este caso, si la obra que se realiza origina un bien susceptible de tener individualidad propia, antes de transformarse en inmueble por accesión corresponde aplicar el inciso "c" del art. 3º de la ley, a los efectos de gravar el valor presunto de la locación.

La ley ha fijado el plazo de dos años, siguiendo la exégesis obrante en la ley del impuesto a las ganancias, que presupone que una venta antes de dicho plazo exterioriza un carácter de mercaderías para los bienes.

La norma del art. 3º inciso "b" de la ley resulta una excepción con relación al régimen general del impuesto, atendiendo que se sujeta al gravamen las obras sobre inmuebles propios en la proporción que significa su venta.

La ley y su reglamento carecen de precisión en varios aspectos. En primer lugar, ya es materia de discusión el tratamiento a otorgar a las demoliciones, visto que en el ordenamiento legal este hecho no tiene expresa especificación.

II. BASE IMPONIBLE

Su cálculo viene dado por el artículo 6º de la ley. En tal norma, tratándose de obras sobre inmuebles propios, el precio neto gravado será el que surja de proporcionar el precio de venta total del inmueble con la parte del mismo que corresponde a la obra gravada. Empero, esta proporción no podrá ser inferior a la que resulte de relacionar el costo total del inmueble vendido, con el costo de la obra incorporada,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

procedimientos determinados ambos con arreglo a las disposiciones del impuesto a las ganancias (arts. 55 a 58 de esta última).

En otras palabras, la relación obtenida se aplica sobre el monto total de la venta, y su importe, si resulta superior a la proporción indicada de inicio, se transforma en el precio neto gravado a incidir.

Para calcular el IVA deben observarse las siguientes especificaciones:

Del precio bruto de venta pactado se resta:

- a) el terreno en lo que respecta a su valor;
- b) los intereses pactados;
- c) el propio impuesto al valor agregado;
- d) las comisiones pagadas a rematadores o martilleros, salvo que vendan o compren a nombre propio (art. 2º de la ley).

Ejemplo de liquidación

Precio de venta total	\$ 500.000. -
Menos: Valor de la tierra	\$ 100.000. -

	\$ 400.000. -

Superficie total del edificio: 125 m².

Superficie de la mejora construida: 20 m².

a) Precio de venta de la mejora: $\$ 400.000 \times 20/125 = \$ 64.000$.

Costo total actualizado del inmueble: \$ 300.000. -

Costo actualizado de la mejora: \$ 60.000. - .

Proporción de la relación: $60.000 \times 100/300.000 = 20 \%$

b) Relación con el precio de venta = 20% s/\$ 400.000 = 80.00.

El precio neto gravado se aplica sobre b) por ser mayor.

Impuesto = $80.000 \times 13 \%$ = 10.400. - .

Ejemplo sobre casos de expropiación de bienes inmuebles
(art. 6º de la ley; art. 13 del reglamento)

Superficie existente 245 m²

Superficie incorporada dentro de los dos años de la fecha que se dispuso la expropiación 75 m²

Superficie total 320 m²

Discriminación de la indemnización recibida:

Por el valor del terreno	\$ 334.000. -
Por el valor del edificio	" 666.000. -

Total	\$1.000.000. -

Cálculo = $75 \times 666.000/320 = \$ 156.093,75$

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Impuesto = Proporción gravada por tasa:

\$ 156.093,75 X 13 % = \$ 20.292,19

III. HECHO IMPONIBLE Y NACIMIENTO DEL MISMO

La ley grava las obras efectuadas sobre bienes inmuebles propios que se venden dentro de los dos años de finalizadas o sin finalizar.

Requiere fundamental importancia definir si se está por ante la presencia de un hecho generador simple o complejo. Participamos de la segunda alternativa, es decir, que existe un hecho generador típico que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y que se materializa con la realización de las obras. Este resulta el presupuesto trascendente para la exigencia del efecto legal. Y existe en segundo lugar un hecho generador complementario o accesorio que se exterioriza cuando las obras se venden en el plazo mínimo fijado por el ordenamiento impositivo.

La disquisición que se practica tiene capital importancia, en razón de las teorías contradictorias que imperan a nivel de la autoridad fiscal sobre el tratamiento a aplicar a las mejoras en curso de ejecución al día 31 de diciembre de 1974.

Si se acepta la tesis fiscal, resultarán gravadas las mejoras en curso de construcción a fin del presente año, siempre que se enajenen dentro de los dos años de finalizadas. Empero, esta formulación se aleja de la exégesis del artículo 34 de la ley en su concordancia con el art. 3º del mismo texto. Por el primero se determina que las disposiciones de la ley entran en vigor el día 1º de enero de 1975, y por el segundo se gravan las obras que se efectúen en la vigencia de la ley.

Se participa del criterio que la autoridad fiscal equivoca el parámetro de la acción que constituye el hecho generador típico. Porque la calificación de la acción en relación del objeto del gravamen en la instancia recae sobre un bien material a condición que se incorpore a partir del momento en que la ley tiene vigencia legal.

A nuestro entender, ello por sí descalifica la teoría en boga actualmente a nivel de los organismos hacendales nacionales, que intenta delimitar que los hechos imponibles a que se refiere el inciso "b" del artículo 3º de la ley, originados en contrataciones anteriores al día 1º de enero de 1974, se hallan fuera del alcance de la ley.

Va de suyo que una justa valoración de los principios que informan la ley del impuesto no se colige con dicha hipótesis fiscal. En orden a las razones preapuntadas, por el contrario, se entiende que no solamente las obras contratadas antes del 12 de enero de 1974 sino las pactadas a partir de dicha fecha y realizadas antes del 12 de enero de 1975 se encuentran fuera del ámbito de la imposición.

Para el supuesto de obras en trámite de ejecución al día 1º de enero de 1975 - fecha que entra a regir la ley -, y dándose su venta posterior en el plazo que genera la obligación tributaria, el criterio más correcto

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

imposicional aparece como aquel que discrimina el valor de las obras adheridas a partir de esta última fecha y grava solamente las mismas, quedando excluidas del impuesto la parte de las mejoras realizadas antes de la vigencia de la ley.

Las contrataciones anteriores a la vigencia de la ley deben tener fecha cierta, que, además de las exigencias regladas por el Código Civil, puede probarse con la fecha de inutilización de los valores fiscales adheridos al respectivo documento, a condición que el matasellos sea aplicado por agentes oficiales expendedores de dichos instrumentos fiscales.

Corresponde ahora anotar sobre el presupuesto que da legalidad a la exigencia del pago del tributo. Siguiendo la problemática ya esbozada, la condición típica y fundamental en la especie es realizar obras por cuenta propia o por terceros sobre bien raíz propio.

Y habiéndose efectuado las mismas a partir de la vigencia del impuesto, solamente nacerá la obligación de ingresar la plusvalía, si las obras en cuestión son vendidas dentro del plazo mínimo señalado en párrafos anteriores.

Para tipificar el presupuesto "venta", e imputarlo al año respectivo, corresponde concordar el juego armonioso del artículo 5º inciso "a" de la ley con los artículos 4º y 9º del reglamento. En su orden, la transferencia de inmueble se tendrá por efectuada a efectos impositivos, cuando se den en primer término cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) entrega de posesión;
- b) escritura traslativa de dominio.

Una correcta interpretación del primer término, correlacionando la norma del artículo 11 de la Resolución General N° 1653 permite opinar que la exigencia fiscal en el primer supuesto se verifica por ante la existencia de "acta de posesión", o en su defecto "boleto de venta con entrega simultánea de la posesión". Sin embargo, la primera alternativa "acta de posesión" sin boleto previo de compraventa inmobiliario anterior o simultáneo es un presupuesto de inaplicabilidad manifiesto.

IV. RÉGIMEN DE FACTURACIÓN

Bajo el criterio fiscal que la definición de precio neto que emana de la propia ley del impuesto y su reglamento sólo tiene efecto para la determinación del impuesto al valor agregado, desde ya se verifica un aumento de la base en el impuesto de sellos.

- a) Si una empresa constructora - responsable inscripto - vende un bien en el plazo mínimo fijado por la ley a otra persona física o ideal que resulta también responsable inscripta, corresponde que la vendedora le adicione al precio de venta por separado el monto del impuesto sobre las obras (13 %), formándose con ambos conceptos el precio de la operación.

Este sistema del impuesto "por adentro", sin cortapisa alguna hace

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

incidir el mayor valor en la base imponible del gravamen de sellos, principio que no conculca con el publicitado criterio fiscal que ningún impuesto puede formar parte de la base del IVA, en cambio éste aparece formando y adicionando la base para otros gravámenes que inciden sobre la misma circulación de riqueza.

b) No es distinta la situación si la empresa constructora vende el bien a un particular tipificado como "consumidor final" en la terminología de la ley. Pese a no discriminar en el precio de la operación el impuesto al valor agregado, va de suyo que éste resultará adicionado al monto total de la misma. Evento que también repercute en la base impositiva de sellos.

Siguiendo este camino se llega a demostrar que de aceptarse la tesis fiscal, con la concurrencia del IVA en el precio final de la transacción inmobiliaria, también resulta aumentada la base que determina la tasa de inscripción vigente en los respectivos Registros de la Propiedad, tanto para inscripción de dominio como para hipotecas.

V. OBSERVACIONES

Se ha señalado en el capítulo II, que los intereses pactados no forman la base imponible del impuesto al valor agregado. Recorriendo la sistemática jurídica tributaria vigente, aparece como lógico que aplicando la norma de intereses presuntos que contiene la ley del impuesto a las ganancias, los contribuyentes en los casos de ventas con pago diferido sin interés pactado, lo que hace regir la norma de interés presunto, a los efectos del IVA desagreguen de la base imponible, con la misma norma de la ley del impuesto a las ganancias, los intereses presuntos contenidos en el precio de la transferencia de dominio.

VI. LEGISLACIÓN RECIENTE

Estando finiquitado este trabajo, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 2162, publicado en el Boletín Oficial el día 13 de enero de 1975, que fechado el día 30 de diciembre de 1974 introduce modificaciones al decreto 499/74 reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado.

Se puntualiza en forma particular la fecha de dictado del decreto precitado, atento a que la misma ley del IVA todavía no había entrado en vigencia. Como se ha señalado anteriormente, el artículo 34 de la ley 20631 establece que sus disposiciones entrarán a regir a partir del 1º de enero de 1975 inclusive.

Va de suyo que el poder reglamentador se anticipó en dos días, a la vigencia legal del gravamen, en dictar la modificación de normas que aún no regían, para convalidar criterios precautorios de funcionarios hacendales, pero opuestos sin duda alguna a los propios términos de la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

ley 20631.

De las varias reformas decretadas sólo merecerán la atención del presente aquellas que se refieren al tema tratado. La primera consiste en el apartado 7º del artículo 1º del decreto 2162 que dispone incorporar, a continuación del artículo 57 del decreto 499/74, los siguientes artículos sin numerar:

a) Los hechos imponible a que se refiere el inciso "b" del artículo 3º de la ley, que tuvieron origen en contrataciones con fecha cierta anterior al día 1º de enero de 1974, quedarán fuera del ámbito del gravamen;

b) A los fines de los dos artículos anteriores y sin perjuicio de lo dispuesto por el Código Civil, también se considerara fecha cierta la de la inutilización del estampillado del impuesto de sellos que llevara el documento siempre que hubiera sido efectuada por agentes oficiales.

El primer agregado es un absurdo jurídico, pues incluye bajo la égida del gravamen a los hechos imponible en la temática del artículo 3º inciso "b" de la ley que tuvieron origen en contrataciones desde el 1º de enero de 1974 hasta el 31 de diciembre de igual año.

La calificación de absurdo, aunque parezca excesiva, no es tal si se analiza nuevamente lo manifestado en el capítulo III de este trabajo. La reforma, en otras palabras, ha plasmado el artículo agregado intentando legitimizar la opinión de funcionarios y asesores hacendales de nivel oficial, que habían anticipado y tenían posición tomada en lo ahora corporizado por el primer agregado.

Empero, si bien no sorprende el dictado de la reforma sub examen, tampoco puede crear agobio a los contribuyentes. Como se está por ante un Estado de Derecho, que sabe reconocer sus imperfecciones, no puede llamar la atención que en la primera oportunidad que se plantee a nivel judicial la validez del artículo agregado, el juez o Cámara actuante se expida sobre su inconstitucionalidad.

Las normas reglamentarias que se comentan exceden ampliamente las facultades que el artículo 86 inciso 2º de la Constitución Nacional confieren a la Presidente de la Nación en este caso especial. El ejercicio de la potestad reglamentaria reconoce límites, y el maestro Bielsa publicita que "el Presidente no puede alterar el espíritu de las leyes, no puede contradecirlas, cercenarlas, desviarlas de su verdadero objeto, porque de otro modo el Poder Legislativo estaría completamente sometido al Ejecutivo (Derecho Constitucional, pág. 666, Roque Depalma Editor, tercera edición).

Aparece nítido el exceso de la potestad reglamentaria al incluirse hechos imponible acaecidos en períodos que aún no regía la ley. No encuentra justificativo legal el criterio en boga a nivel oficial que esta reforma es procedente, pues se había anticipado con un año que en el próximo el impuesto comenzaría a regir.

No se trata de inculcar que un impuesto tendrá vida próxima y que por ende los futuros incididos tomen sus previsiones tributarias, sino que lo

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

que debe analizar, por un principio de imagen hacendal y justicia tributaria, es que NO EXISTEN HECHOS IMPONIBLES ANTICIPADOS POR PUBLICACIÓN DE LA LEY, SUCEDIDOS CUANDO ESTA AUN NO RIGE.

La exigibilidad del tributo es un fenómeno jurídico que no admite discusión doctrinaria, pero ello no implica aceptar la creación de una obligación tributaria "a término", cuando aún la ley no tiene vida legal. Falla el reglamentador, o se excede, mejor dicho, en dar nacimiento al presupuesto de la obligación tributaria antes que la propia ley. Berliri enseña que la Administración financiera no puede disfrutar jamás de un poder discrecional en orden a los elementos esenciales de la obligación tributaria (Principios de Derecho Tributario, vol. II), y esto ha sido olvidado por el positivismo patrio.

Si el suscripto otorga énfasis al momento de nacimiento de la obligación tributaria, no es sólo porque ello constituya un punto de interés teórico para armonizar la sistemática del derecho tributario argentino, sino para alertar una cuestión llena de relevancia jurídica práctica, como resulta delimitar la ley "aplicable" que no regía al momento de efectuar obras sobre inmueble propio.

Aunque trate el artículo incorporado de desintegrar un hecho imponible complejo - caso de los supuestos de mejoras sobre inmuebles propios - la literalidad de su texto no puede cambiar tal formulación y composición del hecho en sí, que sigue siendo tan complejo como antes, y por ende requiere la conjunción de los presupuestos legales señalados en el capítulo III.

Para producirse el efecto jurídico determinado por la ley del IVA en los supuestos del artículo 3º inciso "b", por más que le pese a la autoridad fiscal, la reforma dispuesta al reglamento no suple la falta de uno de los elementos que concurren a formar el hecho imponible.

Volviendo sobre lo ya meritado, debe tenerse presente que la complejidad constitutiva del hecho imponible viene dada por realizar obras en un primer tramo y venderlas dentro de un tiempo mínimo como segundo componente.

Ello obliga a refirmar que los hechos imponibles del artículo 3º inciso "b" de la ley del impuesto al valor agregado revisten la morfología de pluralidad de hechos reunidos y cuyos elementos componentes se producen e integran progresivamente en el tiempo, pero con la expresa condición que cada uno de ellos tiene que generarse en el período de vigencia de la ley.

No hace falta hurgar mayores antecedentes para demostrar que las contrataciones o mejoras adheridas hasta el día 31 de diciembre de 1974 inclusive, a que se refiere el artículo 3º inciso "b" de la ley 20631, de ninguna manera integran uno de los componentes que requiere el hecho imponible previsto por el legislador y ello no puede ser suplido a favor del fisco por un simple decreto.

En lo referente al segundo agregado no merece objeción, atendiendo que en el capítulo III precitado se participa del criterio lógico introducido

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

por el decreto 2162.

En cambio, la incorporación del nuevo artículo sin numerar que se practica por este último decreto a continuación del artículo 13 del reglamento del gravamen no hace más que ratificar el alerta que se estudiara en el capítulo IV del presente.

Con este agregado el Estado deja en el camino todo el cúmulo de argumentos que desplegó sobre la no incidencia del IVA en su psicológica campaña de adoctrinamiento poblacional sobre los beneficios del gravamen.

Especialmente en el negocio inmobiliario, cuya circulación requiere registraciones estatales obligatorias, que son satisfechas mediante las llamadas tasas de inscripción, cuya base de imposición es el precio de la transacción, el erario público por efecto especial del IVA verá acrecentar el ingreso, sin que ello importe a nivel real para los contratantes una mayor percepción de riqueza gravable. Empero, por la interpretación del concepto "precio neto" el Estado se agencia de más recursos fiscales e incluso parafiscales, olvidando lo ya publicitado que un impuesto no debe formar base para otro.

Igual consideración merece la incidencia del IVA sobre la mayor base imponible, que se generará en las compraventas inmobiliarias, para el impuesto de sellos. Aquí cabe reproducir con mayor énfasis lo señalado en el párrafo anterior, pues la incidencia asume mayor gravedad, atendiendo que algunas legislaciones de sellos para las operaciones inmobiliarias tienen normadas alícuotas progresivas (Capital Federal y provincia de Buenos Aires, entre otras).

Si el fin que inspiró al legislador está correctamente interpretado por el reglamentador, cabe decir que en este aspecto equivocó el camino el primero. Por el contrario, si el segundo es un intérprete errado, sólo cabe esperar que la justicia ponga coto al desacierto

.