



# Tratamiento de locaciones, obras y prestaciones en el Impuesto al Valor Agregado

Alumna: Cartella, Ana Rita

N° Reg.: 25226

Correo electrónico: ritacartella@hotmail.com

Profesor Orientador: Cdor. Edgardo Fernández

Año: 2011

# ÍNDICE

|                                                                                                             | página |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| <u>Introducción</u> .....                                                                                   | 5      |
| <b>CAPÍTULO I- <u>Aspectos generales del gravamen</u></b> .....                                             | 7      |
| 1- Nociones básicas sobre impuestos.....                                                                    | 7      |
| 2- Aspectos básicos de la imposición al consumo.....                                                        | 10     |
| 2.1- Definición de la imposición al consumo.....                                                            | 11     |
| 2.2- Evolución histórica.....                                                                               | 12     |
| 2.3- Alternativas de aplicación.....                                                                        | 12     |
| 3- Impuesto al Valor Agregado.....                                                                          | 13     |
| 3.1- Definición.....                                                                                        | 13     |
| 3.2- Antecedentes históricos.....                                                                           | 14     |
| 3.3- Alternativas de aplicación.....                                                                        | 15     |
| 3.4- Modalidades de determinación.....                                                                      | 15     |
| 3.5- Características.....                                                                                   | 17     |
| 3.6- Ventajas y desventajas.....                                                                            | 22     |
| <b>CAPÍTULO II- <u>Objeto: locaciones, obras y servicios</u></b> .....                                      | 25     |
| 1- Objeto del impuesto.....                                                                                 | 25     |
| 1.1- Definición.....                                                                                        | 25     |
| 1.2- Imposición sobre los servicios.....                                                                    | 25     |
| 1.3- El concepto de obras, locaciones y prestaciones de servicios.....                                      | 26     |
| 1.4- El IVA sobre locaciones, obras y prestaciones.....                                                     | 27     |
| 2-Elementos del hecho imponible.....                                                                        | 28     |
| 2.1-Elemento objetivo.....                                                                                  | 29     |
| 2.2- Elemento subjetivo.....                                                                                | 62     |
| 2.3- Elemento territorial.....                                                                              | 64     |
| <b>CAPÍTULO III- <u>Perfeccionamiento del hecho imponible en obras, locaciones y prestaciones</u></b> ..... | 72     |
| 1- El nacimiento del hecho imponible.....                                                                   | 72     |
| 2- Obras sobre inmuebles.....                                                                               | 72     |
| 2.1- Trabajos sobre inmuebles de terceros.....                                                              | 73     |

|                                                                                                             |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.2- Obras sobre inmueble propio.....                                                                       | 77         |
| 3- Locaciones de cosas.....                                                                                 | 81         |
| 3.1- Locaciones de inmuebles.....                                                                           | 81         |
| 3.2- Locaciones de cosas muebles.....                                                                       | 84         |
| 4- Prestaciones de servicios.....                                                                           | 90         |
| 4.1- Norma general.....                                                                                     | 90         |
| 4.2- Excepciones.....                                                                                       | 92         |
| 5- Señas o anticipos que congelen precios.....                                                              | 99         |
| <br>                                                                                                        |            |
| <b>CAPÍTULO IV- <u>Exenciones relativas a locaciones y prestaciones</u>.....</b>                            | <b>101</b> |
| 1- Exenciones previstas por el artículo 7 inciso h) de la ley de IVA.....                                   | 101        |
| 1.1- Servicios prestados por el Estado.....                                                                 | 101        |
| 1.2- Servicios educacionales privados.....                                                                  | 103        |
| 1.3- Servicios relativos al culto.....                                                                      | 107        |
| 1.4- Servicios prestados por las obras sociales y por las entidades sin fines de<br>lucro.....              | 108        |
| 1.5- Prestaciones médicas.....                                                                              | 113        |
| 1.6- Servicios funerarios realizados por cooperativas.....                                                  | 117        |
| 1.7- Espectáculos y reuniones artísticas.....                                                               | 118        |
| 1.8- Espectáculos de carácter deportivo amateur.....                                                        | 120        |
| 1.9- Transporte de pasajeros.....                                                                           | 121        |
| 1.10- Servicio de transporte internacional.....                                                             | 124        |
| 1.11- Locaciones a casco desnudo.....                                                                       | 128        |
| 1.12- Los servicios prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar....                     | 128        |
| 1.13- Colocaciones y prestaciones financieras.....                                                          | 129        |
| 1.14- Servicios personales domésticos.....                                                                  | 132        |
| 1.15- Prestaciones inherentes a los cargos de director, síndico y miembro del consejo<br>de vigilancia..... | 133        |
| 1.16- Cooperativas de trabajo.....                                                                          | 135        |
| 1.17- Becarios.....                                                                                         | 136        |
| 1.18- Prestaciones personales de trabajadores del teatro.....                                               | 137        |
| 1.19- Locación de inmuebles.....                                                                            | 137        |
| 1.20- Concesiones.....                                                                                      | 141        |
| 1.21- Servicio de sepelios.....                                                                             | 143        |
| 1.22- Establecimientos geriátricos.....                                                                     | 144        |

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.23- Trabajos efectuados sobre aeronaves y embarcaciones.....                                       | 145 |
| 1.24- Estaciones de radiodifusión.....                                                               | 146 |
| 1.25- Explotación de congresos, ferias y exposiciones.....                                           | 147 |
| 2- Exenciones en razón de un destino determinado.....                                                | 148 |
| 3- Otras exenciones contenidas en normas específicas.....                                            | 150 |
| 3.1- Honorarios de letrados y peritos abonados en bonos de consolidación.....                        | 150 |
| 3.2- Contratos de afiliación a aseguradoras de riesgos de trabajo.....                               | 150 |
| <br>                                                                                                 |     |
| <b>CAPÍTULO V- <u>Base Imponible</u></b> .....                                                       | 152 |
| 1- Principio general.....                                                                            | 152 |
| 2- Conceptos que no integran la base imponible.....                                                  | 153 |
| 2.1- Exclusiones que surgen del art. 10 de la ley.....                                               | 153 |
| 2.2- Exclusiones que surgen del Decreto Reglamentario.....                                           | 154 |
| <br>                                                                                                 |     |
| <b>CAPÍTULO VI- <u>Servicios técnicos y profesionales</u></b> .....                                  | 156 |
| 1- Particularidades del tratamiento en IVA de servicios profesionales.....                           | 156 |
| 1.1- Referentes al sujeto.....                                                                       | 156 |
| 1.2- Referentes al territorio.....                                                                   | 158 |
| 1.3- Referentes al objeto.....                                                                       | 159 |
| 1.4- Referentes al momento de generación del débito fiscal.....                                      | 160 |
| 1.5- Casos especiales.....                                                                           | 164 |
| 2- Recupero de gastos.....                                                                           | 167 |
| 2.1- Tratamiento en las normas legales.....                                                          | 169 |
| 2.2- Tratamiento jurisprudencial.....                                                                | 170 |
| 2.3- Síntesis del tratamiento del recupero de gastos.....                                            | 172 |
| <br>                                                                                                 |     |
| <b>CAPÍTULO VII- <u>Estudio de caso. Recupero de gastos en los servicios profesionales...</u></b>    | 174 |
| 1- Caso Gañan y otros S.H.: su análisis.....                                                         | 174 |
| 1.1- Descripción del Caso.....                                                                       | 174 |
| 1.2- Recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación.....                                               | 176 |
| 1.3- Recurso ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso<br>Administrativo Federal..... | 183 |
| 1.4- Comentarios de expertos.....                                                                    | 184 |
| 2- Análisis de un caso similar.....                                                                  | 185 |
| 2.1- Introducción.....                                                                               | 185 |

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| <b>2.2- Caso A</b> .....       | 186 |
| <b>2.3- Caso B</b> .....       | 187 |
| <b><u>Conclusión</u></b> ..... | 192 |
| <b><u>Anexo</u></b> .....      | 195 |

## INTRODUCCIÓN

*“Muy frecuentemente el propósito del investigador es describir situaciones y eventos. Esto es, decir cómo es y se manifiesta determinado fenómeno. Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis (Dankhe, 1986). Miden y evalúan diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno o fenómenos a investigar. Desde el punto de vista científico, describir es medir. Esto es, en un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide cada una de ellas independientemente, para así -y valga la redundancia- describir lo que se investiga”<sup>1</sup>*

Estas son las palabras que utilizan Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista Lucio para definir la investigación descriptiva. Resulta de gran importancia la inclusión de este concepto para que el lector conozca desde el principio la tipología en que se enmarca la presente investigación, de lo cual deriva su propósito: describir el tratamiento en IVA de cierto tipo de operaciones.

La ley 23.349 de Impuesto al Valor Agregado, sancionada en 1986, contempla en su artículo 3 como objeto del impuesto a las locaciones, obras y prestaciones de servicios. Este artículo incluye una serie de conceptos de naturaleza muy variada que reciben distinto tratamiento a lo largo de la ley y de su correspondiente decreto reglamentario. Por ejemplo, el nacimiento del hecho imponible no es idéntico para locaciones de inmuebles que para obras sobre inmueble propio, la base imponible cambia de un servicio general a una locación con opción a compra, la alícuota es diferencial para ciertas obras, locaciones y prestaciones, y así un conjunto de complejidades que imponen la necesidad de ordenar los conceptos y estudiar detenidamente todo el articulado. La ley de IVA, de poco más de 50 artículos, no es de lectura simple y rápida. Es por eso que el trabajo de investigación que se inicia propone analizar detalladamente cada hecho y operación incluido en el artículo 3 de la ley mencionada, para obtener conclusiones sencillas referentes a las obras, locaciones y prestaciones de servicios y el IVA, proporcionando un marco más claro al tratamiento impositivo de dichas operaciones, debido a la importancia de tales actividades dentro del objeto del impuesto de la ley 23.349, y sus consecuencias en la recaudación del Estado.

Para ello se respetará en el desarrollo el orden de contenidos de la ley citada, dado que la misma tiene aptitud para conducir al lector desde los aspectos generales hasta los más específicos. De esta manera, se comienza abordando los aspectos generales del gravamen, definiendo el objeto y características, para luego tratar la temática específica que se propone. Este marco teórico ha de proporcionar los elementos necesarios para comprender y analizar un caso específico de suma actualidad e interés para los profesionales contadores, tanto como asesores impositivos, como así también en su rol de contribuyentes.

Se considera que el tema propuesto es relevante desde el punto de vista:

---

<sup>1</sup> HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C. y BAPTISTA LUCIO, P., *“Metodología de la investigación”*, 2° ed., Ed. Mc. Graw Hill, México, D.F., (2001), pág. 60.

- económico: porque cuando los actores toman sus decisiones económicas, una variable que nunca dejan de contemplar es la impositiva
- jurídico: porque como todo impuesto, reconoce su génesis en la ley
- financiero: porque la gravabilidad o no de un hecho u operación puede ser significativa para los recursos del Estado.
- Social: porque todo contribuyente debe conocer los hechos generadores de la obligación tributaria y la forma en que debe actuar en cada caso.

## CAPÍTULO I: Aspectos generales del gravamen

### 1- Nociones básicas sobre impuestos

Según Soler y otros<sup>2</sup> los recursos con los que cuenta el Estado para hacer frente a los gastos que, con fines de interés general, está obligado a realizar, se clasifican según su origen en tributarios y no tributarios.

Expresan los autores que los recursos no tributarios pueden provenir del arrendamiento de bienes de propiedad del Estado o de su venta, de empréstitos, herencias, legados, donaciones o de la explotación de sus propias empresas. Se trata de recursos que el Estado obtiene de su propio patrimonio, sin detraer riqueza de la economía privada.

Siguen diciendo que los recursos tributarios son recaudados de los particulares a través de la creación de tasas, contribuciones e impuestos. Se aprecia claramente entonces que no son los tributos los únicos, pero, actualmente, son los más importantes.

De la misma forma comentan que el fundamento de la tasa consiste en la prestación por parte del Estado de un servicio público generalmente de uso individual, y por tanto divisible; el de la contribución de mejoras, el beneficio particular obtenido por una obra o gasto público, y, finalmente, el del impuesto es la capacidad contributiva de los individuos y se recaudan para satisfacer los servicios públicos indivisibles.

En concordancia con lo expuesto por Soler y otros<sup>3</sup>, los fines económicos de la política fiscal adquieren una importancia capital, a partir de la convicción de que el estímulo que se consigue en los distintos sectores económicos con medidas tributarias es de mayor eficacia del que se lograría aplicando otras medidas de política financiera.

De acuerdo a los autores, tradicionalmente se ha reconocido a los tributos sólo la misión de procurar recursos al Estado con el propósito de satisfacer necesidades públicas.

Sin embargo, continúan, a partir de las primeras décadas del siglo pasado la doctrina especializada incorpora a la función meramente fiscal de los impuestos, otra no menos importante consistente en utilizarlos con fines sociales y económicos, procurando, a través de su influencia sobre la conducta de los contribuyentes, implementar políticas redistributivas de riqueza, antiinflacionarias o activantes del desarrollo económico.

La enorme importancia que van adquiriendo los impuestos y su utilización con fines socioeconómicos, van dando, paralelamente, según aquéllos, un mayor desarrollo a la teoría tributaria, tanto

---

<sup>2</sup> SOLER, O., FRÖHLICH, R. y ANDRADE, J. *"Derecho Tributario, Teoría general"*. Buenos Aires, La ley, (1993), pág. 27-28.

<sup>3</sup> *Ibídem*

desde el punto de vista económico como jurídico, al amparo de una cada vez más compleja variedad de gravámenes que integran los denominados sistemas tributarios.

Así, se reconoce una amplia gama de fines a la imposición, entre los cuales se cuentan los siguientes:

#### *La imposición como instrumento redistributivo*

El cambio operado en la concepción del rol del Estado, ahora intervencionista y la relevancia de valores éticos y de justicia socioeconómica dieron impulso a un principio contrario al de neutralidad. Neumark, citado por Soler y otros<sup>4</sup>, lo denomina de la redistribución de la renta y el patrimonio y apunta precisamente a modificar las situaciones primarias relativas interindividuales con el propósito de lograr una nueva distribución de las riquezas que se considera más justa de acuerdo con la concepción dominante: la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado.

#### *La imposición como herramienta de desarrollo*

Conforme expresan los autores precitados, las medidas tributarias orientadas a una política de crecimiento económico pueden encararse con relación a la oferta de trabajo, de ahorro o de inversiones, teniendo en cuenta los distintos efectos que la imposición produce sobre distintos efectos económicos.

Para aumentar la oferta de trabajo, comentan que puede pensarse en franquicias tributarias que incrementen la renta disponible de los individuos así como la eliminación de los gravámenes que gravan los bienes que satisfacen necesidades fundamentales. Y además, agregan:

- La activación del ahorro de las personas privadas, puede impulsarse mediante exenciones establecidas para los impuestos a las ganancias y sobre el patrimonio.
- El fomento de la inversión puede lograrse mediante la reducción del impuesto que grava a las sociedades, pudiendo compensarse la reducción en la recaudación con la elevación de un impuesto sobre el volumen de ventas.
- Puede resultar eficaz, asimismo, una subvención tributaria a favor de las sumas destinadas a la investigación y el desarrollo de nuevas y mejores técnicas de producción.
- Otro medio de estimular la inversión es a través de una mayor imposición sobre utilidades distribuidas. En este supuesto, el retiro de beneficios por parte de los accionistas importará una más alta tasa tributaria, induciéndolos a invertir las ganancias valorizando así a la empresa, al incrementar la inversión.

---

<sup>4</sup> Ibid, pág. 41.

### *La imposición como medio antiinflacionario*

El fenómeno inflacionario puede originarse principalmente en el aumento de la demanda y en el incremento de los costos, produciendo ambos hechos una misma consecuencia: el aumento de los precios, tal como exponen Soler y otros<sup>5</sup>.

Algunas estrategias antiinflacionarias enunciadas por los autores, que están basadas en el instrumento impositivo:

a– una mayor presión tributaria basada en el aumento del impuesto a las ganancias busca disminuir el consumo restando poder adquisitivo a los contribuyentes.

b – un aumento en el impuesto a las ganancias que grava a las sociedades tiende a reducir el gasto privado en la proporción que se reducen los dividendos y al mismo tiempo, la disminución de las utilidades netas por la incidencia del mayor gravamen, tiende a retraer la inversión. Ambos efectos son deflacionarios pero, en cambio, conspiran contra la política de crecimiento basada en una mayor eficiencia

c - los impuestos sobre consumos específicos así como un impuesto a las ventas o un gravamen al valor agregado, restan poder adquisitivo reduciendo la demanda. Estos impuestos tienen la ventaja de que alcanza a la riqueza acumulada gastada y gravan fuertemente a quienes efectúan grandes erogaciones superfluas.

Para Due, citado por Soler y otros<sup>6</sup>, la limitación más seria de un impuesto al consumo como medida contra la inflación, es su tendencia a producir aumentos de salarios estimulándose así, una mayor inflación por su influencia sobre el aumento del costo de vida.

Este autor puntualiza que el intento de controlar la inflación mediante el aumento de la imposición en procura de reducir los gastos, encuentra serios obstáculos. En efecto, el aumento de los impuestos suele generar el aumento de los costos y la elevación consiguiente de los precios.

### *La imposición como instrumento anticíclico*

Según Soler y otros<sup>7</sup>, la teoría económica procura que el sistema tributario se constituya en un instrumento apto para contrarrestar las fluctuaciones del ciclo económico a través del manejo de la imposición adecuada al tipo de desajuste. Así, el aumento de la presión tributaria en la fase de prosperidad tiende a evitar la inflación, y su reducción la fase recesiva, procura evitar la depresión. Por otro lado, se aspira a incrementar el crecimiento económico, adquiriendo este objetivo particular relevancia en países cuya economía se encuentra poco evolucionada.

De la obra de los autores citados, surge que la eficacia de un sistema tributario puede juzgarse a través de la apreciación de sus efectos sobre la economía, como así también que los principales efectos

---

<sup>5</sup> Ibid, pág. 47.

<sup>6</sup> Ibid, pág. 49.

<sup>7</sup> Ibid, pág. 33.

económicos, que suelen estudiarse desde el punto de vista del comportamiento de una determinada persona, inducido por la imposición, son los siguientes:

#### *Efecto renta*

Es la disminución de la renta monetaria producida por el impuesto, siendo tal disminución proporcional al monto del impuesto pagado.

#### *Efecto sustitución*

Es el cambio en la forma de usar la renta. La imposición sobre un producto determinado eleva su precio, motivando que la persona sustituya su consumo por el de otro producto cuyo precio sea inferior. De igual modo, el efecto sustitución se produce entre la renta (equiparable al trabajo) y el ocio o descanso y también entre el consumo presente y el futuro. El consumo futuro se identifica con el ahorro.

#### *Efecto incentivo*

Es el cambio en el uso de los factores de la producción capital y trabajo. El impacto producido por un impuesto sobre la renta que se aplica por primera vez sobre un individuo producirá que éste incremente sus horas de trabajo que le permita ganar una renta adicional con la que pueda mantener el poder adquisitivo.

#### *Efecto precio*

Este efecto es provocado por el cambio en los precios relativos de los productos como consecuencia del efecto sustitución y del efecto incentivo. Así, el precio de un producto incidido por un nuevo gravamen, puede bajar por efecto de la menor demanda, en tanto que el del bien sustituto aumentara por obra de un incremento de su consumo.

#### *Efecto bienestar*

Es la incidencia total sobre el bienestar de la persona, originada en la disminución de la renta provocada por el impuesto y el consiguiente cambio en las costumbres consumistas.

## **2- Aspectos básicos de la imposición al consumo**

La imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta, considerando como principio rector lo que sostenía el filósofo inglés Hobbes, que la imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que aportan.

La tributación al consumo, según Diez<sup>8</sup>, puede aplicarse en forma directa o indirecta. En el primer supuesto alcanza a todos los gastos realizados por un contribuyente en un determinado periodo, siendo el impuesto en este caso personal.

Continúa con la idea de que la modalidad de imposición sobre el gasto, ofrece las ventajas de la no imponibilidad al ahorro y la posibilidad de buscar la progresividad a través del gravamen; sin embargo,

---

<sup>8</sup> DIEZ, H., "Impuesto al Valor Agregado", 2° ed., Ed. Errepar, Buenos Aires, (1997), pág. 4.

habida cuenta de las dificultades prácticas de la administración del tributo, en la actualidad se desecha la alternativa de su aplicación.

Por su parte indica que la imposición indirecta consiste en alcanzar las transacciones de bienes y servicios realizadas por las empresas. Como éstas tratarán de trasladar el impuesto al precio de venta de sus productos o servicios se estará gravando al consumo como manifestación de la capacidad contributiva, es decir, existe un sujeto de derecho, el ente empresario, y un contribuyente de hecho incidido que es el consumidor final de los bienes y servicios.

## **2.1- Definición de la imposición al consumo**

El impuesto al consumo es un tributo que *“(…) no se presenta con caracteres homogéneos en las legislaciones impositivas, de ahí que en los textos de finanzas sea difícil también encontrarlo perfectamente diferenciado. Muestra variadas formas y nombres: a las transacciones, a la entrada bruta, a los negocios, a los intercambios comerciales, a los consumos, a las ventas, a la industria, a la producción, a la circulación de bienes, o sobre bienes y servicios sobre el valor agregado, etc., según el caso”*<sup>9</sup>.

Generalmente, sigue Reig<sup>10</sup>, las cuatro primeras denominaciones se han utilizado para el caso en que, aparte de transferencias de dominio de bienes se gravan también entradas provenientes de locaciones, prestación de servicios, etc., mientras que se ha individualizado más corrientemente la tributo como a las ventas, a la industria o a la producción, cuando grava únicamente ventas de mercaderías o incide en una sola de las etapas de la negociación de las mismas. La denominación a los consumos se usa indistintamente atendiendo a la incidencia del impuesto y cubre de un modo genérico toda imposición que se base en la venta de bienes y/o servicios, incluso los denominados impuestos sobre consumos específicos o sisas (en Argentina mal llamados impuestos internos). Las últimas designaciones indicadas se refieren por lo común, sólo al caso en que el impuesto adopta la forma moderna de valor agregado y no se superpone en cada etapa de la circulación, alcanzando la producción tanto de bienes como de servicios.

Una característica en común que presentan las diversas manifestaciones de impuestos a los consumos está dada por la existencia de una alícuota constante o fija, y no progresiva, cualquiera sea el volumen de las transacciones, no teniendo en consecuencia, dice el autor, relación el tributo a pagar con beneficio o capitales invertidos. El peso del gravamen puede, en cambio, ser distinto para distintas clases de mercaderías, que se clasifican en tal caso en categorías atendiendo generalmente a la prioridad de las necesidades humanas que satisface.

---

<sup>9</sup> REIG, E. "El impuesto al valor agregado". Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, (1976), pág. 9.

<sup>10</sup> Ibid, pág. 9-10.

## **2.2- Evolución histórica**

Expresa el autor citado ut supra que, si bien la generalización de la imposición a las ventas como fuente de ingresos es relativamente reciente, ya que comienza a aplicarse en diversos países europeos después de la primera guerra mundial, el gravamen tiene antecedentes remotos.

Allix, citado por Reig, señala que, sin pretender remontar el origen del impuesto a la centésima rerum venalium, aplicada ya en los primeros tiempos del imperio romano, el mismo fue practicado en la edad media y comienzos de la época moderna en España bajo el nombre de alcabala, gravamen que luego fue también establecido en las colonias españolas y que pesaba sobre todas las negociaciones mercantiles.

De la misma manera, Reig<sup>11</sup> cita a Larguier, cuando menciona como antecedente del tributo la contribución denominada maltote, que rigió en Francia durante la edad media, establecida por Felipe el hermoso. En Estados Unidos se utilizó en el siglo XIX para aumentar los ingresos fiscales durante la guerra de secesión, tomando la forma de un gravamen sobre todos los productos fabricados.

Pero es en la posguerra 1914-18, continúa, cuando el impuesto se generaliza como recurso esencial para fortalecer las arcas fiscales. Así se lo encuentra en la década del 1930, entre otras, en las legislaciones de Francia, Alemania, Italia, Rusia, Estados Unidos, Canadá, Gran Bretaña, Chile, Bélgica, Luxemburgo, Turquía, Checoslovaquia, Polonia, Austria, Cuba, Argentina, Uruguay, Australia, Nueva Zelanda, Pakistán, Indonesia, Filipinas, India, Dinamarca, Brasil, Bolivia, Japón, etc.

Después de su generalización es de observar una evolución que ha mejorado sensiblemente el tributo. Según Reig, primitivamente gravaba todas las transacciones de una mercadería, de modo que ésta, en muchos casos, cuando llegaba al consumidor lo había soportado cuatro, cinco o más veces, lo que la encarecía enormemente. Es la característica de la clásica alcabala española, aplicada en las colonias y considerada por tal circunstancia una rémora para el desenvolvimiento y progreso económico. A partir de la década de 1920, en cambio, la evolución operada tendió a gravar la mercadería una sola vez, evitando situaciones de desigualdad manifiesta que se producían con el anterior régimen en posición ventajosa a las industrias verticalmente integradas; además, utilizando gravámenes de etapa única se redujo el número de contribuyentes.

## **2.3- Alternativas de aplicación**

Son diversas las modalidades de aplicación del impuesto que permiten en la práctica el cumplimiento de tal propósito. Pueden distinguirse como principales formas del impuesto así concebido, las siguientes, enunciadas por Reig:

- a- Impuesto monofásico:
  - 1- Imposición en la etapa del productor o industrial

---

<sup>11</sup> Ibid, pág. 11.

- 2- Imposición en la etapa mayorista
  - 3- Imposición en la etapa minorista
- b- Impuesto plurifásico:
- 1- Imposición al valor agregado

### **3- Impuesto al Valor Agregado**

#### **3.1- Definición**

Según Castro<sup>12</sup>, el impuesto al valor agregado es un tributo concebido como impuesto generalizado al consumo, que grava todas las etapas considerando materia el valor agregado en cada una, o sea la retribución de los factores productivos incorporados en las ventas.

En forma similar, Diez<sup>13</sup> lo define como un gravamen indirecto al consumo, que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerarlo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio.

Reig<sup>14</sup> ya lo había definido también en 1976 como una forma de imposición general a la venta de bienes y servicios de todo tipo, excluidos los servicios en relación de dependencia, de aplicación multifásica en todas las etapas del proceso productivo-distributivo, pero con incidencia efectiva única en el precio final de tales bienes y servicios. Formará su base un valor económico igual al precio de venta minorista con la diferencia de que se lo gravará fraccionado entre distintos responsables: productores, mayoristas y minoristas.

Refiriéndose al impuesto a las ventas, pero con plena aplicación al IVA, dicho autor expresa que aquél debe distinguirse de dos tipos de gravámenes:

- 1- Las sisas, o entre nosotros, impuestos internos, son aplicadas sobre determinados artículos o grupos de artículos específicos a diferencia de este impuesto que en principio es general. Sin embargo, la distinción puede hacerse imprecisa entre un gravamen del primer tipo que cubra una amplia gama de productos y un impuesto general con numerosas exenciones. Un sistema de sisas utiliza generalmente diferentes tasas según los artículos, siendo, en cambio, características del impuesto a las ventas la generalidad de la tasa.

---

<sup>12</sup> CASTRO, J. "IVA". Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, (1986), pág. 3.

<sup>13</sup> DIEZ, H., Op. Cit., pág. 5.

<sup>14</sup> REIG, E., Op. Cit., pág. 22.

2- Los impuestos a la actividad comercial, en el ámbito provincial y en la Capital Federal bajo el nombre de impuesto a los ingresos brutos. En este punto Reig<sup>15</sup>, al referirse al impuesto a las ventas, un impuesto acumulativo, al igual que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no necesita indicar un aspecto que sí constituye la principal diferencia entre el IVA y los dos anteriores: el efecto cascada, cuya explicación se dará en el apartado correspondiente a características del IVA.

### **3.2- Antecedentes históricos**

El impuesto al valor agregado nace en Francia en 1954, como narra Castro<sup>16</sup>, propuesto por Lauré, aunque con anterioridad regía desde 1920 un impuesto a las ventas, como una transacción entre los principales defectos y virtudes de los impuestos indirectos: esto es, oponiendo a ciertas características negativas, por ejemplo:

- 1- Regresividad (como cualquier impuesto indirecto)
- 2- Producción del efecto cascada (totalmente trasladable al costo, hasta el punto de confundirse en el precio de venta del contribuyente directo)
- 3- Falta de neutralidad
- 4- Difícil fiscalización,

aspectos positivos relacionados con la equidad que lo diferencian de los restantes gravámenes a los consumos, difundidos hasta ese momento, sin afectar su capacidad recaudatoria.

Menciona Reig que en los EEUU tiene como antecedente el gravamen aplicado desde 1953 por el estado de Michigan, que con el nombre de impuesto a las actividades comerciales estuvo inspirado en el concepto de valor agregado.

Agrega Castro<sup>17</sup> que con el paso de los años el impuesto a las ventas fue evolucionando, hasta hacer propias muchas características del IVA, convirtiéndose en un tributo:

- 1- Generalizado a casi todas las actividades productivas y de servicios
- 2- De base financiera: del monto resultante de la aplicación de la alícuota respectiva sobre el importe de la venta, se deducía – a efectos de su ingreso- el resultante de aplicar la alícuota correspondiente sobre los insumos.
- 3- Ajeno al efecto cascada: se conoce como efecto cascada a aquel que se produce como consecuencia de gravar los ingresos de cada etapa económica sin tener en cuenta el contenido de

---

<sup>15</sup> Ibid, pág. 11.

<sup>16</sup> CASTRO, J., Op. Cit., pág. 3.

<sup>17</sup> Ibídem.

impuestos implícitos en el precio final de venta, base de imposición, en razón de que el mismo se carga al costo del producto. De esta manera el impuesto recae también sobre impuestos tributados en etapas anteriores.

4- Neutral: ya que no altera las relaciones entre los operadores económicos, beneficiando a algunos en detrimento de otro. Cada quien sólo aporta el impuesto correspondiente a su intervención.

5- De mayor eficiencia potencial en el control.

Estas características, continúa Castro, lo convierten en una herramienta adecuada para las normas que reglan las relaciones económicas entre los países miembros de la Comunidad Económica Europea, lo que hace que rápidamente se extienda a casi toda Europa occidental. Entre 1960 y 1970 continúa su difusión a otros países de Occidente, entre ellos el nuestro.

### **3.3- Alternativas de aplicación**

Shoup, citado por Reig<sup>18</sup> señala la existencia de diversas variables al valor agregado a las que distingue en relación con el tratamiento de la deducción o del crédito por bienes de capital. Parte de la base de dos variantes principales, a las que denomina: consumption type y income type, o sea, identificables en cuanto a su forma con los conceptos de consumo o renta.

Finaliza señalando que en el tipo de impuesto al valor agregado ajustado al criterio de consumo cada firma deduce entre sus compras el costo de todos los bienes de capital adquiridos en el periodo de la compra. En el tipo que se ajusta al criterio de renta la deducción referente al equipo está limitada cada periodo a las amortizaciones de los bienes usados en él. Claro está, que en definitiva el total deducido terminada la vida de un bien amortizable es en uno u otro caso el mismo, pero la diferencia estriba en que en la primera alternativa se reduce notablemente la base imponible en el periodo de compra de los equipos, significando pues un mayor estímulo al equipamiento industrial, que cuando se aplica la segunda forma.

### **3.4- Modalidades de determinación**

#### *3.4.1-Imposición sobre base efectiva o real*

Conforme expone Diez<sup>19</sup>, la base imponible está dada en las empresas industriales por la diferencia que surja entre la producción obtenida en un periodo, sin importar si se ha vendido o no, y los materiales y materias primas insumidos en el proceso productivo, teniendo en cuenta los niveles de inventario de bienes de cambio al inicio y cierre de cada periodo fiscal.

---

<sup>18</sup> REIG, E., Op. Cit., pág. 22-23.

<sup>19</sup> DIEZ, H., Op. Cit., pág. 10.

Mientras tanto, continúa, en las empresas comerciales la base efectiva o real se determina teniendo en cuenta las ventas, las compras y las variaciones de los volúmenes de mercadería de un periodo.

Según el autor, este modo de determinación del impuesto si bien es más representativo del agregado de valor por cada etapa en el ciclo productivo-distributivo de un bien o servicio, al tener en cuenta las variaciones de inventario, plantea mayores dificultades administrativas, en cuanto a la liquidación del gravamen, que el método de base financiera.

La complejidad mencionada por aquél se debe a que el contribuyente necesita información extracontable que refleje los aumentos y disminuciones de los inventarios de mercadería, de productos terminados, de productos en proceso, de materias primas y de todo insumo que tenga que ver con la correcta determinación del tributo.

#### *3.4.2- Imposición sobre base financiera*

En este método, explicado por Diez, el valor sujeto al gravamen surge de la diferencia entre las ventas de bienes realizadas en un periodo, sin considerar si dichos bienes se han producido o no en el periodo de la enajenación, y las adquisiciones de mercaderías, materias primas o insumos, independientemente de que se incorporen o no al ciclo productivo.

Este sistema, continúa el autor, lleva a resultados no tan ajustados a la realidad, ya que la diferencia entre el valor de las ventas y las adquisiciones de un periodo no será el valor incorporado al producto si las compras dieron lugar a aumentos de los inventarios o si la producción se abasteció con insumos preexistentes.

Dentro del sistema de base financiera, existen dos modalidades de cálculo de la base imponible.

#### Impuesto al valor agregado determinado por adición

Según Diez<sup>20</sup>, la base de imposición estará dada por la suma de los elementos que económicamente contribuyen a incrementar el valor de sus insumos o compras que, con un impuesto de base general, habrían estado ya gravados, es decir, la suma algebraica de ingresos atribuidos por el contribuyente a los distintos factores intervinientes en la producción gravada en la medida que considerados en forma independiente no estén alcanzados por el impuesto, como ser los salarios, las contribuciones sociales, los alquileres y el beneficio empresarial; es decir, el impuesto se aplica sobre el agregado de valor que el sujeto realiza a los productos adquiridos por el a través de la valoración de la remuneración de los factores invertidos. Esta modalidad de determinación debido a su complejidad, no tiene aplicación práctica.

#### Impuesto al valor agregado determinado por sustracción o diferencia

En este caso, prosigue, que es el de uso generalizado en los impuestos al valor agregado que se han implantado, la base imponible del impuesto se calcula detrayendo del importe de ventas de bienes y servicios gravados el valor de adquisiciones de mercaderías, materiales u otros insumos alcanzados por el impuesto.

Así, indica que la determinación del IVA por sustracción tiene a su vez dos variantes:

---

<sup>20</sup> Ibid, pág. 12.

a- Sistema de la deducción, también denominado base menos base: implica la deducción en la base del importe de las compras o insumos gravados en etapas anteriores.

b- Sistema del crédito, también denominado impuesto menos impuesto: significa imputar el gravamen pagado en etapas anteriores por el insumo, como un crédito a cuenta del impuesto que resulta a favor del fisco, aplicando la alícuota impositiva correspondiente sobre las propias ventas.

*“Con un impuesto de única alícuota o tasa no existirá diferencia alguna en utilizar una u otra de las dos alternativas, pero (...) existiendo alícuotas diferenciales más altas o más bajas que la general, ello significa (...), el grave inconveniente de alterar la carga tributaria según fuera la forma de organización de los negocios fomentando su integración vertical o su desintegración, según que el producto final estuviese gravado con una tasa más baja que las mercaderías que se utilizaron en su producción o viceversa, respectivamente”<sup>21</sup>.*

### **3.5- Características**

Ordenando las características del IVA expuestas por los diversos autores precitados en sus respectivas obras, las mismas pueden ser clasificadas en económicas y administrativas.

#### *3.5.1- Características económicas:*

##### Indirecto

Es indirecto, como señala Reig, ya que incide definitivamente sobre el consumidor, mientras que el obligado a pagarlo no es éste, sino el vendedor o productor de los artículos de consumo. Sin embargo, es de señalar una característica especial: la repercusión del impuesto al implantarlo le da en ese primer momento un carácter de híbrido, ya que se manifiesta a la vez como impuesto directo e indirecto. Según las circunstancias y condiciones de competencia, mercado, etc., en que se hallan productores o vendedores de los artículos gravados, incidirá sobre ellos directamente, en todo o en parte, o podrá trasladarlo al consumidor; pero, con el correr del tiempo, es éste, en definitiva, quien lo soporta totalmente.

##### Real

De acuerdo a la obra de Reig<sup>22</sup>, presenta el carácter de un tributo objetivo, comúnmente carga real; es decir, que lo que fija y determina el hecho de la imposición es la transferencia de dominio que se realice, abstracción hecha de las cualidades o condiciones particulares en que se hallen las personas o jurídicas que intervienen.

---

<sup>21</sup> REIG, E., Op. Cit., pág. 24.

<sup>22</sup> REIG, E., Op. Cit., pág. 28.

### De uso extrafiscal

El impuesto es considerado como elemento de acción de una política fiscal antiinflacionaria, ya que como lo ha señalado Due, citado por Reig, produce efectos deflatorios actuando como una cuña entre los precios y los factores de costo. Sin embargo, y como señalara posteriormente, en la práctica rara vez ha sido empleado como deliberado instrumento de la política fiscal.

Correlativamente con lo indicado al inicio de este trabajo, el autor considera al gravamen mejor elemento para el control de la inflación en una política fiscal que el impuesto a la renta, pero inferior que un impuesto al gasto, y asimismo, las características particulares del impuesto a las ventas que se utilice tienen, en este aspecto, influencia al instante, siendo la forma de impuesto al valor agregado con la técnica de facturación separada al gravamen y de impuesto contra impuesto, que lo aparta de la corriente de formación de costos y precios, la más indicada para sustraer el impuesto del proceso inflacionario.

### Regresivo

Una de las críticas que Reig le hace a un impuesto como éste, es la de que, en relación a la carga fiscal que de él resulta para la población, el peso de la imposición es mayor para las clases de menores ingresos que para las clases pudientes. Más que un argumento de peso contra el uso de este impuesto lo es contra la excesiva dependencia de él, como elemento del sistema impositivo.

### No acumulativo

Tiene la característica, prosigue, de ser un gravamen multifásico pero que incide una sola vez en el precio, porque, si bien toma como sujetos del gravamen a todos los productores y distribuidores de bienes y servicios, llegando hasta los de la etapa minorista, en cambio, lo que grava en cabeza de cada uno de ellos no es el valor total de sus ventas sino sólo la parte de ese valor correspondiente al valor económico añadido por cada una de esas etapas, de donde deriva su nombre.

*“La piramidación se da cuando el aumento del precio final del producto o servicio por la aplicación del tributo es superior al impuesto que en definitiva recauda el fisco”<sup>23</sup>*. Este efecto, continúa, es característico de un impuesto a los consumos, aplicado en forma indirecta, tipo en cascada. Pero ello no ocurriría si como se ha efectuado en nuestro país, en concordancia con la forma de impuesto al valor agregado generalizada en los países de la Unión Europea, el gravamen se aplica sobre el precio de ventas de las mercaderías antes del agregado del impuesto, y, además, se lo presenta como un ítem separado en la factura, usándose el sistema denominado de crédito de impuesto o de impuesto contra impuesto para evitar que incida más de una vez en el precio. Es decir, la piramidación no se produce en un tributo plurifásico no acumulativo ya que éste sólo incide una vez en el precio final del bien o servicio.

---

<sup>23</sup> DIEZ, H., Op. Cit., pág. 6.

Tal como expone Reig<sup>24</sup>, en este caso se logra el mismo efecto económico que con un impuesto en una sola etapa colocado al nivel del consumidor. Ello se explica porque el gravamen queda así separado del proceso de formación de costos y precios y pasa a ser un crédito contra el fisco que cada responsable tiene en ocasión de sus compras, por el monto exacto del impuesto que figura en sus facturas de compras, el que utilizará el impuesto generado por sus propias ventas.

En sentido contrario expone Castro<sup>25</sup> que el IVA no elimina el efecto cascada, ya que aunque no se ingrese, igualmente se lo imputa al costo de la etapa siguiente. O lo que puede ser aún peor: constituirse en un impuesto que el evasor colecta en su exclusivo beneficio. Esta cuestión demoró la decisión de incorporar el IVA al sistema tributario argentino durante algunos años, hasta que se resolvió positivamente en 1973.

### Neutral

Según Reig, es característica deseable de la tributación su neutralidad, como lo ha reconocido la doctrina desde hace mucho tiempo. Un impuesto al valor agregado de base amplia y única alícuota, logra al máximo la deseable neutralidad de la imposición. En efecto, los consumos de bienes como servicios tendrán la misma carga tributaria cualquiera sea su canal de distribución. La interferencia en la forma de organización de los negocios se evita totalmente pues el impuesto es el mismo, exista o no integración vertical. La distorsión en el avance tecnológico se supera al permitirse el recupero del impuesto pagado en la compra de esos bienes, sea que se adopte para ello la variante tipo consumo o tipo renta.

Si bien la situación sin impuesto difiere por los precios y las cantidades de equilibrio con la situación luego del impuesto, comenta Castro<sup>26</sup> que al no discriminarse por productos o etapa, los efectos son similares para todos. En la práctica, esto no es del todo así. La elasticidad precio de la demanda de los diversos bienes, la distinta duración de los periodos de rotación, los diferentes márgenes de rentabilidad, la mayor o menor intensidad del capital -que discrimina particularmente en contra de la mano obra -, y la exoneración de productos, restan neutralidad alterando las condiciones de óptimo del sistema de asignación de recursos.

### Integración económica. Criterios del país de destino y del país de origen.

Según Diez<sup>27</sup>, en materia de intercambio internacional de productos, si un país quiere fomentar su ritmo exportador debe tener presente que los productos deben salir del mismo sin imposición directa interna para poder competir con otros productos foráneos que no estén alcanzados o que estándolo se encuentren en un tipo impositivo inferior, levantando de este modo las barreras impositivas que distorsionan la libre competencia. Mientras que los productos importados deben sufrir una igualación en materia impositiva,

---

<sup>24</sup> REIG, E., Op. Cit., pág. 34-35.

<sup>25</sup> CASTRO, J., Op. Cit., pág. 4.

<sup>26</sup> Ibídem.

<sup>27</sup> DIEZ, H., Op. Cit., pág. 8.

continúa el autor, respecto de tributos indirectos al consumo interno, con los productos nacionales para evitar que existan diferencias en costos impositivos, protegiendo de esta manera el aparato productivo del país.

De acuerdo a su análisis, el impuesto al valor añadido es un instrumento idóneo para favorecer la integración económica internacional, si se utiliza la modalidad del país de destino que prevé lo siguiente:

- Exportación de productos nacionales: la exportación de bienes se encuentra exenta o no gravada o gravada a tasa cero no generando esa operación impuesto a ingresar al fisco, pero al mismo tiempo se le concede al exportador, es decir, al último eslabón de la cadena de producción y circulación de bienes, un crédito a su favor, que es el impuesto que ha abonado el producto durante su traslación el mercado interno por todo su ciclo productivo. De esta forma el bien exportado sale del país sin incluir costo alguno por imposición indirecta al consumo interno.

- Importación de productos foráneos: la importación de productos foráneos se encuentra alcanzada a la misma alícuota de imposición que la prevista para la fabricación y venta de los productos internos, produciendo el efecto de equiparación, ya que si no se estaría discriminando contra la producción nacional.

Agrega que mientras el principio de país de origen produce una carga final caprichosa como resultado de la simple adición de los impuestos percibidos en las distintas etapas de los diferentes países unificados, el principio de país de destino, descansa desde el punto de vista de la carga tributaria, en las alícuotas de impuesto del país consumidor, o sea, el último importador y permite, desde el punto de vista del productor, un mejor uso de los recursos, siendo irrelevante el origen de las materias primas, productos semielaborados, maquinarias u otras instalaciones, que en él se empleen y consuman.

#### Modera la imposición a los beneficios empresariales

Conforme expresa Diez<sup>28</sup>, en los países desarrollados donde la imposición descansa en gran medida sobre la renta personal y empresarial, el impuesto al valor agregado aparece como alternativa para atenuar la carga tributaria directa sobre los entes empresarios ofreciendo las siguientes ventajas:

- 1- El impuesto al valor agregado compatibiliza mejor con una política de integración económica internacional que el impuesto al beneficio empresario al permitir identificar y liberar el peso de la imposición del precio final del producto exportado.

- 2- Pone un freno al excesivo consumo individual interno, típico de las economías desarrolladas, a expensas de un mejoramiento de las tasas de ahorro personal.

- 3- Incentiva la inversión de los entes empresarios al atenuar la imposición sobre sus beneficios.

- 4- Permite que el sistema tributario sea diversificado, al alcanzar distintas manifestaciones de capacidad contributiva y no depender en forma excesiva de la renta.

---

<sup>28</sup> DIEZ, H., Op. Cit., pág. 9.

Es decir, se equilibra la imposición al aparecer el consumo como potencial económico de pago.

### 3.5.2- Características administrativas

#### Mejoramiento de la actitud de cumplimiento

*“(…) logra una menor resistencia en el contribuyente, que importa un mejoramiento de su actitud de cumplimiento.*

*(…) la actitud de cumplimiento se ve reforzada por el hecho de que los contribuyentes, con la forma de uso generalizado en la práctica, la técnica de impuesto contra impuesto, habrán de mostrar el gravamen como un ítem separado en las facturas y lo recuperarán ostensiblemente de sus compradores, lo que, al decir de Due, disminuye la propensión a eludir e impuesto, haciéndolos sentirse más recaudadores que contribuyentes”<sup>29</sup>.*

#### Control por oposición de intereses

Castro<sup>30</sup> explica esta característica, como muestran los siguientes párrafos.

Consiste en la disminución de la evasión porque se considera un elemento de autocontrol dentro del impuesto al valor agregado el interés que crea entre los compradores en la exigencia de la factura, para poder obtener el crédito del impuesto, reforzando el interés en obtenerla que tengan desde el punto de vista del impuesto a las ganancias.

Los operadores económicos se presuponen intermediarios en un juego de suma cero, no hay favorecidos ni perjudicados, ni pierden ni ganan, y así puede confiarse en que la oposición de intereses facilite el control.

A lo anterior Diez<sup>31</sup> agrega que la necesidad de exigir factura en las adquisiciones puede perderse cuando, con administraciones fiscales deficientes, el sistema de comprobantes se fraccione en operaciones legales y operaciones no legales, es decir, aparece un circuito oculto que tanto los contribuyentes vendedores como compradores tienen interés en mantener, dejando sin efecto el control por oposición.

Al decir de Castro<sup>32</sup>, sin adecuado control no hay verdadera contraposición de intereses entre los contribuyentes y, por lo tanto, se dificulta el control y, al facilitarse su evasión pierde la neutralidad.

Para evitar tal ruptura, Cosciani, citado por Diez, sostiene que es preciso exigir una declaración periódica con una lista nominativa de los clientes y proveedores, con indicación de las respectivas sumas de facturación y, frecuentemente, a efectos de un buen control fiscal proceder a los oportunos cruzamientos de

---

<sup>29</sup> REIG, E., Op. Cit., pág. 39-40.

<sup>30</sup> CASTRO, J., Op. Cit., pág. 4.

<sup>31</sup> DIEZ, H., Op. Cit., pág. 7.

<sup>32</sup> CASTRO, J., Op. Cit., pág. 4.

facturas u otros comprobantes (en la actualidad se aplica el CITI – Cruzamiento Informático de Transacciones Importantes- según resolución DGI 4056 del 18/09/95).

#### Eliminación de controversias conceptuales

En el impuesto argentino la definición de productor o industrial ha sido motivo de continuas controversias y la definición de mayorista ha resultado igualmente compleja en los países que utilizan el impuesto en esa etapa. El alcance al impuesto al valor agregado a todo tipo de bienes y servicios, realizada por sujetos ubicados en cualquier etapa del ciclo productivo-distributivo, elimina tales problemas definicionales.

#### Mayor número de contribuyentes

Un aspecto negativo, continúa, para la elección de un impuesto al valor agregado respecto a la alternativa de impuestos de etapa única, es el aumento del número de contribuyentes obligados a su pago. El mayor costo administrativo resultante del mayor número de contribuyentes en los casos del que el impuesto sustituye a uno de etapa única, es el precio a pagar por la colectividad por las demás ventajas económicas y administrativas involucradas.

#### Sistema informativo integrado

Por último indica que a través del impuesto surge la posibilidad de crear un sistema integrado de información con fines impositivos que dota a la administración tributaria de mayores elementos para el control cruzado de informaciones y beneficia no sólo al cumplimiento de este impuesto sino al de otros, como por ejemplo, el impuesto a las ganancias.

### **3.6- Ventajas y desventajas**

Del análisis del apartado anterior y de acuerdo al trabajo de Marchevsky y Surijón<sup>33</sup>, se puede obtener el siguiente resumen de ventajas y desventajas:

#### *3.6.1- Ventajas*

##### Neutralidad

Porque grava las ventas en todas las etapas con alícuotas uniformes y con la posibilidad del cómputo del crédito fiscal originado en la etapa anterior. Por el contrario, un impuesto de este tipo, sin posibilidad del cómputo del crédito fiscal de la etapa anterior o que utilice alícuotas diferenciales en las distintas etapas, operaría como un factor distorsionante de la neutralidad discriminando a favor de la integración vertical de empresas.

---

<sup>33</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., "IVA, Análisis Intensivo", 2º ed., Ed. CIMA, Buenos Aires, (1992), pág. 21-25.

### Eficiencia recaudatoria

El impuesto al valor agregado instrumentado desde la etapa primaria permite concentrar una porción importante de recaudación en las primeras etapas, donde la cantidad de contribuyentes es menor y consecuentemente se eficientiza la tarea de control del organismo fiscalizador.

Este beneficio se acentúa obligando a los contribuyentes que integran las etapas señaladas a actuar como agentes de retención o percepción de las etapas siguientes.

### Control por imposición de intereses

La característica de este impuesto, de no ser acumulativo, es decir, de permitir el cómputo como crédito del impuesto generado en la etapa anterior, con el requisito – sine qua non- de poseer el comprobante respectivo, genera la oposición de intereses entre compradores y vendedores.

### Facilita la fiscalización

La necesidad de obtener los comprobantes para el cómputo del crédito fiscal y la deducción del mismo brinda al ente fiscalizador un medio de fácil detección del cumplimiento de las obligaciones fiscales, debido al rastro que deja el gravamen en cada etapa.

### Adaptación a modelos simples o complejos

Por un lado, puede alcanzar a determinados bienes y servicios, instrumentarse sólo sobre bienes o sobre servicios o tendiendo a una cobertura total de los mismos en forma generalizada.

Por otro lado, puede alcanzar una, varias o todas las etapas (sólo sobre la etapa primaria; sobre la etapa primaria y mayorista; sobre todas las etapas, etc.).

O bien, puede adaptarse a cualquier tipo de las combinaciones anteriores.

### *3.6.2- Resumen de las desventajas*

#### Su generalización complica la administración fiscal

La generalización del gravamen a bienes y servicios le asigna:

- a- Mayor equidad
- b- No afecta la preferencia de los consumidores por bienes y servicios pero deviene en complicaciones administrativas para el organismo fiscalizador debido a la diversidad de actividades alcanzadas y consecuentemente la cantidad de contribuyentes que tal situación implica.

Por ello, calificados estudios de organismos internacionales no aconsejan esta generalización para países con administraciones poco eficientes.

#### Regresividad

Si bien este efecto no es a tributo sólo del IVA sino de cualquier tipo de imposición sobre los consumos, como ya se ha dicho se puede atemperar éste por medio de exenciones sobre productos de consumo básico y en determinados servicios esenciales, o también gravándolos con alícuotas diferenciales menores.

Por otro lado, en forma coincidente o en forma alternativa, podrían también gravarse bienes y servicios de consumo suntuario con alícuotas diferenciales mayores a la que se disponga en forma general.

Dada la economía general de este gravamen y con el fin de no afectar algunas de las ventajas enunciadas (por ejemplo, neutralidad, eficiencia recaudatoria, control por imposición de intereses) las legislaciones deberían inclinarse no por buscar la progresividad de este gravamen, mediante los mecanismos anunciados, sino por garantizar la progresividad del sistema mediante la implementación de otros tipos de tributos complementarios.

#### Problemas de control en la etapa minorista

Se origina debido a que la venta de ese sector tiene como destinatario al consumidor final, y el mismo no tiene interés fiscal en solicitar comprobantes, quebrándose en esta etapa la ventaja del control por imposición de intereses.

Entre los intentos de solución a este problema se cuentan las campañas tendientes a concientizar al consumidor sobre su responsabilidad en evitar la evasión del impuesto que él mismo le está pagando al minorista, ciertos incentivos para pedir comprobantes como el denominado “IVA y vuelta”, campañas educativas en escuelas, concursos educativos como el llamado “Mi factura, por favor”, etc.

#### Deficiencia recaudatoria en la etapa minorista

En cualquier tipo de impuesto a las ventas el punto débil de su eficiencia recaudatoria se localiza en la etapa minorista, donde se concentra la mayor cantidad de contribuyentes; existen métodos para la neutralización de este efecto negativo, habiéndose experimentado en nuestro IVA con dos de ellos:

##### a- Cobro de un importe fijo

Consiste en el cobro de una patente o tasa para ejercer la actividad gravada, que dependerá del volumen de operaciones que realiza el contribuyente, utilizando para medir dicho volumen determinados parámetros económicos, que definirá el legislador (por ejemplo: capital, personal, tipo de actividad, etc.). En nuestro país, se ha aplicado bajo la denominación de Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o Monotributo.

##### b- Alícuota adicional en la etapa anterior

Se dio con la figura de responsable no inscripto. Este sistema tiene la característica de que si la sobretasa resulta de magnitud, puede ocasionar un efecto adverso induciendo al pequeño responsable a optar por inscribirse por el impuesto al valor agregado.

Cualquier método presuntivo que se adopte, en la búsqueda de solucionar el problema que ocasiona fiscalizar una gran cantidad de contribuyentes, se apartará del régimen general de liquidación y consecuentemente, le serán imputables, en mayor o menor medida, efectos distorsionantes.

## CAPÍTULO II: Objeto: locaciones, obras y servicios

### 1- Objeto del impuesto

#### 1.1- Definición

*“El objeto imponible de un gravamen es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del mismo: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. La configuración del hecho imponible da origen a la obligación tributaria”<sup>34</sup>.*

#### 1.2- Imposición sobre los servicios

Jarach, citado por Diez<sup>35</sup> sostiene que en el impuesto al valor agregado, por tratarse de un impuesto general, es consecuente con sus principios la aplicación del gravamen sobre los servicios, situación que no provoca doble imposición debido a que en el caso de los servicios instrumentales el impuesto pagado en la etapa generadora del servicio será deducido por la empresa que lo reciba como crédito de impuesto cumpliendo el objetivo del tributo de gravar sólo el valor agregado en cada etapa.

En materia de servicios, sigue Diez, se diferencia el tratamiento a seguir por el gravamen respecto de los que se presten a entes empresarios, de aquellos efectuados en forma directa a los consumidores finales.

Los servicios prestados directamente a los usuarios finales deben alcanzarse, según el autor, habida cuenta que desde el punto de vista teórico no tiene sentido excluirlos de un tributo que alcanza al consumo como manifestación de la capacidad contributiva.

Esta inclusión, prosigue, está justificada además por las siguientes premisas:

1. Por la necesidad de evitar discriminaciones entre las personas que adquieren bienes y servicios,
2. Por razones de equidad, por cuanto los perceptores de altas rentas dedican a la utilización de los servicios una mayor proporción de sus ingresos que las rentas bajas o medias,
3. Por razones de simplicidad en la aplicación del tributo generalizado y
4. El aumentar la base de la imposición permite disminuir la alícuota de aplicación.

---

<sup>34</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., *"Impuesto al valor agregado"*, 2° ed., Cuaderno 1, Ed. Errepar, Buenos Aires, (2001), pág. 5.

<sup>35</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 29.

En cuanto a los servicios prestados a los entes empresarios, es decir, los que son insumidos en el proceso productivo-distributivo de un bien o servicio, expresa el autor precitado, la gravabilidad o no en el momento de la efectiva prestación no modifica la incidencia final del tributo sobre el bien o servicio final, ya que al alcanzarlos se los considera como bienes intermedios, que generan un crédito de impuesto en la etapa siguiente.

Mientras que si se instrumenta la alternativa opuesta, es decir no incluir en el ámbito de imposición los servicios intermedios, según Diez<sup>36</sup> se grava el valor agregado por éstos en la etapa siguiente, es decir en la fase empresaria consumidora del servicio; no obstante, esta modalidad crea problemas al gravar los servicios prestados al usuario final y no hacerlo con los servicios intermedios, pues vulnera la generalidad de la imposición.

Es necesario tener presente que por razones sociales generalmente se exime de tributación a ciertos servicios básicos para el individuo, buscando como objetivo evitar la regresividad natural del tributo. Como ejemplo el autor cita los servicios médicos, educacionales, etc.

### **1.3- El concepto de obras, locaciones y prestaciones de servicios**

El Código Civil en su art. 1493 define los tres tipos de locación que se existen en nuestro sistema jurídico, disponiendo que habrá locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una conceder el uso o goce de una cosa, o ejecutar una obra, o prestar un servicio; la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero. El que paga el precio se llama, en este Código, locatario, arrendatario o inquilino, y el que lo recibe, locador o arrendador. El precio se llama arrendamiento o alquiler.

En otras palabras la locación podrá ser de una obra, de una cosa o de un servicio.

Son elementos comunes a estas formas de contratación, de acuerdo a Fenochietto<sup>37</sup>:

- 1- Consensuales: se perfecciona con la voluntad prestada por las partes, no requiriendo forma alguna (no es necesario que el contrato se formalice por escrito o mediante escribano alguno)
- 2- Bilaterales, en el sentido que generan obligaciones recíprocas
- 3- Onerosos y no gratuitos
- 4- Conmutativos: no dependiendo nada del azar; desde el inicio del contrato, las partes conocen sus derechos y obligaciones: una sabe el trabajo que debe hacer y la otra el precio que debe pagar.

*“Con respecto al objeto del contrato, en la prestación de servicios el fin buscado es el trabajo y no el resultado. Viceversa, en la locación de obra debe obtenerse un producto determinado. En otras palabras, puede decirse que si el contrato consiste en entregar un trabajo terminado, por ejemplo, pintar un*

---

<sup>36</sup> Ibid, pág. 30.

<sup>37</sup> FENOCHIETTO, R., *“El impuesto al valor agregado”*, 3° ed., Ed. La Ley, Buenos Aires, (2007), pág. 188.

*departamento o un informe de auditoría, se está en presencia de una locación de obra. En cambio, si el contrato ha de depender del tiempo, como la contratación de un contador en forma mensual para que brinde asesoramiento en materia contable e impositiva, se estará ante una locación de servicios”<sup>38</sup>.*

Otra forma de distinguirlos surge del texto del fallo “Industria Automotriz de Santa Fe SA – T.F.N – sala D del 13/3/80, confirmado en segunda instancia por la C.N.FED. Sala II – CONT.ADM. del 1/11/84, según Marchevsky y Surijón<sup>39</sup>: Si el locador trabaja bajo la dirección del locatario recibiendo de éste órdenes e indicaciones sobre el modo de ejecutar los trabajos el contrato constituye una locación de servicio. Si por el contrario no existe esa relación estaremos en presencia de una locación de obra. En un contrato de locación de obra lo que se adeuda es precisamente la obra, mientras que en el de servicios es la actividad.

#### **1.4- El IVA sobre locaciones, obras y prestaciones**

Dispone el art. 1° de la ley 23.349 de IVA:

*“Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:*

*a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo.*

*b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.*

*En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.*

*c) Las importaciones definitivas de cosas muebles. d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos impositivos y revistan la calidad de responsables inscriptos.”*

De la lectura exclusiva de este artículo, cabría interpretar que el impuesto alcanza a la totalidad de las ventas de cosas muebles, salvo que se encuentren expresamente exentas, mientras que el impuesto no alcanza a las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios a menos que estén expresamente incluidas dentro del ámbito del impuesto. O sea se gravan las ventas de cosas muebles en general y en forma individual, particular, taxativa, diversas locaciones y prestaciones de servicios.

---

<sup>38</sup> Ibid, pág. 189.

<sup>39</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., Op. cit., pág. 54.

No obstante, como expresan Mc. Ewan y otros<sup>40</sup>, es el art. 3 de la ley el que se encarga de estos hechos impositivos, a través de cinco incisos, en el último de los cuales dispone la generalización de la imposición.

El segundo inciso del artículo transcrito se refiere según Diez<sup>41</sup> a una clase de operaciones que requiere para la configuración del hecho imponible, la concurrencia de los elementos objetivo y territorial. Sólo en el caso de obras sobre inmueble propio, se necesita el tercer elemento, el subjetivo, como hecho condicionante de la obligación tributaria.

## **2- Elementos del hecho imponible**

### **2.1-Elemento objetivo**

#### *2.1.1-Trabajos sobre inmueble ajeno*

Establece el art. 3° de la ley del impuesto:

*“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:*

*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 (...)*”

Aquí se pueden destacar tres elementos que conforman el hecho imponible:

A-Trabajos realizados sobre un inmueble

La ley, a título meramente ejemplificativo, enuncia el alcance de esta expresión, incluyendo:

a- Las construcciones de cualquier naturaleza: según el Diccionario de la Real Academia Española, construir significa fabricar, edificar, hacer algo nuevo.

Se entiende por construcciones cualquier tipo de labor que conlleve a erigir una obra, independientemente del destino o duración de la misma.

De igual manera, la palabra “construcciones” hace referencia a *“las operaciones que den como resultado algo nuevo, ya que construir significa hacer algo nuevo, y por estar relacionado a inmuebles lo construido debe estar adherido al suelo para que adquiera entonces, el carácter de inmueble”*<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., *"Impuesto al valor agregado"*, 3° ed., Ed. Tesis, Buenos Aires, (1987), pág. 20.

<sup>41</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 63.

<sup>42</sup>Ibid, pág. 64.

b- Las instalaciones: civiles, comerciales e industriales: según el Diccionario de la Real Academia Española, instalar significa colocar.

*“Las instalaciones están referidas a las tareas de colocar o incorporar algo al inmueble; quedan encuadradas en este tipo de operaciones las instalaciones eléctricas, cloacales, sanitarias, la colocación de la red de gas, entre otras. La consideración de civiles, comerciales e industriales no ha sido muy feliz para la norma, ya que el destino de la instalación no modifica la conceptualización del hecho imponible, pensamos que sólo tiene un carácter ejemplificativo”<sup>43</sup>.*

c- Las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación: según el Diccionario de la Real Academia Española, citado por Mc. Ewan y otros<sup>44</sup> reparar significa componer, aderezar o enmendar el menoscabo que ha padecido una cosa; arreglar alguna cosa que estaba estropeada y mantener y conservar significa quedar en el mismo estado; cuidar de su permanencia; conservar una cosa en su ser, darle vigor y permanencia.

Comenta Diez<sup>45</sup> que las reparaciones comprenden a las operaciones tendientes a componer, enmendar, arreglar, restaurar, volver algo a un estado que tenía anteriormente, preservar el funcionamiento del inmueble, y aquellas tareas de carácter imprescindible para resguardar su integridad, por ejemplo: reparar una bomba de agua, un ascensor o una cañería. Los trabajos de mantenimiento y conservación incluyen a todas las tareas vinculadas a cuidar, preservar y asegurar el buen estado del inmueble, por ejemplo: la pintura o el service de los ascensores.

#### B- Directamente o a través de terceros

Según el citado autor esta disposición tiene en cuenta que por la modalidad operativa en la construcción de bienes inmuebles, es común que los trabajos se subcontraten, pudiendo darse la siguiente situación: un contratista, que tiene la responsabilidad jurídica, se compromete a realizar una instalación en el inmueble ante el propietario, y para llevar a cabo subcontrata a un subcontratista, que es quien realiza el trabajo; mientras que la operación que realiza éste para el contratista también está alcanzada por tratarse de un trabajo sobre inmueble ajeno, pero en este caso realizado directamente.

Involucra tanto los realizados directamente por el locatario o por medio de subcontratistas. El autor observa que no es relevante quién realice el trabajo, cualquier labor sobre inmueble ajeno queda alcanzada por el gravamen.

No es necesario que quien ejecute la obra, trabajo o locación, tenga el equipamiento, enseres, personal, maquinarias, profesionales, etc. adecuados para la ejecución de una obra. Es suficiente, según

---

<sup>43</sup> Ibídem.

<sup>44</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit., pág. 21.

<sup>45</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 64.

Chalupowicz<sup>46</sup>, que sea el responsable que encara bajo su cuenta y riesgo un trabajo sobre inmueble ajeno, para que proceda el hecho imponible.

#### C- Realizados sobre inmuebles de terceros

El aspecto fundamental que define el hecho objeto del gravamen, es que se realicen trabajos para un tercero propietario del inmueble.

##### 2.1.1.1-Viviendas prefabricadas

Se produce la equiparación a trabajos de construcción de la instalación de viviendas prefabricadas.

El autor advierte que “instalación” debe entenderse en el sentido de afincar la vivienda al inmueble (tierra) u otro inmueble preexistente que lo soportará, con el adecuado grado de permanencia propio de un inmueble. De allí deducimos que las casas rodantes no son viviendas prefabricadas, ni por su uso, ni por su naturaleza, ni por su destino.

El fundamento de esta disposición, según Chalupowicz, es que con anterioridad a la misma, gran parte de la doctrina consideraba venta de cosas muebles a la instalación de las referidas viviendas.

Diez<sup>47</sup> atribuye la importancia de la categorización dentro de una modalidad u otra de hecho imponible al momento del nacimiento de la obligación tributaria.

El artículo transcrito al tratar a las prefabricadas, *“se refiere exclusivamente a viviendas de donde también planteamos la extraña exclusión que se daría cuando se trate de prefabricadas no viviendas como por ejemplo, talleres, depósitos, silos, galpones, etc., que gozaren de una total o relevante proporción de prefabricación. La prefabricación implica un alto grado de producción, armado o fabricación de los elementos componentes de los futuros inmuebles, en forma previa a su accesión al suelo y que sean de madera, material, etc., no altera el hecho de estar en presencia de una construcción de un inmueble adherido al suelo con vocación de permanencia por más que el desensamble pudiera resultar más fácil o rápido que en el caso de inmuebles convencionales”*<sup>48</sup>.

##### 2.1.1.2- Algunos casos particulares

#### Obras realizadas por un ente público no estatal financiadas con una contribución de mejora, concepto distinto al de precio

La Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Cooperativas de Obras y Servicios Públicos, Consumo y Vivienda NORCOR Ltda. del 27/3/02, sostuvo que no quedaba alcanzado por el gravamen el pago de una contribución que los vecinos realizaban directamente a la cooperativa para la construcción de obras de interés público (cloacas, pavimento y distribución de gas), sosteniendo que no se trataba de una obra sobre inmueble ajeno sino de una verdadera contribución de mejora, toda vez que la cooperativa actuaba de

<sup>46</sup> CHALUPOWICZ, I., *“IVA, Impuesto al Valor Agregado”*, Ed. Tesis, Buenos Aires, (1990), pág. 29.

<sup>47</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 65.

<sup>48</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit. , pág. 32.

forma sustancialmente análoga como con facultad para recaudar de los vecinos, no de la Municipalidad, la contribución que resultara del sistema de distribución de costos, no consignándose un precio.

Todo ello, según Fenochietto<sup>49</sup>, diferenciaba esta operatoria de una obra sobre inmueble ajeno, pues no ha existido el precio normal al que se refiere la ley, sino el cobro del costo. El mismo organismo recaudador se expresó en igual sentido en el dictamen 12/93, al referirse a la actividad de los “Consortios Camineros” sosteniendo que no podía hablarse de obra sobre inmueble propio puesto que las calles y los caminos son bienes públicos del Estado.

#### Ventas de cosas muebles y prestaciones de servicios no considerados trabajos sobre inmuebles

Distinguir entre simples trabajos de limpieza o ventas de determinadas cosas muebles (como la de los escombros obtenidos de una demolición) resulta importante para el autor, habida cuenta que comúnmente los trabajos de construcción recibieron un tratamiento diferencial en la ley, sea a través de la exclusión de los mismos del objeto del gravamen, de la exención de determinados servicios conexos o relacionados con ellos o de la aplicación de alícuotas diferenciales. Esto último sucede actualmente a partir de la aplicación de la ley 25.063, que redujo a la mitad la alícuota del impuesto para los hechos imposables comprendidos en los incisos a) (con ciertas condiciones) y b) del art. 3° de la ley cuando estuvieran destinados a vivienda. La relevancia de tal distinción radica en el hecho de que si un determinado servicio, como la desinfección de tanques de agua, es considerado un trabajo de conservación y mantenimiento incluido en el inc. a) del art. 3, entonces recibirá los beneficios de la reducción de tasa, de lo contrario, no.

#### *2.1.2- Obras sobre inmueble propio*

La ley 23.349 de IVA establece en su art. 3°:

*“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: (...)*

*b) las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio (...)*”

Y el D.R. en su art. 5:

*“No se encuentra alcanzada por el impuesto la venta de las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3° de la ley, realizadas por los sujetos comprendidos en el inciso d) de su artículo 4°, cuando por un lapso continuo o discontinuo de 3 (tres) años -cumplido a la fecha en que se extiende 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, hubiera afectado el inmueble a casa habitación.*

---

<sup>49</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 216.

*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”.*

#### 2.1.2.1-Condicionadas relacionadas a este objeto

##### A-Obras sobre inmueble propio

El D.R. en su art. 4 dice que se entenderá por obras a 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.

Agregando Marchevsky y Surijón<sup>50</sup> que si por la ubicación del inmueble no existe tal obligación la calidad de mejora se determinará:

- Por similitud con el tratamiento indicado en el párrafo anterior vigente en el mismo municipio o provincia o en su defecto
- En el municipio o provincia más cercano.

La definición de obras no incluye tareas de mantenimiento, reparación o conservación.

Según Diez<sup>51</sup>, a los efectos de la consideración dentro del ámbito de imposición no interesa el tiempo que pudiera transcurrir durante la ejecución de las obras, ni el que exista entre la enajenación del inmueble y la finalización de las mismas. Deben ser obras que como tales pertenezcan al sujeto que las enajena. Tampoco tiene importancia a los fines de la sujeción al impuesto, el destino que pueda darle el adquirente a las obras, las que pueden ser nuevas o añadidas o incorporadas a otras anteriormente existentes, no conteniendo la ley aclaración o restricción alguna sobre este tópico.

En este último caso, conforme expone Diez<sup>52</sup>, la que va a estar alcanzada por la norma, es la porción de obra añadida por el titular del inmueble. Por lo tanto, si una empresa constructora adquiere un inmueble, y le incorpora una mejora, cuando transfiera el bien sólo estará alcanzada por el gravamen la obra añadida por aquélla. Es decir que el gravamen no alcanza ni al terreno ni al valor edificado con anterioridad al inicio de las obras.

Como ya se dijo, no interesa el destino de las obras, su aptitud o inaptitud para el fin originalmente previsto. Tampoco se hace hincapié en condiciones técnicas o de seguridad. Ni siquiera que cumplan con las normas locales. Basta el hecho que fueren obras que deben ser sometidas a aprobación, denuncia, etc., y aun cuando ninguna gestión se hubiese hecho al respecto, para que tal obra se encuentre comprendida en el ámbito del tributo.

La norma no alcanza la simple ejecución de una obra sobre mueble propio, sino que para que proceda el acto imponible debe darse la venta del bien inmueble donde se realiza la obra gravada.

---

<sup>50</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., Op. cit., pág. 52-53.

<sup>51</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 66.

<sup>52</sup> *Ibidem*.

El impuesto al valor agregado define operaciones alcanzadas a través de su manifestación onerosa. Continuando con el autor citado, no se da la imposición con la autoincorporación de obra sobre el inmueble propio. Por ello, la norma establece como hecho imponible a las obras, pero el mismo sólo se perfecciona a través de la transferencia a título oneroso del inmueble sobre el cual las mismas se realizaron.

#### B- Realizadas en el territorio del país

Las obras realizadas sobre inmueble propio, al igual que los demás hechos alcanzados por la ley, requieren para su configuración la condición de territorialidad. Para que ésta se cumpla, en este caso, las obras deben ser efectuadas en el territorio de la nación.

#### C- Por sujetos que reúnan la conceptualización de empresas constructoras

*“Las obras sobre inmueble propio se encontrarán alcanzadas por el impuesto en la medida en que las mismas sean realizadas por empresas constructoras.*

*Tal exigencia no se encuentra definida en el objeto del impuesto sino que, apartándose de la técnica legislativa utilizada en el caso de venta de cosas muebles, la remisión es del sujeto hacia el enunciado del hecho imponible (...)*

*El propio art. 4 en el inciso d) define como condición determinante de la calidad de empresa constructora el propósito de obtener un lucro ya sea con la ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble, sin importar la organización jurídica del sujeto.*

*En el caso de que alguien construya o amplíe su vivienda personal (su casa-habitación, su departamento de veraneo, su casa quinta), cuando venda el inmueble no existirá acto alcanzado al no manifestarse ánimo de lucro en la realización de la obra.*

*Si se trata de una empresa dedicada a la construcción de unidades para la vivienda para su posterior venta, al asumir por su actividad el carácter de sujeto pasivo del tributo, por todas las enajenaciones que efectúe de bienes inmuebles procederá al pago del impuesto sobre las obras incorporadas a dichos bienes.*

*Si una empresa industrial, comercial, agropecuaria o de servicios realiza una construcción sobre su propio inmueble con el fin de utilizarlo como bien de uso (depósito, oficina de administración, local de comercialización), en el momento de la venta del bien inmueble no existe acto alcanzado.*

*No obstante, en este caso puede haber un reintegro del crédito fiscal. Si el contribuyente, en la medida en que estuviese inscripto, computó durante el periodo de la construcción el impuesto que le hubiesen facturado con motivo de la misma, por vincularlo con su actividad gravada, la norma establece (art. 11, tercer párrafo, ley) que deberá reintegrar el crédito fiscal oportunamente considerado si la venta tiene lugar antes de transcurridos 10 años desde la terminación de la obra.*

*Una empresa que construye inmuebles con el fin de alquilarlos, siempre y cuando la locación no sea un disfraz jurídico de la venta real, cuando enajena el inmueble no procede el acto gravado.*

*Ahora bien, en este último caso el interrogante que surge es si el contribuyente puede absorber crédito fiscal con motivo de la construcción del bien inmueble. La respuesta está dada por el carácter de*

alcanzada o no de la locación. Si se trata de un contribuyente dedicado a la locación gravada de inmuebles (ej.: locación de inmuebles para fiestas), el impuesto facturado por la construcción efectuada es computado como crédito fiscal en el momento de la referida construcción. Si se produce la venta o desafectación del inmueble de la actividad gravada (por ejemplo lo alquilan para vivienda), dentro de los 10 años de la finalización de las obras, se debe reintegrar el crédito fiscal computado en su oportunidad.

Si la locación de inmuebles es una actividad exenta para el contribuyente éste no podrá considerar, en ningún momento, el impuesto facturado por la construcción y, como quedó dicho, cuando se venda el bien inmueble la operación no se encontrará alcanzada por el gravamen.

Si una empresa que se dedica a la comercialización, a la industrialización o a una actividad de servicios, efectúa una construcción sobre un inmueble como inversión, y lo destinan a alquiler, en la medida en que la locación posterior se encuentre alcanzada (hay que tener presente que el impuesto facturado con motivo de las obras esté directamente vinculado al alquiler de bienes inmuebles) puede computarse, en el momento de la construcción, el crédito fiscal para absorber el débito fiscal originado en la actividad propia del contribuyente. Pero si el alquiler de bienes inmuebles está exento, no podrá computarse crédito fiscal alguno para absorber el citado débito fiscal<sup>53</sup>.

Las situaciones expuestas pueden esquematizarse a través del siguiente cuadro:

Cuadro N°1: “Obra sobre inmueble propio”

| OBRA SOBRE INMUEBLE PROPIO             |                                                            |                              |                                                            |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------------------------------------|
| Destino del inmueble                   | Carácter del sujeto                                        | Operación venta del inmueble | Venta antes de los 10 años de finalizada la obra           |
| Vivienda o uso particular              | Consumidor final                                           | No alcanzada                 | -----                                                      |
| Bien de cambio                         | Empresa constructora                                       | Alcanzada                    | -----                                                      |
| Utilización en la actividad empresaria | Empresa comercial, industrial, agropecuaria o de servicios | No alcanzada                 | Reintegro del crédito fiscal oportunamente computado       |
| Alquiler de inmuebles gravado          | Locador                                                    | No alcanzada                 | No hay reintegro ya que nunca se computó el crédito fiscal |
| Alquiler de                            | Locador                                                    | No alcanzada                 | Reintegro del crédito                                      |

<sup>53</sup> Ibid, pág. 67.

Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 68.

#### 2.1.2.3- Características del hecho imponible

Según Mc. Ewan y otros<sup>54</sup>, cabe preguntarse si la ley ha pretendido gravar las obras o las ventas de las mismas, encontrándose la doctrina dividida en esta materia.

Cita a Vicente O. Díaz cuando dice que existe un hecho generador típico que da origen al nacimiento de la obligación tributaria y que se materializa con la realización de las obras. Éste 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.

Y a su vez, a Angel Schindel al expresar que el análisis del inciso b) del art. 3 de la ley lleva a la conclusión de que se trata de un hecho imponible compuesto, en el que existe un hecho principal y uno complementario o accesorio, agregando que ninguna duda cabe que el legislador ha considerado como hecho imponible principal la obra o construcción. De modo que el elemento principal del hecho imponible “construcción sobre inmueble propio” es la construcción propiamente dicha. El elemento complementario o accesorio es la venta.

Al respecto remite a un trabajo anterior realizado con Chalupowicz, donde se ha dicho que del análisis del hecho imponible, y de la propia estructura del impuesto, se desprende que lo que se grava son las transacciones onerosas, siempre que configuren los hechos imponibles definidos por la ley. Por tal motivo, se sostiene el criterio que no tiene sentido ni aplicación, sostener que se grava exclusivamente la obra, sino la venta de la misma.

Todo indica que la tesis fiscal comparte el mismo criterio.

#### 2.1.2.4-Propósito de lucro

Dictamen DAL 7/92: las obras realizadas sobre inmueble propio por una cooperativa no están alcanzadas por el IVA por no considerarse a la misma como una empresa constructora, y siempre que se den las siguientes condiciones:

- a- Inexistencia de propósito de lucro y finalidad de ayuda mutua
- b- Que la construcción se financie con los aportes de los afiliados

Dictamen DATJ 23/70: no basta cualquier intención de lucro, es necesario que sea el motivo principal y directo de la operación, y que ese lucro vaya a producirse mediante la enajenación de lo adquirido. Debe tenerse siempre presente que, lo importante será la intención al momento de efectuar la construcción, independientemente del resultado que posteriormente arroje la operación (quebranto o beneficio).

<sup>54</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit. , pág. 22-23.

#### 2.1.2.5- Ejemplos

Los siguientes ejemplos han sido tomados de Matías y otros<sup>55</sup>:

- La empresa constructora Building SA construye, sobre un terreno que adquirió hace unos meses, un edificio con 100 oficinas que adquirió en la zona de Puerto Madero, el cual estima vender en un plazo no mayor de un año con una utilidad bruta del 40%.

En esta operación se manifiestan todos los elementos para la configuración del hecho imponible, a saber:

- ✓ Elemento objetivo: sobre inmueble propio,
  - ✓ Elemento territorial: Realizada en el territorio de la Nación y
  - ✓ Elemento subjetivo: empresa constructora que construye con el propósito de obtener lucro (art. 4 inciso d)
- Un condominio constituido por 10 familias construye sobre un terreno adquirido por el mismo, en la Ciudad de Mar del Plata, 10 departamentos que se subdividirán bajo el régimen de la propiedad horizontal para ser destinados al as viviendas de las respectivas familias: esta operación no se encuentra alcanzada por el impuesto, dado que no existe la condición determinante como lo es el propósito de obtener lucro por parte de la empresa constructora, sin importar la organización jurídica del sujeto.

#### 2.1.2.6- Imposición sobre las instalaciones incorporadas a inmuebles: bienes susceptibles de tener individualidad propia

Según el art. 4° de la ley del tributo:

*“Son sujetos pasivos del impuesto quienes:*

*a) hagan habitualidad en la venta de cosas muebles (...)*

*b) realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras (...)*

*d) 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 (...)*

*e) presten servicios gravados;*

*f) sean locadores, en el caso de locaciones gravadas (...)*

*Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o*

---

<sup>55</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit. , pág. 15.

*no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación (...)*”.

A su vez, el art. 3° del reglamento establece:

*“A los fines de lo previsto en el inciso a) del artículo 2° de la ley, se considerará venta la incorporación de cosas muebles, de propia producción, en los casos de locaciones, prestaciones de servicios o realización de obras, exentas o no alcanzadas por el gravamen”*.

Decía el segundo párrafo del inciso a) del art. 3 contenido en la ley 20.631, suprimido por la ley 23.349, que cuando como consecuencia de los trabajos realizados resulten bienes susceptibles de tener individualidad propia antes de su transformación en inmuebles por accesión, el valor presunto de la locación correspondiente quedará comprendido en el inciso c).

Mc. Ewan y otros<sup>56</sup>, para ejemplificar lo anterior, mencionan a una empresa constructora a la que se contrata para la remodelación de una oficina, para lo cual debe comprar en un comercio una puerta y construir ella misma una ventana. En este caso, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo eliminado, la empresa constructora debía desagregar (separar) del precio total de la factura que emita, la parte correspondiente a la puerta (hecho imponible “venta” de cosa mueble según lo dispuesto en el inciso a) del art. 2 de la ley) y a la ventana construida (hecho imponible “construcción de una cosa mueble por encargo de un tercero”, incluido en el inciso c) del art. 3 de la ley, que complementa la norma del inciso a) del art. 2 de la ley). A contrario sensu, los bienes que no resultaban susceptibles de tener individualidad propia antes de transformación en inmuebles por accesión y que eran aportados juntamente o concomitantemente con la obra o locación, seguían la suerte de éstas, o sea formaban parte del precio de la locación o prestación correspondiente.

En consecuencia, sostienen que para la ley 20.631, sólo quedaba comprendido en el inciso a) del art. 3 de la ley el precio correspondiente al trabajo efectuado, con total exclusión de las cosas muebles incorporadas al trabajo realizado (en nuestro caso de la puerta y la ventana), las cuales recibían el tratamiento previsto en el inciso a) del art. 2 de la ley y en el inciso c) del art. 3 de la ley respectivamente.

Actualmente, continúan, en el único caso en que la ley de IVA aplica el criterio de la desagregación es cuando existe la incorporación de bienes de propia producción a locaciones y prestaciones de servicios exentas y no gravadas.

*“En los demás supuestos, aplica el criterio de la unicidad; en consecuencia, en nuestro caso la cosa mueble o la locación de obra de una cosa mueble pasa a formar parte integrante del trabajo realizado sobre inmueble ajeno. Es decir, corresponderá la imposición por el total de la operación, pero no como consecuencia de gravar hechos imponibles diferentes, venta de cosas muebles y locación de obra de una cosa*

---

<sup>56</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit. , pág. 21.

*mueble por un lado, y trabajo realizado sobre inmueble ajeno por otro, sino directamente un único hecho imponible “trabajo realizado sobre inmueble ajeno” alcanzado por el impuesto al valor agregado”<sup>57</sup>.*

Por su parte, Chalupowicz<sup>58</sup> comenta que la ley 23.765 es la que ha extendió la imposición sobre las transferencias de cosas muebles, alcanzando a aquellas que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se transforman en inmuebles por accesión (a través de la incorporación de la última parte del primer párrafo del inciso a) del art. 2 de la ley). La imposición por su parte procederá al momento de la entrega de tales bienes, dentro de los términos generales del art. 5 de la ley.

La condición para la procedencia de la imposición es que se trate de cualquiera de los sujetos pasivos del impuesto, excepto los referidos en el inciso c del art. 4, es decir, quienes actúan como importadores exclusivamente.

Por lo tanto, continúa el mismo autor, sean vendedores de cosas muebles, locadores de obras y servicios, cuando procedan a la transferencia de cosas muebles, calificadas como instalaciones, que acceden a inmuebles, se generará también el hecho imponible que por extensión dispone de tal forma el párrafo transcrito del art. 4.

En los casos en que se opere la transferencia de inmuebles cuya condición los incluya dentro del art. 3 inciso b), por parte de sujetos comprendidos en el art. 4 inciso d), las transferencias resultarán alcanzadas por el impuesto en su integridad por lo que quedarán subsumidas en las mismas las que correspondan parcialmente a esas instalaciones incorporadas.

Quienes no fueren sujetos del impuesto, por concretar operaciones exentas o no comprendidas en el mismo, no quedarán alcanzados por la imposición que tratamos.

En cambio, prosigue, quienes parcialmente concreten operaciones gravadas y otras exentas o no alcanzadas, quedarán comprendidos en la imposición sobre la transferencia de las instalaciones incorporadas a los inmuebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de sujetos pasivos del impuesto. Por lo tanto, bastará una mínima relación o vinculación entre las cosas vendidas y una actividad gravada, para que proceda la imposición.

El hecho más frecuente estará dado por profesiones o prestaciones de servicios alcanzadas por el gravamen, cuando incorporen a sus inmuebles (oficinas, viviendas afectadas a la actividad, etc.), equipamiento de aire acondicionado, calefacción, alfombramiento, decoraciones, etc., siempre que se cumpla la condición de ser susceptibles de tener individualidad propia y que se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de la enajenación.

El profesional o prestador de servicios alcanzado por el impuesto que decida colocar aire acondicionado en su oficina, pero no lo haga, y proceda a vender el equipo en forma aislada,

---

<sup>57</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit., pág. 22.

<sup>58</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit., pág. 50.

independientemente, igualmente quedará comprendido por el impuesto por tal venta, ya que se cumplirán las condiciones de la primera parte del tercer párrafo del art. 4 de la ley, ejemplifica Chalupowicz<sup>59</sup>.

El sujeto cuya actividad consista exclusivamente en la compraventa de inmuebles, o que añada tales actividades a otras exentas o no alcanzadas por el gravamen, no quedará ni se lo considerará alcanzado por el gravamen respecto de cualquier venta de cosas muebles vinculadas con su actividad, sea que la venta la efectúe en forma independiente, o conjuntamente con un inmueble al cual esas cosas hubiera accedido.

El autor termina diciendo que la imposición sobre las cosas muebles incorporadas a inmuebles conforma una ficción de la ley, que pretende atraer al gravamen ventas de cosas que usualmente nunca se venden por separado, sino formando parte del precio de venta de la propiedad a la cual han accedido.

#### 2.1.2.7- Exclusiones de objeto

##### Inmuebles alquilados

El reglamento dispone en su art. 5 que estas obras no se encontrarán alcanzadas por el impuesto, cuando por un lapso continuo o discontinuo de 3 años (cumplidos a la fecha en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si este acto fuera anterior) las mismas hubieran permanecido sujetas a arrendamiento, derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. Esto también será de aplicación cuando la venta la realice alguno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio, incluidos los casos en que por igual periodo de 3 años, hubiera afectado el inmueble a casa habitación. En estos casos el crédito fiscal oportunamente computado, atribuible al bien que se transfiere, deberá reintegrarse en el periodo fiscal en que se produzca la venta.

No existe mención del momento a partir del cual deben considerarse los tres años y la única remisión legal que puede hallarse en la ley de IVA se encuentra en el art. 11, cuando al contar un lapso de 10 años para resolver la procedencia de la devolución de créditos fiscales computados, vinculados justamente con obras sobre inmueble propio o adquiridos a empresas constructoras, manda contarlos desde la finalización de las obras o desde su afectación a la actividad gravada. Este último momento se descarta porque se entiende referido a la particularidad legislada en el art. 11 y, a falta de normas al respecto, Marchevsky<sup>60</sup> entiende adecuado considerar el de finalización de las obras.

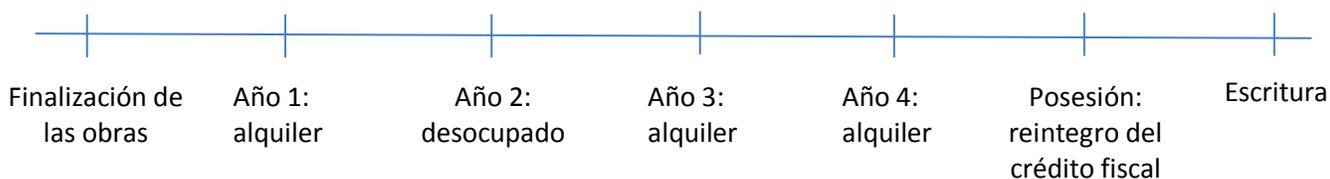
Por ejemplo, una obra fue afectada por un lapso discontinuo de tres años a arrendamiento previo a otorgar la posesión del inmueble a un tercero. Esta situación podría esquematizarse de la siguiente forma:

---

<sup>59</sup> Ibid, pág. 51.

<sup>60</sup> MARCHEVSKY, R., *"Impuesto al valor agregado, análisis integral"*, 2ª ed., Ed. Macchi, Buenos Aires, (2002), pág. 635-636.

Cuadro N°2: “Obras sujetas a alquiler”



Fuente: MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 635 – 636.

2.1.2.8- Transferencia o desafectación de obras

El tercer y cuarto párrafos del art. 11 establecen:

*“(…) 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 10 (diez) años, contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior.*

*A los efectos indicados en el párrafo precedente el crédito fiscal computado deberá actualizarse, aplicando el índice mencionado en el artículo 47 referido al mes en que se efectuó dicho cómputo, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes en el que deba considerarse realizada la transferencia de acuerdo con lo dispuesto en el inciso e) del artículo 51, o se produzca la desafectación a la que alude el párrafo precedente.”*

Una obra realizada directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, efectuada por una empresa que la afectó a su actividad, hace que quede descartado, en principio que se haya perseguido un fin de lucro en el momento de realizar la obra y, en consecuencia, su posterior venta queda fuera de la imposición, tal como surge de la obra de Marchevsky<sup>61</sup>.

Si se realizara un resumen esquemático de estos párrafos, el mismo sería como este:

|    |                                                                                        |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------|
| ✓  | <b>Causa:</b>                                                                          |
| 1- | <b>Transferencia</b>                                                                   |
| 2- | <b>Desafectación</b>                                                                   |
| ✓  | <b>Conceptos afectados:</b>                                                            |
| 1- | <b>Obras adquiridas a empresas constructoras</b>                                       |
| 2- | <b>Obras realizadas por el sujeto pasivo directamente o a través de terceros sobre</b> |

<sup>61</sup> Ibid, pág. 656.

|                        |                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>inmueble propio</b> |                                                                                                                                                                                                                                           |
| ✓                      | <b>Condiciones:</b>                                                                                                                                                                                                                       |
| 1-                     | <b>Afectados a operaciones gravadas</b>                                                                                                                                                                                                   |
| 2-                     | <b>Hubiesen dado lugar a cómputo de crédito fiscal</b>                                                                                                                                                                                    |
| 3-                     | <b>La transferencia o desafectación tenga lugar antes de transcurridos 10 años contados a partir de la finalización de las obras o su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, la que fuere posterior</b> |
| ✓                      | <b>Efecto: deberá adicionarse al débito fiscal del periodo en el que se produzca la desafectación o transferencia del crédito fiscal oportunamente computado</b>                                                                          |
| ✓                      | <b>Actualización: el crédito fiscal deberá actualizarse desde el mes en el que se computó hasta el mes de transferencia o desafectación.</b>                                                                                              |

Ejemplo elaborado por el autor:

Datos:

- 1- Contribuyente: XX SRL
- 2- No es empresa constructora
- 3- Toda su actividad se encuentra gravada
- 4- Finalización de la obra: junio de 2007
- 5- Mes de cómputo del crédito fiscal (a efectos del ejemplo tomamos un mes): abril de 2007
- 6- Afectación de la obra a su actividad gravada: agosto de 2007
- 7- Escritura traslativa de dominio: se efectuará en julio de 2012
- 8- Posesión: se dará en junio de 2012

Solución:

- 1- El cómputo de los 10 años comienza a contarse:
  - a- Desde la fecha de afectación a la actividad gravada (que es posterior a la de finalización de la obra) agosto de 2007
  - b- Hasta la fecha de transferencia (lo que fuere anterior de la escritura o posesión: junio de 2012)
- 2- Han transcurrido menos de 10 años
- 3- El crédito fiscal se reintegra, actualizado:
  - a- Desde el periodo en el cual se computó: abril de 2007
  - b- Hasta el periodo de la transferencia: junio de 2012.

### 2.1.3- Elaboración de una cosa mueble por encargo

El art. 3 de la ley de IVA indica que:

*“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: (...)*

*c) la elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble -aun cuando adquiera 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 material de dicha prestación. El decreto reglamentario establecerá las condiciones para la procedencia de esta exclusión (...)*”

#### 2.1.3.1- Análisis del hecho imponible

A-Aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión

*“Los inmuebles pueden serlo:*

*a- Por su naturaleza, por encontrarse en sí mismos inmovilizados, como el suelo y todas las partes sólidas de su superficie y profundidad*

*b- Por accesión, concepto que comprende a las cosas realmente inmovilizadas por adhesión física al suelo con carácter perpetuo*

*c- Así como también, son inmuebles las cosas muebles puestas intencionalmente como accesorias de un bien inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente”<sup>62</sup>.*

Sería el caso, ejemplifica Diez<sup>63</sup>, de la construcción e instalación de un ascensor para un edificio, la construcción de un molino de viento para un campo, la fabricación de artículos eléctricos o la elaboración de productos de carpintería metálica, ya que al ser adheridas las cosas muebles a la construcción se transforman en inmuebles por accesión.

El autor explica que la importancia de tipificar este acto gravado en locación de obra prevista en el art. 3 inciso c), y no en un trabajo en general sobre un inmueble ajeno radica en que son distintos los momentos de nacimiento de la obligación tributaria; así, por ejemplo, los anticipos que no congelen el precio no perfeccionan el hecho imponible en el caso de la elaboración de cosas muebles por encargo de un tercero y sí en el caso de trabajos sobre inmuebles ajenos.

B-Con o sin aporte de materia prima (por parte del locador)

Diez incluye en esta consideración la hipótesis en que se hace aportación de elementos al cumplir con la ejecución de la obra, pero sin que ellos sean esenciales, es decir, sin que se incorpore la materia prima principal, la que pertenece al tercero que encarga la locación.

---

<sup>62</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 223.

<sup>63</sup> DIEZ, H., Op. cit. , pág. 69.

## C- En cualquier etapa o grado de avance del proceso productivo

Conforme expresa el autor, surge claramente del texto legal que el trabajo quedará comprendido en este inciso independientemente de que el mismo constituya la entrega de un bien terminado y acondicionado para su venta o una etapa intermedia de elaboración.

### 2.1.3.2- Prestación de un servicio no gravado concretado a través de la entrega de una cosa

Varios autores, entre ellos Diez, comentan sobre la imprecisión terminológica de la ley al decir “no gravados”, cuando prácticamente no hay servicios no gravados: la consideración de prestación de servicio no gravado no es técnicamente correcta y se debe a que en el momento de incorporación de esta norma a la ley del impuesto no existía la generalización de servicios, pero a partir de aquella debió incluirse la consideración de las prestaciones de servicios exentas, pues por la temática del art. 3 las únicas locaciones o prestaciones no alcanzadas son las expresamente exceptuadas de imposición o aquellas realizadas en relación de dependencia o a título no oneroso, existiendo un gran número de locaciones o prestaciones exentas.

Por ejemplo, según Marchevsky y Surijón<sup>64</sup> *“la técnica legislativa empleada en la redacción de la generalización del impuesto al valor agregado, ha consistido en la gravabilidad de todas las prestaciones de servicios, para luego eximir del impuesto aquellas que el legislador haya considerado pertinentes (...)”*.

Lo comentado hace que no existan en la actualidad prestaciones de servicio no alcanzadas o no gravadas por el impuesto. Por lo tanto la redacción de este párrafo debió haberse modificado de tal forma: “...Que la obligación del locador sea la prestación de un servicio exento o no gravado...”, a fin de que la norma sea operativa.

La solución se encontró a través de la reforma introducida al decreto reglamentario por el decreto 692/98, a través de la cual se hizo extensiva la exclusión también a las prestaciones de servicios exentas incorporándose en su primer párrafo la expresión “exenta o ...”.

Ahora bien, salvada dicha imprecisión, queda el análisis de su esencia: el segundo párrafo del inciso transcrito presenta el caso de un hecho imponible complejo. *“Cuando todos los componentes de una operación tienen el mismo tratamiento no se presentan dudas al respecto. ¿Pero qué sucede, por ejemplo, cuando el servicio que se presta conjuntamente con la entrega de una cosa está exento y la venta de la cosa mueble está gravada? ¿Debe dividirse en 2 partes la operación considerando a una gravada y a otra exenta? Si así fuera, ¿cómo efectuar tal división?, ¿qué importe otorgarle a una y cuánto a otra? O bien, debemos aplicar el principio de unicidad del hecho imponible, según el cual, éste es uno, sólo uno e indivisible y por lo tanto el tratamiento que debe dársele a la operación es único, y no dos. Asimismo y si se siguiera este último criterio, ¿qué tratamiento recibiría toda la operación: gravada o exenta?”*<sup>65</sup>.

---

<sup>64</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., Op. cit., pág. 56.

<sup>65</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 224.

En este inciso, prosigue, la ley consagra el principio de unicidad del hecho imponible, determinando que toda la operación debe recibir un único tratamiento, en este caso en particular el de exenta.

En síntesis, según Fenochietto, se encuentra fuera del objeto del IVA la entrega de una cosa mueble que, cumpliendo los requisitos establecidos por el art. 6 del D.R., constituya el soporte material de una prestación de servicios, sea ésta no gravada o exenta.

Requisito: La cosa mueble como soporte material de la prestación

Para que proceda el supuesto de no gravabilidad de la entrega de la cosa mueble, deben cumplirse las siguientes condiciones:

Condición 1: ambas obligaciones, prestación y entrega del bien, deben perfeccionarse en forma conjunta.

Condición 2: que exista entre ellas una relación vinculante de orden natural, funcional, técnica o jurídica, de la que deriven necesariamente la anexión de una a otra.

Las relaciones contempladas, parecen referirse a la naturaleza del servicio:

- A que el soporte resulte indispensable para posibilitar el aprovechamiento del servicio por parte del usuario,
- Al hecho de que técnicamente el servicio requiera el sustento material o
- A que esa misma necesidad se derive de exigencias de tipo jurídico relacionadas con la finalidad que a través del mismo persigue el usuario.

Condición 3: que la cosa mueble elaborada constituya simplemente el soporte material de la obligación principal.

Las tres condiciones anunciadas deben cumplirse en forma concurrente, recalcan Marchevsky y Surijón<sup>66</sup>.

Pasando en limpio lo anterior: cuando la obligación del locador sea la prestación de un servicio exento o no gravado, que se concrete a través de una cosa mueble elaborada, construida o fabricada por encargo de un tercero, siendo que ésta constituya simplemente el soporte material de dicha prestación, cumpliendo con las tres condiciones ya comentadas, sería de aplicación la no gravabilidad dispuesta por el segundo párrafo del inciso c) del art. 3

Por ejemplo: supongamos un radiólogo que desempeña su tarea vinculado a una obra social exenta y al cual un médico vinculado a la misma obra social, encarga una radiografía de un beneficiario de la misma. En este caso, la cosa mueble (placa radiográfica) y su prestación exenta se perfeccionan en forma conjunta “...debiendo en consecuencia ser estimada la entrega referida como parte del servicio médico prestado por el profesional radiólogo, quien utiliza dicha placa para emitir su diagnóstico, o, lo que es lo mismo, el radiólogo para la prestación de su servicio médico obtiene o transfiere un producto final para ser consumido

---

<sup>66</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, Op. cit., pág. 55.

*por el paciente o por el médico que recetó la radiografía.” (Del texto del fallo Ponce de León, Toribio S. - T.F.N – Sala C – 27/11/86)*

Vinculando este acápite con la incorporación de bienes de propia producción a prestaciones o locaciones exentas o no gravadas, los autores entienden que si un bien de propia producción elaborado, construido o fabricado por encargo de un tercero que no constituya el soporte material de dicha prestación, se incorpora a una prestación o locación exenta o no gravada, este bien deja de estar comprendido en este inciso del art. 3 para caer dentro del supuesto de divisibilidad del art. 2, quedando alcanzados los bienes de propia producción sin importar su accesoriad con la prestación principal.

Lo indicado por ambos autores adquiere relevancia en tanto esos bienes quedarán diferenciados del servicio exento o no gravado, aunque sean accesorios al mismo y resultarán gravados si así lo disponen las normas.

Un ejemplo de Marchevsky y Surió<sup>67</sup>: un laboratorio de alta complejidad recibe de un prestador medico exento una orden de preparado de un compuesto específico para que sea aplicado en un examen de laboratorio a uno de sus adherentes. El examen de laboratorio quedara alcanzado por la exención, por tal motivo la cosa mueble elaborada por encargo de un tercero (compuesto específico) estará sujeta al gravamen por aplicación del inciso a) del art. 2 de la ley .

Otro ejemplo de los autores: se contrató una persona para que grave en video una fiesta de cumpleaños (prestación gravada). Si se requiere al prestador incluir en la grabación otras tomas, fotos, música y finalmente que proceda a su compaginación, se está en presencia del objeto indicado en el inciso c) del art. 3 de la ley, ya que existe la elaboración de una cosa mueble por encargo de terceros, siendo ésta la obligación primaria de la locación, no constituyendo por lo tanto un mero soporte material. Ahora bien, si la persona contratada realiza la grabación y en el mismo estado en que se encuentra la entrega al locador, dando cumplimiento así a su locación, no se trataría de una locación de obra del inciso c) del art. 3, sino de una prestación gravada por el inciso e) del mismo artículo.

Debe tenerse presente, prosiguen, que en el inciso bajo estudio lo que se encuentra gravado es la locación de obra, consistente en la elaboración de una cosa mueble por encargo de un tercero, y no la transferencia a título oneroso de ese bien, por lo que la posterior devolución del mismo al locador no altera el hecho primario objeto del tributo.

Tal es el caso, agrega Diez <sup>68</sup> de la prestación inherente al cargo de síndico (exenta), que se expresa a través de un “informe de síndico”. Como se ve, el servicio y la entrega de la cosa se manifiestan en forma conjunta.

---

<sup>67</sup>Ibid, pág. 53.

<sup>68</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 71.

Continúa enunciando que en el mismo caso se halla la prestación de un servicio educacional (exento) sobre temas incorporados a planes de enseñanza oficial, a través de la entrega de formatos DVD. En este caso la relación vinculante es de orden funcional.

Otro ejemplo de aplicación de esta pauta que proporciona el autor podría darse en el caso de una empresa que presta el servicio de televisión por cable exclusivo para abonados y entrega un conversor en el momento de la conexión para que el televisor pueda recibir un mayor número de canales. En este caso la cosa mueble no es el soporte material del servicio, habida cuenta de que el conversor tiene para el prestatario una utilidad distinta que el servicio mismo, es decir tiene utilidad por sí mismo. Por lo tanto, una empresa que realiza el servicio de circuito cerrado de televisión por cable y entrega conversores, deberá desagregar, a los efectos del tratamiento del IVA, la prestación del servicio (no gravado, art. 3, inciso e), punto 4), de la venta de la cosa mueble, ya que ésta se encuentra alcanzada con el impuesto.

#### 2.2.1.4- Obtención de bienes de la naturaleza por encargo

El art. 3 de la ley del gravamen indica lo siguiente:

*“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: (...)*

*d) la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero (...)”*

##### 2.1.4.1- Análisis del inciso

###### A- Obtención de bienes de la naturaleza

Al respecto, Raimondi y otros, cuya contribución es traída a colación por Diez<sup>69</sup>, consideran que la extracción de bienes de la naturaleza podría haberse expresado más sencillamente como producción de cosas muebles, dado que a partir de la generalización de los servicios, la obtención de la naturaleza, al igual que la elaboración, fabricación o construcción de una cosa mueble por encargo de un tercero definidas como actos alcanzados resulta redundante, por tratarse de locaciones no efectuadas en relación de dependencia que se encuentran consideradas como gravadas al encuadrarse en el art. 3, inciso e), punto 21.

###### B- Por encargo de un tercero

La configuración del acto gravado previsto, según este autor, está supeditada a que la obtención de bienes de la naturaleza la realice alguien por encargo del productor primario, porque si éste es quien obtiene el bien, se tipifica el hecho imponible cuando se vende la cosa mueble.

Quien obtiene el producto primario de la naturaleza por encargo del productor primario, cuando le entrega el bien, al no haber transferencia de dominio no se da la conceptualización de venta impositiva. La locación realizada por el primero queda comprendida en el ámbito de imposición al tipificarse su encuadre en el art. 3 inciso d).

---

<sup>69</sup> Ibid, pág. 72.

Lo expuesto demuestra según Diez la complementación del hecho imponible subexamen en la gravabilidad de la venta de cosas muebles.

#### 2.1.4.2- Casos comprendidos

Por ejemplo:

- El dueño de un campo recibe ganado en pie de un establecimiento de cría para su internada,
- Se cultiva determinada especie de vegetales por cuenta de un tercero,
- Se realiza por cuenta ajena la extracción de minerales, la pesca, la caza, etc.

Tal como lo señala Silvia Susana Rivero, mencionada por Matías y otros<sup>70</sup>, los casos más comunes se plantean en las explotaciones agropecuarias por medio de contratos de aparcerías rurales normados por la ley de “Arrendamientos rurales y aparcerías” N° 13.246, modificada por la ley 22.298.

#### 2.1.5- Locaciones y prestaciones taxativamente enumeradas

El inciso e) del art. 3 de la ley incorpora a la imposición las locaciones y prestaciones de servicio, entendiéndose por tales:

Locación de servicios: art. 1623 del Código Civil. Es un contrato consensual, aunque el servicio hubiese de ser hecho en cosa que una de las partes debe entregar. Tiene lugar cuando una de las partes se obligare a prestar un servicio, y la otra a pagarle por ese servicio un precio en dinero.

Prestación: art. 1169 del Código Civil. La prestación, objeto de un contrato, puede consistir en la entrega de una cosa o en el cumplimiento de un hecho positivo o negativo, susceptible de una apreciación pecuniaria.

Se puede decir que cualquiera fuera el sujeto y la naturaleza del mismo que efectúe la locación o prestación enumeradas de los puntos 1 a 20 y no exceptuada por los mismos, procederá la obligación de pago del impuesto, dado que las exenciones dispuestas por el art. 7 inc. h) son las prestaciones y locaciones tipificadas en el punto 21 del inciso e) del art. 3. Esto podría esquematizarse de la siguiente manera:

Cuadro N°3: “Locaciones y prestaciones alcanzadas”

| LOCACIONES Y PRESTACIONES ALCANZADAS (art. 3 inciso e) |               |                                           |
|--------------------------------------------------------|---------------|-------------------------------------------|
| Enunciadas taxativamente                               | Puntos 1 a 20 | Sin condicionamiento                      |
| Restantes locaciones y prestaciones                    | Punto 21      | - Se efectúen sin relación de dependencia |
|                                                        |               | - A título oneroso                        |

Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 73.

<sup>70</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit. , pág.16.

### 2.1.5.1- Requisito de onerosidad

Es interesante lo que opinan al respecto diversos autores.

Para Fenochietto<sup>71</sup> *“además de la ausencia del elemento subjetivo, tampoco se requiere en el caso de las obras, locaciones y prestaciones la existencia de onerosidad, salvo para aquellas incluidas en el apartado 21 del inciso e) del art. 3. También se requiere, aunque en forma indirecta, para las obras realizadas sobre inmueble propio, toda vez que, para que estas obras queden comprendidas dentro del objeto de la ley es necesario que sean efectuadas por una empresa constructora, entendiéndose por tales únicamente las que realizan dicha obra con el propósito de obtener un lucro con su posterior enajenación (...)*

*Es decir, que una interpretación literal del art. 3 de la ley, nos lleva a concluir que:*

- a- Las locaciones y prestaciones incluidas en el apartado 21 del inciso e) de dicho artículo realizadas gratuitamente se encuentra fuera del objeto del impuesto, y*
- b- Que cualquiera de las restantes locaciones o prestaciones de servicios realizadas gratuitamente se encuentra dentro del objeto (...)*

*La duda puede presentarse cuando una de las obras, locaciones o prestaciones de servicios incluidas en alguno de los incisos a), c), d) o de los primeros 20 apartados del inciso e) del art. 3, se efectúa gratuitamente, por ejemplo, si un restaurante no le cobra una comida a un cliente, o un hotel le otorga a un pasajero una habitación gratuita por un motivo determinado. Si interpretamos literalmente el texto de la ley, estas operaciones estarían alcanzadas por el gravamen. Mientras que un servicio incluido en el punto 21 del inciso e) prestado gratuitamente no lo estaría.”*

La idea de onerosidad, agrega, está inmersa en todo el objeto de la ley, consecuentemente no parecería acorde con su espíritu la inclusión dentro de su objeto de servicios prestados en forma gratuita.

Por otro parte, pero en el mismo sentido, según Diez<sup>72</sup> “el hecho de que para las otras locaciones y prestaciones (las alcanzadas por el punto 21) sea requisito de gravabilidad la onerosidad, abre un interrogante respecto de la exigencia o no de una contraprestación en las locaciones y prestaciones subexamen.

En este punto es importante destacar que la apreciación del hecho configurador del acto gravado no debe realizarse en forma aislada de la idea global del impuesto que es alcanzar las operaciones a través de su manifestación onerosa. Asimismo, debe tenerse en cuenta que el momento del perfeccionamiento del hecho imponible tiene como referencia, además de la conclusión de la prestación o locación, a la percepción total o parcial, demostrando el concepto de resarcimiento de la operación gravada.

---

<sup>71</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 190-192.

<sup>72</sup> DIEZ, H., Op. cit. , pág. 73.

Por lo tanto, cuando la prestación se efectúe como muestra, regalo o demostración, sin que exista una contraprestación por quien la recibe, es decir, no se dé la onerosidad necesaria para la tipificación del agregado de valor, se está en presencia de una operación no alcanzada por el impuesto”.

En sentido contrario, según Marchevsky, no se encuentra “aquí, como en el concepto de venta, el requisito de onerosidad que caracterizaba a aquélla, excepto para las locaciones y prestaciones del apartado 21 del inciso e) del art. 3, debiendo entenderse que no es necesario a los efectos de que se configura el hecho imponible de las restantes locaciones y prestaciones no incluidas en el apartado mencionado.

Esto implica que esos servicios prestados en forma gratuita se encuentran alcanzados por el gravamen y que, si bien carecen de base imponible, tal hecho no provocaría la devolución del crédito fiscal, ya que este último se encontraría vinculado con una actividad gravada tal como lo exige la propia ley para habilitar su cómputo.

Remarcamos que lo expuesto no es de aplicación para las locaciones y prestaciones indicadas en el punto 21 del inciso e) del art. 3, donde sí se hace mención a la onerosidad de las mismas.

Estos servicios, prestados en forma gratuita, se encuentran fuera del objeto del gravamen y en consecuencia los créditos fiscales computados y vinculados con su locación o prestación deberán ser reintegrados.

Por ello, acordamos con la DGI (Dictamen DAT 177/94) en cuanto al tratamiento a brindar al transporte aéreo de medicamentos (transporte de cargas) realizado en forma gratuita por el transportista, el cual se encuentra fuera del objeto del gravamen”<sup>73</sup>.

Paralelamente debe tenerse en consideración la opinión del Fisco, exteriorizada a través de diversos dictámenes, donde al tratar otros temas se toca tangencialmente el de la onerosidad:

Dictamen DATJ 2/82: cuando la DGI debió definir el alcance de las palabras boxes en studs, interpretó que sólo estaría incluido en el objeto del impuesto la adjudicación de boxes en las caballerizas de los hipódromos a título oneroso, servicio éste expresamente incluido dentro de los primeros 20 puntos del inciso e). De la conclusión a la que arriba el organismo recaudador, todo indica, que si la adjudicación del box se efectúa de forma gratuita, no estará alcanzada por el impuesto.

Dictamen 25/83: el estacionamiento oneroso en la vía pública (estacionamiento con tarjetas) está alcanzado con el IVA (se trata de otra prestación incluida dentro de los 20 primeros puntos del inciso e). En este caso parecería también que según el criterio del organismo recaudador, si el estacionamiento fuera gratuito no estaría alcanzado

Dictamen DAT 47/01: las entradas a espectáculos futbolísticos entregadas a título gratuito y sin contraprestación alguna, se encuentran fuera del ámbito de imposición del gravamen en virtud de no revestir su entrega la condición de onerosidad. Con claridad el dictamen destaca lo siguiente: efectuando un análisis

---

<sup>73</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 72-73.

global del impuesto, visto los lineamientos previstos en el art. 2, en referencia a las ventas, y lo dispuesto en el art. 3 inciso e), apartado 21 de la ley de marras, surge que la pretensión del mismo es alcanzar a aquellas operaciones que revistan características de onerosidad.

También se ha expedido sobre el tema el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa Total Austral SA Sucursal Argentina, expresando que debe estarse al art. 1139 del Código Civil, que define que existe título oneroso en las relaciones contractuales cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle, a diferencia del título gratuito que asegura algo con independencia de toda prestación.

¿Cabría interpretar, entonces, que los servicios y locaciones están gravados sólo si el sujeto prestador o locador obtiene un rédito?

No. En palabras de Fenochietto: *“el hecho de que haya o no utilidad o ganancia, no es decisivo para que exista onerosidad. Sostener lo contrario no sólo sería incorrecto, sino que implicaría alterar el sentido del IVA que únicamente se podría aplicar a aquellas operaciones donde hubiera un beneficio o resultado favorable, lo que no se ajusta a la mecánica del gravamen”*<sup>74</sup>.

#### 2.1.5.2- Análisis de las locaciones y prestaciones enunciadas taxativamente

1. *Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales -propios o ajenos-, o fuera de ellos.*

*Quedan exceptuadas las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza -oficiales o privados reconocidos por el Estado en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado, no siendo de aplicación, en estos casos, las disposiciones del inciso a) del artículo 2 referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción.*

Dictamen DGI 15/81: Cabe destacar que cuando las ventas son realizadas por establecimientos que no prestan ningún servicio como ser vajillas, sillas, mesas, mozos, sino que el modus operandi consiste en proveer los productos en envases, debe entenderse que tales ventas constituyen el hecho imponible a que se refiere el inciso a) del art. 1 de la ley, o sea venta de cosa mueble y no una de las prestaciones de servicio del punto bajo análisis.

2. *Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.*

Las mismas constituyen locaciones temporarias de inmuebles y se encuentran excluidas de la exención del art. 7 inciso h) punto 22, según se desprende del art. 38 del D.R. : *“No será procedente la exención mencionada en el punto 22 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7º de la ley, cuando se trate*

---

<sup>74</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 194.

*de locaciones temporarias de inmuebles en edificios en los que se realicen prestaciones de servicios asimilables a las comprendidas en el punto 2 del inciso e) del artículo 3° de la ley.”*

*3. Efectuadas por posadas, hoteles o alojamientos por hora.*

En respuesta a una consulta efectuada por un contribuyente (Boletín DGI 461 de mayo de 1992) , el organismo expresó que en lo que concierne a la explotación de albergues transitorios no corresponderá la asimilación a locación de inmuebles debido a que constituye una prestación de servicios taxativamente enunciada en este artículo y además cabe señalar que, en dicha explotación, el inmueble no es más que un bien de uso necesario para llevarlo a cabo y, casualmente, el que permite la prestación.

*4. Efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, excepto los que preste Encotesa y los de las agencias noticiosas.*

Dictamen DGI 49/91: El servicio de circuito cerrado comunitario de televisión (servicio de televisión por cable exclusivo para abonados)se encuentra fuera del ámbito del gravamen debido a que el mismo se encuadra entre los servicios complementarios a que hace referencia el art. 1 de la ley 22.285 (ley de radiodifusión).

*5. Efectuadas por quienes provean gas o electricidad excepto el servicio de alumbrado público.*

*6. Efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos.*

*7. De cosas muebles.*

Ejemplificando, Diez<sup>75</sup> analiza el caso de contratación del servicio de un vehículo para el traslado de personas, dando lugar a dos situaciones: que se contrate con chofer o sin chofer. En el primer caso se tratará de una prestación servicios alcanzada por el punto 21 del inciso e) del art. 3, que se encuentra exenta en virtud de lo dispuesto por el punto 12 del inciso h) del art. 7. En caso de que se contratara sin chofer sería objeto de imposición según lo establecido en este punto de análisis, constituyendo locación de cosa mueble (vehículo).

*8. De conservación y almacenaje en cámaras refrigeradoras o frigoríficas.*

*9. De reparación, mantenimiento y limpieza de bienes muebles.*

*10. De decoración de viviendas y de todo otro inmueble (comerciales, industriales, de servicio, etc.).*

*11. Destinadas a preparar, coordinar o administrar los trabajos sobre inmuebles ajenos contemplados en el inciso a).*

La ley limita la gravabilidad de las citadas prestaciones al caso de que se relacionen con la contratación de trabajos sobre inmueble ajeno y no sobre inmueble propio.

Al respecto aclara el art. 5 del D.R. que a los fines previstos en este apartado, se entenderá que las locaciones y/o prestaciones destinadas a preparar, coordinar o administrar los trabajos sobre inmueble propio

---

<sup>75</sup> DIEZ, H., Op. cit. , pág. 74-75.

contemplados en el inciso a) del art. 3 de la ley, se encuentran vinculadas a los mismos, cuando constituyan una etapa en su consecución y sean realizadas por el profesional responsable de la obra o alguno de los contratistas intervinientes, aun en el caso en que se facturen o convengan por separado.

*12. Efectuadas por casas de baños, masajes y similares.*

Siendo de uso frecuente el término “casa de masajes” para encubrir ciertas actividades ilegales, Díez<sup>76</sup> aclara llegado este punto que las mismas se encontrarían incluidas dentro del término “similares”, no existiendo la posibilidad de encontrarse fuera de la órbita del impuesto por ser una actividad ilícita.

*13. Efectuadas por piscinas de natación y gimnasios.*

*14. De boxes en studs.*

Debe interpretarse la expresión “boxes en studs” como “compartimiento de caballeriza”, configurando, según el autor, el hecho imponible del punto en cuestión la adjudicación de boxes en las caballerizas de los hipódromos a título oneroso.

*15. Efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares.*

*16. Efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares. Se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las Provincias o Municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incisos e), f), g) o m) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.).*

Un ejemplo citado por el autor anterior: una entidad exenta según el inciso f) del art. 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias que realiza la explotación de una playa de estacionamiento subterráneo de la cual es propietaria se encontrará alcanzada por el impuesto al valor agregado debido a que la misma no es efectuada en la vía pública.

*17. Efectuadas por tintorerías y lavanderías.*

*18. De inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares.*

La expresión “similares” encierra el peligro de que la autoridad fiscal abuse del alcance restrictivo que seguramente pretendió darle el legislador, ampliando arbitrariamente los servicios incluidos en este o en otros incisos. Es decir, según Mc. Ewan y otros<sup>77</sup> se debe suponer que este inciso incluye las reuniones de carácter social, festivo o cultural, y no precisamente las destinadas, por ejemplo, a velar a los difuntos.

De encontrarse incluidas se produciría un error de estructura legal, puesto que al enunciarse taxativamente esta locación en el art. 3 inciso e), no le cabrían las exenciones dispuestas por el art. 7 inc. h) puntos 8 y 24 de la ley.

---

<sup>76</sup> *Ibíd.*

<sup>77</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit. , pág. 29.

Por lo expuesto, y en base a la razonabilidad de la consagración de las exenciones mencionadas, Diez puede concluir que el alquiler de inmueble destinado al servicio funerario es una prestación no incluida en el punto 18 y, por lo tanto, se encuentra comprendida, vía residual, en el punto 21.

Sin embargo, la postura del Fisco fue diferente en el Dictamen DAT 9/75, declarando alcanzada por el impuesto la locación de inmuebles para velatorios, ya que se trata de un hecho imponible previsto en (lo que en ese momento era la planilla anexa de) el art. 3 de la ley, en cuanto grava la locación de inmuebles para recreo, veraneo, conferencias, reuniones, fiestas y similares. El citado dictamen finaliza diciendo que nada induce a suponer que la redacción del texto legal haya querido referirse, exclusivamente, a las reuniones de carácter festivo.

*19. De pensionado, entrenamiento, aseo y peluquería de animales.*

La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Etchechoury, Juan Carlos, del 2/3/01, interpretó que los ingresos obtenidos por la actividad de cuidador de caballos de carrera se encuentra gravada en el IVA, no así el premio obtenido por dichos cuidadores. En la causa, el Tribunal analizó el tratamiento en el IVA para la actividad de cuidador de caballos de carrera, considerando el Tribunal que se encuentra gravada a tenor de lo dispuesto en el art. 3 inciso e) punto 19 de la ley, en tanto y en cuanto se trata de la prestación de un servicio (pensionado, entrenamiento, aseo y peluquería) cuya contraprestación es un precio que perfecciona el hecho imponible de acuerdo a lo normado por el art. 5. Pero la percepción del premio a que se hace acreedor el recurrente en ocasión de que alguno de los equinos puestos bajo su cuidado y entrenamiento resulte ganador en un determinado evento, tiene su origen en el porcentual de participación en los mismos que se le reconoce con motivo de su actividad, y que no tiene relación con la prestación de servicio gravado alguno, ni aún a título de accesoriedad, sino que por el contrario, depende de un hecho totalmente fortuito, en que el cuidador no tiene intervención personal alguna.

*20. Involucradas en el precio de acceso a lugares de entretenimientos y diversión, así como las que pudieran efectuarse en los mismos (salones de baile, discotecas, cabarets, boites, casinos, hipódromos, parques de diversiones, salones de bolos y billares, juegos de cualquier especie, etc.), excluidas las comprendidas en el artículo 7, inciso h), apartado 10.*

En este caso Diez<sup>78</sup> habla de una incorrecta técnica legislativa utilizada por la norma, ya que se referencia a una exención para definir una locación o prestación excluida del objeto de imposición.

#### 2.1.5.3- Exclusiones de objeto

Las locaciones y prestaciones gravadas bajo análisis no tienen prevista por la norma ningún tipo de exención, dado que la ley estableció para las mismas exclusiones de objeto. Así, cualquiera fuera el sujeto, y la naturaleza del mismo, que efectúe una locación o prestación enunciada en los puntos 1 a 20 y no

---

<sup>78</sup> DIEZ, H., Op. cit. , pág. 76.

exceptuada en los mismos, sostiene Diez<sup>79</sup>, procederá a la obligación de pago del impuesto, habida cuenta de que las exenciones consagradas en el art. 7 inciso h) sólo están reservadas para las locaciones y prestaciones tipificadas en el art. 3 inciso e) apartado 21.

Servicios de refrigerio y comidas o bebidas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos, o establecimientos de enseñanza.

Según Marchevsky<sup>80</sup>, dos son las condiciones que deben verificarse para que proceda la exclusión de objeto establecida en el segundo párrafo:

La primera referida al ámbito donde se presta el servicio (lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza). A través del dictamen DAT 71/01 la AFIP sostuvo que el beneficio debía limitarse exclusivamente a los lugares enunciados en la ley, no encontrándose por lo tanto alcanzada una fundación sin fines de lucro que prestaba el servicio en el Colegio de Escribanos de la Capital Federal, cuyo objetivo es asistir a los escribanos colegiados y sus derecho habientes.

En cuanto a la mención de establecimientos sanitarios exentos, se encuentra en ella una seria limitación, ya que los únicos establecimientos que reunirían esta característica serían los pertenecientes al Estado Nacional, Provincias y Municipios, ya que el resto por el solo hecho de realizar alguna prestación gravada no entraría en la categoría requerida por la ley.

En opinión de Marchevsky<sup>81</sup> no cabe interpretar como excluido el servicio que se preste sólo a beneficiarios cuya prestación sanitaria se encuentre exenta, porque ello no condice con la redacción de la exclusión ni ha merecido norma reglamentaria que lo permita expresamente.

Entonces, si un establecimiento sanitario no exento pretende mantener la exclusión de objeto de su concesionario de estos servicios al personal, debería vedar la posibilidad de que preste el servicio también para pacientes y acompañantes, el cual sí estaría gravado.

Por su parte, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Reimer, Ricardo Emilio, del 5/12/03, se pronunció de similar manera que la Sala B del Tribunal en la causa con mismo nombre y que la Sala IV de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, en la causa PRODECOM SA del 12/9/02, considerando alcanzada por el IVA la provisión de comida destinada tanto a fuerzas de seguridad como a presos, en comisarías y cárceles, por aplicación del art. 3 inciso e) punto 1, párrafo 2° de la ley, considerando que no puede equipararse a un establecimiento educacional o sanitario con uno carcelario, aun cuando su finalidad sea la reinserción laboral. Se explica que si el legislador hubiera querido incluir dentro de la exención a los establecimientos carcelarios lo hubiera establecido en forma concreta, sin que quepa al

---

<sup>79</sup> Ibid, pág. 73.

<sup>80</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit. , pág. 91.

<sup>81</sup> Ibid, pág. 92.

Tribunal apartarse del principio primero de sujeción de los jueces a la ley y no atribuirse el rol de legisladores para crear excepciones no admitidas por ésta.

La segunda al aspecto subjetivo: estos lugares deben ser de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes o alumnos.

A fin cumplir con esta segunda condición debe probarse fehacientemente la exclusividad del uso del servicio por parte de los sujetos allí mencionados, hecho este que debe respaldarse tanto en aspectos fácticos como jurídicos.

En esta interpretación la Dirección General Impositiva, a través de su dictamen 15/85 – D.A.T.J. – del 30/4/85 consideró que si del contrato firmado entre la concesionaria, para atender el comedor de la empresa, y la propia empresa no surgen cláusulas que limiten la atención de otras personas ajenas a la contratante, la concesionaria se encontraría habilitada jurídica y materialmente para prestar sus servicios a cualquier cliente y no quedarían configurados los requisitos de lugar de trabajo y de servicio exclusivo para los empleados del establecimiento.

No será relevante, para que proceda la exclusión, si el personal trabaja en relación de dependencia o si está contratado por terceras personas, a las que se terceriza determinado tipo de actividades, como mantenimiento o limpieza. (Dictamen DAL 86/99).

La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Sucesión de Francisco la Grotteria, del 20/6/03, rechazó la pretensión fiscal, concluyendo que el beneficio opera cuando la oferta y prestación del servicio se concreta en un espacio de acceso reservado a los trabajadores, a cuyo efecto deben ponderarse las circunstancias del lugar. En este caso se trataba del comedor de la firma Papel Misionera SA, encontrándose la planta donde se prestaba el servicio lejos de todo poblado, por lo cual resultaba poco probable que al lugar concurrieran personas ajenas a la planta, y que los terceros accedían por invitación de la empresa que concedió el servicio. De tal forma, se confirmó el criterio seguido por la actora, que consideró gravados los servicios prestados a terceros y exentos los prestados a los trabajadores.

En similar sentido volvió a pronunciarse la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Bandeira SA del 17/8/04 al revocar el criterio fiscal y sostener que no resulta concluyente, en lo que respecta a la pérdida de la exención, el hecho de que terceros no alumnos y personal de la facultad puedan ocasionalmente consumir en el bar, cuando el contexto de la realidad comercial del mismo está indudablemente pensado y regido para asistir con exclusividad el funcionamiento universitario (horarios, días de atención, receso, personal de limpieza y seguridad contratado por el establecimiento educativo), máxime cuando, en el caso análogo de los establecimientos sanitarios, el legislador previó, incluso, la existencia de servicios para acompañantes en el marco de la exención. Una prudente exégesis normativa no puede hacer del término “exclusivo” un irrazonable requisito matemático, entendido en el sentido de cero o nulas prestaciones a terceros, puesto que un requisito de tales características es de imposible aplicación en la práctica (cualquier sujeto que ha estudiado en una facultad conoce la posibilidad de que un tercero extraño a la casa de estudios

consume en su bar, ya que ingresa sin restricciones). De lo contrario, la tesis fiscal termina gravando a esa abrumadora mayoría de prestaciones a sujetos que el legislador quiso beneficiar con el recorte del hecho imponible (ya que son los alumnos o el personal de la facultad los percutidos por la traslación de ese impuesto indirecto), frustrándose el fin perseguido con el beneficio.

Por otro lado, si bien la lectura del párrafo bajo análisis sugiere una remisión directa entre lugares de prestación y potenciales usuarios (lugares de trabajo/personal; establecimientos sanitarios/pacientes; establecimientos de enseñanza/alumnado), y aunque tratándose de una exclusión hay que ser estricto en su interpretación, no se vulnera la intención perseguida con la exclusión de estarse ante una combinación de usuarios.

Por ejemplo, el servicio de comedor prestado en un establecimiento sanitario para uso exclusivo del personal médico, enfermeras, personal auxiliar, pacientes y acompañantes sería como expresa Marchevsky<sup>82</sup>, una combinación de prestaciones al personal como a pacientes que, se entiende, no alteraría la exclusión.

Pero, para Mc. Ewan y otros<sup>83</sup>, aun cumpliendo ambas condiciones, y en esto se produce un efecto no deseado por el legislador, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del art. 2 de la ley, si se incorporan bienes de propia producción a dichas locaciones o prestaciones de servicios exentas o no gravadas, dichos bienes serán alcanzados por el impuesto.

Es decir, ejemplifican, cuando en el bar de la empresa se elabore cualquier plato de comida gravado, para ser consumido por los trabajadores, los mismos serán alcanzados por el impuesto al valor agregado, porque se trata de incorporación de cosas muebles de propia producción a una locación o prestación de servicio exenta o no gravada.

#### Alumbrado público

El apartado 5 del inciso bajo análisis excluye de la imposición al servicio de alumbrado público, aclarando el art. 7 del D.R., que la excepción dispuesta no comprende el suministro de energía efectuado a los prestadores de servicio de electricidad.

Dictamen DAL 70/94: la exclusión también alcanza a las cooperativas cuando es la prestadora del servicio y no una simple proveedora. Se trata de una solución acertada debido a que en el interior del país es común que se utilice la figura de la cooperativa para descentralizar y privatizar el gasto, cumpliendo la misma función del Estado, por lo cual otorgarle un tratamiento distinto implicaba desalentar la creación de estas entidades asociativas.

Dictamen DAL 59/00: se trataba de una Municipalidad que, mediante contrato de concesión, todo lo relacionado con la organización, funcionamiento y mantenimiento de servicio público de alumbrado lo había delegado en una cooperativa. Atendiendo que la cooperativa no era una simple proveedora sino que resultaba ser la prestadora del servicio, concluyó en que estaba alcanzada por la excepción comentada.

---

<sup>82</sup> *Ibidem*.

<sup>83</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit. , pág. 26.

### Playas de estacionamiento, garajes o similares

Se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las Provincias, o Municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incisos e), f), g), o m) del art. 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Dictamen DAT 101/01: ante la consulta efectuada por la Caja Forense de una provincia, cuyo objeto es brindar seguridad social a todos los abogados y procuradores con domicilio en la misma y matrícula habilitante para el ejercicio profesional, el Fisco sostuvo que, atento al carácter de persona jurídica de derecho público no estatal que reviste esa Caja, no le resulta de aplicación la limitación respectiva, al no configurar ninguna de las figuras establecidas en el inciso f) del art. 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias, y por ende, la explotación de una playa de estacionamiento privada que dicha Caja pudiera realizar resulta alcanzada por el IVA.

#### *2.1.6- Restantes locaciones y prestaciones*

El art. 3 de la ley establece:

*“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: (...)*

*e) las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes: (...)*

*21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.*

*Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras:*

*a) Las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario.*

*b) Los servicios de turismo, incluida la actividad de las agencias de turismo.*

*c) Los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación.*

*d) Los servicios de almacenaje.*

*e) Los servicios de explotación de ferias y exposiciones y locación de espacios en las mismas.*

*f) Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo.*

*g) Los servicios prestados de organización, gestoría y administración a círculos de ahorro para fines determinados.*

*h) Los servicios prestados por agentes auxiliares de comercio y los de intermediación (incluidos los inmobiliarios) no comprendidos en el inciso c) del artículo 2.*

*i) La cesión temporal del uso o goce de cosas muebles, excluidas las referidas a acciones o títulos valores.*

j) *La publicidad.*

k) *La producción y distribución de películas cinematográficas y para video.*

l) *Las operaciones de seguros, excluidos los seguros de retiro privado, los seguros de vida de cualquier tipo y los contratos de afiliación a las aseguradoras de riesgos del trabajo y, en su caso, sus reaseguros y retrocesiones. (...)*”

#### 2.1.6.1- Generalización de los servicios

Como expresa Diez<sup>84</sup>, la norma simplemente realiza una enunciación ejemplificativa de algunas locaciones y prestaciones comprendidas en la generalización del impuesto, dado que la pretensión del legislador fue incorporar al ámbito de imposición con carácter general a las locaciones y prestaciones definiendo a las mismas con un sentido negativo, pues integran tal concepto todas las transacciones que no configuren en sí una entrega de bienes.

El contenido de este punto puede resumirse a través del siguiente cuadro:

Cuadro N° 4: “Restantes locaciones y prestaciones de servicios alcanzadas”

| <b>RESTANTES LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS ALCANZADAS</b>                                            |                                        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| <b>Art. 3 inciso e) punto 21</b>                                                                              |                                        |
| <b>Siempre que no estén comprendidas en locaciones y prestaciones enunciadas a lo largo de todo el art. 3</b> |                                        |
| <b>Requisitos para la gravabilidad</b>                                                                        | Se efectúe sin relación de dependencia |
|                                                                                                               | A título oneroso                       |
| <b>Se les aplican las exenciones previstas en el art. 7 inciso h) puntos 1 a 28</b>                           |                                        |

Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 76.

#### 2.1.6.2- Exclusiones de objeto

##### Las locaciones y prestaciones realizadas en relación de dependencia

Marchevsky<sup>85</sup> define las prestaciones en relación de dependencia haciendo uso de los siguientes conceptos:

- Se entiende por relación de dependencia la existencia de ciertas características que hacen a una relación de trabajo, vinculadas a cómo y en qué condiciones se realiza la tarea.
- Básicamente, implica la existencia de una relación de autoridad entre una parte y la otra donde quien manda hace respetar horarios, indicaciones de trabajo, modalidades, vestuario, etc. y el dependiente debe acatar estas directivas.

<sup>84</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 77.

<sup>85</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág.94.

- Se trata de la existencia de una subordinación efectiva de una de las personas hacia la otra.

Dos casos que merecen mención son los siguientes:

- Dictamen DAT 45/91: la DGI realiza un curioso análisis de los honorarios profesionales que perciben los agentes y abogados de esa dirección, en los juicios en que intervienen representándola, y dice que participan de la misma naturaleza que el haber mensual, por lo que éste, como los honorarios, constituyen el sueldo mensual que percibe el agente en su carácter de empleado en relación de dependencia. Por lo tanto, la totalidad de los ingresos quedarían marginados de las normas del IVA.

- Por otro lado, en el marco de los denominados convenios de competitividad suscriptos por la Nación, las provincias adheridas y el Municipio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con distintos sectores, en lo concerniente al vínculo contractual entre los actores que perciben sus retribuciones a través de la Asociación Argentina de Actores y sus contratantes se establece que se asimilará a un trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, exclusivamente a efectos impositivos (Decreto 730/2001).

#### El caso de las obligaciones de no hacer

Como surge de la lectura del art. 1169 del Código Civil, el objeto de un contrato puede incluir tres tipos de prestaciones distintas, las que tendrán un tratamiento diferente en la ley de IVA:

1- El primer tipo de prestación, la entrega de una cosa, se encuentra alcanzada por el gravamen (art. 1 inciso a).

2- El segundo tipo, el cumplimiento de un hecho positivo (obligaciones de hacer) también, toda vez que los servicios expresamente enunciados por la ley siempre comprenden hechos positivos.

3- Pero no surge claramente del texto legal qué debe suceder con el cumplimiento de un hecho negativo (obligaciones de no hacer). Ejemplos de obligaciones de no hacer constituyen, como enuncia Fenochietto<sup>86</sup>, los acuerdos firmados en forma complementaria a la transferencia de fondos de comercio o de empresas por los cuales el vendedor se compromete a no realizar una actividad en competencia con la firma que vende.

En el art. 3 inc. e) punto 21, de acuerdo a este autor, no aparece la limitación a prestaciones de servicios, a pesar que en el copete del art. 3 se hace referencia a que se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, locaciones y prestaciones de “servicios”, y en el comienzo del inciso nuevamente se menciona a las locaciones y prestaciones de “servicios”.

---

<sup>86</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 240.

Para Diez<sup>87</sup> esto demuestra una incorrecta técnica legislativa para plasmar la generalización de los servicios en el impuesto, ampliándose el ámbito de imposición sin considerar la estructura impositiva utilizada hasta ese momento.

Por su parte, Oklander, citado por Marchevsky y Suriñón<sup>88</sup>, al referirse a la prestación de servicios, sostiene que no cabe duda que quedan comprendidas dentro de esta especie de prestaciones, las que corresponden al objeto de las locaciones de servicios, o sea, a aquellas en las que se trata en definitiva del negocio jurídico cuyo objeto consiste en arrendar o hacer uso de la actividad humana – según la concepción jurídica clásica – diferente del arriendo o alquiler de las cosas inanimadas.

Sigue diciendo más adelante que en cambio, está claro que las prestaciones de no hacer, u otras distintas de las locaciones de servicios y de obras quedan fuera del alcance del concepto de prestaciones de servicios, entendido en sentido estricto.

Sin embargo, al alcanzar el punto 21 del inciso e) del art. 3 de la ley a las restantes locaciones y prestaciones, sin utilizar el vocablo servicio, entiende que se ha producido la ampliación del objeto del gravamen a aquellas prestaciones de no hacer.

Con el objeto de clarificar el tratamiento a dispensar a las obligaciones de no hacer, a través del decreto 692/98 se introdujo un nuevo artículo al reglamento, el 8, el que dispone:

“(…) No se encuentran comprendidas (…) las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer”.

Es decir, aclara Fenochietto<sup>89</sup>, que las obligaciones de no hacer se encontrarán fuera del objeto del gravamen, excepto que las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial.

En la causa Picasso, Albert D., 26/9/03, el problema consistía en que se habían firmados dos convenios: uno de abstención de competencia y otro de consultoría. La AFIP sostenía que debían computarse para el cálculo de la base imponible los importes percibidos según el acuerdo de abstención de competencia (obligación de no hacer) el cual se relaciona con el de consultoría (obligación de hacer), concepto que, de acuerdo con lo establecido en el art. 3, último párrafo de la ley de IVA resulta vinculante con operaciones gravadas.

La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación por mayoría, sostuvo que el convenio de abstención firmado por los directores era conexo al de consultoría, agregando que en vez de suscribirse dos contratos,

---

<sup>87</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 76.

<sup>88</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., Op. cit., pág. 58.

<sup>89</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 240 – 241.

podría haberse suscripto uno solo. El Tribunal revocó la multa aplicada al entender que existía error excusable, lo cual pone de manifiesto la complejidad existente en la interpretación del tema.

La resolución del Tribunal fue justificada en dos puntos principales:

- La interpretación de que el contrato de abstención de competencia es una “prestación” en virtud de lo dispuesto por el art. 1169 del Código Civil (la prestación, objeto de un contrato, puede consistir en un hecho negativo, susceptible de una apreciación pecuniaria).

- Conclusión de que ambos contratos se encontraban relacionados entre sí, pese a haberse firmado con dos sociedades distintas del mismo grupo, a la luz de que el último párrafo del art. 3 aclara que cuando se trata de prestaciones gravadas quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos.

Por su parte, la Sala II, de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, en sentencia del 24/8/06 revocó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, sosteniendo que la inteligencia del texto normativo citado debe buscarse en el artículo en el que se encuentra inserto, razón por la cual no caben dudas de que aquél se refiere a las “locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuviera incluidas en los incisos precedentes”, por lo que no cabría dar al apartado una interpretación más amplia que el alcance del artículo y del inciso específico en el que se encuentra.

#### 2.1.7- Último párrafo del artículo 3

Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos.

##### 2.1.7.1- Servicios conexos

De la redacción de este párrafo surge que quedan alcanzados aquellos servicios conexos o relacionados con locaciones o prestaciones gravadas.

Es decir, manifiestan Marchevsky y Surijón<sup>90</sup>, que pese a que los mismos, considerados en forma independiente se encuentren exentos o no gravados, al ser prestados de tal forma que se verifique una ligazón, unión, o relación con una locación o prestación gravada, quedan alcanzados por la imposición.

Contrario sensu, en la medida que la locación o prestación principal se encuentre exenta o no gravada, aunque dichos servicios conexos considerados en forma particular, estén gravados, éstos quedarán fuera de la imposición.

*“Una interpretación literal de la ley nos conduce a concluir que si dos servicios se prestan en forma enlazada o relacionada, el uno gravado y el otro exento, e individualmente considerado el primero representa en términos cuantitativos una magnitud insignificante respecto del segundo, entonces toda la operación se encontrará alcanzada por el impuesto. Sin embargo, una razonable interpretación de la norma*

---

<sup>90</sup> MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., Op. cit., pág. 61.

*nos conduce a concluir una vez más que ello no puede ser así; en tal sentido compartimos el criterio soslayado en la doctrina, entre otros por Rubén Marchevsky, en que debe primar el principio de accesoriadad, de forma tal que la prestación accesoria debe seguir a la principal. Concluyendo entonces que: si el servicio principal está gravado y el conexo no, entonces este último pasa a estar alcanzado por el impuesto también; viceversa, si el principal está exento o no gravado y el conexo sí lo está, entonces este último pasará a estar exento o no alcanzado (...)*

*Para nuestro derecho común y de acuerdo con los arts. 532 y subsiguientes del Código Civil, una obligación es accesoria a otra que es principal, cuando esta última es la razón de la existencia de la otra. A su vez y de acuerdo con el art. 2328 de dicho ordenamiento legal, las cosas accesorias son aquellas cuya existencia y naturaleza son determinadas por otra cosa de la cual dependen o a la cual están adheridas”<sup>91</sup>.*

Ahora bien, esta regla general de accesoriadad ha sido quebrada por el decreto 2.633/92, al incorporar como hecho gravado los intereses originados en la financiación o el pago fuera de término del precio correspondiente al as ventas, locaciones o prestaciones de servicios exentas o no gravadas.

Sin embargo, es de destacar que la DGI no parece haber entendido esto así, ya que a través del dictamen DAT 23/94, persiste, a entender de Marchevsky<sup>92</sup>, en un sano juicio pero reñido con la norma, en atender la accesoriadad de los intereses sobre operaciones exentas.

## **2.2- Elemento subjetivo**

### *2.2.1- Generalidad del elemento subjetivo*

A diferencia de lo que sucede con las ventas de cosas muebles, donde la ley introduce la exigencia de que las mismas sea efectuadas por determinados responsables (aquellos indicados en los incisos a), b), e) y f) del art. 4), de manera tal que si son realizadas por otro tipo de sujetos, dichas operaciones no estarán incluidas dentro del objeto del impuesto, las obras, locaciones o prestaciones de servicios se caracterizan según Fenochietto<sup>93</sup> por la ausencia de tales requisitos para el elemento subjetivo. Así, cualquier sujeto que dentro del territorio de la Nación, realice algunas de las operaciones mencionadas en el inciso b) del art. 1 de la ley, será automáticamente sujeto pasivo del impuesto.

¿Por qué falta el elemento subjetivo como condicionante para la generación del objeto del gravamen?

Para Marchevsky<sup>94</sup> existe en la redacción de la norma legal la presunción de la habilitación potencial de la fuente productora del servicio o locación gravada, debido a que el desarrollo de dichas actividades implica cierta pericia técnica o profesional que no es óbice en la realización de venta de cosa mueble.

---

<sup>91</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 239.

<sup>92</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit. , pág. 97.

<sup>93</sup> Ibid, pág. 190.

<sup>94</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 72.

Por lo tanto, no es necesario que el prestador o locador sea previamente sujeto del gravamen para que al realizar una obra, locación o prestación, ésta quede alcanzada por la imposición, con excepción de las obras sobre inmueble propio que sí, requieren la existencia de un sujeto característico (art. 4 inciso d).

#### 2.2.2- Excepción: empresas constructoras

La excepción a este principio lo constituye el caso de las obras realizadas directamente sobre inmueble propio, donde para que la operación esté alcanzada sí se requiere el elemento subjetivo, que la obra sea realizada por una empresa constructora.

Como se ha mencionado con anterioridad, la ley en su art. 4° inciso d) da una definición al decir que “(...) 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 (...)”.

A diferencia de las obras sobre inmueble propio, en los trabajos sobre inmueble ajeno la sola ejecución de los trabajos habilita la condición de sujeto pasivo del gravamen para quien lo realiza, no existiendo otro requisito a cumplir, de acuerdo a lo que explica Marchevsky<sup>95</sup>.

#### Ejemplos

- Se constituye una sociedad comercial con el propósito de efectuar una construcción bajo el régimen de propiedad horizontal.

El objetivo es que, a la finalización de la obra, sean adjudicadas las unidades a los socios, quienes las utilizarán como vivienda propia.

Es sabido que la inclusión de determinada actividad en el objeto social opera como presunción jurídica de la intención de lucro.

Al respecto, Mc. Ewan, citado por el aquél autor, al referirse a consorcios de propietarios de inmuebles constituidos como sociedades comerciales, dice que por la naturaleza jurídica del sujeto, debemos presumir la existencia de una actividad empresarial tipificable como empresa constructora comprendida en el inciso d) del art. 4 de la ley.

Por su parte, la DGI expresó (Dictamen 47/83 DATJ), refiriéndose a los consorcios organizados como sociedades civiles o comerciales que aquí sí la adjudicación de la unidad configuraría una venta, puesto que ella implica la transmisión del dominio del bien cedido entre dos personas jurídica y económicamente distintas. En cuanto al tratamiento que cabría otorgarle en el IVA, el consorcio o sociedad que realiza la construcción es responsable del tributo como aquél que realiza obras en un terreno del cual es único dueño.

Siendo así, se concluye “que si el objeto de un grupo de personas es la construcción de un inmueble para su propio uso, no deberían agruparse como sociedad comercial si no desean que resulte gravado el acto de adjudicación de las unidades”<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> Ibid, pág. 634.

- Un condominio constituido por cierto número de personas construye sobre un terreno adquirido unidades que se subdividirán bajo el régimen de propiedad horizontal, para ser destinados, cada uno de ellos, a vivienda propia de los respectivos condóminos.

Así lo entendió la DGI ante una consulta formulada por un contribuyente: si el condominio no asume las características de una sociedad civil (art. 1648 del Código Civil) o de una sociedad comercial (art. 1 Ley 19.550 y sus modificaciones) no adquiere el carácter de sujeto pasivo, no materializando el hecho imponible la división del condominio y adjudicación de las respectivas unidades a sus integrantes. Ello por cuanto el hecho determinante para adquirir el carácter de sujeto pasivo en el supuesto de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, es que éstas sean realizadas por las empresas constructoras definidas en el art. 4 inc. d).

El mismo caso comentado y con iguales advertencias es de aplicación para aquellos en los cuales la obra se realice bajo la figura de cooperativas o mutuales para ser adjudicadas a sus asociados.

### *2.2.3- Requisito de habitualidad*

Como aclara Fenochietto<sup>97</sup>, al contrario de lo que sucede con las ventas cosas muebles (inciso a) del art. 4), en este caso no será necesario el requisito de la habitualidad; es decir, por el solo hecho de efectuar una obra, una locación o una prestación se adquirirá la condición de responsable del gravamen. Por ende, si una determinada persona efectúa por única vez la reparación de un televisor, se convertirá automáticamente en sujeto pasivo del impuesto.

La ausencia de habitualidad está ratificada por el art. 4 de la ley, el que en sus incisos e), f) y g) establece que serán sujetos pasivos del impuesto quienes presten servicios gravados, quienes sean locadores en caso de prestaciones gravadas y quienes sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del art. 1, sin requerir que las mismas se efectúen habitualmente.

## **2.3- Elemento territorial**

### *2.3.1- Principio de territorialidad*

Se encuentran dentro del ámbito de imposición las locaciones y prestaciones en la medida en que se realicen dentro del territorio del país. Al contrario, tal como expresa Diez<sup>98</sup>, de acuerdo con nuestra ley de IVA, por carecer del requisito territorial, se encontrarán fuera del alcance del gravamen todas las prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Además, tiene en cuenta que a partir de la generalización de los servicios adquiere relevancia la consideración de cuándo los mismos están efectivamente realizados en nuestro territorio.

---

<sup>96</sup> Ibid, pág. 637.

<sup>97</sup> FENOCHIETTO, R. Op. cit., pág. 190.

<sup>98</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 77.

El autor prosigue diciendo que nuestra norma prescinde de la tesis según la cual el ámbito territorial aparece definido por el lugar de utilización del servicio, adoptando como criterio de aprehensión del hecho imponible al lugar de la ejecución de la prestación del servicio. Por lo tanto, se encuentran alcanzadas por el impuesto las locaciones y prestaciones efectivamente realizadas en el territorio de la Nación y no comprendidas en el ámbito del gravamen las ejecutadas fuera del mismo. No obstante, se consideran realizados en la República Argentina los servicios que se presten a las empresas de transporte internacional o estén destinados a las locaciones a casco desnudo y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados a transporte internacional (art. 1.1 D.R.)

Ejemplo enunciado por Kern<sup>99</sup>: una empresa local le presta el servicio de acomodamiento de la carga a una compañía naviera dedicada al transporte internacional. Dicho servicio se considera realizado en nuestro país cuando el transporte- al cual beneficia el servicio- se realice fuera del territorio nacional.

Dentro de este esquema quedan incluidas en el objeto del impuesto las locaciones y servicios prestados en nuestro país a usuarios del exterior, pero para guardar una relación armónica con el criterio rector del país de destino que nuestra ley aplica, se les otorga el régimen especial aplicable a las exportaciones.

En efecto, para Diez, cuando la locación o el servicio sea ejecutado efectivamente en el país y su utilización o explotación se realice en el exterior, la operación se encuentra exenta (o, como suele decirse, gravada a tasa cero, para que proceda el reintegro del impuesto).

Dictamen DAT 65/01: los servicios prestados por la compañía a sujetos residentes en el exterior para ser utilizados en dicho ámbito, constituyen prestaciones de servicios incursas en el art. 3 inciso e) apartado 21, sujetas a las previsiones del art. 1 inciso b) de la ley del impuesto al valor agregado, siendo aplicable el régimen especial contenido en el art. 43 de dicha ley.

El tratamiento otorgado en el IVA puede resumirse de la siguiente manera:

Cuadro N° 5: "Principio de territorialidad"

| PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD |                          |                         |
|------------------------------|--------------------------|-------------------------|
| EFFECTIVAMENTE EJECUTADAS EN | UTILIZADA O EXPLOTADA EN | TRATAMIENTO EN IMPUESTO |
| País                         | País                     | Alcanzada               |
| País                         | Exterior                 | Alcanzada exenta        |
| Exterior                     | País                     | No alcanzada            |
| Exterior                     | Exterior                 | No alcanzada            |

Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 100.

<sup>99</sup> KERN, R., "Valor agregado", 3° ed., Ed. Errepar, Buenos Aires, (2003), pág. 25.

Pero, como sostiene Fenochietto<sup>100</sup> ni la ley ni su decreto reglamentario aclaran cuándo debe considerarse que un servicio es utilizado o explotado en el país y cuándo lo es en el extranjero. Ello generó conflictos por la diferente opinión sustentada por la doctrina y los tribunales respecto de la postura oficial.

### 2.3.2- Criterios de interpretación

Schwartzman, citado por Marchevsky<sup>101</sup>, define aquello que entiende como dos criterios en disputa sobre el tema en cuestión:

- Criterio restrictivo: según el cual, todo servicio que tenga una referencia geográfica en la Argentina será considerado local y quedará gravado. Es el caso de un servicio prestado a un exportador no establecido en la Argentina, cuando realiza una exportación a este país. También en las prestaciones de consultoría u otros asesoramientos a sujetos del exterior (no establecidos en la Argentina), si de los mismos derivase sin importar que sea en una etapa subsecuente alguna actividad en este país.

En especial se ha aplicado esta interpretación al servicio de los intermediarios, gestores de ventas y representantes de empresarios del exterior, a pesar de que actúen por cuenta y en nombre de terceros no establecidos en la Argentina, si de la intermediación surgiera algún negocio con un tercero independiente establecido en este país.

De seguir así, prácticamente cualquier servicio prestado a un beneficiario del exterior cuyo objeto esté relacionado con alguna potencial actividad en nuestro país, dejaría de ser considerada exportación.

- Criterio del establecimiento: sostenido también por la Administración Tributaria en el caso del alquiler de circuitos instalados en el país, para realizar comunicaciones desde el extranjero hacia la Argentina, cuando el beneficio de la locación sea utilizado por una empresa extranjera no establecida en este país

Se denomina criterio del establecimiento al que tiene en cuenta el lugar donde el beneficiario del servicio realiza la actividad, a la que agrega el resultado del mismo.

A este criterio se refiere Diez<sup>102</sup> cuando dice que el servicio, consecuencia de la locación o prestación, se considera utilizado o explotado en el exterior cuando el usuario lo incorpore a una actividad económica realizada fuera de nuestro territorio, es decir, debe necesariamente existir una relación vinculante entre el servicio prestado en nuestro país y la actividad desarrollada en el exterior.

Por su parte, el Fisco ha introducido el sano y razonable criterio sentado por el dictamen de la Subdirección General de Asuntos Legales (SGAL) del 10/9/6, en el que se reconoce que el servicio prestado

---

<sup>100</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 203.

<sup>101</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit. , pág. 78-79.

<sup>102</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 78.

a un beneficiario del exterior, a pesar de que sea utilizado para realizar servicios ingresados a la Argentina, se considera utilizado en el exterior.

*“Tenemos la firme convicción de que el criterio del establecimiento es el válido y es el único que respeta la teoría del valor agregado, su estructura y naturaleza de impuesto al consumo. Además, el único que sostiene el principio de país de destino (según el cual el impuesto se paga en el lugar donde se consumen los bienes y se utilizan los servicios). Ello, además de ser la única vía interpretativa que evita la distorsión de la competencia, colocando a los prestadores locales, en igualdad de condiciones, a nivel internacional.”*<sup>103</sup>

#### 2.2.3.3- Jurisprudencia administrativa y judicial

Los siguientes casos jurisprudenciales son comentados por Fenochietto<sup>104</sup>.

##### Circular DGI 1288

La DGI intentó aclarar el alcance de los conceptos utilización y explotación efectiva a través de la circular 1288. Lo hizo con el objeto de disipar las dudas que se presentaban respecto del alcance de la exención para la exportación de servicios. Al respecto, el organismo recaudador consideró que las locaciones y prestaciones de servicios, para que revistan el carácter de exportación y resulten exentas deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado.

De tal forma, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollan dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

De tal manera y de acuerdo al criterio del organismo recaudador, estará alcanzado por el IVA un estudio de mercado efectuado para una empresa del exterior, que va a exportar productos a la República Argentina, toda vez que el servicio será aplicado en nuestro país.

##### Dictamen DAT 24/99

Los servicios de asesoramiento jurídico prestados a un cliente del exterior, relativos a la preparación y negociación de contratos para proyectos energéticos que se llevarán a cabo en el exterior, quedan fuera del objeto del tributo. ... comparte dicha opinión, en virtud de que no cabe duda que se trata de una verdadera exportación de servicios, ya que el prestador reside en nuestro país, el prestatario en el exterior y la utilización del servicio se llevará a cabo fuera de nuestro territorio.

##### Dictamen DAT 60/2000

Se analizó el caso de una empresa cuya actividad consistía en comercializar semanas de vacaciones por el sistema de tiempo compartido, actuando como única representante comercial en el país una sociedad

---

<sup>103</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 79.

<sup>104</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 199 – 203.

anónima radicada en Uruguay, propietaria del complejo, cuyos ingresos consistían en vacaciones proporcionadas con los montos que arrojan las semanas vendidas. Así, se expresa en el dictamen que en este caso, debe considerarse que el lugar de utilización del servicio es el exterior, pues la empresa argentina no firma contratos que obliguen a la del exterior, lo cual explica que no actúa en representación. En opinión del organismo recaudador se consideraría utilizado el servicio en nuestro país si como representante de la empresa del exterior concretara la venta de las semanas de vacaciones por su cuenta y orden, lo cual implica considerar que el prestatario estaría desarrollando por su intermedio una actividad en el territorio nacional.

#### Dictamen DAT 28/2003

En sentido contrario a lo expresado en el dictamen anterior, aun cuando el sujeto en Argentina actuaba por su cuenta y orden, se consideró que los servicios eran prestados en nuestro país, atento a la actividad de supervisión en las entregas y servicios de postventa.

Se trataba de una empresa local que efectuaba para su controlante en Canadá, gestiones de venta en Argentina. La AFIP entendió que no corresponde el tratamiento de exportaciones, pues el servicio comprendía también gestiones de postventa, tareas que no son auxiliares o preparatorias de la exportación que tengan efectos en el exterior, sino que se relaciona con la responsabilidad del prestatario, respecto de sus productos vendidos en el territorio nacional. Cabe entender que se trata de servicios aplicados en Argentina, comprendiendo una etapa más del negocio de la empresa en el exterior, que realiza en el país por medio de su controlada.

#### Doctrina del Tribunal Fiscal de la Nación

La Sala A de este Tribunal en la causa Tecnopel SA del 6/12/99, interpretó que no se encontraban alcanzadas por el IVA y que debían recibir el tratamiento de exportación los servicios por gestiones información y apoyo a empresas del exterior, las que en virtud de la información obtenida, efectuaban la exportación de productos a nuestro país directamente a un importador. Los negocios no eran cerrados por Tecnopel SA sino directamente por la empresa extranjera y el importador argentino. A juicio del Tribunal no puede inferirse a partir de la Circular 1288/93 que la sola gestión de ventas, intermediación o representación sin el agregado de otras circunstancias permite afirmar la actividad en el país de la empresa extranjera. En su opinión, si Tecnopel SA fuera una representante que realizara en el país operaciones por cuenta y orden de empresas del exterior y en tal carácter contratara las operaciones de ventas, en principio y en tal virtud correspondería considerar que las empresas extranjeras estarían desarrollando, por intermedio de aquel, una actividad en el país.

Como puede observarse, el criterio seguido por el Tribunal es opuesto a las conclusiones a las que arribara el organismo recaudador en al Circular 1288/93.

#### *2.3.4- Utilización y explotación de los servicios*

Las dudas que debieron ser resueltas por los tribunales o que trataron de ser aclaradas por la AFIP surgen como consecuencia de no definir la ley, el alcance de los conceptos utilización y explotación efectiva de los servicios.

Schwartzman, citado por Marchevsky<sup>105</sup> indica que los servicios intermedios son aquellos que se utilizan mediante su incorporación en la actividad del prestatario. Es, en estos casos, donde se habla con total propiedad de utilización, en un contexto de valor agregado. En general, los servicios prestados a prestatarios que los reciben como profesionales o empresarios son de naturaleza intermedia. En cambio, en los finales, más que una utilización se verifica un consumo.

Por su parte, Fenochetto<sup>106</sup>, distingue entre los servicios prestados sobre las personas y servicios prestados sobre las cosas. Los primeros son los de asesoramiento, los médicos, los de consultoría, profesiones, etc. En estos casos, el lugar donde se utilizan depende de la localización de la persona al momento de recibir el servicio.

En cuanto a los servicios prestados sobre las cosas, el lugar de utilización está ligado a aquel en que se encontraba la cosa al momento de aplicarse el resultado de la prestación.

Para determinar dónde un servicio es utilizado o explotado efectivamente, el autor analiza dos situaciones distintas: primero la de los consumidores finales y luego, la de los sujetos empresa que incorporan los servicios a la actividad económica que desarrollan.

En el caso de las personas físicas, aclara, cuando actúan como consumidores finales, suele sostenerse que el servicio se utiliza o explota de manera inmediata o instantánea. Si la persona recibe el servicio en el exterior existe consenso en el sentido en que el servicio se utiliza y explota en el exterior y consecuentemente estamos ante una importación de servicios. Es el supuesto de una consulta efectuada por una persona que reside en el exterior a un médico que trabaja en Argentina, quien se la contesta desde aquí.

En el supuesto analizado en el dictamen DAT 45/2000, el de una persona física residente en el extranjero que se encontraba temporalmente en nuestro país revistiendo el carácter de consumidor final y que había venido a operarse, la AFIP sostuvo que se trataba de un servicio gravado, entendiendo que la utilización del mismo se producía de manera inmediata con la operación. El criterio utilizado presenta cierto cuestionamiento en opinión del autor, pues así se trate de un ama de casa, la operación le permitirá desarrollar su actividad en el lugar donde reside, lo cual implica que el servicio se utilizará y explotará efectivamente en el exterior. Más aun considerando los fundamentos que al respecto brinda la dirección, pues sostuvo que para que una operación sea calificada de exportación de servicios, es necesario que posea características tales que resulte susceptible de imposición en el país de destino, circunstancia ésta que implica que el prestatario se valga de la misma para desarrollar una actividad económica en su país que implique la utilización o

---

<sup>105</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit. , pág. 79.

<sup>106</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 204.

explotación efectiva en el exterior. Pero, ¿dónde dice en la ley que para que se configure la exportación el servicio debe ser susceptible de imposición en el país de destino? Con esa condición van a estar gravados todos los servicios exportados a aquellos países, como EEUU, que por no tener IVA no gravarán la importación del servicio; incluso aquellos países que teniendo IVA no gravan las importaciones de servicios.

¿Por qué considerar que hay exportación cuando un médico se traslada a Montevideo a operar a una paciente uruguaya, y no cuando ésta se traslada a Argentina para operarse? ¿no aplica nuestra ley acaso el criterio de país de destino conforme al cual los bienes y servicios producidos en él deben exportarse libres de impuestos al consumo para competir de manera neutral en el mercado internacional con los mismos bienes y servicios producidos en otros países? Es decir, la paciente uruguaya comparará el costo de operarse en nuestro país con el costo de operarse en otros, como Brasil y Chile, y de seguirse el criterio del dictamen DAT 45/00, el médico de Argentina competirá en desigualdad de condiciones con los médicos de otros países.

En el supuesto de las empresas que incorporan los servicios a su actividad, es decir, a un proceso económico, creemos que estamos en una situación similar a la anterior, donde es una persona física la que los incorpora. No obstante ello, es importante recalcar que la Circular DGI 1288/93, al igual que el dictamen DAT 82/96, en este tema, si bien aclararon ciertos aspectos, introdujeron grandes dudas. En especial porque pareciera que lo que importa es el destino remoto y último de servicio. Siguiendo el criterio de dicha circular, si un médico argentino asesora a un sanatorio situado en España sobre cómo efectuar cierto tipo de cirugía y a su vez este sanatorio efectúa dichas operaciones en España y de manera ambulatoria en otros cincuenta países, entonces habría que analizar si uno de esos cincuenta países es Argentina, para determinar si el asesoramiento efectuado por el médico desde nuestro país es, o al menos en parte lo es, aplicado, utilizado o explotado efectivamente en Argentina. Probablemente sea muy difícil conocer en qué países trabaja y trabajará el sanatorio de España, pues se trata de información confidencial. Entiende este autor que la intención del legislador no puede haber sido dictar una norma de aplicación incierta y dudosa.

¿Dónde es entonces el lugar en el que la clínica de España utiliza el servicio? Donde tiene su sede de negocios, establecimiento permanente o residencia, pues es en dicho lugar donde analizará el informe, lo contrastará con otros para ver si utiliza todas, ninguna o parte de las recomendaciones efectuadas.

Continúa Fenochietto<sup>107</sup> comentando que del análisis de las conclusiones de la causa Tecnopel SA surge que deben distinguirse dos situaciones: si la empresa del exterior realiza o no actividad en nuestro país. Si realiza actividad en nuestro país entonces se considera que el servicio no será utilizado en el exterior sino aquí, y viceversa. Es decir, si la empresa realiza actividad en Argentina, se está prestando un servicio local, a un sujeto que se encuentra en nuestro país, no existiendo por ende exportación.

¿Pero, cómo determinar entonces cuándo la empresa del exterior realiza actividad en nuestro país?

---

<sup>107</sup> Ibid, pág. 206.

Si la empresa no tiene establecimiento permanente en nuestro país, el informe es utilizado en el exterior, por más que sea entregado en soporte físico aquí y que aquí sea pagado. Pues se utilizará o explotará económicamente en el exterior cuando se analice y estudie, y vuelva a analizarse y de él surjan o no las conclusiones para el o los informes cuyo destino final no se conoce al momento de prestarse el servicio. En cambio, si la empresa del exterior tiene un establecimiento estable en nuestro país se presupone que el servicio es utilizado o explotado aquí. La existencia de dicho establecimiento implica la existencia de una organización que sacará provecho del informe, es decir, que lo utilizará y explotará.

Resulta importante para el autor definir entonces cuándo el sujeto del exterior tiene un establecimiento en nuestro país.

La mayoría de los convenios para evitar la doble imposición en los impuestos a la renta y al patrimonio, suscritos por la República Argentina con otros países (entre otros Alemania, Francia, Brasil y España), definen el concepto de establecimiento como un lugar fijo donde se realizan negocios, como oficinas y sucursales, no quedando comprendidos en el mencionado concepto los depósitos o lugares de simple exhibición de productos. Esto indica que si los representantes tienen poderes para concluir de manera habitual contratos en nombre de la empresa que representan entonces constituyen un establecimiento estable, salvo que sus actividades se limiten a la compra de bienes. No habrá establecimiento permanente si el representante realiza tareas auxiliares o preparatorias. Tampoco, según dichos convenios, si la empresa actúa a través de comisionistas o consignatarios.

¿Qué diferencia existe si el prestador del servicio es un representante que actúa por cuenta y orden del mandante del exterior o si actúa por su propia cuenta y orden? En este último caso estamos en presencia de una exportación de servicios, pues la empresa del exterior no realiza actividad en nuestro país. Si en cambio el prestador actúa por cuenta y orden del prestatario podría considerarse que este último realiza actividades en nuestro país y que consecuentemente no hay exportación.

De acuerdo con dichos convenios, la simple representación para adquirir mercaderías o bienes no implica la existencia de un establecimiento permanente, por ende actividad de la empresa del exterior, sino que se requiere una relación jurídica más compleja.

En definitiva, dice Fenochietto<sup>108</sup>, habrá que analizar cada acuerdo de representación para determinar el alcance de la actividad de cada prestatario del exterior.

---

<sup>108</sup> Ibid, pág. 208.

## **CAPÍTULO III: Perfeccionamiento del hecho imponible en obras, locaciones y prestaciones**

### **1- El nacimiento del hecho imponible**

Según Chalupowicz<sup>109</sup>, toda obligación tributaria significa específicamente cancelarla mediante el pago respectivo. Sin embargo, el pago es lo último que ocurre en materia fiscal. Previamente deben verificarse otras circunstancias:

- Materializar el hecho imponible (por ejemplo, vender una cosa mueble, prestar un servicio, obtener una renta, poseer un capital, todo ello según el alcance de cada ley tributaria)
- Atribuir ese hecho imponible a un sujeto determinado y fijarlo en el tiempo
- Determinar la base imponible y el impuesto correspondiente, lo que normalmente se produce mediante la declaración presentada al fisco.
- Pagar el impuesto debido.

Por lo tanto, para el autor, el nacimiento del hecho imponible, como lo titula la ley en su art. 5, es el que contempla el encuadramiento legal que permite atribuir en el tiempo la materialización de cada hecho imponible pero no define el momento del ingreso del gravamen que es un tema diferente al anterior.

En realidad, continúa, determinar el momento del perfeccionamiento del hecho imponible se trata de decidir a qué periodo fiscal corresponde asignar los débitos fiscales pertinentes.

Por ejemplo, en el caso de las prestaciones de servicios, a menos que se concluya un trabajo que siempre es de plazo mediano o largo, sin haber percibido importe alguno, en todos los casos en que se produzca la percepción del precio corresponderá imputar ese hecho al periodo fiscal que corresponda.

Además advierte que deberá verificarse con cuidado el concepto de percepción, ya que frecuentemente no se trata del ingreso de dinero líquido (moneda corriente, cheques) sino que se pueden dar otras figuras que fiscalmente impliquen hecho equivalentes. En las profesiones que pueden quedar comprendidas en la imposición es frecuente que se produzca la percepción en especie lo cual dará lugar también al nacimiento del hecho imponible.

### **2- Obras sobre inmuebles**

Se analizan separadamente las obras o trabajos sobre inmueble ajeno y las obras sobre inmueble propio.

---

<sup>109</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit., pág. 92.

## 2.1- Trabajos sobre inmuebles de terceros

La ley del impuesto establece, en su artículo 5°:

*“El hecho imponible se perfecciona: (...)*

*c) En el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la 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 fuera anterior. (...)”*

### 2.1.1- Aceptación del certificado de obra

Para Marchevsky<sup>110</sup>, los usos y costumbres hacen que las modalidades de trabajo dependan de las cualidades y condiciones del comitente, o de la propia empresa constructora. Para aquellos casos en los cuales el tipo de trabajo o la modalidad operativa exija la emisión de certificados de obras podrá constituirse el momento de su aceptación en el de generación del débito fiscal.

Debe observarse, prosigue, que no es su emisión, como en el caso de tratarse de facturas, lo que determine el momento sino la aceptación parcial o total por el beneficiario del trabajo.

En empresas organizadas adecuadamente, se prevé con claridad cuáles son las partes intervinientes, y qué facultades tienen.

El certificado según Chalupowicz<sup>111</sup> debe ser emitido por el director de obra sobre la base de los recuentos, mediciones, etc., que debe practicar en cumplimiento de su función.

Por otro lado, quien debe aceptar el certificado es, como ya se dijo, el beneficiario o comitente. Por eso, como expresan Marchevsky y Surijón<sup>112</sup>, el caso en que la generación del débito fiscal se produzca por la aceptación del certificado de obra total o parcial, tiene la característica de dejar en manos de éste, el comitente la exteriorización de un hecho que será el que determine la generación del débito fiscal que corresponde a quien realice el trabajo.

*“Esta circunstancia de dejar en manos del comitente percutido por el gravamen la exteriorización de un hecho que será el que determine la generación del débito fiscal que corresponde a quien realice el trabajo, podría provocar la demora en el consentimiento del certificado a efectos de retardar el pago del gravamen.*

*Sin embargo, el hecho de que sea también el pago total o parcial un indicio de generación del débito, puede operar como un paliativo a la situación planteada. El pago anticipado al certificado de obra es tomado por la ley como una forma de aceptación del trabajo”<sup>113</sup>.*

---

<sup>110</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 638.

<sup>111</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit., pág. 101.

<sup>112</sup> MARCHEVSKY, R., y SURIJÓN, E., Op. cit., pág. 108.

<sup>113</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 638 – 639.

Para Diez<sup>114</sup>, como consecuencia de la particularidad mencionada dicha aceptación debe quedar fehacientemente documentada. Es decir que deberá poner especial cuidado quien realice los trabajos y emita certificados de obra, en que quede documentado fehacientemente el momento en que le fuera aceptado total o parcialmente dicho certificado, ya que esa es la única prueba ante el fisco de la imputación temporal del débito correspondiente.

Ahora bien, aclara, es preciso tener en cuenta que si bien la aceptación del certificado de obra genera débito fiscal, en la proporción del mismo, si no existe facturación no se da la admisibilidad de cómputo del crédito fiscal para el locatario.

En consecuencia, para el autor la factura, al igual que la percepción y la aceptación de un certificado de obra perfecciona el hecho imponible, pero a los efectos del cómputo del crédito fiscal para el adquirente o locatario sólo la factura es admisible.

La aceptación puede ser total o parcial respecto de una determinada parte de la obra ejecutada. En obras de plazo mediano y largo, explica Chalupowicz<sup>115</sup>, el sujeto constructor no puede ni debe esperar hasta la conclusión para apreciar el monto de sus trabajos a fin de reclamar el monto correspondiente, de allí que el trabajo siempre se parcializa. Pero un determinado trabajo sí puede ser aceptado solamente en forma parcial, con la consecuencia tributaria del caso. Se entiende que la aceptación debe ser puesta en debido conocimiento del constructor.

El autor continúa diciendo que la aceptación equivale al remito de entrega por cuanto significa además ponerse de acuerdo en el volumen físico y consiguiente medición monetaria y descartar aquello que no se ajuste al proyecto de trabajo convenido, negando su transferencia económica al comitente. En algunos casos el comitente puede ser el sujeto propietario de la obra en construcción, como puede tratarse de otro contratista que a su vez subcontrata determinados trabajos. Todos éstos configuran el hecho obra sobre inmueble ajeno.

Ante una consulta de una empresa solicitando se fije como momento de generación del débito la fecha de emisión de la correspondiente orden de pago de los certificados la Dirección respondió: en el caso planteado, aun cuando no exista orden de pago y/o no se haya cobrado la que se hubiera emitido, el hecho imponible se configura en el momento de la simple aceptación de certificado de obra, ya que esta circunstancia se ha verificado con anterioridad.

En la causa Víctor y Miguel Gallo SA, TFN, sala A, 9/12/97, el Tribunal Fiscal sentenció: en cuanto al perfeccionamiento del hecho imponible, este Tribunal entiende que para el caso de aceptación de certificado de obra el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la aceptación definitiva, salvo que la realidad económica indique que habiéndose cumplido con la prestación que hace al objeto de la obligación,

---

<sup>114</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 130.

<sup>115</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit., pág. 101.

la recepción provisoria no rechazada revista una entidad tal que habilite al receptor para disponer del derecho a la contraprestación pertinente.

### 2.1.2- Percepción total o parcial

En cuanto a la percepción del precio, total o parcial, Chalupowicz<sup>116</sup> expresa que es un hecho que generalmente no presenta dudas ya que está dado por la cobranza respectiva. Al respecto deben aplicarse normas sobre percepción que implique, aun cuando no haya movimiento efectivo de fondos, la puesta a disposición del valor equivalente, con la correspondiente remisión a lo que dispone la ley de impuesto a las ganancias en el art. 18.

Agrega que el problema se complica fiscalmente cuando la percepción del precio se anticipa a la efectiva ejecución de las obras y, cuando en una determinada parte, no haya percepción cuando se retengan sumas en concepto de fondos de garantía o denominaciones equivalentes.

El hecho imponible es la ejecución de la obra, tal como lo estipula el art. 3 inciso a). Para el autor, la percepción del precio tiende a perfeccionar ese hecho imponible pero de ninguna manera puede suplantarlos ni sustituirlos; en ese caso el mero cobro se convertiría en un hecho imponible sui géneris, cual si existiera un impuesto al valor agregado a los cobros de dinero.

El tema de los cobros anticipados, prosigue el autor, adquiere relevancia cuando se trata de percepción previa y anticipada del precio pactado, en función de los adelantos o acopios.

### 2.1.3- El caso del acopio de materiales

Los acopios tienen relación con aspectos sumamente comunes en el ramo; Chalupowicz<sup>117</sup> explica que, por una parte, congelan valores en función de una inflación futura y por otra, aseguran adecuadamente la provisión de materiales para la posterior ejecución de la obra.

Existe una discusión en torno a si el acopio configura o no un hecho imponible diferente al del trabajo sobre inmueble ajeno. Se plantea que esto ocurriría si el acopio constituyera una venta anticipada de materiales.

*“Hay quienes sostienen que los acopios, no habiendo trabajo, no pueden significar por sí mismos un hecho imponible, siendo exclusivamente un anticipo financiero; al respecto pensamos que, como la cobranza está vinculada en definitiva al trabajo sobre inmueble ajeno y el mismo se perfecciona con las percepciones totales o parciales, los acopios, es decir, los adelantos de precio previos al cumplimiento de la ejecución de la obra consuman el acto imponible, y por lo tanto, devengan el débito fiscal por el importe de los mismos”<sup>118</sup>.*

---

<sup>116</sup> Ibidem.

<sup>117</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit., 103.

<sup>118</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 130.

Por otro lado, Chalupowicz sostiene que en los hechos, y conforme a la realidad económica a la que tan frecuentemente adhiere el fisco, tales cobros anticipados no configuran una venta anticipada de materiales, sino que el acopio es de tipo financiero, es decir, adelantar el pago de una parte del precio convenido en función de los objetivos planteados. El hecho que estos objetivos sean reales o recomendables es algo que analizarán y apreciarán las partes intervinientes.

Agrega que en algunos y determinados casos, en cambio, el pago del precio por adelantado puede significar una venta de los materiales por parte de la empresa constructora al comitente, lo que deberá apreciarse conforme con la documentación respectiva. Por ejemplo, sería el caso de poner los materiales a disposición del comitente, o bajo llave en depósito a nombre del mismo y generalmente en la misma obra.

En todos estos el perfeccionamiento del hecho imponible se atendrá a las normas del art. 5 ya analizadas, para lo cual la percepción del precio es irrelevante como definición del momento de imputación. Simplemente, concluye, tal percepción es una evidencia de que el sujeto constructor ha vendido los materiales al comitente, en cuyo caso el recibo podrá ser un instrumento equivalente a la factura.

Y Marchevsky<sup>119</sup> por su parte al referirse al tema expresa que la compra de los materiales para realizar la obra encomendada, es parte inescindible de la misma. El objeto de la contratación es la ejecución de la obra y cualquier pago anticipado para compra de materiales debe entenderse ligado a la misma locación; por lo tanto configura el nacimiento de la obligación en los términos del art. 5.

Chalupowicz remarca que el art. 5 no crea nuevos hechos imposables, define sencillamente su perfeccionamiento por cuanto el hecho imponible viene definido por otros artículos y que cabe tener siempre presente, además, el reconocimiento de los instrumentos o documentos que amparan las relaciones entre las partes, atento a las consecuencias tributarias que de ellos derivan, procurando obtener con la mayor precisión el adecuado encuadre tributario de las relaciones económicas que conforman los hechos imposables comprendidos en el tributo.

#### *2.1.4- Ejemplos*

Los siguientes ejemplos surgen de la obra de Kern<sup>120</sup>.

a- A un arquitecto se le encarga la construcción de una vivienda sobre un terreno. Se conviene no hacer certificados de obras. El día 5/4/2010 se inicia la obra, cobrándose \$50000 por adelantado y \$100000 al finalizar la obra, hecho que ocurrió el 6/9/2010.

Respuesta: el hecho imponible por los \$50000 se perfeccionó el 5/4/2010 en tanto que por los \$100000 restantes tal hecho ocurrió el 6/9/2010.

b- A un maestro mayor de obras se le encargó la refacción de un baño en un departamento. Facturó por ello \$3500 el 14/11/2010.

---

<sup>119</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 639.

<sup>120</sup> KERN, R., Op. cit., pág. 69 – 70.

Respuesta: el hecho imponible se perfeccionó el 14/11/2010.

c- Un electricista realizó la instalación eléctrica en un edificio. Cobró \$10000 el 1/3/2011 y \$10000 el 1/4/2011. En cada caso entregó simultáneamente la factura respectiva.

Respuesta: el hecho imponible se perfeccionó el 1/3/2011 y el 1/4/2011 respectivamente.

d- A un especialista se le encarga la limpieza del tiraje de una chimenea a fin de conservarla en buen estado de funcionamiento. El 14/4/2011 factura por ello \$1200, no obstante el 31/3/2011 había percibido una seña de \$200.

Respuesta: el hecho imponible se perfeccionó el 31/3/2011 por la seña y el 14/4/2011 por los restantes \$1200.

e- Una empresa toma una obra por un valor de \$400000. En tal supuesto, se conviene que los pagos se efectuarán contra la aprobación de dos certificados de obra. El primer certificado es aceptado el 4/1/2011 por la suma de \$180000, en tanto que el 5/5/2011 se acepta el siguiente certificado de obra por la suma de \$220000.

f- Respuesta: el hecho imponible se perfecciona el 4/1/2011 sobre \$180000 en tanto que el 5/5/2011 se perfecciona por la suma de \$220000.

## **2.2- Obras sobre inmueble propio**

La ley del impuesto establece, en su artículo 5°:

*“El hecho imponible se perfecciona: (...)*

*e) En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Cuando se trate de ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.*

*Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación cuando la transferencia se origine en una expropiación, supuesto en el cual no se configurará el hecho imponible a que se refiere el inciso b) del artículo 3(...)”*

Chalupowicz explica lo siguiente:

La generación del débito fiscal se producirá con la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio, o al entregarse la posesión, lo que fuera anterior, y sobre la proporción de la obra objeto del gravamen.

La transferencia de dominio debe referirse al acto jurídico que cumpla las modalidades del código civil, normalmente mediante escritura pública con la intervención notarial de ley.

Los boletos de compraventa son promesas de venta, cuyo fin se concreta precisamente otorgando la escritura pública, transfiriendo el dominio y dando la posesión. Como promesa de venta, el adquirente tiene

derecho a exigir el cumplimiento de lo pactado en el boleto o instrumento equivalente. La resolución de boletos de compraventa dará lugar a que no se concrete el hecho imponible, aunque se hubiere percibido todo o parte del precio al momento de la resolución mencionada.

En actos onerosos entre vivos corresponde tener en cuenta situaciones mediante las cuales se configuran circunstancias que no siempre constan en boletos de compraventa y donde, si se concreta la entrega de la posesión, corresponde disponer la imputación al periodo fiscal pertinente.

En el caso de permutas referidas a inmuebles (uno, como terreno, otro como promesa de entrega de unidades construidas), pueden constituirse adicionalmente garantías hipotecarias, además de otras circunstancias que hacen a los negocios usuales en la materia, pero de características decididamente complejas.

Pueden también concretarse aportes a sociedades, o disoluciones de consorcios, sociedades, etc.

En todos los caso en que dándose al posesión no se concrete simultáneamente la escritura traslativa de dominio, las partes deben conocer, y quien preste su asesoramiento también, que la entrega de la posesión de inmuebles sobre los cuales se hubiere incorporado la obra ejecutada, por sí o por terceros, por parte del sujeto propietario, produce el nacimiento del hecho imponible el cual debe ser imputado en la declaración del mes correspondiente.

La entrega de la posesión no debe confundirse con la entrega de la tenencia precaria en la cual no se concreta la posesión con ánimo de dueño, propio de la posesión normal. En la tenencia precaria se reconoce el dominio y el carácter de propietario en otro, y no en el sujeto receptor.

En los casos de disoluciones de sociedades, la adjudicación generará el hecho imponible, cuando medie la entrega de la posesión al socio adjudicado.

No es el mismo caso que la disolución de condominios, donde el acto pertinente no se considera oneroso. Pero tratándose de sociedades regulares civiles o comerciales, el acto de entrega de un inmueble produce el nacimiento del hecho imponible para la sociedad y no para el socio que recibe el inmueble. Ello es válido en los casos de disolución como se ha dicho, pero también cuando existan pagos de dividendos o beneficios en especie; en este caso la especie constituye el inmueble o inmuebles entregados. El socio receptor de un inmueble, en caso de transferencia posterior ya no será considerado sujeto alcanzado por el IVA. El destino de un inmueble así recibido puede ser el de uso propio, para renta, para la venta, o podrá mantenerse desocupado.

En los casos en que un inmueble se reciba para ser utilizado como bien de uso deberá advertirse que, recíprocamente con la imputación del acto al periodo fiscal de la entrega, la recepción podrá dar lugar a computar el débito fiscal del transferente, como crédito fiscal, para el receptor.

Matías y otros<sup>121</sup> agregan que la ley establece el perfeccionamiento del hecho imponible en particular para los siguientes casos:

---

<sup>121</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 72.

- Ventas judiciales por subasta pública: cuando quede firme, el auto de aprobación del remate
- Anticipos o señas que congelen el precio: cuando el anticipo se efectivice. Esto se verá a continuación.
- Cuando 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 obras sobre inmueble propio: al otorgarse la tenencia del inmueble. Esto se analizará en el apartado “Locación de inmuebles con opción a compra”.

### *2.2.1- Pagos a cuenta de la obra que congelan el precio*

Los anticipos o señas que congelen el precio configuran el acto imponible obra sobre inmueble propio, respecto de dichos pagos, en el instante en que éstos se efectivicen.

El D.R. en su art. 25 establece que cuando las señas o anticipos que congelen 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.

Sólo cuando el contribuyente solicite autorización, conforme a formalidades y requisitos que el fisco ha establecido a través de la Resolución General AFIP N° 707, podrá calcular la proporción del valor de la obra contenida en el inmueble sobre los pagos anticipados del mismo para determinar el débito fiscal correspondiente.

Según Diez<sup>122</sup>, aun cuando el contribuyente no cumpla las exigencias mencionadas, debe considerar, sobre los anticipos que perfeccionan la obligación, la parte atribuible a la obra objeto de imposición.

Es decir, desde el punto de vista de Marchevsky<sup>123</sup>, en el caso de recibirse señas o anticipos que congelen el precio de la obra, el débito fiscal se generará sobre el total de dichos pagos, salvo que el responsable considere que esas señas o anticipos ya recibidos han cubierto la proporción correspondiente o atribuible a la obra objeto del gravamen. De ser así, podrá solicitar autorización para no liquidar en ingresar el impuesto por el remanente del precio que no resulta alcanzado por el gravamen. Por eso proporciona el siguiente ejemplo:

1- Una empresa construye un inmueble sobre su propio terreno. Cuando enajene el inmueble sólo se encontrará gravada la parte correspondiente a la obra (80%).

2- El adquirente, antes de tomar posesión y escriturar la propiedad, efectúa 20 pagos que congelan el valor del inmueble y que totalizan el valor del mismo.

Cada uno de esos anticipos genera débito fiscal para la empresa constructora.

<sup>122</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 140.

<sup>123</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 640.

Pero si ese tratamiento se brinda a cada anticipo hasta el número 20, se habrá generado más débito que el que corresponde a la obra objeto del impuesto (80%)

Haciendo sencillo el ejemplo podemos decir que con el pago de la cuota número 16 (80% de las 20 pactadas) se cubre el valor asignado a la obra y que las restantes 4 cuotas corresponden a la proporción del precio atribuible al terreno.

Por eso, el decreto reglamentario dice que imputándose los pagos en primer lugar y en su totalidad a la obra, cuando el responsable considere haber cobrado el equivalente a ella (en el ejemplo, en la cuota número 16) podrá solicitar autorización para no liquidar el gravamen sobre el remanente (en el ejemplo, las restantes 4 cuotas).

De lo ante dicho surge claramente que no puede asignarse a cada cuota las proporciones de obra y terreno finales, a fin de generar el débito no sólo porque quizás a ese momento no se conocen sino porque el reglamento impone su orden de imputación. Por ejemplo en la cuota número 1 no podría determinarse el débito fiscal sólo sobre el 80% de la misma.

#### 2.2.2- Consorcios propietarios de inmuebles

El Decreto Reglamentario en su art. 26 dispone lo siguiente:

*“A los efectos del inciso e), del artículo 5º de la ley y del artículo 4º de este reglamento, en el caso de consorcios propietarios de inmuebles -organizados como sociedades civiles o comerciales- que realicen las obras previstas en el inciso b), del artículo 3º de la ley, se considerará momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades.”*

Si quienes realizan las obras son consorcios propietarios de inmuebles, organizados como sociedades civiles o comerciales con el fin de lucrar con su enajenación, se considerará momento de la transferencia del inmueble y en consecuencia momento de generación del débito fiscal, el acto de adjudicación de las respectivas unidades.

Por ejemplo, según Kern<sup>124</sup>:

Un consorcio integrado por 3 propietarios construyó tres departamentos. El consorcio se organizó bajo la forma de una sociedad civil. Terminada la obra, las unidades se adjudicaron a sus integrantes el 10/8/2010.

Respuesta

El hecho imponible se perfeccionó el 10/8/2010.

Según la AFIP, si el consorcio propietario de un terreno donde se construyó el edificio, puede asimilarse a un condominio, el hecho imponible previsto por el art. 3 inciso b) de la ley de la materia, se configura cuando cada condómino efectúa la venta a un tercero de la unidad que le fuera oportunamente adjudicada. En este caso, el crédito fiscal facturado a tal consorcio es transferible a los condóminos, en la

---

<sup>124</sup> KERN, R., Op. cit., pág. 72.

proporción de su participación en el condominio. Por su parte, cuando el consorcio conforma una sociedad civil o comercial, el hecho generador de imposición antes aludido se genera en el momento de las respectivas adjudicaciones a los socios. (Dictamen 47/83 DATJ).

### **3- Locaciones de cosas**

A los efectos de su análisis, se verán por un lado las locaciones de inmuebles y por otro las locaciones de cosas muebles.

#### **3.1- Locaciones de inmuebles**

##### *3.1.1- Caso general*

El caso general de locaciones de inmuebles es al mismo tiempo la excepción a la regla general de los hechos impositivos de las prestaciones, según lo dispuesto en el art. 5 inciso b) de la ley de IVA.

El punto 8 del aludido inciso indica lo siguiente:

*“Que se trate de locaciones de inmuebles, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.*

*Cuando como consecuencia del incumplimiento en los pagos de la locación se hayan iniciado acciones judiciales tendientes a su cobro, los hechos impositivos de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.”*

Con respecto al segundo párrafo, la AFIP a través del Dictamen DAL 64/01, expresó que el perfeccionamiento del hecho imponible en los casos de consignación judicial de alquileres gravados opera con el vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o en el de su percepción total o parcial el que fuera anterior, lo cual coincide con la regla fijada por el texto de la ley.

##### *3.1.2- Locación de inmuebles con opción a compra*

Según el último párrafo del inciso e) del art. 5 de la ley:

*“Cuando 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 a que se refiere este inciso, el hecho imponible se considerará perfeccionado en el momento en que se otorgue la tenencia del inmueble, debiendo entenderse, a los efectos previstos en el artículo 10, que el precio de la locación integra el de la transferencia del bien.”*

Chalupowicz<sup>125</sup> lo explica de la siguiente manera:

La realidad económica es el conjunto de elementos de juicio que deben emanar no solamente de la situación del mercado, sus usos y costumbres sino de lo que las partes han comprometido en su instrumento

---

<sup>125</sup> CHALUPOWICZ, I., Op. cit., pág. 96 – 97.

documental vinculante, siendo esencial que la opción de compra esté claramente enunciada y que de la misma surja con claridad cuáles son los compromisos recíprocos de los futuros vendedor y comprador y especialmente cuál será el precio de la operación de venta y su forma de pago.

La modalidad a la cual se refiere el párrafo, a veces frecuente en determinadas zonas o áreas (por ejemplo en zonas de veraneo), ha pretendido ser cubierta por la ley a fin de evitar elusiones en la liquidación del tributo.

Ello es así por cuanto la locación de un inmueble no configura una venta. La opción que pueda reconocerse, en su caso, correspondería ser ejercida por el locatario, aparentemente comprador final, en cuyo caso en ese momento se concretaría la entrega de la posesión, ya con ánimo de dueño y no de locatario.

Es obvio que en los casos en que el propietario haya construido el inmueble (por sí o por terceros), sabiendo que como consecuencia de la venta se producirá el impacto del impuesto, la configuración de una locación por un determinado lapso de tiempo dilatará el nacimiento del hecho imponible, con el consecuente ahorro financiero que de allí resultaría, tanto para el vendedor como para el comprador que soportará de hecho el impacto del gravamen.

Dado que la ley exige y se refiere a la realidad económica que corresponda a cada una de las operaciones para atribuirle o no el carácter de venta, queda abierto un amplio campo de dudas y se aprecia la falta de certeza en la determinación de las obligaciones fiscales, ya que cualquier locación de inmuebles, que concluya con la venta al locatario, quedará como venta y no como locación.

Por las razones apuntadas es que la ley se refiere a la entrega de la tenencia del inmueble, y no a la posesión del mismo, por cuanto ésta no se concreta en las locaciones, sino como consecuencia de las ventas. La tenencia constituye por lo tanto una excepción específica que contempla la ley para estos casos.

En los casos en que los contratos de locación no contemplen la posibilidad del ejercicio de una opción de compra, el problema no se planteará en la forma que prevé la ley. Por el contrario, si en el contrato de locación quedara contemplada la opción del caso, correspondería aplicar la realidad económica para que proceda o no la imposición al momento inicial del contrato.

La ley en este párrafo contempla asimismo lo relacionado con la determinación del monto gravado, independientemente de lo que expresa el art. 10. Dispone al efecto que el precio pactado por la locación integra el precio de la transferencia.

Esta norma no sufrió modificación alguna desde su aparición en el año 1980, introducida por la ley 22.294. El legislador volvió a perder una oportunidad de corregir una mala disposición legal.

En opinión de Mc. Ewan y otros<sup>126</sup> *“es mala porque es incompleta y esa falta de integridad la torna peligrosa o ineficaz, según desde donde se la observe.*

---

<sup>126</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit., pág. 47.

*Dijimos en el 1980, que el leasing de inmuebles tratado por la reforma (...) no configuraría, en estricto sentido, nuevos hechos imposables, pero sin duda, rozan el tema y hacen al nacimiento de la obligación tributaria”.*

Los autores continúan diciendo que el hecho de que se legisle acerca de la figura de locación de inmueble con opción a compra, operación comúnmente conocida como leasing, parece muy positivo. Sin embargo no lo es, y se torna negativo si se lo hace con tibieza, como si no se conociera el tema, haciéndose descansar a la costosa decisión de pagar o no pagar el impuesto en la discrecionalidad de quien tuviera que juzgar (funcionario del fisco o contribuyente). Para ello se le otorga el arma de la mentada realidad económica. Entonces, ya bajo su óptica, se deberá dilucidar si se trata de una locación con opción a compra, de un arrendamiento financiero que no cumpla con aquella finalidad o de una venta propiamente dicha.

Legislar de este modo es negativo, prosiguen, porque se institucionaliza una opinión, la del poder administrador, pero sin arrojar claridad sobre el tema. Siendo esa opinión la de considerar que la locación con opción a compra podría ser venta y no locación, en cuyo caso pasa de no gravada a gravada, sólo si la realidad económica así lo indica, es acudir al uso de un artilugio cuando no se sabe puntualizar, debidamente, el alcance y sentido de hechos y actos desarrollados por los sujetos.

No han agotado el tema, ni pretenden hacerlo aquí, pero sí destacan que éste requiere dedicación para su tratamiento y solución; como las autoridades lo encararon deficientemente, no pueden dejarlo inconcluso, deben profundizarlo y terminar de legislarlo. De lo contrario habrá logrado crear una nueva fuente de conflictos, trasladando el tratamiento del problema a la esfera judicial, en la cual, sin duda, se logrará la dilucidación del “caso”, pero no una solución de carácter general.

Hubiera sido preferible, terminan, tanto para la administración cuanto para los administrados, no haber tenido norma alguna, antes de contar con esta tímida y a la vez peligrosa disposición.

### *3.1.3- Caso en que la locación no es una venta desde su concertación*

Este título se refiere a los casos en que se prevé la posibilidad del ejercicio, al cabo de cierto tiempo, de una opción de compra por parte del locatario, pero éste no se compromete a hacerlo y al momento de la concertación ninguna de las partes puede saber con certeza si llegado el momento se ejercerá o no.

En este caso no es de aplicación el último párrafo del inciso e), sino el caso general de locación de inmuebles, en tanto éste no es privativo de las locaciones sin opción a compra.

Para el caso en que posteriormente se ejerza la opción y se configure la venta de la obra sobre inmueble propio (cuyo hecho imponible nace con la posesión, escritura o acto equivalente, lo anterior) dice Marchevsky<sup>127</sup> que como la posesión ya se encuentra otorgada con anterioridad, la manifestación de la opción de compra sería determinante de la generación del débito.

---

<sup>127</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 647.

En este caso aclara que esta afirmación no es del todo correcta porque el autor ha considerado que entregar el inmueble al locatario para su uso (lo que sucede a partir del contrato de locación) implica otorgarle la “posesión”, cuando lo que se otorga en realidad es la “tenencia”, figuras jurídicas que se diferencian entre sí en virtud del animus de dueño que tiene el poseedor y que no tiene el tenedor.

### **3.2- Locaciones de cosas muebles**

#### *3.2.1- Caso general*

La ley del impuesto establece, en su artículo 5°:

*“El hecho imponible se perfecciona: (...)”*

*d) En los casos de locación de cosas y arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicaciones, en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción, el que fuera anterior. Igual criterio resulta aplicable respecto de las locaciones, servicios y prestaciones comprendidos en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3 que originen contraprestaciones que deban calcularse en función a montos o unidades de ventas, producción, explotación o índices similares, cuando originen pagos periódicos que correspondan a los lapsos en que se fraccione la duración total del uso o goce de la cosa mueble (...)”*

##### **3.2.1.1- Devengamiento del pago**

La norma continúa sin modificación respecto de la ley 20.631; manteniéndose en consecuencia la referencia al “devengamiento del pago” que Mc. Ewan y otros<sup>128</sup> califican de errónea y oscura.

En miras de obtener una explicación de su significado, Diez<sup>129</sup> dice *“devengar significa obtener un derecho con el tiempo, y pago es una forma de extinción de una obligación; por lo tanto devengar el pago significa que nace el derecho a exigir el mismo, es decir, es el momento desde el cual es exigible el pago”*.

##### **3.2.1.2- Percepción**

El hecho de que no se haga referencia a la percepción parcial ha dado lugar a los siguientes comentarios.

*“Este inciso dice “o en el de su percepción, el que fuere anterior”, es decir, no agrega como en los otros casos la expresión total o parcial, dado lo cual deducimos que sólo la percepción total produce el nacimiento del hecho imponible”<sup>130</sup>.*

Según Diez<sup>131</sup> en relación a la percepción merece destacarse que en este caso no se contempla como instante de perfeccionamiento del hecho imponible a la percepción parcial, por lo tanto surge el interrogante

---

<sup>128</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. Y PALADINO, H., Op. cit., pág. 46.

<sup>129</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 132.

<sup>130</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. Y PALADINO, H., Op. cit., pág. 46.

<sup>131</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 132.

de si la norma se dirige al canon (cada cuota del alquiler) o a la locación total cuando pretende para el perfeccionamiento la percepción total.

Entender que se refiere a la locación total significa que el pago de una cuota de alquiler o el anticipo de algunas no genera la obligación del pago del impuesto por no existir percepción total del arrendamiento.

Sin embargo, Díez sostiene que la relación de la percepción está dada con el momento de exigibilidad, es decir, la norma se dirige al canon, en consecuencia, si el ingreso es por el total de la cuota de alquiler se perfecciona para la misma el hecho imponible (si no se produjo el perfeccionamiento con anterioridad por haberse producido la exigibilidad), o si se anticipan cuotas completas de la locación nace para ellas la obligación de pago del impuesto.

### 3.2.1.3- Regalías

La última parte del inciso d) del art. 5 de la ley, describe el concepto de regalías, es decir de aquellas prestaciones retribuidas a través de montos variables en función de un resultado medido en unidades. Por ejemplo, cuando la producción de películas cinematográficas (art. 3 inciso e) punto 21, apartado k) es retribuida por un monto fijo más un porcentaje de la recaudación por su difusión en salas de cine o una suma por cada unidad de DVD vendida, lo cual es muy frecuente en dicho medio.

### 3.2.2- Locaciones de cosas muebles con opción a compra

La ley del impuesto establece, en su artículo 5°:

*“El hecho imponible se perfecciona: (...)*

*g) En el caso de locación de cosas muebles con opción a compra, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente, cuando la locación esté referida a:*

*1. Bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas.*

*2. Operaciones no comprendidas en el punto que antecede, siempre que su plazo de duración no exceda de un tercio de la vida útil del respectivo bien.*

*En el supuesto de no cumplirse los requisitos establecidos en los puntos precedentes, se aplicarán las disposiciones del inciso d) de este artículo (...)*”

En este supuesto para Matías y otros<sup>132</sup> la ley de IVA separa tres grupos principales:

a- Bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas: el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega del bien o acto equivalente.

b- Operaciones no comprendidas en el punto anterior siempre que su plazo de duración no exceda del tercio de la vida útil del bien: en el momento de la entrega del bien o acto equivalente.

---

<sup>132</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 72 – 73.

c- Operaciones que no cumplen los supuestos de los dos puntos anteriores: en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción, el que fuere anterior.

### 3.2.2.1- Análisis del inciso

Mc. Ewan<sup>133</sup> y otros analizan el inciso de la manera que sigue:

En primer lugar se preguntan cuál será el motivo por el cual el legislador separa ciertas locaciones de cosas muebles con opción a compra del caso general de locación de cosas contemplado en el inciso d) del mismo art. 5 de la ley.

Es muy posible que dicho tratamiento diferencial se deba a la intención de evitar el diferimiento de la tributación que se produce al hacer aparecer como leasing verdaderas ventas a plazos, particularmente las referidas a bienes de uso durable (televisores, heladeras, lavarropas, etc.)

Estas operaciones se hacen comúnmente mediante la firma por el comprador de un contrato de leasing del bien en cuestión, en el que ya se compromete a adquirir el mismo, por el precio que se indica al término del plazo de la locación.

Para los autores, el hecho de manifestar el locatario su voluntad de adquirir el bien al final del periodo del alquiler, en el mismo momento y documento en el que toma el bien en locación, transforma el llamado contrato de locación con opción a compra, en un verdadero contrato de compraventa a plazos.

Para distinguir una locación con opción a compra de una que en la realidad encubra una compraventa, Mc. Ewan y otros creen apropiado aplicar el criterio sustentado por la Cámara Nacional en lo Comercial, Sala C in re PROQUIDE SA c/ La Agrícola, en una sentencia del 25/4/80.

En dicha causa se trataba el caso de un contrato impropiamente calificado como de leasing, del cual surgía que al finalizar el plazo de la locación la cosa arrendada no podía retornar a manos del locador, no obstante la obligación que asumía el locatario de restituirla en perfecto estado.

Ello, en razón de que del propio contrato surgía que al término del lapso indicado, el locador sólo tenía derecho al precio de reventa fijado y cualquier excedente del valor no era apropiado por aquél sino que debía ser pagado a la locataria.

Los argumentos utilizados por la Cámara Nacional en lo Comercial para sostener que el contrato en cuestión ocultaba una real compraventa fueron los siguientes:

- 1- El consentimiento para adquirir el bien ya estaba prestado desde la aceptación por el usuario de las condiciones generales dispuestas por la fallida
- 2- Por el contrario, en un verdadero contrato de leasing, el consentimiento para la adquisición del bien se da sólo en el momento de ejercerse la opción, que no puede ser otro que el de finalización del plazo de la locación.

---

<sup>133</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. Y PALADINO, H., Op. cit., pág. 48- 49.

En suma, si el consentimiento para la compra se da en el mismo acto en que se acuerda la locación, dando lugar a que tal consentimiento incluye simultáneamente el referido a la locación y a la venta, estaremos frente a un contrato de compraventa y no a un de locación con opción a compra.

*“¿ Y por qué el legislador en lugar de aplicar el principio de la realidad económica para detectar las ventas disfrazadas de locaciones con opción a compra , como las que menciona en el último párrafo del inciso e) para el caso de inmuebles, prefiere dar por simulados los contratos de leasing – no los impugna expresamente pero en la práctica por el tratamiento fiscal que le otorga los asimila, de alguna manera, al contrato de compraventa- para los casos comprendidos en los dos apartados incluidos en el inciso g) del art. 5, estableciendo, en nuestra opinión, presunciones juris et de jure, es decir, que no admiten prueba en contrario?”*

*Nos preguntamos nuevamente por qué el legislador no incluyó a esas locaciones de cosas muebles con opción a compra dentro del último párrafo del inciso e) junto con las locaciones de inmuebles, para que de esa manera fuera la realidad económica la que determinara el verdadero carácter de la operación”<sup>134</sup>.*

Los autores analizan seguidamente los dos apartados incluidos en el inciso g) del art. 5 de la ley.

Primer apartado: según el D.R. son considerados consumidores finales quienes destinen bienes o servicios para su uso o consumo privado.

A su vez, y a título ejemplificativo, los bienes muebles de uso durable serían las heladeras, lavarropas, aparatos de aire acondicionados, automóviles, televisores, radios, etc.

Sin embargo, la norma legal al desconocer también la figura del leasing en el caso de bienes muebles de uso durable destinados a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas, provoca un serio problema respecto de los contratos de leasing que suelen hacerse cuando se trata de bienes a los que el constante avance de la tecnología convierte rápidamente en obsoletos, como son las fotocopiadoras, las computadoras, etc.

Dicho problema surge cuando el locatario, como suele ocurrir frecuentemente, es una entidad financiera, un banco, una aseguradora, una explotación agropecuaria, un estudio profesional, etc., el nuevo texto legal obliga a pagar el impuesto correspondiente sobre el monto total del contrato en el momento de ser entregada la cosa al locatario. Es decir, se produce un adelantamiento del gravamen.

El problema adicional que se ocasionará a los locadores de cosas dadas en locación con opción a compra resulta del destino que su locatario quiera y desee anunciarle, salvo que el mismo sea tan evidente para el locador que no pueda ser omitido en su consideración.

En consecuencia, la responsabilidad del locador estará supeditada a un hecho para él no controlable cual es el destino que su locatario decida otorgarle al bien objeto de la locación.

---

<sup>134</sup> MC. EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO, H., Op. cit., pág. 50.

Segundo apartado: el problema en la práctica será determinar en cada caso cuál es la vida útil del bien; si es la que está fijada por los usos y costumbres, la que se halle registrada en la contabilidad o la que se establezca técnicamente según el tipo de bienes de que se trate.

En su opinión, dado que la ley no se refiere a la vida útil impositiva nos deberemos atener a la vida útil que por naturaleza corresponda, técnicamente, a los bienes objeto de la locación.

Por su parte, Marchevsky <sup>135</sup> también analiza el parámetro de la vida útil del bien.

*“(…) debemos preguntarnos qué implicancias tiene vincular el momento de generación del débito fiscal con el parámetro mencionado.*

*Conocemos el concepto de vida útil de un bien por su inclusión en la Ley de Impuesto a las Ganancias, donde, si bien por vía reglamentaria se han indicado pautas generales a tener en cuenta de acuerdo al tipo de bien de que se trate, las mismas no son obligatorias, e incluso la misma D.G.I. puede admitir criterios alternativos cuando existan razones de orden técnico que así lo justifiquen.*

*No caben dudas de que quien está en mejores condiciones de establecer la vida útil probable del bien es el locador, a su vez, propietario del mismo.*

*En consecuencia, la vida útil estará en función de lo que determine el locador y no de lo que pueda estimar el locatario, ya que, para este último, dicha estimación puede resultar distinta.*

*Como esa vida útil es determinante para la dilucidación del momento en que se genera el débito fiscal, deberá establecerse en forma previa a la formulación del contrato, con la carga de incertidumbre que conlleva su determinación a priori.*

*Entendemos poco feliz que el momento de generación del débito fiscal esté condicionado a un hecho altamente aleatorio y subjetivo; bastaría preguntarnos qué sucedería si, posteriormente al perfeccionamiento del contrato, el locador decide, por razones técnicas, acortar o alargar la vida útil previamente estimada, modificando así su relación con la prolongación del contrato y, consecuentemente, con la generación del débito fiscal.*

*Cabe aclarar que la ley hace referencia a la vida útil, pero, ¿a cuál se refiere?*

- *¿a la vida útil originalmente asignada la bien?*
- *¿a la vida útil que resta del bien al momento de la locación?”*

Continúa Marchevsky con que si el contrato de locación abarca más de un tercio de la vida útil del bien, acercándose así a la finalización de su rendimiento, supondría estar ante una operación de leasing; a la locación se le otorga el tratamiento correspondiente a una locación de cosa mueble.

Por el contrario, cuando el periodo de locación es inferior al tercio de la vida útil del bien, momento en que debe decidir el locatario su opción de compra, nos aleja de la suposición de una operación de leasing

---

<sup>135</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 224 – 225.

para acercarnos a la figura de una venta financiada; por ello, en este caso se le otorga el mismo tratamiento que a una venta de cosas muebles.

Entonces, prosigue, debería pensarse que la vida útil restante del bien es la que debe considerarse, ya que ello se condice con el tratamiento acordado.

El autor concluye al aclarar que esto no origina inconvenientes cuando, como usualmente sucede, se conviene una operación sobre bienes de primer uso, pero puede traer inconvenientes si se trata de bienes usados.

### 3.2.2.2- Ejemplo

Los siguientes ejemplos surgen de la obra de Kern<sup>136</sup>:

- Una sociedad celebra un contrato de leasing con un responsable inscripto en el IVA.

El contrato tiene por objeto la locación con opción de compra de una máquina cuya vida útil es de 10 años, siendo la duración del contrato de 2 años.

Solución

Vida útil 10 años o 120 meses

Contrato 2 años o 24 meses

Vida útil por  $1/3 = 120/3 = 40$  meses

Por lo tanto al ser 24 menor que 40 el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien o acto equivalente

- La misma sociedad celebra otro contrato de leasing con un responsable inscripto en el IVA. El contrato tiene como objeto la locación con opción de compra de una máquina cuya vida útil es de 3 años y la duración del contrato es de 2 años.

Solución

Vida útil 3 años o 36 meses

Contrato 2 años o 24 meses

Vida útil por  $1/3 = 36/3 = 12$  meses

Por lo tanto, al ser 24 mayor que 12 el hecho imponible se perfecciona:

- Respecto de los arrendamientos (cánones) en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción el que fuera anterior

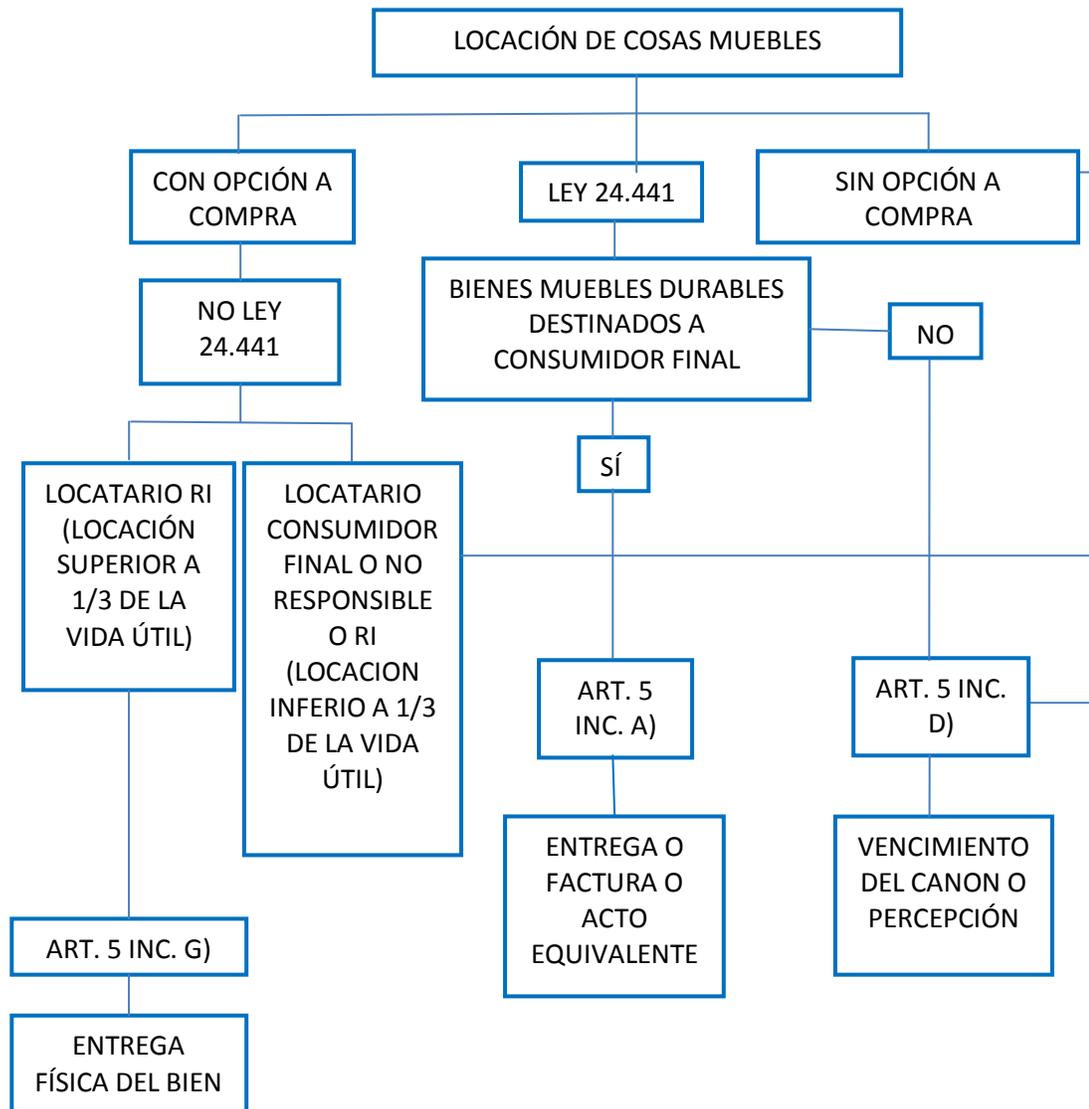
- Respecto de la opción de compra de la máquina con la transferencia de dominio del bien al ejercer dicha opción.

En definitiva, el tema “Perfeccionamiento del hecho imponible para locaciones de cosas muebles” puede esquematizarse así:

---

<sup>136</sup> KERN, R., Op. cit., pág. 95.

Cuadro N° 6: “Locación de cosas muebles”



Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 139.

#### 4- Prestaciones de servicios

##### 4.1- Norma general

La ley del impuesto establece, en su artículo 5°:

*“El hecho imponible se perfecciona: (...)”*

*b) En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior (...)*”

La norma general se aplica con carácter residual, esto significa que para todas las situaciones no previstas en las disposiciones específicas, el hecho generador de la obligación tributaria es el instante en que se termina la ejecución o prestación o cuando se percibe total o parcialmente el precio de la misma.

Así, ejemplifica Diez<sup>137</sup>, en el caso de un abogado que realice una prestación a un ente empresario y su remuneración no esté fijada judicialmente, ni regulada por colegio alguno, como no es de aplicación la norma específica prevista en el art. 5 inciso b) punto 4, el acto alcanzado queda consumado de acuerdo con lo dispuesto por la norma general (terminación de la prestación, o percepción).

#### *4.1.1- Terminación de la prestación*

Respecto del momento en que se termina la ejecución o prestación, es importante destacar que tal concepto no se encuentra definido en la ley ni en la norma reglamentaria.

Cuando la prestación o locación se efectúe sobre bienes, la pauta de terminación de la misma es la entrega del bien (como lo establece el art. 5 inciso b) punto 1). Pero en el caso bajo examen el problema se plantea cuando la prestación es un servicio concreto, con un objetivo determinado y entonces, la terminación es un hecho, en algunos casos inextricable de conocer y difícil de instrumentar.

*“Es por eso que sería conveniente, buscando alcanzar mayor certeza en la liquidación del tributo, haber considerado como pauta reveladora de la consumación de la prestación de un servicio, a la facturación o en su caso, al vencimiento del plazo fijado para el pago del servicio”*<sup>138</sup>.

Existe un caso especial regulado en el reglamento, el del endoso o cesión de documentos: en los casos de operaciones de compra y descuento, mediante endoso o cesión de documentos, tales como pagarés, letras, prendas, papeles comerciales, contratos de mutuo, facturas, etc., la finalización de la prestación a que alude el inciso b) del artículo 5° de la ley, se producirá al concretarse las mismas, momento en el que se perfeccionará el hecho imponible que generan (Art. 20).

#### *4.1.2- Percepción*

En relación al tema de la percepción total o parcial del precio, debe considerarse lo indicado sobre los importes debitados en la cuenta del prestatario, en el D.R. art. 23:

*“A efectos de lo dispuesto en el inciso b), del artículo 5° de la ley, se considerarán percibidos los importes que se debiten en la cuenta del prestatario, excepto cuando los mismos no signifiquen una real traslación de recursos al prestador, sino que constituyan un mero procedimiento formal requerido por*

---

<sup>137</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 126.

<sup>138</sup> *Ibidem*.

*normas de índole legal o judicial, o establecidas por organismos reguladores oficiales, en ejercicio de facultades propias de su competencia.”*

Si se produce un pago a cuenta del precio final, según Diez<sup>139</sup> analizando la norma con un criterio lógico, el perfeccionamiento de la prestación o locación opera sólo en la parte cobrada y no por la totalidad de la misma.

#### *4.1.3- Operaciones de canje de bienes por servicios*

Aquí según Marchevsky<sup>140</sup>, nos encontramos ante dos hechos imponibles distintos, a los cuales corresponden diferentes momentos de generación del débito fiscal:

- Para quien entrega los bienes en canje corresponderá tener en cuenta la emisión de la factura, existiendo disposición, o, como máximo, el momento de la entrega de los bienes.
- Para quien presta el servicio, en general, el débito fiscal se generará con la terminación de la ejecución o la percepción, lo que sea anterior.

## **4.2- Excepciones**

### *4.2.1- Servicios sobre bienes*

Al enumerar las excepciones, el art. 5 inciso b), punto 1 dispone:

*“Que las mismas se efectuaran sobre bienes, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la entrega de tales bienes o acto equivalente, configurándose este último con la mera emisión de la factura.”*

Al mismo tiempo, el art. 6 del D.R.: *“En los casos previstos en el inciso a) y en el apartado 1 del inciso b) del artículo anterior, se considerarán como actos equivalentes a la entrega del bien o emisión de la factura respectiva, a las situaciones previstas en los apartados 1, 3, 4 y 5 del artículo 463 del Código de Comercio.*

*En todos los supuestos comprendidos en las normas del artículo 5 citadas en el párrafo anterior, el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.”*

Por su parte, las situaciones a que hace referencia el art. 463 del Código de Comercio son:

*“Se considera tradición simbólica, salvo la prueba contraria en los casos de error, fraude o dolo:*

*1. La entrega de las llaves del almacén, tienda o caja en que se hallare la mercancía u objeto vendido (...)*

*3. La entrega o recibo de la factura sin oposición inmediata del comprador.*

---

<sup>139</sup> *Ibidem.*

<sup>140</sup> MARCHEVSKY, R., *Op. cit.*, pág. 230.

4. *La cláusula: por cuenta, puesta en el conocimiento o carta de porte, no siendo reclamada por el comprador dentro de veinticuatro horas, o por el segundo correo.*

5. *La declaración o asiento en el libro o despacho de las oficinas públicas a favor del comprador, de acuerdo de ambas partes.*”

La primera consideración específica respecto de las prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios que destaca Diez<sup>141</sup> es que las mismas se efectúen sobre bienes, en cuyo caso, apartándose de la norma general, el hecho imponible queda configurado con la entrega, con el acto equivalente o con la emisión de la factura correspondiente, por supuesto, el que se produzca con anterioridad.

La norma sin decirlo se refiere a bienes muebles, ya que las locaciones y prestaciones sobre bienes inmuebles están legisladas en otra parte del art. 5.

Esta consideración específica, aclara, tiene su razón de ser en el hecho de equiparar el momento del perfeccionamiento de la venta de cosas muebles con las prestaciones y locaciones realizadas sobre ellas.

Porque en definitiva, como dice Marchevsky<sup>142</sup>, el nacimiento de la obligación será idéntico a aquél estipulado para la venta de cosas muebles, ya que:

- 1- Debe cumplirse la condición de existencia y disposición de bienes
- 2- Se podrá generar con la entrega del bien o emisión de la factura
- 3- También alcanza estas locaciones y prestaciones el art. 6 de la ley respecto del acto equivalente.

*“Idéntico razonamiento nos lleva a concluir que, al igual que en el caso de venta de cosas muebles, por las prestaciones y locaciones realizadas sobre ellas se perfecciona el hecho imponible respecto de los anticipos y señas que congelen precio, en tanto y cuanto exista el bien y esté a disposición del prestatario”<sup>143</sup>.*

La única diferencia llamativa es que no hace referencia a que el débito se generará con aquel suceso de los mencionados, el que ocurra antes.

Marchevsky<sup>144</sup> cree que esto se debe a un olvido legislativo, ya que no podría haberse dejado al arbitrio del contribuyente la elección del momento de nacimiento de la obligación.

Por otra parte, el reglamento regula el caso especial de los contratos a ensayo o prueba: en los casos de contratos celebrados a ensayo o prueba, las circunstancias previstas en el inciso a) y en el punto 1 del inciso b) del artículo 5º de la ley, se perfeccionarán con la entrega provisional de los bienes.

---

<sup>141</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 126.

<sup>142</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 201.

<sup>143</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 126.

<sup>144</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 201.

Si a la finalización del período de prueba se produjera la devolución total o parcial de los bienes o una reducción del precio originalmente pactado, serán de aplicación las disposiciones previstas en el segundo párrafo del artículo 11 y en el inciso b) del artículo 12 de la ley (Art. 19).

#### 4.2.2- Servicios cloacales, de desagüe y provisión de agua corriente

Al enumerar las excepciones, el art. 5 inciso b), punto 2 dispone:

*“Que se trate de servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará, si se tratara de prestaciones efectuadas a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio y si se tratara de prestaciones a otros sujetos o domicilios, en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior”.*

Teniendo en cuenta el destinatario de la provisión, Matías y otros<sup>145</sup> resumen que:

Si es efectuada a consumidores finales en domicilios destinados a vivienda: el hecho imponible se perfecciona con la percepción parcial o total del precio.

Si es efectuada a otros sujetos o domicilios: con el vencimiento del plazo fijado para su pago o percepción total o parcial, el que fuese anterior.

Con la condición de que el precio se fije por medio de una tasa retributiva del servicio o que se haya fijado una tarifa por el mismo, independientemente de la efectiva prestación o de su intensidad, el débito fiscal del prestador se generará con el vencimiento del plazo fijado para el pago de la tasa o tarifa, o cuando se perciban total o parcialmente las mismas.

*“Es característico de estos servicios, por la modalidad operativa y el tipo de prestación, que la condición se cumpla siempre (no puede pensarse en otro tipo de cuantificación de la prestación).*

*Sin embargo, de no estarse ante ella se estaría ante servicios continuos (...)*

*En cuanto a la generación del débito en el momento del vencimiento del plazo fijado para el pago, es una modalidad habitual la fijación de un vencimiento original, que suele indicarse como primer vencimiento, y de una o más fechas posteriores a esa, con el incremento del precio por la inclusión de intereses o recargos en función del tiempo transcurrido.*

*En estos casos, entendemos que el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio es el vencimiento original de la obligación”<sup>146</sup>.*

Ha sido una importante concesión a las empresas del rubro y un privilegio, en comparación con otros prestadores, continúa, haber diferenciado a los servicios que se presten a los consumidores finales en sus

---

<sup>145</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 70.

<sup>146</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 202.

domicilios destinados a vivienda, llevándolos al momento de su percepción, lo cual evita el cargo financiero de tener que ingresar el gravamen vinculado a la mora de los usuarios.

#### 4.2.3- Servicios de telecomunicaciones

Al enumerar las excepciones, el art. 5 inciso b), punto 3 dispone:

*“Que se trate de servicios de telecomunicaciones regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma o en función de unidades de medida preestablecidas, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.”*

#### 4.2.4- Contraprestación fijada judicialmente y otros casos relativos a servicios profesionales

Al enumerar las excepciones, el art. 5 inciso b), punto 4 dispone:

*“Que se trate de casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior.”*

#### 4.2.5- Operaciones de seguros

Al enumerar las excepciones, el art. 5 inciso b), punto 6 dispone:

*“Que se trate de operaciones de seguros o reaseguros, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la emisión de la póliza o, en su caso, la suscripción del respectivo contrato.*

*En los contratos de reaseguro no proporcional, con la suscripción del contrato y con cada uno de los ajustes de prima que se devenguen con posterioridad. En los contratos de reaseguro proporcional el hecho imponible se perfeccionará en cada una de las cesiones que informen las aseguradoras al reasegurador.”*

Diez<sup>147</sup> opina que en el caso de operaciones de seguros, reaseguros y retrocesiones activas, hay que distinguir el hecho alcanzado por el gravamen y el momento de conexión del mismo con el pago del tributo.

Por un lado la configuración del acto alcanzado se da cuando comienza a tener validez la cobertura, es decir en el instante en que se efectivice el pago total o parcial del premio, quedando obligada la entidad aseguradora a detallar el día y la hora de su percepción.

Mientras que el momento de generación del débito fiscal y los consiguientes efectos en la liquidación del impuesto están subordinados a la emisión de la póliza, o en su caso, a la suscripción del respectivo contrato.

Asimismo, es importante destacar que los certificados de cobertura que emiten las entidades aseguradoras son considerados documentos equivalentes a la póliza o al contrato respectivo.

En los contratos de reaseguro no proporcional, prosigue el autor, el perfeccionamiento del hecho imponible se da con la suscripción del contrato y con cada uno de los ajustes de prima que se devenguen con

---

<sup>147</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 128 – 129.

posterioridad, mientras que en los contratos de reaseguro proporcional el hecho imponible se perfeccionará en cada una de las cesiones que informen las aseguradoras al asegurado.

Cuadro N° 7: “Perfeccionamiento del hecho imponible”

| <b>PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE</b> |                                                              |
|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| <b>SEGUROS, REASEGUROS Y RETROCESIÓN</b>     |                                                              |
| <b>OPERACIÓN</b>                             | <b>MOMENTO</b>                                               |
| <b>SEGUROS</b>                               | EMISION DE LA PÓLIZA<br>EMISIÓN DEL CERTIFICADO DE COBERTURA |
| <b>REASEGUROS Y RETROCESIÓN</b>              | SUSCRIPCIÓN DEL CONTRATO                                     |
| <b>REASEGURO NO PROPORCIONAL</b>             | SUSCRIPCIÓN DEL CONTRATO<br>AJUSTES DE PRIMAS                |
| <b>REASEGURO PROPORCIONAL</b>                | CESIÓN DE LA ASEGURADORA AL ASEGURADO                        |

Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 128 – 129.

#### 4.2.6- Colocaciones o prestaciones financieras

Al enumerar las excepciones, el art. 5 inciso b), punto 7 dispone:

*“Que se trate de colocaciones o prestaciones financieras, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.”*

#### 4.2.7- Servicios continuos

El art. 21 del D.R. establece que:

*“Cuando por la modalidad de la prestación no se fije expresamente el momento de su finalización - como en el caso de los llamados "servicios continuos"-, se entenderá que la misma tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose, a los efectos previstos en el inciso b), del artículo 5° de la ley, que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario.”*

*“Los servicios ejecutados en forma continuada son aquellas prestaciones que por su modalidad o por su forma de contratación implican una asistencia periódica donde el servicio no constituye una tarea específica sino una resolución de distintas cuestiones. En estas prestaciones, aun cuando no tienen un plazo determinado de finalización, indudablemente existen etapas o periodos que surgen de los usos o costumbres de la respectiva actividad y que constituyen por sí prestaciones independientes en función de diversos*

*factores de hecho o circunstancias jurídicas, como puede ser, fundamentalmente, el devengamiento o exigibilidad del precio por cada uno de esos periodos”<sup>148</sup>.*

Según el Dictamen AFIP 39/98, sin perjuicio de la diversidad de casos que podrían presentarse, resulta procedente señalar que una particularidad de los servicios continuos es que su realización se desarrolla sin que se verifiquen cortes en el suministro.

Para que resulte procedente exigir los cortes mensuales que consagra el dispositivo reglamentario es menester que con relación a ese lapso esté previsto contractualmente o en los hechos, el precio del servicio, situación en la que el prestador debe emitir el pertinente comprobante y en consecuencia perfeccionar la operación.

Por ejemplo, para Diez<sup>149</sup> en el caso de un profesional en ciencias económicas que asesora impositivamente a una empresa existe servicio prestado en forma continuada si su tarea no está vinculada a un caso determinado y la función es informar, evacuar consultas, auditar liquidaciones impositivas; mientras que si el servicio profesional, cuando no hay una prestación habitual, se requiere para la liquidación de una moratoria, o para dilucidar una situación concreta, no existe prestación de servicio de ejecución continuada.

#### 4.2.7.1- Situación antes de la incorporación del artículo transcrito

Como bien ha expuesto Oklander, cuya opinión ha sido traída a colación por Marchevsky y Surijón<sup>150</sup>, la aplicación de la norma creaba interrogantes sobre qué debía entenderse por terminación de la ejecución o prestación en los casos de los servicios de carácter continuado, por ejemplo asesoramiento, cuyo pago se fracciona en periodos, por ejemplo, mensuales. En las prestaciones continuas, al no existir una efectiva terminación del trabajo, ya que lo que se cumple son tareas pero, como el objeto de la prestación es la ejecución de dichas tareas, no se verifican situaciones tales que puedan denotar la terminación de la prestación.

En opinión de Diez, el único acontecimiento que puede considerarse como el fin de la ejecución es la ruptura del vínculo entre el profesional y el cliente.

En la medida en que dichas prestaciones no corresponden a contratos en los que el objeto es un resultado como ocurre en las locaciones de obra, para Marchevsky y Surijón no necesariamente tienen una terminación coincidente con la periodicidad fijada para el pago de los honorarios correspondientes. Salvo que se entienda que en cada periodo concluye una prestación distinta a la correspondiente al periodo anterior.

Asimismo, es importante señalar que la propia norma (encabezamiento del art. 5), al referirse a la terminación de la prestación, no puntualiza –como en el caso de la percepción del precio- que aquélla pueda

---

<sup>148</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 70.

<sup>149</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 127.

<sup>150</sup> MARCHEVSKY, R., y SURIJÓN, E., Op. cit., pág. 111.

ser parcial, debiendo entenderse como final o total, situación que no se da en las prestaciones continuas, salvo en el caso de interrupción de la relación.

Por lo tanto, en el caso de las prestaciones en análisis, en las que no exista un momento prefijado de terminación, el hecho imponible se perfeccionaba recién con el cobro del precio, que generalmente es un hecho posterior a la fecha de emisión de la factura, o con la terminación del vínculo profesional.

Así, la ley del IVA era armónica con otros tributos al considerar a la percepción del precio como pauta determinante del perfeccionamiento del hecho imponible, habida cuenta de que en el impuesto a las ganancias, los profesionales imputan sus ingresos por el sistema de lo percibido, y que en el impuesto sobre los ingresos brutos la obligación tributaria se configura con la percepción para los contribuyentes no obligados a llevar libros o registro contables.

Otro argumento a favor del criterio de que el nacimiento de la obligación tributaria se da con la percepción total o parcial del precio de la prestación, destacado por Marchevsky y Surijón, es el hecho de que no existía perjuicio fiscal ya que si el prestador facturaba en un periodo y recién lo cobraba en otro, la empresa cliente sólo podía computar el impuesto facturado como crédito fiscal en el periodo en que lo pagaba, porque es en ese momento cuando quedaba perfeccionada la operación respecto del prestador del servicio.

Por lo anterior, en opinión de Diez<sup>151</sup> la norma incorporada sobre el perfeccionamiento del hecho imponible en servicios continuos, es arbitraria, contradictoria e inconstitucional, porque altera el espíritu de la ley, y por lo tanto es inaplicable.

En primer lugar para el autor debe destacarse que si en la prestación de servicios continuos se ha fijado expresamente el momento de su finalización no se aplica el decreto y por lo tanto no existen cortes mensuales en cuanto a la consumación de la obligación de pago del tributo, pero según esta norma debe tomarse el instante preestablecido de terminación como pauta reveladora de tal consumación, aun cuando en los hechos no se finalice la prestación por renovarse la contratación del servicio.

Resulta arbitrario que el prestador por haber fijado la terminación del servicio pueda escaparse del corte mensual, cuando un entrecruzamiento de cartas, un contrato de prestación de servicios o el simple texto en la factura es prueba suficiente para demostrar que se ha fijado expresamente la conclusión de la prestación del servicio.

La norma reglamentaria, en opinión del autor, es contradictoria al referirse a los cortes resultantes de la existencia de un periodo base de facturación mensual y luego no tomar en cuenta la factura, como elemento condicionante del perfeccionamiento, sino a la finalización de cada mes calendario, como si el hecho que concluya un mes significara corte o terminación parcial de la prestación, en el caso de servicios continuos.

---

<sup>151</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 128.

Asimismo, para Marchevsky y Surijón<sup>152</sup> si bien deja abierta la posibilidad de presentar pruebas fehacientes de haberse convenido o establecido pautas de terminación, esta norma (originada en jurisprudencia administrativa, como el Dictamen DAT 46/91) carece de todo fundamento práctico, técnico y/o jurídico, e intenta forzar la figura privatística con el fin de adelantar la recaudación del gravamen.

#### 4.2.7.2- Prestaciones de ejecución continuada realizadas en el exterior y utilizadas en el país

Dichas prestaciones comúnmente denominadas importaciones de servicios también tendrán el tratamiento previsto para los servicios continuos cuando por sus características sean susceptibles de ser consideradas como tales (Art. 21.1 D.R.).

Por ejemplo, según surge de la obra de Kern<sup>153</sup>:

Se contrata a una empresa para que preste un servicio de asesoramiento sobre Higiene Industrial, no fijándose un plazo para su finalización. La firma factura cada 3 meses la suma de \$3600 más IVA.

Simultáneamente se contrata los servicios de consultoría en Recursos Humanos a una empresa del exterior sin plazo de terminación. La firma del exterior factura cada 2 meses la suma de \$4000.

#### Solución

En ambos casos se trata de servicios continuos a cuyo respecto no existe fecha de terminación. Por tal motivo, se encuentran comprendidas por las disposiciones de los arts. 21 y 21.1 del D.R.

La empresa prestadora local deberá emitir una factura por la suma de \$1200 más IVA por mes calendario durante el tiempo que dure la prestación de los aludidos servicios.

En el caso de la importación del servicio de consultoría en recursos humanos, el adquirente local deberá ingresar el IVA correspondiente sobre los \$2000 mensualmente en la forma y plazos de la RG AFIP 549/99.

## 5- Señas o anticipos que congelen precios

El último párrafo del art. 5 de la ley de IVA, reza:

*“Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos”.*

Correlativamente a lo anterior, Matías y otros<sup>154</sup> comentan que lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 6, que indica que para que se configure el hecho imponible debe mediar la efectiva existencia del bien y la puesta a disposición por parte del comprador, no regirá en los casos en que se reciban señas o anticipos que congelen precio. Aquella norma sólo será procedente cuando el hecho imponible pueda nacer, ya sea en el

---

<sup>152</sup> MARCHEVSKY, R., y SURIJÓN, E., Op. cit., pág. 111.

<sup>153</sup> KERN, R., Op. cit., pág. 92.

<sup>154</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 73.

caso de ventas o prestaciones sobre bienes, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva o acto equivalente.

Cuando las señas o anticipos que congelan precio correspondan a obras sobre inmueble propio, ya sea directamente o a través de terceros, el hecho imponible se devengará sobre la totalidad de dichos pagos, como ya se dijo en el apartado respectivo.

## **CAPÍTULO IV: Exenciones relativas a locaciones y prestaciones**

### **1- Exenciones previstas por el artículo 7 inciso h) de la ley de IVA**

El artículo 7 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en su inciso h) dispone la exención de las locaciones y prestaciones incluidas en el artículo 3 inciso e) punto 21. Como ya se había mencionado en el presente trabajo, tal disposición implica que las locaciones y prestaciones que se encuentran incluidas en el resto de los incisos del art. 3 no están alcanzadas por las exenciones que se analizarán a lo largo de este capítulo, sino sólo aquellas que no surjan de los primeros cuatro incisos de dicho artículo, realizadas a título oneroso y sin relación de dependencia.

Hecha esta aclaración se procede a analizar los aspectos más salientes de las exenciones enumeradas a lo largo de los 28 puntos del inciso h) del art. 7.

#### **1.1- Servicios prestados por el Estado**

El primer punto del mencionado inciso establece que estarán exentas las prestaciones y locaciones:

*“(...) realizadas por el Estado Nacional, las Provincias, las Municipalidades y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por instituciones pertenecientes a los mismos o integrados por dos o más de ellos, excluidos las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la ley 22016, entendiéndose comprendidos en la presente exención a los fideicomisos financieros constituidos en los términos de la ley 24441, creados por los artículos 3 y 9 de la ley 25300.*

*No resultan comprendidos en la exclusión dispuesta en el párrafo anterior los organismos que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso a los que alude en general el artículo 1º de la ley 22016 en su parte final, cuando los mismos se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incisos a) y b) del decreto 145 del 29 de enero de 1981, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades, así como las prestaciones y locaciones relativas a la explotación de loterías y otros juegos de azar o que originen contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos, aun cuando no encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados.”*

##### *1.1.1- Motivos que impulsan la exención del Estado*

Distintos son los motivos y doctrinas que se elaboraron para justificar la inmunidad tributaria del Estado. Por ejemplo, que *“el hecho imponible es un hecho de naturaleza esencialmente económica y los servicios prestados por el Estados destinados a satisfacer necesidades públicas no manifiestan capacidad*

*contributiva alguna. En general, los servicios son prestados por el Estado sin ánimo de lucro, lo cual los excluye del objeto del impuesto sin que sea necesario eximirlos. Siguiendo este último criterio, la exención alcanzaría entonces a los servicios prestados por el Estado con ánimo de lucro*<sup>155</sup>.

Fenochietto al realizar esta reflexión confunde la obtención de ganancias con el ánimo de lucro: el Estado, al prestar servicios y proveer bienes que satisfacen necesidades públicas, puede obtener ganancias pero nunca tendrá ánimo de lucro, ya que éste se define y se concreta en relación con la distribución de las ganancias entre los propietarios, directamente bajo la forma de dividendos o indirectamente al momento del fin de la existencia del ente. La presencia del ánimo de lucro se da en algunas de las formas de la faz empresarial del Estado, sería el caso, por ejemplo de una Sociedad Anónima con participación mayoritaria estatal, pero las mismas no están comprendidas en la exención.

Comprender los motivos en que se fundamenta la exención impositiva del Estado será de utilidad para poder delimitar el alcance de esta exención, ya que como sucede con otras exoneraciones, se han producido conflictos en la delimitación de las mismas.

#### *1.1.2- Entidades del art. 1 de la ley 22.016*

No resultarán alcanzadas por la exención las locaciones y prestaciones realizadas por las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la ley 22.016. Esta ley derogó las exenciones en impuestos nacionales, provinciales y municipales para una serie de entidades enunciadas en su art. 1, entre ellas los siguientes sujetos:

- 1- Sociedades de economía mixta
- 2- Sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o con simple participación estatal
- 3- Bancos y entidades financieras regidas por la ley 21.526
- 4- En general todo organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a título oneroso.

Sin embargo, continúa el autor, no resultarán comprendidos en la exclusión, es decir, estarán exentas las locaciones y prestaciones que efectúen los organismos a los que se alude en el punto 4 que se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incisos a) y b) del decreto 145/81. Por medio de esta norma, se consideró no comprendido en el art. 1 de la ley 22.016 a las entidades que sin poseer fines de lucro, no tuvieran diferenciación patrimonial con el Estado y su objeto principal fuera cumplir funciones de policía, investigación, educación, salud pública, asistencia social o de regulación de la actividad económica financiera.

---

<sup>155</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 421.

## 1.2- Servicios educacionales privados

El punto 3 del inciso h) indica que la exención alcanza a:

*“Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de posgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos.*

*La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos y, b) a las guarderías y jardines materno-infantiles.”*

### 1.2.1- Requisitos de la exención

Diez<sup>156</sup> los resume en dos puntos:

- Los cursos impartidos por institutos de enseñanza privada gozan de la exención siempre que tales cursos correspondan a materias incluidas en planes de enseñanza oficial y el desarrollo de los mismos se ajuste a tales planes.
- Las actividades extraprogramáticas desarrolladas por institutos de enseñanza privada están alcanzadas por la exención, habida cuenta de que la Superintendencia Nacional de Enseñanza Privada entiende que dichas actividades forman parte del plan oficial.

### 1.2.2- Planes de enseñanza oficial

El principal requisito para que la exención alcance a los servicios de enseñanza privados dispuesta por este artículo, es la incorporación a planes de enseñanza oficial. La exención sólo será procedente a partir del momento en que el plan sea aprobado, por lo tanto, no gozarán del mencionado beneficio, no sólo los planes por los que no se haya iniciado el trámite de aprobación, sino tampoco aquellos que se encuentran en trámite.

Resultan interesantes las conclusiones a las que arriba el organismo recaudador a través del Dictamen DAT 76/93, donde no sólo menciona el requisito de la aprobación oficial de los planes para la procedencia de la exención, sino que además consulta a la Superintendencia de Enseñanza Privada del Ministerio de Educación y Cultura de la Nación respecto de las actividades programáticas, extraprogramáticas y coprogramáticas. Al respecto sostiene que existen dos tipos de actividades complementarias que responden a planes de enseñanza oficial, y que por lo tanto estarán exentas en la medida en que el plan lo esté:

- Las coprogramáticas, que requieren una tramitación previa entre el sector pedagógico, por estar incluidas en los respectivos planes

---

<sup>156</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 167.

- Las extraprogramáticas, que no tienen ese requisito previo, pero que conforman el plan de enseñanza programático.

A través de un pronunciamiento posterior, dispuso que la exención sólo alcanzará a aquellas materias incluidas en los planes oficiales, en la medida que hayan sido reconocidas por las respectivas jurisdicciones. De esta manera, si en un instituto se imparten materias sin reconocimiento oficial, con otras que sí lo tiene la exención sólo alcanzará a éstas últimas. Así lo manifestó la D.G.I. en el Dictamen 35/94, al sostener que la exoneración no alcanzaba a aquellas materias que no se encontraban dentro del plan aprobado oficialmente por más que, conforme manifestaba la consultante, dichas materias (dactilografía y computación) tenían correlación con planes de estudio que sí habían sido aprobados.

Otro aporte interesante del mismo año, comentado por Matías y otros<sup>157</sup>, fue el realizado por el Fisco a través del Dictamen DAT 44/94, por el cual estableció que los cursos orientados a impartir conocimientos de interés sectorial o a satisfacer requerimientos cognoscitivos específicos de empresas y profesionales, para lo cual se establecen temarios por especialidad, dictados en cortos periodos de tiempo, apreciando que, si bien pueden referirse a materias incluidas en planes de enseñanza oficial o a temas en ellas tratados el desarrollo del temario no se ajustaría al establecido en los programas contemplados en los citados planes, no les alcanza la exención.

Como surge de los anteriores dictámenes el criterio seguido por la D.G.I. ha sido aferrarse a la letra de la ley, y en particular, al requisito exigido por ella, en el sentido de que la exención procederá cuando se trate de planes de enseñanza oficial y reconocidos por las respectivas jurisdicciones. En respuesta a una consulta del 26/6/91, el organismo fue claro al sostener que no correspondía la exención al dictado de clases particulares de inglés, cuyo nivel supera en amplitud los programas oficiales, por no responder a ellos. La misma respuesta fue dada a una consulta efectuada el mismo día respecto de cursos de electrónica, radio, televisión, computación, secretariado comercial, dactilografía y mecánica automotriz, los que si bien se basaban en programas oficiales, se les habían introducido modificaciones tendientes a lograr carreras de menor duración. Es decir, que en opinión del organismo recaudador, la exención no procede por ser los cursos distintos a lo establecido en los planes de enseñanza oficial, en un caso por superarlos en amplitud y en otro por ser de menor duración.

En sentido contrario a la posición fiscal se pronunció la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Lo Iacono, Orieta Haydée, el 13/7/00: no obsta al beneficio el hecho de que la enseñanza privada impartida supere el contenido de los planes oficiales ampliándolo o complementándolo con el agregado de otros conocimientos.

---

<sup>157</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 89.

Siguiendo la misma tesis, la Sala IV de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo en la causa Nueva Escuela SA, del 30/03/06, al revocar el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación. Para la Cámara, dentro de la exención se incluye sólo a la enseñanza privada, que puede denominarse formal, en la medida en que se asemeje a la enseñanza pública, en cuanto se ajuste a los planes oficiales, sino también aquélla que se puede denominar informal o particular, a la que se refiere el segundo párrafo del punto 3 del inciso h) del art. 7 de la ley de IVA. Los servicios que prestaba la actora a través de los cursos dictados en el área “academia” si bien no culminaban con la entrega de un título oficial podían ser asimilados a aquéllos en los que sí se otorgaba, pues también cumplían una función educativa y de capacitación acorde con la enseñanza oficial, fin perseguido por la norma exentiva. Agrega la Cámara que, la inclusión en la exención no se vería impedida por la circunstancia de que el contenido de los cursos hubiere excedido el de los planes oficiales, pues la norma exentiva no impide que la enseñanza supere el contenido fijado en los planes referidos, sino que, por el contrario, tal circunstancia no significa una instrucción diferente a la oficial, sino que la contempla y supera, complementándola.

Pero entre ambos decisorios, la postura adoptada por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Ojeda, Héctor Orlando, del 22/08/01, fue más allá al aclarar que corresponde el beneficio cuando los cursos (en este caso de idioma inglés) dictados responden a planes que rigen en los establecimientos oficiales e incorporados a la enseñanza de este idioma, no siendo necesario que el instituto estuviese incorporado a la enseñanza oficial. Es decir, en nuestra opinión, de acuerdo con la opinión de la Sala C, no sería necesario que el establecimiento estuviera incorporado a los planes de enseñanza, sino que dictara cursos que estuvieran de acuerdo con ellos.

La misma postura mantuvo dicha Sala del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa CATE, 10/7/2002: se ha probado que si bien el contribuyente no reviste la condición de establecimiento incorporado a la enseñanza oficial, las clases que dicta responden a los planes oficiales que rigen en los establecimientos oficiales, lo que configura el otro supuesto necesario para la procedencia de la exención.

*“En primer lugar, es importante destacar que debe analizarse cada caso en particular. En principio nos parece más razonable que la exención no caiga, especialmente cuando el plan de enseñanza coincide con el oficial y se le han agregado otras materias incluidas en otro plan también aprobado, salvo que por ello el contenido de ambos planes difiera en su esencia ¿cuándo los planes difieren en su esencia? Habrá que analizar cada caso en particular. Por ejemplo, si se trata de un plan de historia romana que sólo se diferencia del aprobado porque se le agrega una materia introductoria sobre la Antigua Grecia, entendemos que no ha cambiado su esencia.*

*De esta manera nos permitimos no compartir el camino seguido por la mayoría de la Corte Suprema en la causa Invernizzi, del 21/11/06, en cuanto a que deben seguirse escrupulosamente los contenidos de los mencionados planes oficiales, de modo que dichas clases exentas de tributo resulten de apoyo o refuerzo a la enseñanza oficial que es, por lo demás, el significado que comúnmente se le da a la expresión “clases*

*particulares” y que por ende queda excluida la enseñanza de cualquiera de las materias comprendidas en los planes oficiales en la medida que se dicten con tal profundidad que superen con creces los contenidos de aquéllos, y por lo tanto, de alguna manera los incluyan”<sup>158</sup>.*

### *1.2.3- Clases particulares*

Diversos son los tipos de sujetos que pueden prestar estos servicios en el mercado y las normas de este punto serán aplicables a todos ellos sean personas físicas, asociaciones, fundaciones, sociedades comerciales o entidades religiosas. El fisco ha interpretado (Dictamen DAT 35/94) que esta exención procede independientemente de la forma jurídica que adopten los prestadores, siendo aplicable tanto a las clases a título particular impartidas en forma personal, como por sujetos que se encuentren organizados en forma de empresa (no existe motivo para interpretar que este servicio debe ser prestado exclusivamente en forma personal para ser beneficiado con la exención).

### *1.2.4- Jardín materno-infantil o guardería y jardín de infantes*

La Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Delphian SA, el 27/8/2002 dispuso que la exención establecida respecto a los servicios prestados por establecimientos educacionales privados, no comprende a los jardines de infantes aunque estén incorporados a la enseñanza oficial.

En sentido contrario, en la misma causa la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 23/12/04, consideró que la intención del legislador había sido extender la exención del art. 7 inciso h) punto 3 a otros servicios educacionales, diferentes a los incluidos en dicho párrafo, entre ellos las guarderías y jardines infantiles. El propósito de la norma, con el empleo de la conjunción copulativa “y” es incluir tanto las guarderías para niños menores de tres años como a los jardines de niños de 3, 4, y 5 años sin condición de reconocimiento por el organismo competente. Una razonable y sistemática interpretación de la norma conduce a sostener que, si está incluido el jardín maternal para niños menores a tres años, también debe estarlo el jardín de infantes para niños entre 3 y 5, que tiene mayor rango educativo que el anterior.

Por otro lado, en la causa Colegio La Victoria SA, la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala II, 16/5/2002, consideró que el legislador condicionó la exención a que los establecimientos educacionales privados estén incorporados a la enseñanza oficial y reconocidos como tales en las respectivas jurisdicciones, pues en los periodos en cuestión, sólo se encontraba incorporada en los niveles primario y secundario. La norma es categórica al condicionar el beneficio, no pudiendo entenderse como una mera formalidad administrativa, pues la obligación viene impuesta por la norma exentiva.

### *1.2.5- Prestaciones accesorias*

Del Dictamen DAT 34/94 surge lo siguiente:

- a- Las exenciones del inciso h) del art. 7 de la ley de IVA se refieren exclusivamente a las locaciones y prestaciones incluidas en el art. 3 inciso e) punto 21 de dicho ordenamiento legal, y

---

<sup>158</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág.426 – 427.

por ende el resto de las actividades, tales como venta de uniformes escolares, librería, etc., se encuentran alcanzadas por el tributo

b- Para continuar ratificando el requisito de aprobación oficial de los planes para la procedencia del beneficio, sostiene que en el caso de las actividades de gimnasia y natación, el tratamiento tributario dependerá de que constituyan materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial

c- En este mismo dictamen, respecto de la venta de golosinas se sostuvo que quedan asimismo exentas las locaciones y prestaciones de servicios efectuadas por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en establecimientos de enseñanza oficiales o privados reconocidos por el Estado, en tanto sean de uso exclusivo por el alumnado. La posibilidad que se plantea con respecto a que “es posible la asimilación respecto a la venta de golosinas”, no resulta procedente ya que la ley se refiere a prestaciones de servicios y no involucra en la exención a actividades que representen la venta de cosas muebles, como es el caso de los kioscos de golosinas. Lo que también debemos destacar es que, en el caso de servicios de refrigerios y comidas prestado al alumnado, no estamos en presencia de una exención, sino de una exclusión de objeto dispuesta en el punto 1 del inciso e) del art. 3 de la ley.

### **1.3- Servicios relativos al culto**

El art. 7 inciso h) en su apartado 5 dispone que están exentos:

*“Los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo, prestados por instituciones religiosas comprendidas en el inciso e) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias”.*

El término culto debe entenderse en un sentido amplio, toda vez que la ley no establece restricción alguna a su alcance. Por ende, quedarán comprendidos en el beneficio todos los actos y ceremonias de carácter religioso, compatibles con la moral y la seguridad pública; consecuentemente, no sólo quedarán incluidas aquellas actividades dedicadas al culto católico. Al respecto es importante citar la opinión del organismo recaudador en respuesta a una consulta del 24/9/91, donde sostuvo, respecto de una entidad dedicada a la educación cuya actividad consistía en la enseñanza de planes oficialmente reconocidos y de tradiciones judías, encontrándose inscripta en el Registro de Cultos del Ministerio de Relaciones Exteriores y Cultos, que:

a- Respecto de los servicios de enseñanza le alcanzaba la exención dispuesta por el punto 3 del inciso h) del art. 7, y

b- Por los restantes servicios le correspondía también la exención pero por ser relativos al culto.

### *1.3.1- Ventas efectuadas por una institución religiosa*

Actualmente la AFIP mantiene la postura que expresó hace más de 20 años, a través del Dictamen DATJ 4/86, donde interpretó que *“las ventas que efectúa una santería de propiedad de una entidad eclesiástica se encuentran exentas del IVA”* si dicha entidad está amparada por la exención del inciso e) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias. En este caso entiende que la venta de dichos bienes debe ser imprescindible para el servicio religioso para que proceda el beneficio.

### *1.3.2- Servicios médicos prestados por una institución religiosa*

En el caso de una asociación referida como exenta del impuesto a las ganancias la que se entendía, al menos en principio, también del IVA, por tratarse de una institución religiosa, que además prestaba a sus fieles servicios médicos, el organismo recaudador sostuvo que la exención debía limitarse únicamente a los servicios relativos al culto y no a otras prestaciones que pudieran desarrollar en las mismas condiciones que otros sujetos. (Dictamen DAT 17/00).

En este supuesto el criterio de la AFIP encuentra fundamento en que lo contrario implicaría un trato desigual en materia de servicios de salud entre estos sujetos y otros (como las prepagas) que prestan similar o idéntico servicio. Si bien es cierto que la ley 16.656 no está expresamente derogada por el artículo incorporado a continuación del 7° de la ley de IVA, esta última es una ley posterior que se opone implícitamente a ella y consecuentemente la modifica.

## **1.4- Servicios prestados por las obras sociales y por las entidades sin fines de lucro**

En su punto 6, el artículo 7 inciso h) establece que están exentos:

*“Los servicios prestados por obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos.”*

### *1.4.1- Sujetos comprendidos*

- Asociaciones, fundaciones y entidades civiles
  - 1) De asistencia social
  - 2) Salud pública
  - 3) Caridad
  - 4) Beneficencia
  - 5) Educación e instrucción
  - 6) Las de cultura física e intelectual
  - 7) Científicas
  - 8) Literarias

9) Artísticas y

10) Gremiales

- Siempre que las ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y no se distribuya entre los socios.

- Se excluyen a entidades que obtienen sus recursos en parte o en todo, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

- Entidades mutualistas siempre y cuando cumplan con las normas legales y reglamentarias pertinentes

- Asociaciones deportivas y de cultura física:

1) Del país que cumplan con los siguientes requisitos: que no persigan fines de lucro, no exploten o autoricen juegos de azar en la medida en que las actividades sociales no priven sobre las deportivas

2) Del exterior sólo en caso de reciprocidad con el país de origen de las entidades.

La ley de impuesto a las ganancias establece dos requisitos adicionales para que estas entidades sin fines de lucro puedan gozar de la exención. Uno de ellos a través del último párrafo de su art. 20, al disponer que la exención no sería de aplicación para aquellas instituciones que durante un periodo fiscal determinado paguen a los miembros del consejo de dirección, consejo de asesores, síndicos, o similares consejos para la dirección o control de la institución una remuneración por sus actividades – cualquiera sea el concepto incluido los gastos de representación – por un monto que sea superior en un 50% al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo. El otro requisito es disponer que tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, para aquellas entidades que teniendo vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento, los efectúen, cualquiera sea el monto de la retribución.

Al decir de Fenochietto<sup>159</sup>, la notificación a la entidad de la resolución a través de la cual se le otorga la exención en el impuesto a las ganancias, producirá la exoneración en el IVA en forma automática. Contrariamente, si no corresponde la exención en el impuesto a las ganancias tampoco procederá en el IVA.

En sede administrativa y judicial se ha seguido tal criterio. En el primer caso, a través del dictamen DAL 79/94, en el segundo, en varios fallos, siendo uno de ellos la causa Transportadores Rurales Argentinos de Rosario s/apelación IVA del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N°5, del 26/10/01 al sostener que “...para la procedencia de la exención del IVA, la asociación debe estar comprendida en el inciso f) del art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir que el ente fiscal tendría que haberle reconocido su condición de exenta por ser quien se encuentra autorizado, en virtud de la legislación vigente, a reconocer tal carácter”.

Debemos destacar que una vez otorgado el certificado de exención, la entidad debe en la realidad cumplir con los fines de su creación y no distribuir beneficios entre sus fundadores. Si ello no fuera así, la

---

<sup>159</sup> Ibid, pág. 432.

resolución puede revocarse si se comprueba que la entidad, en los hechos, no cumple con tales exigencias legales. Esto último fue sostenido por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa Fundación Arche de los Altos Estudios Antropológicos, del 23/4/02, al confirmar la resolución de la AFIP que revocaba la exención otorgada, en virtud de comprobar que la operatoria del entidad implicaba una distribución de utilidades.

#### *1.4.3- Realización de actividades no incluidas en el objeto social*

La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Federación Ciclista Argentina, del 11/8/04, confirmó por mayoría el criterio fiscal en cuanto no correspondía aplicar la exención a los ingresos de la entidad derivados del alquiler de canchas de tenis, paddle y a los del estacionamiento de vehículos. Para la actora lo importante no era si tales actividades no se encontraban dentro de su objeto y aun si se realizaban de manera onerosa, sino que los beneficios obtenidos no se distribuyeran ni directa ni indirectamente. El doctor Brodsky, en minoría, votó por revocar la resolución, pues consideró que se trataba de una asociación civil sin fines de lucro y que los ingresos que se intentaban gravar respondían a promover el desarrollo de la actividad social y deportiva que fomentaba la actora, es decir que se encontraban relacionados en forma directa con sus fines específicos.

#### *1.4.4- Propósito de lucro y obtención de ingresos*

La idea de obtención de ingresos no es incompatible con la idea de fundación, por el contrario lo que es incompatible con la idea de fundación es el propósito de lucro (causa Fundación Universidad de Córdoba, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B del 1/2/05).

Tampoco es óbice que puedan existir beneficios, incluso que pudieran distribuirse, bajo determinados extremos, entre ellos si fuera notorio que la entidad persigue un beneficio público. Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Servicios de Transporte Marítimo Argentino Brasil, del 22/2/05, haciendo suyo el dictamen del procurador general, confirmó el decisorio de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que consideró a la actora encuadrada en la franquicia establecida en el art. 20, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, toda vez que tiene un objeto socialmente útil, carece de fin lucrativo y las ganancias se destinan a los fines de su creación. Concluyó que del Estatuto de la entidad binacional surge claramente el propósito de “beneficio público” que persigue el organismo. Del mismo surge que la entidad ejerce el poder de policía marítimo y persigue un interés público que atiende efectivamente al propósito de su creación, que coincide con aquel por el cual la exención fue establecida. No es óbice para la procedencia de la exención el hecho de que en caso de superávit los beneficios se distribuyan entre los socios, pues ello es conjetural e hipotético y queda supeditado a lo que el Plenario decida sobre él.

#### 1.4.5- Asociaciones que adoptan alguna forma tipificada en la Ley de Sociedades Comerciales

Los Tribunales debieron resolver los diferendos entre el fisco y contribuyentes suscitados como consecuencia de que el primero entiende que la exención no alcanza a las asociaciones que adopten alguno de los tipos previstos por la Ley de Sociedades Comerciales. Las decisiones no han sido pacíficas.

En la causa Los Lagartos Country Club SA, la Sala II Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en fallo del 5/3/02, confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, que había revocado la resolución fiscal, porque de (i) la realidad económica, (ii) de las pruebas aportadas y (iii) del estatuto surgía que se trataba de una entidad sin fines de lucro, debido a que no permitía distribuir utilidades entre los socios. Además, una vez liquidada la sociedad, sus bienes debían pasar a una entidad sin fines de lucro.

A su vez, el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa San Andrés Golf Club SA revocó la decisión de la AFIP, haciendo lugar a la repetición intentada de sumas ingresadas en concepto de IVA por los periodos junio 1991 a febrero 1996. Consideró que la recurrente se encontraba incluida en la exención del art. 20, inciso m), de la ley del impuesto a las ganancias y, en consecuencia, los ingresos correspondientes a cuotas sociales y control de hándicap deportivos se hallaban exentos en el IVA, remitiéndose el Tribunal Fiscal a la opinión emitida por la Cámara mediante sentencia del 11/3/98. Para así concluir el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo:

1- Respecto de la distribución de beneficios que es propia y características de las sociedades comerciales, que de la pericia surgía que la apelante en ninguno de los ejercicios cerrados el 31 de marzo de los años 1992 a 1996 había “distribuido resultados entre sus asociados, quedando claro entonces que esa ausencia satisface el requisito de la falta de lucro”.

2- Conforme informes emanados de la Asociación Argentina de Golf y de la Secretaría de Deportes y Promoción Social de la Presidencia de la Nación, el golf es un deporte.

3- En cuanto los ingresos derivados del alquiler de roperos, consideró que los mismos están excluidos de la imposición por ser un servicio accesorio directo y necesariamente relacionado con la práctica de cualquier deporte. Dicho servicio debía recibir el mismo tratamiento que la prestación principal.

El Fisco Nacional apeló el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación. Los argumentos vertidos por dicho organismo se fundaron en (i) lo dispuesto por los arts. 15 y 17 del estatuto societario y (ii) lo dicho por la jurisprudencia y la doctrina en cuanto que la capitalización de las utilidades es asimilable a su distribución entre los asociados, *“razón por la cual pierde sustento el contenido de la sentencia en cuanto afirma que tal circunstancia no se produjo: por el contrario, puede concretarse indirectamente a través de obras, instalaciones, etc. que, en definitiva, constituyen una ‘utilidad’ para los socios”*.

Por su parte, la Sala I de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Federal, en fallo del 26/12/02 revocó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación considerando que la exención no procedía por tratarse de una sociedad anónima, la cual por definición tiene y persigue fin de lucro.

La Cámara remarcó que con arreglo a lo establecido en el art. 15 del estatuto societario *“las ganancias realizadas y líquidas se destinan: a) 5%, hasta alcanzar el 20% del capital suscrito, para el fondo de reserva legal; b) el resto de las utilidades quedarán a disposición de la Asamblea quien deberá destinarlas a ser capitalizadas en obras, instalaciones y/o fomento de la práctica del juego de golf”*.

Ello así a poco que se advierta que, por un lado, el mentado fin de lucro no sólo se traduce con la posibilidad de distribuir las utilidades entre los accionistas, sino que se presenta compatible con todo proceso de capitalización (como ser aquella materializada en obras e instalaciones), máxime teniendo en cuenta la incidencia que pueda tener dicha capitalización en el valor real de las acciones.

El art. 17 del estatuto de la sociedad anónima bajo tratamiento, prevé que: *“La liquidación de la sociedad puede ser efectuada por el Directorio o por el liquidador o liquidadores designados por la Asamblea, bajo la vigilancia del síndico o síndicos, el destino de los bienes será el que determine la Asamblea”*.

El fin de lucro se exterioriza en la posibilidad que tiene la entidad de distribuir utilidades – en razón de que la Asamblea de socios puede resolver en este sentido – a través de la capitalización de utilidades contables cuando la sociedad se liquida.

Sin embargo, no debe confundirse la utilidad o bienestar recibido por un asociado como consecuencia del mayor patrimonio que posee una asociación (en este supuesto raíz de la capitalización de utilidades) con la distribución en efectivo o en especie de ganancias. La capitalización de utilidades no es siempre asimilable a una distribución de utilidades o dividendos entre los asociados como argumenta el fisco al apelar el decisorio del Tribunal Fiscal.

La ley de impuesto a las ganancias establece como requisito tipificante de la falta de intención de lucro no sólo la prohibición directa de distribución de utilidades, sino también indirecta, la cual no se producirá, entre otros supuestos, si los bienes, una vez liquidada la asociación se destinan a una entidad también sin fines de lucro.

Además Fenochietto<sup>160</sup> dice que debe tenerse en cuenta que la constitución de una asociación bajo alguno de los tipos previstos en la Ley 19.550 – tal es el caso de sociedad anónima – no necesariamente persigue la obtención de un fin de lucro por parte de los socios, sino de la necesidad de recurrir a un encuadre jurídico adecuado que permita la concreción de determinados proyectos e inversiones - en countries o barrios privados -, otorgando seguridad jurídica a los inversores. Este es un aspecto relevante que no ha sido abordado en el fallo comentado.

---

<sup>160</sup> Ibd, pág. 442.

## 1.5- Prestaciones médicas

En su punto 7, el artículo 7 inciso h) establece que están exentos:

*“Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.*

*La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores los Colegios y Consejos Profesionales, las Cajas de Previsión Social para Profesionales y las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales así como todo pago directo que a título de coseguro o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios.*

*La exención dispuesta precedentemente no será de aplicación en la medida en que los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares -en el caso de servicios organizados por los Colegios y Consejos*

*Profesionales y Cajas de Previsión Social para Profesionales- o sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen similar a los sistemas de medicina prepaga, en cuyo caso será de aplicación el tratamiento dispuesto para estas últimas.*

*Gozarán de igual exención las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales”.*

Correlativamente, el Decreto Reglamentario dispone:

*“Art. 31 - La exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, dispuesta en el punto 7, del inciso h), del primer párrafo del artículo 7º de la ley, será procedente cuando los mismos sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, ya sea que estos últimos facturen a la entidad asistencial, o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro, debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado.*

*A los efectos de la exclusión prevista en el tercer párrafo de la norma legal citada precedentemente, no se considerarán adherentes voluntarios:*

*a) El grupo familiar primario del afiliado obligatorio, incluidos los padres y los hijos mayores de edad, en este último caso hasta el límite y en las condiciones que establezcan las respectivas obras sociales.*

*b) Quienes estén afiliados a una obra social distinta a aquella que les corresponde por su actividad, en función del régimen normativo de libre elección de las mismas.”*

Asimismo, a los fines previstos en el último párrafo de la referida norma legal, se considerarán comprendidos en la exención los servicios similares, incluidos los de emergencia, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, realizados directamente, a través de terceros o mediante los llamados planes de reintegro, siempre que correspondan a prestaciones que deban suministrarse a beneficiarios, que no revistan la calidad de adherentes voluntarios, de obras sociales que hayan celebrado convenios asistenciales con las mismas.

Con respecto al pago directo que a título de coseguro o en caso de falta de servicios, deban efectuar los beneficiarios que no resulten adherentes voluntarios de las obras sociales, la exención resultará procedente en tanto dichas circunstancias consten en los respectivos comprobantes que deben emitir los prestadores del servicio.

A tal efecto, se entenderá que reviste la calidad de coseguro el pago complementario que deba efectuar el beneficiario cuando la prestación se encuentra cubierta por el sistema -aun en los denominados de reintegro-, sólo en forma parcial, cualquiera sea el porcentaje de la cobertura, incluidos los suplementos originados en la adhesión a planes de cobertura superiores a aquellos que correspondan en función de la remuneración, ya sea que los tome a su cargo el propio afiliado o su empleador, como así también el importe adicional que se abone por servicios o bienes no cubiertos, pero que formen parte inescindible de la prestación principal comprendida en el beneficio.

En cuanto al pago por falta de servicios a que hace referencia la norma exentiva, sólo comprende aquellas situaciones en las que el beneficiario abona una prestación que, estando cubierta por el sistema, por razones circunstanciales no es brindada por el mismo, en cuyo caso deberá contarse con la constancia correspondiente que avale tal contingencia.”

*“Art. 31.1 - Los importes que deban abonar las aseguradoras de riesgos del trabajo, por las prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas, brindadas en el marco de sus contratos de afiliación, tendrán igual tratamiento que el previsto para las obras sociales respecto de sus afiliados obligatorios.”*

*“Art. 31.1.1 -Los servicios prestados a sus afiliados obligatorios por la entidad que se financia con recursos provenientes del Fondo Especial del Tabaco creado por el artículo 22 de la ley 19800, tendrán el tratamiento previsto para las obras sociales, en el punto 6 del inciso h), del primer párrafo, del artículo 7º de la ley, quedando alcanzados por la exención establecida en dicha norma los recursos provenientes del mencionado Fondo.*

*Asimismo, la referida entidad gozará de la exención establecida en el punto 7 del inciso h), del primer párrafo, del artículo 7º de la ley, respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que deban abonar a los prestadores por sus afiliados obligatorios.”*

#### 4.1.5.1- Requisitos que deben cumplir los sujetos intervinientes

- Obras sociales: deben ser creadas o reconocidas por normas nacionales o provinciales

- Cooperativas, mutuales y prepagas: deben estar registradas y/o autorizadas por los organismos competentes nacionales, provinciales o municipales, cuando las respectivas jurisdicciones así lo exijan. (Dictamen DAT 76/93 – 21/9/93 e Instrucción 24/93).

No gozan de la exención, resume Kern<sup>161</sup>:

- Los colegios y consejos profesionales y cajas de previsión para profesionales cuando los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares

- Las obras sociales cuando los servicios se presten a adherentes voluntarios sujetos a un régimen similar a los sistemas de medicina prepaga gravada.

#### *1.5.2- Obras sociales, colegios y consejos profesionales y cajas de previsión social para profesionales*

Matías y otros<sup>162</sup> expresan que el artículo incorporado a continuación del 7, dispone en sus primeros párrafos que respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, la exención prevista por este punto no será aplicable excepto para el caso de las obras sociales. Tampoco serán aplicables respecto de los servicios mencionados las exenciones dispuestas por otras leyes nacionales, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica y a las ART.

De los dos últimos párrafos del artículo incorporado a continuación del 7, surge que no se aplican para las prestaciones médicas y similares las exenciones genéricas de impuestos, excepto que surja de leyes vigentes al 9/9/2004. Pero lo anterior no se aplica en los casos de las cuotas o aportes obligatorios efectuados a las Cajas de Previsión y Seguridad Social Provinciales para Profesionales. (Art. 40.1 del decreto reglamentario).

Es decir, como expresa Fenochietto<sup>163</sup>, que las prestaciones que contraten y presten a sus afiliados obligatorios se encuentran exentas, no así aquellas que presten a quienes se adhieran voluntariamente. Este último tratamiento tiene vigencia a partir del 1/1/99, siendo una de las modificaciones introducidas por la ley 25.063. Se trata de una decisión razonable habida cuenta que en el mercado asistencial algunas obras sociales de dirección actúan como verdaderas intermediarias entre los pacientes y las entidades de medicina prepaga, compitiendo con ellas. De tal manera que, si se grava la actividad desarrollada por las entidades de medicina privada, debe también gravarse la de obras sociales que compiten con ellas. En caso contrario, todo el mercado que acude a los servicios de estas entidades se canalizaría a través de las mencionadas obras sociales, con la consecuente elusión del impuesto y pérdida de ingresos.

---

<sup>161</sup> KERN, R., Op. cit., pág. 109.

<sup>162</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 89 – 90.

<sup>163</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 444 – 445.

### *1.5.3- Prestaciones que abarca la exención*

La exención se extiende a:

Pagos directos efectuados por los beneficiarios a título de

- Coseguros, lo que comprende:

1) “Bonos” o aranceles: pagos complementarios que debe efectuar el beneficiario para acceder a prestaciones de servicios cubiertas parcialmente. Para que proceda la exención el prestador debe extender un comprobante en el que consten dichas circunstancias.

2) Pago por servicios o bienes cubiertos: siempre que sean accesorios a una prestación principal beneficiada por la exención.

- En caso de falta de servicio: se da cuando el beneficiario de obras sociales, cooperativas, mutuales o sistemas de medicina prepaga abona una prestación, que estando cubierta por el sistema, por razones circunstanciales no fue prestada por el mismo.

Las prestaciones de servicios médicos beneficiadas por la exención pueden realizarse:

- En forma directa: utilizando su propia infraestructura y personal en relación de dependencia.

- En indirecta por terceros intervinientes. Pueden ser:

a) Prestadores contratados directamente por obras sociales, cooperativas, mutuales o prepagas.

b) Personas físicas o jurídicas subcontratadas por los prestadores originales ya sea que éstas facturen a la entidad asistencial o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro.

Requisito: El prestador subcontratado deberá contar con una constancia extendida por el prestador original en la que se certifique que los servicios están alcanzados por la exención.

### *1.5.4- Técnicos ópticos. Servicios de provisión de anteojos*

En la causa Roberto e Ivo Lencioni SC, TFN, Sala B, 1/11/2002, la cuestión consistía en determinar si la actividad del contribuyente constituía una venta de cosas muebles por encargo de un tercero (tesis fiscal) o si se trataba de un servicio de asistencia paramédica llevado a cabo por técnicos auxiliares a la medicina (ópticos), y consecuentemente, alcanzada por la exención.

Por mayoría, la Sala B revocó la resolución apelada por el contribuyente. Se señaló que según surge de la ley 17.132 (régimen legal del ejercicio de la medicina, odontología y actividades de colaboración de las mismas en el ámbito nacional), la actividad de los técnicos ópticos es la de un colaborador de la medicina, término que conlleva la idea común de asistencia o ayuda en la actividad principal de ejercicio de la medicina, al igual que la frase “técnico auxiliar de la medicina” utilizada por la ley del impuesto. Esa terminología denota una prestación jerarquizada, superior a la mera realización de una técnica. Dado que la

actividad coadyuva a favorecer la salud de las personas, resulta lógico, a juicio de los juzgadores, que a los fines de un mejor logro de ese propósito, dicha actividad no se vea incidida por ese impuesto.

## **1.6- Servicios funerarios realizados por cooperativas**

El octavo apartado del inciso bajo estudio, expresa que están exentos:

*“Los servicios funerarios, de sepelio y cementerio retribuidos mediante cuotas solidarias que realicen las cooperativas.”*

### *1.6.1- Alcance de la exención*

*“Si comparamos esta exención con la establecida en el punto 24 del mismo inciso notaremos dos grandes diferencias:*

*a) La primera, referida al alcance vertical de la exención de los servicios de sepelio, toda vez que, en el caso del punto 24, cuando estos servicios son brindados por una obra social, los que ya se encontraban alcanzados por el beneficio a través del punto 6 del inciso h) del art. 7, la exención se extiende a los prestadores de las mismas. En cambio, en el caso de las cooperativas la exención alcanza nada más que el servicio que éstas prestan a sus asociados cuando es retribuido por cuotas solidarias, no así el que los prestadores brindan a la cooperativa.*

*El principal argumento en el que se funda esta distinción radica en el hecho de que, cuando el legislador quiso extender la exención a los proveedores, como en el caso del punto 24, lo hizo en forma expresa; de forma tal que, en el caso del punto 8, si hubiera querido extenderla a los proveedores de la cooperativa lo hubiera hecho también en forma expresa. Consecuentemente, por ejemplo, los servicios de la florería o cafetería que terceros provean a la cooperativa para que ésta incorpore al servicio funerario no se encuentran alcanzados por el beneficio.*

*b) La segunda, referida al alcance horizontal, toda vez que la exención del punto 8 abarca más conceptos, debido a que la del 24 comprende únicamente los servicios funerarios. Ello nos conduce indefectiblemente a distinguir tales conceptos (...) Los servicios funerarios comprenden tanto al entierro como a las exequias; representando la pompa y solemnidad con que se hace un entierro o unas exequias. En cambio, el sepelio comprende el entierro de un cadáver, los servicios fúnebres alcanzan el sepelio (entierro), así como el del velatorio también.*

*Por ende:*

*a) La exención del punto 24 del inciso h) comprende únicamente los servicios de entierro que las obras sociales le paguen a sus proveedores, no así aquellos referidos al velatorio. Siempre debe tenerse presente que los servicios fúnebres y de sepelio prestados por las obras sociales gozan de la exención por la aplicación del punto 6 del inciso h) del art. 7 de la ley de IVA.*

b) *La exención del punto 8 del inciso h) comprende únicamente los servicios funerarios, de sepelio y cementerio que sean cobrados a sus asociados por las cooperativas a través de cuotas solidarias*<sup>164</sup>.

#### 1.6.2- Provisión de ataúdes juntamente con el servicio funerario

La D.G.I., a través del dictamen DATJ 9/75, entendió que se encontraba alcanzada por el impuesto la venta de un ataúd, con independencia de la exención del servicio funerario, en virtud de tratarse de la venta de una cosa mueble. En igual sentido, se pronunció la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Scaltriti y Cía. SACI, del 31/8/81 al expresar que si bien las pompas o servicios fúnebres no se encuentran enumeradas entre las locaciones de obras o servicios gravados (lo que era determinante hasta la generalización de la gravabilidad de los servicios), puede afirmarse que, juntamente con la prestación de otros servicios, se produce la transferencia a título oneroso de ciertas cosas muebles, carácter que revisten los ataúdes y mortajas que se proveen con aquéllos. Se da así el supuesto de incorporación de cosas muebles, en el caso de locaciones, prestaciones de servicios o realizaciones de obra, que importan transferencia de dominio de las mismas y que pueden hallarse gravadas o no, independientemente del tratamiento que corresponda a las locaciones u obras que la originan por imperio del art. 2º, inciso a), primer párrafo de la ley.

Fenochietto<sup>165</sup> comparte la opinión de la D.G.I. y del Tribunal, por ajustarse a lo dispuesto en la ley del IVA. En efecto, si quien presta el servicio funerario adquiere el ataúd a un tercero, tal venta se encuentra alcanzada por el impuesto por tratarse de una cosa mueble, que no se encuentra expresamente exenta en la ley. Si el ataúd es fabricado por el prestador, la entrega del ataúd al prestatario también se encuentra alcanzada por el gravamen, en virtud de lo dispuesto en la última parte del inciso a) del art. 2º de la ley, que dispone que se considerará venta y por lo tanto alcanzada por el impuesto, la incorporación de bienes de propia producción a locaciones y prestaciones exentas.

### 1.7- Espectáculos y reuniones artísticas

La exención contemplada por el apartado 10 del inciso h) del artículo 7 de la ley de IVA abarca a:

*“Los espectáculos de carácter teatral comprendidos en la ley 24800 y la contraprestación exigida para el ingreso a conciertos o recitales musicales cuando la misma corresponda exclusivamente al acceso a dicho evento.”*

#### 1.7.1- Alcance de la exención

A través de los decretos 439/01 y 496/01, se eliminó el punto 10 del inciso h) del art. 7 de la ley, salvo para la actividad teatral, encontrándose así gravados, a partir de la vigencia de los mismos, los ingresos que constituyan la contraprestación exigida para el acceso a espectáculos de carácter artístico, científico,

---

<sup>164</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág.445 – 446.

<sup>165</sup> Ibid, pág. 447.

cultural, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos. De esta forma quedaron alcanzadas por el IVA, entre otras, las entradas de cine y de museos.

Finalmente, a través de la ley 26.115 se modificó este apartado del inciso h) disponiéndose que la exención alcanzara también a la contraprestación exigida para el ingreso a conciertos o recitales musicales cuando la misma corresponda exclusivamente al acceso a dicho evento.

#### *1.7.2- Limitación de la exención*

Según el decreto 493/01 modificado por los decretos 496/01 y 615/01, en los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, danza, circenses, deportivos y cinematográficos –excepto para los espectáculos teatrales comprendidos en el art. 2 de la ley 24.800- no son de aplicación las exenciones previstas para las entidades de bien público mutuales y asociaciones deportivas y de cultura física (en el punto 6 del inciso h del art. 7), ni las dispuestas por otras leyes nacionales- generales, especiales o estatutarias- , decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al IVA, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales (art. 7.1 ley).

El texto del artículo expresa:

*“Art. 7.1 -Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos -excepto para los espectáculos comprendidos en el punto. 10, inc. h), primer párrafo, art. 7 y para los servicios brindados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a sus afiliados obligatorios y por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares-, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7, ni las dispuestas por otras leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y aseguradoras de riesgos del trabajo.*

*Tendrán el tratamiento previsto para los sistemas de medicina prepaga, las cuotas de asociaciones o entidades de cualquier tipo entre cuyas prestaciones se incluyan servicios de asistencia médica y/o paramédica en la proporción atribuible a dichos servicios.*

*Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.*

*La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por*

*la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3, inciso d) de la ley 16656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la ley 11682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones).”*

En cuanto a las reuniones de carácter científico organizadas por asociaciones de profesionales universitarios, establece reglamentariamente:

*“Art. 30 - La excepción dispuesta en el primer párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 7° de la ley, respecto de las reuniones de carácter científico realizadas por los Colegios Profesionales, resulta asimismo de aplicación para similares prestaciones brindadas a sus afiliados directos por las asociaciones de profesionales universitarios cuya finalidad, de acuerdo con sus estatutos, sea la promoción de la investigación y la difusión del conocimiento en las materias relacionadas con su especialidad, siempre que resulten comprendidas en el punto 6 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7° de la misma norma.”*

#### *1.7.3- Servicios conexos*

Si la actividad teatral se complementa con una locación de servicios, corresponde discriminar las distintas prestaciones o locaciones que se efectúen siempre que ellas sean tipificables e independientes entre sí, a efectos de que cada una reciba el pertinente tratamiento impositivo. (Dictamen DAT 27/80).

Con respecto al tratamiento a dispensar a las prestaciones de servicios gastronómicos en espectáculos teatrales, el fisco ha interpretado que si el espectáculo artístico se presta en forma indivisible con una actividad gravada, determinante de la producción del hecho económico, el monto total de la operación resultará alcanzado por el tributo. En el caso de que prepondere el espectáculo por sobre el servicio gastronómico, cabe interpretar que se trata de prestaciones divisibles y por ende una exenta y la otra gravada. (Dictamen DAT 16/95).

### **1.8- Espectáculos de carácter deportivo amateur**

Expresa el inciso subexamen en su apartado 11 que están exentos:

*“Los espectáculos de carácter deportivo amateur, en las condiciones que al respecto establezca la reglamentación, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos.”*

A su vez, el decreto reglamentario establece:

*“Art. 33 - La exención dispuesta en el punto 11 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7° de la ley, comprende los ingresos que constituyan la contraprestación exigida para el acceso a los espectáculos deportivos, cuyos protagonistas sean deportistas aficionados o amateurs, entendiéndose por tales a aquellas personas físicas que no perciben retribución por practicar un deporte.”*

#### *1.8.1- Servicios conexos*

La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Espeche, José; Maldonado, Sergio y Gironelli, Marcelo SH, del 29/8/05 consideró que la actividad consistente en la organización de torneos de fútbol

amateur, ofreciendo servicios que hacen a la realización de tal deporte como médico, ambulancia, custodia policial, premios, canchas, árbitros, vestuarios, no se encuentra exenta del IVA. Se hace mención a los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso al espectáculo deportivo, en este caso el amateur, sin que pueda sostenerse válidamente que el término “ingresos” allí contenido sea omnicompreensivo de todos aquellos que se perciban para la organización y prestaciones de servicios inherente al espectáculo deportivo, sino que tal expresión debe ser entendida como el precio que se abone para acceder al evento deportivo como mero espectador y no debe considerarse incluido en ella al importe cobrado al participante/jugador para que se lleve a cabo el citado espectáculo.

#### *1.8.2- Fútbol profesional*

En la causa Asociación del Fútbol Argentino c/Estado Nacional, el Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo N°6, en decisorio del 6/9/01 hizo lugar a la medida cautelar presentada por la entidad que asocia a los clubes de fútbol suspendiendo los efectos del decreto 493/01 para los ingresos que constituyen la contraprestación por el acceso a los espectáculos deportivos de cualquier entidad asociada a la AFA y organizados por ella, regresando en consecuencia al estado anterior al dictado de dicho decreto en que dichos ingresos se encontraban exentos. Para así disponer el Juzgador aceptó la posición de la actora en virtud de la cual la ley 25.414 sólo delegó facultades para eliminar exenciones, excepto de bienes y servicios que integran consumos de la canasta familiar. Como los espectáculos deportivos conforman dicha canasta, según la calificación realizada por el INDEC, se accedió a lo peticionado por la actora.

#### *1.8.3- Turismo carretera*

El Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N°1 en la causa Asociación Corredores Turismo Carretera c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía – decreto 493/01, del 7/6/01 hizo lugar al pedido de amparo solicitado por la actora.

En el particular caso de la actora, recuerda que la ley 25.414 de delegación prohíbe alterar la eliminación de franquicias y exenciones que toquen a las asociaciones. Concluye que, bajo estos antecedentes, el art. 1º, inciso f), del decreto 493/01, que elimina la exención de que gozaba la asociación civil, exorbita la autorización concedida por la ley 25.414, de lo que surge en forma manifiesta – en principio – la ilegalidad del decreto cuestionado.

### **1.9- Transporte de pasajeros**

Según el art. 7 inciso h), apartado 12, están exentos:

*“Los servicios de taxímetros y remises con chofer realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 (cien) kilómetros.*

*La exención dispuesta en este punto también comprende a los servicios de carga del equipaje conducido por el propio viajero y cuyo transporte se encuentre incluido en el precio del pasaje.”*

Asimismo, el decreto reglamentario contiene las siguientes especificaciones:

*“Art. 33.1 - A los fines de la exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 12, de la ley, se entenderá por servicios de transporte de pasajeros terrestres urbanos y suburbanos, a los habilitados como tales por los organismos competentes en jurisdicción nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*

*Asimismo, la exención será procedente en todos los casos previstos en la citada norma legal, cuando el tramo del transporte utilizado por el pasajero no supere los 100 (cien) kilómetros, aun cuando el recorrido total del servicio sea mayor a dicha distancia.*

*En aquellas situaciones en que no existiendo transbordo de medio transportador, o que habiéndolo ello no signifique una interrupción en la continuidad del servicio, se considerará que se trata de una única prestación, aun cuando la misma se perciba mediante la emisión de más de un billete de acceso, en cuyo caso la exención resultará procedente siempre que el trayecto utilizado por el pasajero en su totalidad, no supere la distancia indicada en el párrafo anterior.*

*Del mismo modo, se considerarán servicios ininterrumpidos aquellos en los cuales las detenciones sufridas obedezcan a las características propias de la prestación contratada (refrigerios, visitas turísticas - guiadas o no-, permanencia en destinos intermedios, etc.), o a razones de fuerza mayor.”*

#### *1.9.1- Tarifa por exceso de equipaje*

La tarifa abonada por el excedente de equipaje está alcanzada por la norma y no tiene el beneficio de la exención ya que “representa el pago de un flete”. Sólo considera accesorio el transporte de pasajeros el equipaje por el que no se abona tarifa, estando en consecuencia exento. (Dictamen 94/92 DAT).

#### *1.9.2- Vehículos accesorios para el equipaje*

Los fletes provenientes de la utilización de vehículos accesorios para el transporte de paquetes propiedad de los pasajeros que viajan en un micro no están incluidos en la exención habida cuenta de que la norma exentiva no lo prevé. (Dictamen 62/94 DAT).

En sentido contrario, entendió la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación (causa Aero Cor SRL del 19/3/97) que no es necesario que el equipaje del pasajero se traslade en el mismo medio que él, sino que puede hacerse en otro, lo importante es que el medio utilizado sea un vehículo destinado al transporte de pasajeros. La controversia se había planteado porque a veces el equipaje se traslada en un vehículo distinto al que usa el pasajero. *“Entendemos que ha sido razonable el criterio seguido por el Tribunal, ya que de lo contrario se podría evadir el gravamen transportando bienes en vehículos de carga, pero argumentando que pertenecen a pasajeros. Este decisorio fue confirmado por la Sala II de la Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo el 20/3/01.*

*En igual sentido se pronunció la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Austral Cielos Del Sur SA, del 16/10/02. Para el Tribunal, considerando la forma en que se desarrollan las actividades involucradas en el caso, cabía concluir que los servicios de “Jet Pack” y las operaciones de recepción de la carga y su transporte hasta los aviones, así como la entrega de la misma a sus destinatarios, poseen un*

*grado de conexidad con el transporte de las encomiendas y paquetes realizado por medio de los aviones afectados al transporte de pasajeros, que deben ser consideradas como la prestación de una fracción del servicio exento del gravamen y por lo tanto, alcanzadas por la exención”<sup>166</sup>.*

#### *1.9.3- Servicios prestados por agencias de remises*

Los socios integrantes de una sociedad de hecho plantearon dos tipos de inquietudes, la primera de ellas versa sobre el tratamiento a dispensar en el impuesto al valor agregado a los servicios de organización y recepción de pedidos prestados por una agencia de remises de la cual forman parte, y la segunda acerca del servicio de transporte prestado por los propios socios con sus vehículos particulares.

1- En la medida en que la agencia de remises asuma el riesgo de transporte y la responsabilidad ante el usuario, se encuentra incurso en la franquicia del art. 7 inciso h) punto 12 de la ley. De lo contrario constituye un mero gestor o promotor alcanzado por el gravamen.

2- Asimismo los socios que desempeñen la actividad de transporte con sus autos particulares, también gozan de la exención mencionada. (Dictamen DAT 68/01)

Dentro de la misma línea, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en sentencia del 7/3/05, confirmó la decisión de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, 23/8/01, en la causa Ríos, Héctor y otros SH, al considerar exenta del IVA la actividad desarrollada por la actora como agencia de remises, señalando que, de acuerdo con la propia definición de la ordenanza municipal de San Isidro, la actora es una agencia cuya actividad es la prestación del servicio de remises con chofer y no la intermediación, pues ella es la adjudicataria de la licencia otorgada por el Municipio para prestar el servicio y quien organiza el servicio, tiene el local habilitado por la Municipalidad, fija los precios y es responsable ante el cliente por el contrato que celebra. Por ello, se concluyó que es la agencia la prestataria del servicio de transporte de pasajeros y, por ello, se encuentra exenta del gravamen.

#### *1.9.4- Servicios conexos*

En la causa Sistemas prepagos SRL, el TFN, Sala B, en fecha 27/12/2002 decidió que la actividad emergente de una concesión que obliga a la provisión, instalación, mantenimiento, administración y explotación del sistema de cobro y expendio de pasajes y abonos prepagos para el servicio de transporte urbano de pasajeros en la ciudad de Neuquén, que implican diagramar e instalar un sistema de recaudación para terceros, efectuando la imputación y distribución de los respectivos transportistas, no puede considerarse incluidos en la exención.

#### *1.9.5- Venta de bienes de uso afectados al transporte de pasajeros*

Fenochietto comparte la opinión expresada por el organismo recaudador en el dictamen DAT 77/99 en el sentido que *“la venta de un automóvil afectado exclusivamente a la actividad de transporte de*

---

<sup>166</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 459 – 460.

*pasajeros, exenta según el art. 7º, inciso h), punto 12, de la ley del tributo, se encuentra fuera del objeto del gravamen”.*

Se trató de una consulta efectuada por una empresa de remises, que además del transporte de pasajeros con medios propios, brindaba un servicio a terceros alcanzado por el IVA: la coordinación de viajes (estilo radio taxi). La venta de un rodado, afectado exclusivamente a la obtención de ingresos exentos (el transporte de pasajeros), se encuentra fuera del objeto del gravamen, ya que la inclusión dispuesta por el tercer párrafo del art. 4º de la ley del IVA es para el caso de venta de bienes que producen ingresos gravados, aun cuando además generen ingresos exentos o no alcanzados.

### **1.10- Servicio de transporte internacional**

Está exento del IVA, según lo que dispone el apartado 13 del inciso bajo estudio:

*“El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del artículo 43.”*

Correlativamente, el Decreto Reglamentario hace las siguientes aclaraciones:

*“Art. 34 - La exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 13, de la ley, comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo, tales como: carga y descarga, estibaje -con o sin contenedores- eslingaje, depósito, provisorio de importación y exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera, como así también, los prestados por los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior. No obstante, el tratamiento establecido por el artículo 43 de la ley, que prevé la norma citada precedentemente, será de aplicación en estos casos, cuando la franquicia contenida en el mismo haya sido considerada para la determinación del precio de las referidas prestaciones.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en la medida en que dichos servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento que los involucra, ya sea directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes en los casos en que se requiera para su ejecución la participación de personal habilitado especialmente por organismos competentes y estos últimos facturen el servicio al prestador original, o cuando sean facturados por los transportistas en concepto de recupero de gastos.*

*Del mismo modo, la exención será procedente cualesquiera sean las características que adopte el transporte a los efectos de cumplir con su objetivo (seguridad, resguardo, mantenimiento o similares), en tanto resulten adecuadas al tipo de bienes transportados.*

*También se considerará comprendido en la exención, el transporte de gas, hidrocarburos líquidos y energía eléctrica, realizado a través del territorio nacional mediante el empleo de ductos y líneas de transmisión, cuando dichos bienes sean destinados a la exportación.*

*Asimismo, el transporte realizado entre el territorio nacional continental y el Área Aduanera Especial establecida por la ley 19640, se considerará comprendido en la exención establecida por la norma legal a que se refiere este artículo en su primer párrafo.*

*Igual tratamiento se dispensará a la tarifa, fijada o a fijar por el Organismo Regulador del Sistema Nacional de Aeropuertos, correspondiente al servicio por el uso de aerostación que se perciba con motivo de vuelos internacionales en los aeropuertos integrantes del Sistema Nacional de Aeropuertos, ya sean concesionados o no, a que se refiere el decreto 375/97 y su modificatorio, ratificados por el decreto 842/97, no resultando de aplicación en tales casos las disposiciones del artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997)”.*

#### *1.10.1- Conceptualización de transporte internacional*

La duda que se presenta es si la exención alcanza todo el trayecto o excluye la porción que va desde la partida hasta el límite territorial de nuestro país.

Según el Dictamen DAT 86/92 para que el transporte sea considerado internacional, el transportista debe asumir la responsabilidad de efectuar su prestación desde el país hasta el exterior o viceversa, con la intervención de la documentación con autoridad de control de frontera. En esos casos no corresponderá que se facture el impuesto.

No será considerado transporte internacional cuando el mismo se realice desde la estación de origen hasta las estaciones de frontera (en el caso de exportación) y desde la estación de frontera hasta la estación de destino (en el caso de importación), aun cuando dicho transporte integre una operatoria de transporte internacional.

Asimismo, el Dictamen DAT 112 del mismo año dispone que el transporte de mercadería desarrollado en el territorio nacional y fuera de la zona primaria aduanera, no se encuentra comprendido en la exención aunque el mismo integre una operatoria internacional. Los distintos medios de transporte que realicen su actividad íntegramente en el territorio argentino y que sean contratados a los efectos de cumplimentar el servicio de transporte internacional se encuentran gravados con el IVA. Los transportistas internacionales podrán recuperar el impuesto que se facture por todas las prestaciones gravadas afectadas al tránsito internacional.

En este caso, Fenochietto no comparte la opinión del organismo recaudador, toda vez que la intención del legislador ha sido eximir del gravamen al transporte internacional. Si el objeto ha sido no exportar impuestos y para ello se hizo extensivo el beneficio al transporte de la mercadería, a los efectos de que los productos exportados no incluyan el gravamen de dicho transporte, se entiende que, cuando un sujeto quiere exportar mercaderías, por ejemplo desde Mendoza a Sao Paulo, el transporte es uno y no debería fraccionarse.

### 1.10.2- Servicios conexos

Respecto de los servicios conexos o complementarios a los servicios de transporte internacional la norma reglamentaria, aclara que la exención será procedente siempre que los mismos tengan como objeto exclusivo servir mediante, por ejemplo, la seguridad, resguardo o mantenimiento al servicio principal.

No se considerarán conexos al transporte internacional y por consiguiente no estarán comprendidos en la exención bajo análisis:

- Los servicios destinados a controlar la calidad y cantidad del producto que se entrega, ya que su objeto se dirige a la operación comercial y no al servicio de transporte (Dictamen DAT 84/92)
- Las actividades de carácter institucional y operativo en general (cafetería, expendio de bebidas, comidas, agencia cargas, servicio de remises, etc.) realizadas por las empresas de transporte internacional en los espacios cedidos (Dictamen DAT 15/00)

Los requisitos que deben cumplir los servicios relacionados al transporte para ser alcanzados por la exención son los siguientes:

- 1- En primer lugar, debe tratarse de un servicio conexo. De acuerdo al Dictamen (DAT) 15/99 *“son aquellos en los que se asiste a las personas y a los bienes transportados, y al acto de transportarlos, que resulten atribuibles en forma directa a cada servicio”*.
- 2- En segundo término, los servicios deben ser complementarios.
- 3- Tener por objeto exclusivo servir a dicho transporte.
- 4- Deben ser realizados dentro de la zona primaria aduanera o ser prestados por los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior. De acuerdo con nuestro Código Aduanero, territorio aduanero, es el ámbito sometido a soberanía de la Nación Argentina en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones (arts. 1° y 2°) y zona primaria aduanera, aquella parte del territorio que particularmente comprende a los puertos, aeropuertos y pasos fronterizos y demás lugares donde se realizan operaciones aduaneras o se ejerce el control aduanero (art. 5°).
- 5- Los servicios conexos deben ser prestados directa o indirectamente a quienes realizan el transporte.

La expresión “tales como” indica el carácter enunciativo de los ejemplos citados en el primer párrafo del art. 34 del reglamento, pudiendo entonces, comprender otros servicios en la medida que sean conexos, complementarios y tengan por objetivo exclusivo servir al transporte internacional.

### 1.10.3- Despachos aduaneros

Ante una consulta de fecha 13/2/92, el fisco respondió que la actividad de servicios de despachos aduaneros no se encuentra alcanzada por la exención dado que los servicios conexos al transporte no abarcan

el mencionado servicio, ya que los mismos están más relacionados con la importación y exportación que con el transporte.

#### *1.10.4- Amarre y desamarre de buques*

La actividad de amarre y desamarre de buques se encuentra incluida en la exención ya que la misma es necesaria a los fines del transporte marítimo y fluvial, habida cuenta de que tiene por objeto asegurar al buque por medio de cadenas o cuerdas cuando éste llega al puerto, muelle, etc. y quitar las amarras cuando parte. De esto se desprende el carácter conexo y complementario de la actividad, siendo procedente su exención. (Dictamen DAT 115/92)

#### *1.10.5- Acondicionamientos para la exportación*

Ante una consulta de fecha 23/9/93, el organismo recaudador respondió que cuando los servicios de carga, descarga, estibaje, etc., en puerto sean contratados por una empresa exportadora no tendrán el beneficio de la exención dado que esta prestación no está vinculada con el transporte internacional, sino que se trata de un acondicionamiento para la posterior exportación, no pudiéndose considerar en modo alguno que se trata de un servicio conexo y complementario del transporte internacional.

#### *1.10.6- Servicios jurídicos*

A través del dictamen DAT 119/94 se interpretó que no estaban alcanzados por la exención por no resultar atribuible a cada servicio de transporte en general.

Cabe recordar que el hecho de que determinados servicios sean considerados como gravados por el Organismo Recaudador no implica que no sea susceptible de recupero por exportación el impuesto o crédito fiscal pagado por los mismos. En varios dictámenes, entre ellos el DAT 138/94 el organismo recaudador sostuvo que por aquellas prestaciones o locaciones que no fueran alcanzados por la exoneración, el transportista internacional tendrá derecho al recupero del gravamen que se le hubiera facturado.

#### *1.10.7- Servicios de buceo, reparaciones menores y otros relacionados al transporte de cargas*

Por medio del Dictamen DAT 121/92 se estableció que los servicios de buceo, trasvase de fluidos, servicios con grupos generadores de corriente, reparaciones menores, trabajos de reflotamiento, salvamento de embarcaciones y rescate de elementos sumergidos realizados a empresas marítimas de transporte de mercadería, firmas dedicadas al remolque de buques y sociedades radicadas dentro de la zona primaria aduanera no se encuentran comprendidos en la exención dado que el fisco entendió que los mismos no complementan un transporte determinado, ya que las mencionadas tareas no se identifican en forma exclusiva con el servicio internacional.

Ya el Dictamen DAT 111/92, dejó sentado que se encuentran exentos los servicios de limpieza de aeronaves matriculadas en el exterior de acuerdo a lo previsto por la ley 24.073.

#### *1.10.8- Reintegro del IVA*

La última parte del primer párrafo del art. 34 del reglamento dispone que el cómputo, compensación o devolución del IVA dispuesto por el art. 43 de la ley, sólo será procedente en la medida que dicha

franquicia (que es equivalente al 21% del IVA) haya sido considerada al determinar el precio de la prestación (o sea que se verifique un menor precio equivalente al importe de IVA). En definitiva, lo que se busca, es que el sacrificio fiscal que efectúa el Estado se traslade al costo y se verifique un menor precio de los bienes exportados.

El art. 43 de la ley se aplica sólo si la exención se reflejó en una disminución equivalente del precio del servicio conexo.

#### *1.10.9- Servicios conexos facturados al concesionario y no al transportista*

La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Contartese y CIA SRL, del 14/12/01, revocó la resolución del fisco y concluyó que la exención del art. 7º, inciso h), punto 13, de la ley IVA resulta aplicable a los prestadores directos del servicio conexo para el transporte internacional, aunque la facturación sea efectivizada a nombre del concesionario de la zona primaria aduanera. En el caso particular de autos, la objeción fiscal se fundaba en que el servicio era facturado por la empresa prestadora a nombre de la terminal con indicación del nombre del buque en el que el mismo fue prestado y con la conformidad escrita de la autoridad del buque sobre el resultado de los trabajos realizados. La Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en decisorio del 17/8/06 ratificó la sentencia del Tribunal Fiscal.

#### **1.11- Locaciones a casco desnudo**

De acuerdo al punto 14 del inciso h) del artículo 7 de la ley del tributo, están exentas:

*“Las locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior, operaciones que tendrán el tratamiento del artículo 43.”*

En síntesis, cuando el dueño (armador) de un buque se lo alquila (loca o fleta) a una empresa extranjera con domicilio en el exterior, el pago (flete) que ésta efectúe, se encontrará exento del IVA, pudiendo solicitarse el reintegro, compensación o imputación del crédito fiscal en los términos del art. 43 de la ley del IVA.

#### **1.12- Los servicios prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar**

Están alcanzados por la exención, de acuerdo al punto 15 de inciso analizado:

*“Los servicios de intermediación prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar explotados por los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales o por instituciones pertenecientes a los mismos, a raíz de su participación en la venta de los billetes y similares que acuerdan derecho a intervenir en dichos juegos.”*

### 1.12.1- Sujeto beneficiado

La Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa López, Eduardo José, del 30/9/03 sostuvo que el juego de bingo no estaba alcanzado por esta exención, pues para que así proceda es necesario que el juego de azar se encuentre explotado por los fiscos nacional, provincial o municipal o por instituciones pertenecientes a los mismos. En el caso bajo análisis la organización de los sorteos había sido cedida por una fundación al recurrente por lo que no correspondía el beneficio.

### 1.13- Colocaciones y prestaciones financieras

El punto 16 del inciso h) del artículo 7 establece la exención para las colocaciones y prestaciones financieras que se enumeran en 10 apartados.

Apartado 1:

*“Los depósitos en efectivo en moneda nacional o extranjera en sus diversas formas, efectuados en instituciones regidas por la ley 21.526, los préstamos que se realicen entre dichas instituciones y las demás operaciones relacionadas con las prestaciones comprendidas en este punto.”*

La reglamentación para este apartado es la siguiente:

*“Art. 35 - La exención dispuesta en el apartado 1 del punto 16) del inciso h) del artículo 7º de la ley, respecto de los depósitos en efectivo en moneda nacional o extranjera, sólo comprende a aquellos que constituyan una colocación o prestación financiera, por la cual el depositante recibe la correspondiente retribución, haciéndose extensivo dicho tratamiento a las demás operaciones relacionadas con los mismos, pero no a las que se originan en depósitos que no revisten tal carácter, como en el caso de los consignados a las denominadas "cuentas corrientes" que no devenguen intereses.*

*Con respecto a las diversas formas de depósitos a que se refiere la norma legal citada precedentemente, se considera que la misma comprende la captación de fondos originada en las operaciones de mediación en transacciones financieras entre terceros, que realicen las entidades regidas por la ley 21526.*

*Asimismo, la exención acordada a los préstamos que se realicen entre las instituciones mencionadas en el párrafo anterior, está referida a las denominadas operaciones de "call money", las colocaciones y en general todas las operaciones y prestaciones que las mismas realicen con el Banco Central de la República Argentina y las demás operaciones definidas como "préstamos entre entidades financieras" por el mencionado Banco Central.”*

*“Art. 35 - .1 .La exención dispuesta en el apartado 1 del punto 16 del inciso h) del artículo 7º de la ley, referida a los préstamos que se realicen entre las instituciones regidas por la ley 21526, resulta aplicable a las prestaciones financieras comprendidas en el inciso d) del artículo 1º de la misma norma, cuando correspondan a préstamos otorgados a dichas entidades por bancos del exterior radicados en países en los cuales sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales*

*de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea, o a operaciones celebradas por las mismas con bancos internacionales de fomento o similares.”*

#### *1.13.1- Países con estándares internacionales. Comité de bancos de Basilea*

El decreto 254/99 incluye la nómina de países cuyos bancos centrales han adoptado los estándares internacionales establecidos por el Comité de Basilea, entre los cuales figura nuestro país.

##### *Apartado 3:*

*“Los intereses pasivos correspondientes a regímenes de ahorro y préstamo; de ahorro y capitalización; de planes de seguro de retiro privado administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; de planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales inscriptas y autorizadas por el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual y de compañías administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y los importes correspondientes a la gestión administrativa relacionada con las operaciones comprendidas en este apartado.”*

##### *Apartado 4:*

*“Los intereses abonados a sus socios por las cooperativas y mutuales, legalmente constituidas”.*

##### *Apartado 5:*

*“Los intereses provenientes de operaciones de préstamos que realicen las empresas a sus empleados o estos últimos a aquellas efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.”*

##### *Apartado 6:*

*“Los intereses de las obligaciones negociables colocadas por oferta pública que cuenten con la respectiva autorización de la Comisión Nacional de Valores, regidas por la ley 23576”.*

##### *Apartado 7:*

*“Los intereses de acciones preferidas y de títulos, bonos y demás títulos valores emitidos o que se emitan en el futuro por la Nación, Provincias y Municipalidades.”*

##### *Apartado 8:*

*“Los intereses de préstamos para vivienda concedidos por el Fondo Nacional de la Vivienda y los correspondientes a préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación, en este último caso cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue.”*

Este apartado está reglamentado de la siguiente forma:

*“Art. 36 - A efectos de lo dispuesto en el apartado 8 del punto 16, del inciso h), del artículo 7º de la ley, la exención será procedente aun cuando se trate de intereses correspondientes a la financiación del precio pactado por la compra, construcción o mejora de la vivienda o se originen en préstamos que se destinen a reemplazar, renovar o refinanciar aquellos que hubieran tenido la citada afectación y siempre que se acredite que tienen por finalidad la cancelación de estos últimos.*

*A los fines dispuestos en la mencionada norma legal y en el presente artículo, se entenderá por "mejora" a las obras que reúnan los requisitos previstos en el artículo 4º de este reglamento.*

*Asimismo, en todos los casos la documentación que respalda la operación deberá contener una manifestación expresa del prestatario en la que conste que el préstamo será afectado a una vivienda que constituye o constituirá su propia casa habitación, como así también, cuando se trate de mejoras, los elementos probatorios necesarios que acrediten su condición de tal, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, debiendo en ambos casos ajustarse a la forma y condiciones que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos."*

#### *1.13.2- Alcance de la exención*

Según el Dictamen DAT 89/99 es oportuno mencionar que el fisco ha interpretado que un préstamo concedido a una asociación de profesionales constituida con el objeto de construir un edificio de departamentos al costo para sus asociados, el que comprende unidades destinadas tanto a la vivienda, oficinas administrativas o tareas profesionales, así como locales comerciales, no está comprendido por la exención bajo análisis.

#### *1.13.3- Procedimiento para que opere la exención*

Mediante la Resolución General 680 de la AFIP se establecen los procedimientos, plazos y condiciones que deberán cumplimentar tanto los prestadores como los tomadores de los mismos entre los que podemos mencionar:

- Los prestadores, cualquiera sea su condición podrán otorgar préstamos o financiación por un monto equivalente al importe de la inversión (precio de compra de la vivienda o valor de la construcción o mejora a realizar) en el momento de la respectiva solicitud, incrementando hasta un 10% inclusive.
- Los prestadores habilitarán un formulario de solicitud de crédito que contendrá como mínimo:
  - o Título del formulario: "solicitud de crédito. Financiación por compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa habitación".
  - o Datos del tomador del préstamo
  - o Datos del inmueble
  - o Identificación de créditos similares obtenidos por otros sujetos
  - o Manifestación expresa del destino por el solicitante
- Los prestadores que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar estados contables, contabilizarán los préstamos en cuentas separadas, agregando en la cuenta la expresión "IVA exento"

- Los tomadores para acreditar el beneficio de la exención tendrán que aportar el boleto de compra-venta o escritura traslativa del dominio del inmueble o del terreno en caso de construcciones y los planos de las obras a realizar certificados por un profesional relacionado con la industria de la construcción, cuya firma debe estar autenticada por la autoridad correspondiente. Para el caso de mejoras deberá aportar el boleto de compra-venta del inmueble o escritura traslativa de dominio y los planos de las obras a realizar con las formalidades ya mencionadas.

Según Matías y otros<sup>167</sup>, en los casos de no existir el boleto de compra-venta ni la escritura traslativa de dominio, el tomador del crédito o de la financiación, deberá probar que tiene la posesión pública, pacífica y continua del inmueble en que se efectuarán las mejoras o construcción.

Apartado 9:

*“Los intereses de préstamos u operaciones bancarias y financieras en general cuando el tomador sea el Estado Nacional, las Provincias, los Municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.”*

El apartado precedente está reglamentado de la siguiente forma:

*“Art. 37.1 - La exención prevista en el apartado 9 del punto 16 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7º de la ley, sólo comprende a los intereses originados en préstamos u operaciones financieras de cualquier tipo, celebradas por el Estado Nacional, las Provincias, los Municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con entidades regidas por la ley 21526.”*

Apartado 10:

*“Los intereses de las operaciones de microcréditos contempladas en la ley de promoción del microcrédito para el Desarrollo de la Economía Social.”*

#### **1.14- Servicios personales domésticos**

Según Diez<sup>168</sup> están alcanzados por el beneficio de la exención los servicios personales domésticos, de acuerdo al punto 17 del inciso h) del artículo 7, buscando equiparar este servicio al trabajo en relación de dependencia.

La exención alcanza a las personas físicas que trabajan como empleados domésticos, cuyos ingresos no tiene sentido alcanzar por el impuesto, dado lo difícil y poco útil que sería controlar a un grupo tan grande de responsables en relación a la recaudación que se obtendría. En cambio, no se encuentran alcanzados por el beneficio los sujetos organizados en forma de empresa, siendo el requisito exigido por la ley, para que proceda la exención, que el servicio sea prestado en forma personal.

En virtud de lo dispuesto por el art. 10 de la ley del IVA, estos últimos sujetos deben facturar el importe total de la prestación, sin poder deducir importe alguno de la base, aun cuando se discriminen en la factura los correspondientes al salario del personal doméstico. En tal sentido, se expresó el organismo

---

<sup>167</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 100.

<sup>168</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 176.

recaudador, en respuesta a una consulta del 6/5/91, cuando se preguntó si una empresa de servicios temporarios podía deducir de la base el importe discriminado en la factura, correspondiente a los salarios del personal temporario.

### **1.15- Prestaciones inherentes a los cargos de director, síndico y miembro del consejo de vigilancia**

El punto 18 del mismo inciso expresa que están exentas:

*“Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas.*

*La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado.”*

#### *1.15.1- Prestación efectiva de servicios*

El segundo párrafo de este punto fue introducido a la ley de IVA a través de la reforma dispuesta por la ley 25.239, con el objetivo de presentar un principio de solución a los problemas que se presentaban y que llegaron a los tribunales, porque el organismo recaudador interpretaba que debían quedar comprendidos fuera de la exención las tareas técnico administrativas que desempeñaban los directores y que excedían el marco de las funciones inherentes a dicho órgano social, debiendo quedar las mismas gravadas como cualquier servicio técnico profesional.

Sin embargo, se puede sostener que la inclusión de este párrafo lejos de presentar un principio de solución a los problemas antes descriptos, puede agravarlos debido a la falta de precisión del mismo, al menos en los siguientes aspectos:

a) ¿Qué debe entenderse por una efectiva prestación de servicios? Si bastará con asistir mensualmente a las reuniones del órgano que se integra o será necesario cumplir algún requisito adicional. Además, debe considerarse que estamos en presencia de la prestación de un servicio y no de la locación de una obra y consecuentemente no tiene por qué exigirse la obtención de un producto o de una cosa para poder demostrar la efectiva prestación.

b) La exención procederá en la medida que exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada. Evidentemente será difícil demostrar por qué es elevado el honorario pagado por una sociedad a su director y consecuentemente no se cumple con la exigida relación; el importe de los mismos podrá ser alto para un determinado sujeto, pero tal vez no para los dueños de la sociedad.

c) Que la misma responda a los objetivos de la entidad: Fenochietto entiende<sup>169</sup> que esta expresión es redundante y nada conduce a determinar por qué debe caer la exención. En primer lugar, se supone que cualquier tarea desempeñada por un director, sindico o miembro de cualquiera de los órganos mencionados en el primer párrafo de este artículo, han de responder a los objetivos de la sociedad.

Como se verá en el apartado siguiente, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación no han sido pacíficas.

#### *1.15.2- Posición jurisprudencial*

Cabe analizar dos fallos opuestos del Tribunal Fiscal de la Nación, sobre el tratamiento a dispensar en el impuesto a los honorarios percibidos por los directores de sociedades anónimas por el desempeño de funciones técnico- administrativas de carácter permanente.

Trod, Luis Moisés, TFN, Sala D, 10/03/99: en este decisorio se sostiene que:

- Las tareas desarrolladas por el recurrente tiene directa incumbencia profesional y con el objeto social de la empresa de cuyo directorio es integrante.
- Si bien la ley del gravamen considera alcanzada por el impuesto a los servicios técnicos y profesionales (universitarios o no), no existe en el caso una contratación de los servicios del recurrente por la sociedad para la prestación de las tareas que desempeña.
- La norma bajo análisis expresamente excluye del ámbito de imposición a los honorarios de directores sin ningún tipo de condicionamiento.

Se concluyó que los honorarios percibidos por el apelante se encuentran exentos del IVA según lo dispuesto por el art. 7 inciso h) punto 18 de la ley del gravamen.

A lo sostenido en este fallo Matías y otros<sup>170</sup> sostienen que cabe efectuarle las siguientes observaciones:

- Los honorarios, según el recurrente, fueron percibidos en concepto de actividades técnico- administrativas de carácter permanente, no sujetas al tope dispuesto por la ley de impuesto a las Ganancias para la deducción de honorarios de directores. Al respecto, se les otorgó el tratamiento que la ley del impuesto les otorga a las prestaciones de servicios.
- La exención prevista en la ley de IVA es para, entre otras, las prestaciones inherentes al cargo de director, siendo esto un condicionamiento. Por consiguiente, la prestación de otro tipo de servicios, tales como gerenciamiento, actividades técnicas que pueden ser prestadas por otros profesionales distintos de aquellos que integran el directorio, aunque no existe incompatibilidad legal

---

<sup>169</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 472 – 473.

<sup>170</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 103.

para el desarrollo de dichas tareas, no forman parte de las funciones inherentes al cargo de director, por ende no alcanzadas por la exención en el IVA.

Este decisorio fue revocado por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (del 1/2/00) argumentando que, como la calidad profesional del actor y el objeto social concordaba con las tareas que efectuaba, reforzaban la interpretación de que se trataba de servicios gravados en los términos del art. 3° de la ley del IVA perdiendo sustento considerarlas abarcadas en su totalidad por la exención del art. 7°, para agregar que la exención se limita a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones que perciben los directores.

La AFIP mantiene al respecto una posición tendiente a reducir al mínimo posibles los supuestos en que, de acuerdo con su postura, correspondería la exención. No sólo no están alcanzadas por el beneficio las funciones técnicas o administrativas no inherentes al cargo de director sino también otras como las que realizan los miembros del Comité de Auditoría de las sociedades que hagan oferta pública de sus acciones en el marco del Régimen de Transparencia de la Oferta Pública previsto por el decreto 677/01, más allá de que es requisito para integrarlo ser miembro del directorio (dictamen DAL 51/04).

Garat, Howard Luis, TFN, Sala A, 01/09/99: en este decisorio se sostiene que:

- La ley de sociedades comerciales distingue claramente los honorarios que los directores perciben por las funciones inherentes a su cargo, de los sueldos mensuales o periódicos u otras remuneraciones que puedan percibir aquellos de la sociedad por funciones técnico – administrativas o su función gerencial.
- Las funciones técnico- administrativas no encuadran en la excepción “funciones inherentes al cargo de director”, y pueden ser desarrolladas por cualquier otra persona distinta de los directores de la sociedad.
- Que de acuerdo a las constancias obrantes en autos la relación es entablada entre la sociedad y el apelante ha sido llevada a cabo entre dos personas distintas.
- Que los actos jurídicos se han realizado sin relación de dependencia y con contraprestaciones a título oneroso.

En definitiva, se sentenció que los honorarios percibidos por el apelante se encuentran alcanzados por el IVA según lo dispuesto en el art. 3 inciso e) apartado 21 punto f.

### **1.16- Cooperativas de trabajo**

Se establece a través del apartado 19 la exención de:

*“Los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo”.*

#### *1.16.1- Diferenciación de los servicios prestados por la cooperativa y los prestados por sus socios*

En la operatoria de las cooperativas de trabajo se producen dos hechos imponderables distintos: la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, que el legislador expresamente ha exonerado del tributo

y la operación entre la cooperativa y los terceros, la cual constituye un hecho imponible gravado, habida cuenta que la misma actúa a nombre propio y no goza de una exención subjetiva frente al impuesto. (Dictamen DAT 66/92 ratificado por el Dictamen DAT 79/01).

De la misma forma se expresaron los tribunales en reiteradas oportunidades al sostener que la previsión expresa por la ley por un lado grava los servicios prestados a terceros por las entidades cooperativas, incluso las de trabajo y por otro sólo exceptúa a los que los asociados le prestan a ella, que no son otros que los servicios personales que los asociados pongan a su disposición para que sean ordenados económicamente por la cooperativa. La exención que se discute equipara la situación entre los socios de las cooperativas de trabajo y los asalariados de otras entidades o empresas, de manera que no sufran la carga tributaria por el hecho de participar de aquella modalidad cooperativa, los servicios que los trabajadores ponen a su disposición y que la entidad organiza y proporciona a terceros. Si el legislador hubiera querido extender la exoneración a la etapa siguiente (es decir, a las prestaciones que la cooperativa brinda a terceros) lo hubiera expresado en el texto legal de esa manera.

Sin embargo, no siempre los tribunales se inclinaron por gravar las operaciones entre las cooperativas de trabajo y los terceros. Así la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Cooperativa de Trabajo en Seg. Int. UFA LIM, del 24/8/06 revocó el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación que había confirmado el criterio fiscal. Para así resolver la Cámara destacó que cuando el fisco define la existencia de dos hechos imponibles distintos, consistente uno en la prestación del servicio del asociado a la cooperativa (exento) y otro, en la prestación de la cooperativa al tercero (gravado), parte de un supuesto falso porque la realidad demuestra que se trata de un único servicio que se presta a partir del asociado y en una única dirección, que va del prestador hacia el tercero consumidor de ese servicio. Sólo que quienes prestan el servicio realizan un acto cooperativo y se hallan organizados en una cooperativa, siendo ésta la forma visible de esa organización y la que contrata con los terceros compradores del trabajo de sus asociados.

Al contrario, en la causa Mercadotecnia Cooperativa de Trabajo Limitada, TFN, Sala A, 25/4/2002 se estableció que la ley grava los servicios prestados a terceros por entidades cooperativas, incluso de trabajo, y exceptúa sólo a los que los asociados les prestan a ella, que no son otros que los servicios personales que los asociados pongan a su disposición para que sean ordenados económicamente por la entidad.

Calificada doctrina también se inclina por considerar exentos los servicios que los integrantes de la cooperativa trabajo prestan a la misma. Así Eidelman, citado por Fenochietto destaca que los asociados, trabajadores, constituyen la titularidad de la empresa y de la diferencia de sus ingresos y egresos, se forma el excedente que se reparte y que podemos definir como una especie de salario con su carácter alimentario.

### **1.17- Becarios**

Están exentos, por el punto 20 del inciso h), los servicios:

*“(…) realizados por becarios que no originen por su realización una contraprestación distinta de la beca asignada.”*

La exención, como expresa Diez<sup>171</sup>, alcanza a las prestaciones de servicios efectuadas por los becarios en la medida en que los mismos no reciban una contraprestación distinta de la beca asignada.

En los supuestos en que el becario realice contraprestaciones adicionales y distintas al objeto de la beca en sí, entendemos que esta última no pierde la exención, sino que se está en presencia de dos servicios: uno exento, el de la beca, y otro gravado, el adicional.

### **1.18- Prestaciones personales de trabajadores del teatro**

El punto 21 del inciso h) del artículo 7 de la ley, indica la exención para:

*“Todas las prestaciones personales de los trabajadores del teatro comprendidos en el artículo 3 de la ley 24800.”*

Como surge de la obra de Marchevsky<sup>172</sup>, el art. 3 de la ley 24.800 considera como trabajadores de teatro:

- a- Los que tengan relación directa con el público, en función de un hecho teatral
- b- Los que tengan relación directa con la realización artística de un hecho teatral, aunque no con el público
- c- Los que indirectamente se vinculen con el hecho teatral, sean investigadores, instructores o docentes de teatro.

### **1.19- Locación de inmuebles**

El punto 22 ordena la exención de:

*“La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa-habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y de inmuebles cuyos locatarios sean el Estado Nacional, las Provincias, las Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016.*

*La exención dispuesta en este punto también será de aplicación para las restantes locaciones - excepto las comprendidas en el pto. 18, inc. e), art. 3-, cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario, no exceda el monto que al respecto establezca la reglamentación.”*

La reglamentación de este punto es la siguiente:

*“Art. 38 - No será procedente la exención mencionada en el punto 22 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7º de la ley, cuando se trate de locaciones temporarias de inmuebles en edificios en los*

<sup>171</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 177.

<sup>172</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 340.

que se realicen prestaciones de servicios asimilables a las comprendidas en el punto 2 del inciso e) del artículo 3° de la ley.

*La exención dispuesta en el segundo párrafo del referido punto 22, será de aplicación cuando el precio del alquiler por unidad, por locatario y por período mensual, determinado de acuerdo con lo convenido en el contrato, sea igual o inferior a \$ 1.500 (mil quinientos pesos). A estos efectos deberá adicionarse a dicho precio los montos que por cualquier concepto se estipulen como complemento del mismo, prorrateados en los meses de duración del contrato.”*

*1.19.2- Las disposiciones de la Resolución General (AFIP) 1032 (B.O. 26/6/2001)*

1.19.2.1- Casa habitación

El art. 7 de dicha resolución dispone que no se considerarán comprendidas 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.

1.19.2.2- Actividad agropecuaria

El segundo párrafo del citado art. 7 aclara que son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y la obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.

1.19.2.3- Locaciones en general

Es necesario destacar que existe un tope cuantitativo, actualmente de \$1500, que opera sólo para el resto de locaciones no comprendidas en el primer párrafo del apartado 22.

Cabe hacer notar que el gravamen recaerá sobre el total de la locación ya que los \$1500 no operan como un mínimo exento sino como un parámetro que, al ser excedido, provoca la gravabilidad de la totalidad de la misma.

*1.19.3- Forma de la determinación del importe mensual*

El art. 9 de la misma resolución general dispone que el importe mensual del alquiler gravado se determinará por unidad y por locatario. Consecuentemente, cuando un sujeto alquile 2 o más unidades a un mismo locatario, el importe a considerar será el que corresponda a cada una de las unidades alquiladas, siempre que tales unidades y el monto del alquiler de cada una de ellas, sean independientemente identificables, según el respectivo contrato.

En caso de que distintas partes de una misma unidad sean alquiladas por diferentes locatarios, el importe a considerar será el que corresponda a cada una de dichas partes.

Tratándose de unidades que sean utilizadas en forma no simultánea por distintos locatarios, el importe a considerar será el que corresponda a cada locatario.

Los importes a que se hace referencia en los párrafos anteriores, son aquellos que surgen conforme a lo estipulado en el contrato, todo lo cual puede resumirse a través del siguiente cuadro:

Cuadro N° 8: “Tratamiento de locaciones de inmuebles”

| LOCATARIO                                  | UNIDADES         | MONTO                | CONDICIÓN                                                                      |
|--------------------------------------------|------------------|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| Un solo locatario                          | 2 o más unidades | \$1500 por unidad    | Que unidad y alquiler sean identificados en forma independiente en el contrato |
| Más de un locatario                        | 1 unidad         | \$1500 por locatario |                                                                                |
| Más de un locatario en forma no simultanea | 1 o más unidades | \$1500 por locatario |                                                                                |

Fuente: MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 345.

#### 1.19.4- Exclusiones de la franquicia

En virtud de los distintos textos normativos analizados podemos sintetizar las locaciones de inmuebles alcanzadas por el gravamen de esta forma:

- Locaciones de inmuebles que no tengan como único destino el de vivienda
- Locaciones de inmuebles destinados a vivienda pero que no sean habitados por el locatario y su familia
- Locación de inmuebles rurales no afectados a actividades agropecuarias
- Locación de inmuebles cuyo locatario sea alguna de las entidades y organismos comprendidos en el art. 1 de la ley 22.016
- Locaciones de inmuebles no previstos en el primer párrafo del apartado 22 que superen el monto del alquiler fijado por la reglamentación
- Locación de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares (punto 18 del inciso e) del art. 3 de la ley)
- Locaciones temporarias de inmuebles en edificios en los que se realicen prestaciones de servicios asimilables a hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apartoteles y similares (1° párrafo del art. 38 del D.R.)

Cabe recordar que las exenciones establecidas por la norma en el inciso h) del art. 7 se refieren a prestaciones y locaciones de servicios alcanzadas por el apartado 21 del inciso e) del art. 3, por lo que en opinión de Diez<sup>173</sup> las excepciones que antepone la ley en el mismo apartado 22 del inciso h) del artículo bajo análisis y en el art. 38 D.R. son un exceso ya que se refieren a locaciones alcanzadas por los apartados 2 y 18 del inciso e) del art. 3.

Y como ya se dijo, las locaciones y prestaciones de servicio anunciadas en los puntos 1 al 20 del art. 3 no tienen exenciones sino exclusiones de objeto taxativamente enunciadas en la propia norma.

<sup>173</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 178.

Lo anterior podría expresarse de otra manera, en las palabras de Fenochietto:

*“Los ingresos por el alquiler de un inmueble pueden quedar comprendidos en alguna de estas tres categorías:*

*1- Los correspondientes a aquellos destinados a casa habitación del locatario (inquilino) y su familia y de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias (como el de pastoreo (dictamen DAT 14/99)), continúan exentos cualquiera sea el importe de la locación.*

*2- Así, como los de los inmuebles que no tuvieran tal finalidad (por ejemplo, los destinados a locales comerciales o estudios jurídicos), en los que el valor del alquiler, por unidad y locatario, no supere los \$1500 mensuales.*

*3- Los ingresos por la locación de inmuebles destinados para conferencias, reuniones, fiestas y similares, continúan gravados, cualquiera sea el importe del alquiler (ap. 18, inciso e), art. 3° de la ley)”<sup>174</sup>.*

#### *1.19.5- Locación de cosas inmuebles y muebles en forma conjunta*

En cuanto al alcance de la exención cuando la locación de inmuebles se efectúa en forma conjunta con bienes muebles, Díez comenta que el fisco expresó su opinión a través de los dictámenes DAT 59 y 60/94, manifestando que si entre ellas existe una prestación principal gravada también lo estarán las conexas o relacionadas con ella por aplicación del último párrafo del art. 3 de la ley del impuesto al valor agregado, pero si, en cambio, constituyen prestaciones independientes, aun prestadas en forma conjunta, es decir, cuando los bienes muebles se encuentran dentro del inmueble sujeto a locación, el encuadramiento impositivo debe aplicarse teniendo en cuenta cada locación o servicio separadamente. En consecuencia, bajo este último supuesto, la locación del inmueble estaría exenta por aplicación del artículo bajo análisis, mientras que la locación de los bienes muebles estarían gravados por aplicación del apartado 7 del inciso e) del art. 3.

Esto sucede, por ejemplo, en los conocidos contratos de pastaje, muy comunes en ciertas partes del país. El contrato de pastaje suele confundirse con el de pastoreo, sin embargo en opinión de Fenochietto<sup>175</sup> existe una diferencia entre ambos tipos de contratos:

a) El de pastoreo se asemeja al alquiler de un inmueble. El propietario le alquila el campo al dueño del ganado para que los animales se alimenten en el mismo. El dueño del ganado debe cargar con los gastos de atención del mismo (por ej. los del veterinario).

b) En cambio en el contrato del pastaje, que suele asemejarse a una prestación de servicios (art. 3° inc. e) punto 21 de la ley) el dueño del campo además de conceder el terreno para que el ganado se alimente cuida del mismo.

Para el contrato de pastoreo, a través del dictamen DAT 6/99 el organismo recaudador interpretó:

---

<sup>174</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 477.

<sup>175</sup> Ibid, pág. 480.

a) Que, como el mismo presenta las características propias de la locación de inmueble, resulta de aplicación la exención dispuesta por el apartado 22, del inciso h) del art. 7° de la ley.

b) En cambio, en referencia al contrato de pastaje, como dicho contrato está librado a la autonomía de las partes resulta difícil su tipificación y a los efectos de un posible encuadramiento será necesario conocer el contenido de las cláusulas pactadas.

Otro caso es el que se dio con la locación de una planta industrial. En la causa Compañía Industrial y Comercial Sanjuanina SA, TFN, Sala A, 17/7/2002, la Sala A del Tribunal debió decidir si la locación de la planta fabril debía considerarse exenta o si por el contrario se estaba frente a un contrato con dos operaciones diferenciadas, una locación del inmueble y otra la locación de las cosas muebles que lo integran. Para ello, tuvo en cuenta que cuando el estudio integrado de los conceptos que integran la locación, indica que las cosas muebles poseen la calidad de inherencia y no pueden separarse de dicha locación, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, le corresponde el tratamiento asignado a ésta última. Con base en lo expresado, por aplicación de la teoría de la subsunción, y en atención a la prueba producida, se consideró que no se trataba de locaciones independientes sino de una sola, puesto que los bienes relevados (tanto maquinarias como inmuebles) están íntimamente ligados con el proceso de producción siendo necesarios e imprescindibles para llevar a cabo el objetivo de la planta (elaboración de cemento). Por ello, se revocaron las resoluciones apeladas.

Es importante destacar entonces que las cosas muebles deben ser diferenciadas e independientes del inmueble. Si no lo fueran y se trataran, por ejemplo, de inmuebles por accesión deberían recibir el tratamiento del inmueble, el cual podría ser exento.

## **1.20- Concesiones**

El punto 23 del inciso h) del artículo 7 de la ley del tributo indica que está exento el otorgamiento de concesiones.

El reglamento de este artículo dispone lo siguiente:

*“Art. 39 - La exención dispuesta en el artículo 7°, inciso h), punto 23, de la ley sólo comprende a las concesiones públicas, otorgadas por el Estado Nacional, las Provincias, los Municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también por las instituciones pertenecientes a los mismos, incluidos las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la ley 22016.”*

### **1.20.1- Concesión pública y privada**

Dos son las acepciones del término concesión enunciadas por el diccionario de la Real Academia Española que nos interesan en este caso:

a) La primera, nos dice que es el *“otorgamiento gubernativo a favor de particulares o de empresas, bien sea para apropiaciones, disfrutes o aprovechamientos privados en el dominio*

*público, según acontece en minas, aguas o montes, bien para construir o explotar obras públicas, o bien para ordenar, sustentar o aprovechar servicios del administración general o local”.*

b) La segunda, nos dice que es *“el otorgamiento que una empresa hace a otra, o a un particular, de vender y administrar sus productos en una localidad o país distinto”.*

Fenochietto<sup>176</sup> explica que, en cuanto a la naturaleza jurídica de esta figura, si consideramos que la concesión es un contrato atípico o innominado, ya que no es objeto de reglamentación que lo individualice, no se trataría entonces ni de la venta de una cosa mueble, ni de una locación, ni de una prestación de servicios, estando por lo tanto excluida del objeto del IVA. Sin embargo, su gravabilidad estaría determinada por la negativa, ya que no puede eximirse aquello que no se grava, algo poco claro y carente de prolijidad. En tal sentido, la ley las considera como locación o prestación, al incluirlas en el inciso h) del art. 7° de la ley del IVA.

Quien principalmente otorga concesiones es el Estado Nacional, Provincial o Municipal y sus dependencias, pero éstos ya estaban, en general, amparados por la contraprestación que recibieran, en la exención dispuesta en el punto 1 del inciso h).

Las concesiones públicas pueden *“(…) desempeñar una función económica y social de importancia al posibilitar la prestación de servicios trasladando el riesgo de los mismos sobre terceros, que además toman sobre sí la organización de la prestación y su funcionamiento y suelen ser refugio de quienes así, con un seguro de clientela, enfrentan la competencia de las grandes cadenas de comercialización.*

*Para el concedente, esto tiene la ventaja de permitirle, sin mayor necesidad de invertir capital, obtener beneficios incluso no pecuniarios”*<sup>177</sup>.

En principio, el punto 23 del inciso h) del art. 7° de la ley comprende a las concesiones que puedan efectuarse en el sector privado. Sin embargo, el decreto reglamentario de la ley del IVA limita la exención a la concesión pública.

Si bien es cierto que para interpretar la ley tributaria son válidos todos los mecanismos y principios de la hermenéutica, como su fin, espíritu y realidad económica, lo cierto es que el debate en sí mismo no es ley, sino su texto, y en él no existe diferenciación entre concesión privada y pública y menos aún limitación o circunscripción a esta última.

Fenochietto comparte la opinión de quienes sostuvieron que estamos en presencia de un exceso del reglamento, ya que la ley no limita la exención a la concesión pública únicamente y que las de naturaleza privada deberían gozar también del beneficio. Más aun, considerando que las públicas ya gozan de franquicia (punto 1 del inciso h) del art. 7°), lo que conduce a pensar que el punto 23 del inciso h) fue incluido para exonerar especialmente a la concesión privada. Tal posición fue compartida por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Torrente SA, del 6/5/03 al sostener que las concesiones están exentas sin importar si

---

<sup>176</sup> Ibid, pág. 481 – 482.

<sup>177</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 349.

son públicas o privadas (en la causa se trataba de contratos de concesión para la explotación de salas cinematográficas). El decreto reglamentario al limitarlas sólo a las públicas comete un exceso.

Sin embargo, ese no fue el criterio seguido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la misma causa (sentencia del 7/8/06) al sostener que si bien la norma en cuestión no estableció específicamente que la exención prevista correspondía exclusivamente a las concesiones públicas, no por ello debía desecharse la limitación en tal sentido prevista en el decreto 692/1998. Para la Cámara dicha conclusión surge del tratamiento de dicha ley en el Poder Legislativo de la Nación, pues del debate resulta que al pedido de aclaración de la exención formulado por uno de los diputados, el miembro informante manifestó que *“el sentido de excluir a las concesiones se basa en el hecho de que, por lo general, tienen un sistema de regulaciones y contrataciones propias provenientes de un poder del Estado por el que se reglamentan los derechos de cada una de ellas”*. De allí, sólo cabe concluir que el beneficio tuvo en miras exclusivamente a las concesiones públicas.

Por su parte, en la causa Torrente SACCE y F, TFN, Sala D, 06/05/2003 se expresó que la ley del impuesto al valor agregado no distingue entre concesiones pública y privada, aun cuando ambas tienen finalidades diferentes y apuntan a satisfacer distintos intereses. Por otra parte, la generalización del IVA concretada en el punto 21 inciso e) del art. 3, no puede considerarse aplicable al otorgamiento de concesiones y, por lo tanto, deroga la exención que le correspondía. Ello así, las concesiones públicas o privadas se encuentran exentas del tributo, no resultando de aplicación el decreto 692/1998 (que modificó el art. 39 del D.R.), ya que está vedado legislar por vía de reglamentación.

#### *1.20.2- Alcance de la exención*

El beneficio alcanza el precio que cobra el concedente por la concesión, cualquiera sea la forma y unidad de medida elegida para la retribución (fija o variable), y no a los ingresos que pueda obtener el concesionario por la actividad que desarrolle.

Es decir, la exención no involucra las prestaciones, locaciones o ventas de bienes que realice el concesionario en uso de la concesión con terceros (ratificado por el dictamen DAT 23/00).

#### **1.21- Servicio de sepelios**

El punto 24 del inciso h) del artículo 7 de la ley de IVA establece la exención para:

*“Los servicios de sepelio. La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores, las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales.”*

A su vez, el Decreto Reglamentario dispone para este artículo:

*“Art. 39.1 -La exención de los servicios de sepelio, dispuesta en el punto 24 del inciso h), del primer párrafo del artículo 7º de la ley, será procedente cuando los mismos sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, ya sea que estos últimos le facturen a quienes le encomendaron el servicio, o al usuario del mismo cuando se trate de sistemas de reintegro,*

*debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado.*

*El tratamiento previsto en el párrafo anterior, también será de aplicación cuando el servicio de sepelio sea facturado a entidades aseguradoras regidas por las normas de la Superintendencia de Seguros de la Nación, organismo dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, en la medida que éstas cubran la citada prestación en cumplimiento de contratos suscriptos con las respectivas obras sociales y sindicatos creados por ley, debiendo contarse en estos casos con la constancia que certifique la vigencia de los mismos.”*

Según Diez<sup>178</sup>, la norma limita el beneficio de la exención a los importes que deban abonar a los prestadores las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales. Cuando el mencionado servicio sea brindado por entidades mutuales o cooperativas, también se encuentra exento, pero en estos casos por aplicación de los apartados 6 y 8 del inciso h) del art. 7.

#### *1.21.1- Otros seguros*

Matías y otros<sup>179</sup> mencionan lo expresado por la AFIP, a través de la Nota externa 10/99, respecto de los seguros de sepelio, que si bien se vinculan con la vida humana, los mismos no cubren el riesgo de muerte o supervivencia, que es el que caracteriza a los seguros de vida, por lo cual se encuentran alcanzados por el gravamen.

### **1.22- Establecimientos geriátricos**

El punto 25 dice que están exentos del impuesto:

*“Los servicios prestados por establecimientos geriátricos. La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores, las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales.”*

Reglamentariamente se establece lo siguiente:

*“Art. 40 - La exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 25), de la ley, resulta procedente respecto de los montos que para el pago de los servicios prestados por establecimientos geriátricos tomen a su cargo las obras sociales comprendidas en la referida norma, ya sea que lo hagan en forma directa o a través de los llamados regímenes de reintegro o subsidio, en tanto exista la respectiva documentación respaldatoria, extendida por dichas entidades, que avale tal circunstancia.”*

#### *1.22.1- Subsidios o reintegros*

Respecto de los subsidios o reintegros que las obras sociales abonen a sus beneficiarios el fisco estableció a través del Dictamen 68/94 que los mismos se encuentran incluidos en la exención en tanto exista

---

<sup>178</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 169.

<sup>179</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 106.

la respectiva documentación respaldatoria, sentando el precedente para la incorporación del art. 40 del D.R. en 2001.

En tal sentido argumentó que una interpretación en contrario desvirtuaría totalmente la naturaleza de la exención otorgada ya que la misma no puede depender de la modalidad adoptada para el pago, pues de esa forma resultaría sumamente fácil hacer variar la situación legal en función de meros procedimientos administrativos, lo que llevaría a un estado de total inseguridad jurídica.

En cambio, respecto de los montos abonados por los afiliados a obras sociales, en concepto de coseguros que cubran un porcentaje de la prestación que brindan a sus afiliados instituciones geriátricas, el fisco manifestó a través del dictamen DAT 118/95 que no se hallan incluidos en la exención dado que la misma se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores las mencionadas obras sociales.

#### *1.22.2- Coseguro abonado por prestaciones geriátricas*

El Coseguro a cargo del afiliado correspondiente a prestaciones de servicios geriátricos no se encuentra comprendido en la exención del art. 7 inciso h punto 25 de la ley de IVA, correspondiendo que el sujeto pasivo del tributo discrimine el importe en la facturación. Es decir, no se encuentran alcanzados por la exención los pagos efectuados en forma directa y particular fuera del sistema de obras sociales a través de otros intermediarios, como seguros, coseguro o servicios de medicina prepaga. (Dictamen DAT 81/02).

No ha quedado claro, en opinión de Fenochietto<sup>180</sup>, si la exención debe también limitarse a estos últimos, quedando fuera del beneficio los pertenecientes a familiares del resto de afiliados a una obra social (ascendientes y descendientes del beneficiario titular que se encuentre a su cargo) y a los adherentes voluntarios y sus familiares. Una posible solución es adoptar el mismo criterio seguido por la ley para las prestaciones médicas, a través del punto 7 del inciso h) del art. 7° y en el artículo incorporado a continuación de este último; es decir, considerar que la exención alcanza a los afiliados obligatorios y a sus familiares que adhieren y no, a los que adhieren voluntariamente (y sus familiares), en las mismas condiciones a las que se adhiere una entidad de medicina prepaga.

#### **1.23- Trabajos efectuados sobre aeronaves y embarcaciones**

Dicha exención surge del punto 26 del inciso bajo examen:

*“Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes, contempladas en el inciso g) y de embarcaciones, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, como así también de las demás aeronaves destinadas a otras actividades, siempre que se encuentren matriculadas en el exterior, los que tendrán, en todos los casos, el tratamiento del artículo 43.”*

---

<sup>180</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 486.

### 1.23.1- Adquisición de bienes muebles para la prestación de servicios

DAT 28/00: “la adquisición de pinturas y disolventes no queda alcanzada por la exención dispuesta por los incisos g) y h), punto 26 del art. 7° de la ley del IVA, razón por la cual en el momento de efectuar el pago a los proveedores deberá practicarse la retención respectiva”. No obstante, luego se podrá recuperar el impuesto mediante el procedimiento establecido para los exportadores a través del art. 43 de la ley e incluso no ingresar la retención efectuada sino deducirla del monto de devolución solicitado.

### 1.23.2- Matriculación en el exterior

Al respecto, la AFIP expresó que, analizado el texto del punto 26 del inciso h) del art. 7° de la ley de IVA, se advierte que la única interpretación del mismo que razonablemente no se aparta ni de su letra, ni de la finalidad perseguida por el legislador en las sucesivas modificaciones del mismo, es que, respecto de las embarcaciones, no es requisito la matriculación en el exterior, a los fines de enmarcar los trabajos referidos en dicho artículo, en el tratamiento previsto en el art. 43 de la ley. (Dictamen DAT 2/03).

### 1.23.3- Reparación de una turbina en el exterior

De acuerdo con el dictamen DAT 44/04 las reparaciones a una aeronave, dedicada al transporte de pasajeros, efectuada en el exterior no se encuentran exceptuadas del pago del IVA. En opinión de la DAT las reparaciones efectuadas en el exterior de turbinas de aeronaves destinadas al transporte que salen del país bajo el régimen de exportación temporaria, no encuadran en la exención del punto 26 del inciso h) del art. 7° de la ley de impuesto al valor agregado, correspondiendo remitirse al art. 42 del decreto reglamentario que establece que el mayor valor agregado al objeto que fuera exportado temporariamente para una reparación no se encuentra exento del gravamen.

## 1.24- Estaciones de radiodifusión

Las estaciones de radiodifusión están exentas en virtud del apartado 27:

*“Las estaciones de radiodifusión sonora previstas en la ley 22285 que, conforme los parámetros técnicos fijados por la Autoridad de Aplicación, tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de hasta 5 KW. Quedan comprendidas asimismo en la exención aquellas estaciones de radiodifusión sonora que se encuentren alcanzadas por la resolución 1805/1964 de la Secretaría de Comunicaciones.”*

### 1.24.1- Alcance de la exención

La mencionada exención se limita solamente a las locaciones y prestaciones incluidas en el art. 3 inciso e) apartado 21, o sea que la exención se limita a los ingresos por publicidad, dado que este servicio se encuentra expresamente enunciado en el punto j) de dicho apartado.

En resumen, para Matías y otros<sup>181</sup>: los ingresos por publicidad están exentos con potencia máxima de 5 kW, y gravados para las emisoras restantes.

---

<sup>181</sup> MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., Op. cit., pág. 106.

#### *1.24.2- Incluidas en una concesión de explotación*

Se planteó a la AFIP el caso de un contribuyente que se encontraba autorizado a prestar y explotar el servicio de radiodifusión sonora por modulación de frecuencia a lo largo de una ruta, de la cual era titular de la concesión de obra pública para las mejoras de ampliación, remodelación, conservación, mantenimiento, administración y explotación de dicha ruta.

El organismo expresó por medio del Dictamen DAT 78/02 que si bien teniendo en cuenta la potencia de cada emisora, el servicio de radiodifusión quedaría exento en virtud de lo dispuesto en el art. 7 inciso h) punto 27 de la ley del tributo, el hecho de ser brindado con motivo de la concesión de explotación remunerada en el peaje, implica que el mismo se encuentra alcanzado, atento lo establecido por el art. 23 de la ley del gravamen.

#### **1.25- Explotación de congresos, ferias y exposiciones**

El último punto del inciso h) menciona la exención de:

*“La explotación de congresos, ferias y exposiciones y la locación de espacios en los mismos, cuando dichas prestaciones sean contratadas por sujetos residentes en el exterior y los ingresos constituyan la contraprestación exigida para el acceso a los eventos señalados por parte de participaciones que tengan la referida vinculación territorial.*

*Los sujetos del impuesto al valor agregado comprendidos en el párrafo anterior, podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones les hubiera sido facturado, de acuerdo a los objetos previstos en el presente apartado.*

*Si dicha compensación no pudiera realizarse o sólo se efectuare parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.*

*A los efectos del presente apartado, se considerarán residentes en el exterior a quienes revistan esa calidad a los fines del impuesto a las ganancias.*

*Todas las exenciones previstas precedentemente, sólo serán procedentes cuando los referidos eventos hayan sido declarados de interés nacional, y exista reciprocidad adecuada en el tratamiento impositivo que dispensen los países de origen de los expositores a sus similares radicados en la República Argentina.*

*Tratándose de las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3 la exención sólo alcanza a aquellas en las que la obligación del locador sea la entrega de una cosa mueble comprendida en el párrafo anterior.*

*La exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario.”*

Este apartado fue incorporado a través de la ley 26.079 con el objeto de permitir que sujetos del impuesto al valor agregado que a raíz de la explotación de congresos, ferias y/o exposiciones, generen créditos fiscales, pudieran computar los mismos contra el débito fiscal que se origine por sus operaciones gravadas, compensarlo contra otros impuestos, solicitar su devolución o transferencia a favor de terceros. Fue reglamentado a través de la resolución conjunta AFIP – Secretaría de Turismo 2223-223/07.

## **2- Exenciones en razón de un destino determinado**

*El artículo 9 de la ley del tributo dispone:*

*“ Cuando la venta, la importación definitiva, la locación o la prestación de servicios, hubieran gozado de un tratamiento preferencial en razón de un destino expresamente determinado y, posteriormente, el adquirente, importador o locatario de los mismos se lo cambiara, nacerá para dicho adquirente, importador o locatario, la obligación de ingresar dentro de los 10 (diez) días hábiles de realizado el cambio, la suma que surja de aplicar sobre el importe de la compra, importación o locación -sin deducción alguna- la alícuota a la que la operación hubiese estado sujeta en su oportunidad de no haber existido el precitado tratamiento.*

*En los casos en que este último consistiese en una rebaja de tasa, la alícuota a emplear será la que resulte de deducir de la que hubiera correspondido, de no existir la afectación a un destino determinado, aquélla utilizada en razón del mismo.*

*No se considerará que implica cambio de destino la reventa que se efectúe respetando aquél que hubiere dado origen al trato preferencial. En estos casos el nuevo adquirente asumirá las mismas obligaciones y responsabilidades que el o los anteriores.*

*Los ingresos previstos por este artículo serán computables en las liquidaciones de los responsables inscriptos en la medida que lo autoricen las normas que rigen el crédito fiscal. De no serlo, las sumas a ingresar deberán actualizarse mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes en que se efectuó la compra, importación o locación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes inmediato anterior a aquél en que se deba realizar el ingreso”.*

Este artículo es reglamentado de la manera que sigue:

*“Art. 43 - En todos los casos en que se acuerden exenciones totales o parciales de la ley de impuesto al valor agregado en razón de un destino determinado, los vendedores, locadores o, en su caso, la Dirección General de Aduanas, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, deberán dejar expresa constancia en la*

*factura o, en su caso, en el despacho a plaza o documentos equivalentes, que la operación goza de franquicia impositiva, indicando la norma pertinente y la alícuota del impuesto o la parte de la misma no aplicable en virtud de aquélla.*

*Los vendedores o locadores deberán conservar en su poder un duplicado conformado por el adquirente o locatario referido a los términos de la precitada constancia, o bien un reconocimiento firmado por éste de que las operaciones que se celebren con posterioridad al mismo han de gozar de la franquicia impositiva, indicando la norma pertinente y la alícuota del impuesto o la parte de la misma no aplicable. Este reconocimiento tendrá validez hasta que sea notificada su revocación o se produzcan cambios en relación a la franquicia, los que harán necesario un nuevo reconocimiento.”*

Dentro de las posibilidades que ofrece la política tributaria relacionadas con el otorgamiento de franquicias, entre ellas las exenciones, encontramos la posibilidad de beneficiar con un tratamiento preferencial o privilegiado a ciertos servicios sólo cuando los mismos estén destinados a un determinado fin u objetivo.

Nuestra normativa analiza el tema en cuestión en el art. 9 de la ley y en el art. 43 del D.R., refiriéndose no sólo al supuesto de una exención sino también a cualquier otro beneficio impositivo como por ejemplo una reducción de alícuota.

Para que la exención tenga lugar debe existir alguna constancia para el vendedor del destino que el comprador dará a la locación o prestación de servicios. Para ello el art. 43 del D.R. exige que el locatario o prestatario firme el duplicado de la factura o documento equivalente dejando constancia de la franquicia impositiva, la norma en la cual dicho beneficio se origina y, si se tratara de una reducción de alícuota, la parte de la alícuota no aplicable. También admite la norma reglamentaria citada que la constancia sea un nota firmada por el comprador, donde surja el reconocimiento por parte de éste de que las operaciones que se celebren con posterioridad gozarán de la franquicia impositiva.

Una vez realizada la locación o prestación exenta se debe tener en cuenta la posibilidad de que el comprador cambie el destino del servicio adquirido: si esto sucede deberá ingresar dentro de los 10 días hábiles contados a partir del momento en que se produjera el citado cambio, el impuesto que hubiera correspondido liquidar en el momento de la adquisición. Por lo tanto, el impuesto a ingresar será igual a:

$$\text{Importe de la locación} \times \text{Alícuota vigente al momento de la locación}$$

La aplicación de la alícuota vigente al momento de la adquisición debe entenderse como la alícuota al momento de perfeccionarse el hecho imponible (que variará según se trate de los distintos tipos de locación), pues carecería de toda lógica pretender aplicar para el cálculo del gravamen la tasa vigente al momento del

cambio de destino. En el caso de que la franquicia no fuera la exención sino la reducción de la alícuota, al cambiarse el destino se deberá ingresar dentro del mismo plazo la diferencia existente entre la alícuota general y la empleada por aplicación del beneficio impositivo.

La razón por la cual se obliga a ingresar el impuesto a quien cambia el destino de un servicio beneficiado impositivamente en razón del mismo, en opinión de Diez<sup>182</sup> es evitar que el comprador pueda eludir el tributo simplemente argumentando que lo adquiere para un determinado fin y con posterioridad lo afecta a otra actividad o finalidad no franquiciada.

### **3- Otras exenciones contenidas en normas específicas**

#### **3.1- Honorarios de letrados y peritos abonados en bonos de consolidación**

La ley 24.475, continúa el autor, estableció la eximición en el impuesto bajo estudio de los honorarios de letrados y peritos cuyo pago deba realizarse en bonos de consolidación, conforme a lo dispuesto por la ley 23.982, o por cualquier otro régimen de consolidación provincial. La ley 23.982 estableció la consolidación de las deudas del estado nacional vencidas al 1/4/91 o de causa o título anterior a dicha fecha debiendo éstas abonarse en bonos de consolidación. La misma suerte corrían los honorarios de abogados y peritos originados en juicios contra el Estado en los que estuvieran en juego obligaciones susceptibles de ser consolidadas por aplicación de la ley citada. Asimismo, por el art. 19 de la ley 23.982 se otorgó a las provincias la posibilidad de consolidar las deudas provinciales que cumplan con los mismos requisitos que las deudas nacionales consolidables.

#### **3.2- Contratos de afiliación a aseguradoras de riesgos de trabajo**

Las aseguradoras de riesgos de trabajo son entidades que toman a su cargo el costo de los accidentes de trabajo contra el pago de una contraprestación periódica por parte del empleador; contraprestación que se pacta en el contrato de afiliación que el empleador debe firmar con la ART que elija.

Respecto de este contrato, Diez comenta que el art. 25 de la ley 24.557 exime al mismo de todo impuesto nacional, aclarando el art. 10 del reglamento de esta ley que la exención alcanza en el impuesto al valor agregado no sólo a la instrumentación del contrato de afiliación sino también a los servicios prestados por las aseguradoras como consecuencia de las contraprestaciones realizadas por el empleador y de los derechos que este último tiene de acuerdo con el contrato mencionado. Por otra parte debido a que el mismo art. 10 asimila las ART. a las obras sociales, en el caso de servicios médicos abonados a los prestadores por los aseguradores, rige la exención prevista en el art. 7, inciso h), punto 7 de la ley del impuesto.

---

<sup>182</sup> DIEZ, H., Op. cit., pág. 181.

El objetivo de esta exención para Fenochietto<sup>183</sup> es no encarecer el costo de mano de obra. La exención procede en ambos sentidos: por un lado el importe que deben pagar los empleadores a las ART se encuentra exento de impuesto, a diferencia de lo que sucede con otros tipos de seguros. Por otro lado, los servicios médicos que deban contratar dichas ART por los accidentes y enfermedades ocurridas también se encuentran exentos del IVA.

---

<sup>183</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 489.

## **CAPÍTULO V: Base Imponible**

En el presente capítulo, el tema Base Imponible se abordará analizando en primer lugar el caso general de prestaciones y locaciones, en segundo término el que ofrece mayores dificultades, como es el de obras sobre inmueble propio, aclarando los conceptos que surgen de la ley y su reglamento a través de ejemplos numéricos, para finalizar con el estudio de otros casos de excepción que también presentan interés dentro de la temática del trabajo.

### **1-Principio general**

La primera parte del art. 10 de la ley de IVA sienta el principio general al disponer:

*”El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12.*

*Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario (...)*

*Son integrantes del precio neto gravado -aunque se facturen o convengan por separado- y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:*

*1) Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.*

*2) Los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término (...)*

*3) El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3.*

*4) El precio atribuible a la transferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte integrante de las prestaciones o locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3. Cuando según las estipulaciones contractuales, dicho precio deba calcularse en función de montos o unidades de venta, producción, explotación y otros índices similares, el mismo, o la parte pertinente del mismo, deberá considerarse en el o los períodos fiscales en los que se devengue el pago o pagos o en aquél o aquéllos en los que se produzca su percepción, si fuera o fueran anteriores.”*

## 2- Conceptos que no integran la base imponible

### 2.1- Exclusiones que surgen del art. 10 de la ley

Por un lado se excluye de la base imponible a los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término que se originen en deudas resultantes de las leyes 13.064, 21.391, 21.392 y 21.667 y del decreto 1.652 del 18 de setiembre de 1986 y sus respectivas modificaciones, y sus similares emergentes de leyes provinciales u ordenanzas municipales dictadas con iguales alcances.

Esas normas se refieren a los recargos financieros producidos como consecuencia de la mora del Estado. De las citadas la única aún vigente es la ley 13.064 que establece el Régimen de Obras Públicas, no obstante hay que tener en cuenta que se contempla la posibilidad de que esas normas sufran modificaciones o sean reemplazadas por otras, por lo cual las leyes modificatorias o sustitutivas también están dentro de la exclusión.

Por otro lado el último párrafo del art. 10 dispone en forma breve y concisa que *“en ningún caso, el impuesto de esta ley integrará el precio neto al que se refiere el presente artículo.”*

*“En la legislación comparada podemos observar como el IVA puede integrar la base del impuesto (como en Brasil) o no (como en Chile). Es decir, calcularse sobre sí mismo o no. En nuestra legislación no la integra, y de haber dispuesto el legislador que así fuera y haber mantenido la tasa general del 21%, ésta equivaldría a una efectiva del 26,58% (...)*

*La tasa efectiva cuando está incluida en la base, se calcula a partir de la siguiente fórmula:*

$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{100}{(100 - \text{Tasa Nominal})} - 1$$

*El hecho que el IVA de nuestra legislación no conforme la base del impuesto, nada tiene que ver con el efecto acumulación. La acumulación implica que del impuesto que corresponde tributar, no pueda deducirse el impuesto pagado en las etapas anteriores. Es decir, que del débito fiscal no pueda deducirse el crédito fiscal. Podría el IVA integrar la base (transformándose la alícuota del 21% en una efectiva del 26,58%) y aun así no producir acumulación de impuestos, permitiendo la deducción del pagado en etapas anteriores (...)*

*Es importante resaltar que la exclusión procede para el gravamen de nuestra ley y no para aquel IVA establecido por la legislación de otro país y que integrando el costo del producto se exporte al nuestro. Es decir, no puede pretenderse por este párrafo excluir de la base imponible de las importaciones el IVA de otros países incluido en los productos importados al nuestro<sup>184</sup>.*

#### 2.1.1- Operaciones omitidas

---

<sup>184</sup> FENOCHIETTO, R., Op. cit., pág. 559.

Cuando la AFIP detecta operaciones omitidas suele adicionar al monto total de la operación el IVA. Oklander, citado por Fenochietto, sostiene que ello no debe ser así considerando la mecánica de liquidación del gravamen (“impuesto por fuera”) y la claridad del art. 10 de ley en cuanto sentencia que en ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto. Para el autor mencionado ello implica que debe deducirse del importe detectado por la inspección como operación omitida el IVA incluido en él (dividiéndolo por uno más tasa del gravamen para determinar el precio neto) cualquiera sea la condición del adquirente o prestatario (responsable inscripto, consumidor final, etc.). La jurisprudencia está dividida, aunque la más reciente ha sido clara cuando el importe total se determina en base a una presunción. Al respecto, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa RICHVAN SA, del 21/7/06 sostuvo que no resulta lógico pensar que podría haber un débito fiscal englobado en el importe de – en este caso– los depósitos bancarios, pues tratándose de una presunción de ventas omitidas, no se entiende razonable colegir que las mismas estarían incluyendo el impuesto no declarado ante la D.G.I. En autos, se ha usado un indicio que por su razonable conexión con lo que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permite tener por comprobado un hecho incierto en el impuesto al valor agregado.

## **2.2- Exclusiones que surgen del Decreto Reglamentario**

Según el art. 44 del Decreto Reglamentario de la ley:

*”No integran el precio neto gravado a que se refiere al artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos Fiscos.*

*En tales casos, dichos tributos tampoco integrarán el precio neto de las operaciones gravadas posteriores en las que pudieran incidir, siempre que en éstas los mismos se consignen en las facturas por separado. Asimismo, no integrarán el precio neto de las operaciones gravadas, en la medida en que incidan en las mismas y se consignen por separado, los gravámenes de la ley de impuestos internos que recayeran sobre adquisiciones exentas del gravamen de la ley de impuesto al valor agregado.*

*Tratándose de los gravámenes de la ley de impuestos internos, se entenderá a los fines del primer párrafo de este artículo, que éstos tienen como hecho imponible la misma operación gravada, cuando el expendio a que se refiere dicha ley se verifique respecto del mismo bien cuya operación origina el gravamen de la ley de impuesto al valor agregado (...)*”

*“De acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, tres son los requisitos que debe cumplir el gravamen para ser deducido en la base:*

- a) Tener como hecho imponible la misma operación gravada.*
- b) Consignarse por separado en la misma factura.*

c) *Dicho importe debe coincidir con el ingreso que en tal concepto se efectúe a los respectivos fiscos.*

*Escasos son los impuestos vigentes que puedan cumplir con los tres requisitos al mismo tiempo. Por ejemplo, el impuesto sobre los ingresos brutos tiene un hecho generador distinto: el ejercicio de una determinada actividad; además no se consigna discriminado en la factura y consecuentemente no puede deducirse de la base. Así lo ha entendido el Tribunal Fiscal de la Nación en las cuestiones que se le han planteado. Entre ellos, por ejemplo, Antonio González y otros del 16/8/89 y Fontanina SA del 4/6/90. En ambos se resalta el hecho de que el impuesto sobre los ingresos brutos no se discrimina y el diferente hecho generador: en el caso del IVA la realización de una venta, de una locación o prestación y en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos el ejercicio de una determinada actividad. Lo que lleva a confusión, es que ambos tienen una base similar: en ingresos brutos, si bien el hecho generador es el ejercicio de una determinada actividad, para mesurar la base se toman los ingresos por ventas, locaciones o prestaciones.*

*En nada debería cambiar esta interpretación, si el impuesto sobre los ingresos brutos se pudiera discriminar en la factura, como sucedió con un adicional de emergencia en la Provincia de Mendoza que diera origen al dictamen DAL 81/94, del 7/10/94, debido a que los tres requisitos deben darse conjuntamente, careciendo en este caso de coincidencia los hechos generadores.*

*Por su parte la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Empresa Distribuidora de Electricidad de La Rioja SA, del 21/9/01, sostuvo que debe formar parte de la base imponible del IVA el adicional tarifario que percibió la actora, cuyo hecho generador es el excedente de consumo de determinados clientes de energía eléctrica de uso residencial y general, el que había sido instituido por la Provincia para compensar subsidios acordados, toda vez que no existe identidad de hechos imponibles, tal como lo exigen las normas del IVA, para proceder a la detracción.*

*A su vez, la Sala V de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa WERK Constructora SRL del 6/2/07 revocó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que había hecho lugar el recurso deducido por la actora, por ser el hecho imponible del derecho cobrado por la Municipalidad de Rosario el control e inspección de obras, lo que mediatiza la relación entre el hecho gravado por el impuesto al valor agregado y aquel del tributo cuya deducción pretende”<sup>185</sup>.*

---

<sup>185</sup> Ibid, pág. 561.

## **CAPÍTULO VI: SERVICIOS TÉCNICOS Y PROFESIONALES**

Este capítulo está orientado a proporcionar la última parte de los elementos teóricos necesarios para analizar adecuadamente un caso real, relativo al tratamiento en IVA de este tipo de servicios y de figuras tributarias que son de uso frecuente en las contrataciones entre profesionales, en este caso, contadores, y sus clientes. Entre estas figuras se destaca, como se verá, la del recupero de gastos.

Se trata del controvertido caso de un estudio contable que emitía notas de débito a sus clientes en concepto de reintegro de gastos por viajes al exterior, las cuales, en opinión del Fisco, debían incluir el tributo. Pero este análisis no se llevará a cabo sino hasta el capítulo siguiente.

### **1- Particularidades del tratamiento en IVA de servicios profesionales**

#### **1.1- Referentes al sujeto**

##### *1.1.1- Ausencia del elemento subjetivo*

Marchevsky<sup>186</sup> explica que cualquier técnico o profesional que realice una locación o prestación de servicios, dentro del territorio de la Nación, se convierte en sujeto pasivo del tributo, no siendo necesario que un técnico o profesional sea, previamente, sujeto del gravamen para que al realizar una locación o prestación éstas queden alcanzadas por la imposición.

Por ejemplo, continúa, un abogado que no ejerce su profesión percibe honorarios por un asesoramiento profesional que brinda en forma ocasional. En este caso la prestación de su servicio, realizada en el territorio de la Nación, se encuentra alcanzada por el gravamen convirtiéndose, simultáneamente, en un sujeto pasivo del gravamen (prestador de un servicio gravado), sin importar el hecho de que no tenga habitualidad en el ejercicio de la actividad.

##### *1.1.2- Sociedades o asociaciones de profesionales*

Los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios, no están incluidos en el tratamiento que la ley otorga a los entes plurales, aclarando el art. 15 del reglamento que tal exclusión será procedente sólo cuando sean realizados y facturados a título personal por cada uno de los responsables intervinientes, y en tanto se trate de personas físicas.

Según Marchevsky, cuando dos o más profesionales comparten gastos (alquiler, secretaria, librería, etc.) se encuentran conformando un ente plural al que se refiere la ley, escindido de sus partícipes a menos que cada uno facture servicios por separado.

---

<sup>186</sup> MARCHEVSKY, R., Op. cit., pág. 725 – 726.

Pero si ello no es factible o conveniente, comenta que se daría la siguiente situación:

- Quien debería facturar a los terceros sería el ente plural como sujeto tributario.
- El impuesto pagado por compras y gastos comunes debería ser efectuado a nombre del ente plural quien los computaría como crédito fiscal en la medida en que tal hecho corresponda.
- Cada profesional debería emitir factura al ente plural a efectos de atribuirse su participación, como servicios prestados a éste. Así generarían su propio débito fiscal con cargo a crédito para el ente plural.

Debe tenerse en cuenta, además, que el decreto 692/98 incorporó un segundo párrafo al dispositivo reglamentario diciendo que, aun en aquellos casos en los que la contraprestación debe fijarse judicialmente y una o más personas físicas – integrantes del agrupamiento – asuman la representación del mismo, el sujeto es el ente colectivo que agrupa a los profesionales.

En el fallo “Société Des Produits Nestlé SA c/ Laboratorio Bagó SA”, CNFCC, Sala II, 5/4/2000, la Cámara dejó sentado que el IVA correspondiente a los honorarios regulados a favor de los profesionales que intervinieron por la actora pueden ser percibidos por la sociedad civil que aquellos integran.

En una de los párrafos del fallo señala:

*“(…) el decreto 692/98 – modificadorio del art. 15 del decreto reglamentario del IVA – señala como sujeto pasivo del impuesto a aquellas entidades colectivas que, cualquiera sea la forma jurídica que adopten, actúen en forma regular o habitual como prestadoras de servicios, aun cuando – como es natural – las tareas correspondientes sean realizadas por personas físicas. Ello acontece en los casos donde los profesionales que intervienen en un proceso judicial no incorporan a su patrimonio los honorarios fijados para remunerar su labor sino que esa retribución es percibida por el ente que los reúne, y no como consecuencia de una cesión singular del derecho respectivo sino del procedimiento seguido, ordinariamente, circunstancia que procuró privilegiar el decreto en cuestión (...)”.*

Aclara Marchevsky<sup>187</sup> que, respecto de si el honorario regulado contiene el impuesto o éste debe adicionársele, esto ha quedado claramente saldado a favor de esta última posición a través del fallo de Corte Compañía General de Combustibles SA s/ recurso de apelación del 16/6/93 y la RG (AFIP) 689 en sus artículos 8º, 9º y 10.

Basándose en el fallo comentado, la misma Corte, en la causa “Dell’Oglio, Juan C. y otros c/ BHN”, el 31/3/99, manifestó que si el perceptor de los honorarios es un Responsable No Inscripto no debe adicionarse el impuesto y, coherentemente con lo expuesto, el autor citado infiere que si el perceptor es un monotributista tampoco deberá adicionarse el gravamen.

---

<sup>187</sup> Ibid, pág. 728.

## 1.2- Referentes al territorio

La ley define como ámbito territorial, donde alcanza las obras, locaciones y prestaciones de servicios, al territorio de la Nación, y como hecho imponible, la realización de las mismas en su espacio o la utilización o explotación efectiva en él, aferrándose entonces al lugar de ejecución material del servicio para definir su inclusión en el gravamen.

Así, expone Kaplan, citado por Marchevsky<sup>188</sup>:

*“Un análisis casuístico nos permitirá intentar delimitar los alcances de la norma. Consideramos exentas las siguientes operaciones:*

- 1- *Una empresa uruguaya envía a reparar una máquina al país.*
- 2- *Desde la sede local de un estudio de abogados se procede a registrar marcas en otros países de Latinoamérica.*
- 3- *Se preparan los planos de ingeniería de una obra en el exterior.*
- 4- *Se realizan servicios de computación para una empresa en el exterior, o una campaña de publicidad para una marca extranjera a desarrollar en el exterior.*
- 5- *Se otorgan créditos a un prestatario para invertir en el exterior, o se establece un seguro sobre bienes en el exterior o en Tierra del Fuego.”*

En respuesta a la siguiente pregunta: ¿Cuándo se entiende que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior?, Marchevsky realiza un análisis similar al que realizara en su obra Fenochietto, incluido en el Capítulo 2 del presente trabajo, y lo hace a través de un ejemplo:

Una empresa extranjera solicita un informe a un profesional del país a fin de conocer algunas precisiones sobre el régimen impositivo local.

El profesional contratado considerará sus honorarios como una exportación de sus servicios y por lo tanto exentos en virtud de la calidad del solicitante. Téngase presente que su aporte técnico será utilizado en exterior.

¿Si el informe lo entrega en el país a un representante de la empresa extranjera?

Según la Circular (D.G.I.) 1288, del 20/5/93, las locaciones y prestaciones de servicios, para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario, sino, por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado.

Y el servicio es “aplicado” donde se realice, obtenga u origine el potencial beneficio del prestatario.

Aquello que, quizá, desconoce este profesional es que el informe será utilizado por la empresa extranjera para decidir una inversión en el país.

¿El conocimiento de ello puede alterar el tratamiento otorgado a sus honorarios?

---

<sup>188</sup> Ibid, pág. 729.

Esta pregunta puede plantear, a su vez, interrogantes que se generan a partir de conocer cuál será la decisión final de la empresa extranjera.

¿Podría suponerse que si la empresa toma la decisión de invertir en el país el servicio se habría aplicado aquí, mientras que de no ser así el servicio habría tenido utilización y aplicación en el exterior?

Marchevsky<sup>189</sup> coincide con Schwartzman en que el servicio ha sido prestado al órgano encargado de la toma de decisiones de la empresa extranjera (por ejemplo, el directorio) y que el hecho de que la toma de decisiones se corresponda con un efecto en nuestro país no altera la esencia del servicio.

Como dice el segundo autor, el efecto del servicio es haber modificado el conocimiento del directorio para que tome una decisión y ello se habrá producido en el exterior.

### 1.3- Referentes al objeto

Todos los servicios técnicos o profesionales, artes, oficios o cualquier otro tipo de trabajo, realizado a título oneroso y sin relación de dependencia estará sujeto al impuesto excepto por las siguientes exenciones y exclusiones, resumidas por el primer autor citado:

- a) Las que se realicen bajo relación de dependencia [apartado 21 del inc. e) del art 3° de la ley]. El dictamen 45/91 de la DAT (D.G.I.) del 12/8/91 extiende este concepto a los honorarios que perciben los agentes judiciales y abogados de la Dirección General Impositiva en los juicios en que intervienen representándola.
- b) Clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo corresponda a los mismos impartidas fuera de los establecimientos educacionales con independencia de éstos [apartado a) del 2° párrafo del punto 3 del inc. j) del art 6° de la ley].
- c) Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica [punto 7 del inc. h) del art 7° de la ley], con ciertas condiciones.
- d) Los servicios personales domésticos [punto 17 del inc. h) del art 7° de la ley].
- e) Las prestaciones inherentes a los cargos de [punto 18 del inc. h) del art 7° de la ley]:
  - Director de sociedades anónimas,
  - Síndicos de sociedades anónimas.
  - Miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas,
  - Cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas.

---

<sup>189</sup> Ibid, pág. 730.

## 1.4- Referentes al momento de generación del débito fiscal

### 1.4.1- Regla general

En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, el débito fiscal se generará en el momento en que se termina la ejecución o prestación, o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

Para todos los casos en que la generación del débito fiscal se encuentre ligada a la percepción parcial del precio, debe tenerse en cuenta que el mismo se generará únicamente sobre el monto de cada percepción.

### 1.4.2- Regulación judicial o percepción a través de entes específicos

En los casos en que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, el débito fiscal se generará en el momento de la percepción total o parcial del precio el de la emisión de la factura, el que fuera anterior.

### 1.4.3- Prestaciones continuas

Según Marchevsky<sup>190</sup>, se ha dado en llamar de esta manera a ciertas prestaciones cuya característica esencial radica en que no posee un plazo prefijado de culminación; por el contrario, resultan de la exteriorización de una relación que tiende a permanecer en el tiempo.

Dichas prestaciones, contempladas en el art. 21 del reglamento, tienen dos características:

- La condición de que no se fije expresamente el momento de su finalización (lo que hace a la prestación “continua”).
- No establece la percepción como posible momento anterior de generación del débito fiscal.

El autor proporciona el siguiente ejemplo:

#### Planteo

Una empresa contrata los servicios de un profesional, abogado, a fin de que actúe en calidad de asesor del directorio.

Se convienen honorarios mensuales por \$1.000 pero, como es práctica habitual, no se acota la duración del servicio, el que se supone de necesidad permanente por la empresa, quedando supeditada la vigencia del mismo a la voluntad de las partes.

El 6/7/11 emite su factura en concepto de honorarios profesionales devengados durante junio de 2011, percibiendo los mismos el 15/7/11.

La factura que emite el 6 de julio será por el siguiente concepto:

| <b>Honorarios profesionales correspondientes a:</b> |                 |
|-----------------------------------------------------|-----------------|
| <b>Junio de 2011</b>                                | <b>\$1.000</b>  |
| <b>IVA 21%</b>                                      | <b>- \$ 210</b> |

<sup>190</sup> Ibid, pág. 736.

**Total**

**\$1.210**

### Tratamiento

Débito fiscal de junio de 2011 = \$210

Para estos casos resulta irrelevante la fecha de emisión de la factura, ya que ésta no es determinante del momento de generación del débito fiscal.

De haberse convenido el pago por mes adelantado de los honorarios en junio y emitirse la factura con fecha 31 de mayo de 2011 no hubiera alterado el momento de generación del débito fiscal.

Obsérvese que, en este último caso, el prestatario aun teniendo una factura con IVA discriminado en mayo no podría computar el crédito fiscal hasta junio, atento a lo dispuesto en el último párrafo del art. 12 (el cómputo será procedente en tanto se genere el débito fiscal respecto del locador o prestador).

#### *1.4.4- Locaciones de obra*

Cuando la prestación corresponda a contratos en los que el objeto sea la consecución de un resultado, como ocurre en las locaciones de obra, será de aplicación la regla general.

El ejemplo que sigue ha sido tomado de la obra de Marchevsky<sup>191</sup>:

### Planteo

Un contador público es contratado a fin de realizar una auditoría sobre los estados contables de una sociedad, resultado de la cual emitirá su dictamen profesional.

Se convienen honorarios por \$10.000, netos del impuesto, que la sociedad abonará de la siguiente manera:

- 25% al iniciarse las tareas de auditoría,
- 25% al entregar el profesional su dictamen,
- 50% a los 30 días de la entrega del dictamen.

Las tareas se inician el 15 de junio de 2011 y el dictamen profesional es entregado el 20 de agosto.

### Tratamiento

Débito fiscal de junio de 2011:

El 15/6/11, con la percepción parcial del honorario, se genera el débito fiscal sobre el importe parcial percibido:

$$\$10.000 \times 25\% = \$2.500$$

$$\$2.500 \times 21\% = \$525 = \text{débito fiscal}$$

---

<sup>191</sup> Ibid, pág. 738 – 740.

La factura o documento equivalente que emite será:

|                                                                                      |                |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>25% de los honorarios convenidos por tareas de auditoría de estados contables</b> | <b>\$2.500</b> |
| <b>IVA 21%</b>                                                                       | <b>\$ 525</b>  |
| <b>Total</b>                                                                         | <b>\$3.025</b> |

Débito fiscal de agosto de 2011

El 20/8/11, cuando llega a su término la locación de obra, se genera el débito fiscal sobre el total de los honorarios convenidos, neto de la percepción anticipada que generó, oportunamente, su débito fiscal.

|                                                                          |                  |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------|
| <b>Total de honorarios</b>                                               | <b>\$10.000</b>  |
| <b>Percepción fiscal</b>                                                 | <b>\$(2.500)</b> |
| <b>Neto al momento de finalizar la locación</b>                          | <b>\$ 7.500</b>  |
| <b><math>\\$7.500 \times \%21 = \\$157 = \text{débito fiscal}</math></b> |                  |

La percepción de \$2.500, que se produce con la finalización de la locación, está subsumida dentro de los \$7.500 que generan el débito fiscal.

La factura o documento equivalente que se emite sería, por ejemplo:

|                                                                           |                  |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------|
| <b>Honorarios convenidos por tareas de auditoría de estados contables</b> | <b>\$10.000</b>  |
| <b>Percepción anticipada de fecha 15/6/11</b>                             | <b>\$(2.500)</b> |
| <b>Neto gravado</b>                                                       | <b>\$ 7.500</b>  |
| <b>IVA 21%</b>                                                            | <b>\$ 1.575</b>  |
| <b>Débito fiscal total =</b>                                              | <b>\$ 9.075</b>  |

La percepción que se efectivizará a los 30 días por \$5.000 ya generó su débito fiscal con la finalización de la tarea, que fue anterior a ella, por lo cual, a ese momento, la percepción no tendrá efectos en la liquidación del IVA.

En resumen

---

|   |                                            |
|---|--------------------------------------------|
| • | <b>Débito fiscal total: \$10.000 x %21</b> |
|   | <b>=\$2.100</b>                            |
| • | <b>Débito fiscal determinado</b>           |
|   | <b>Por junio = \$ 525</b>                  |
|   | <b>Por agosto = \$1.575</b>                |
| • | <b>Débito fiscal total = \$2.100</b>       |

---

*1.4.5- Cobro de honorarios con bienes*

Para aquellos casos en los cuales los servicios sean retribuidos mediante bienes, Marchevsky<sup>192</sup> considera que se trata de dos hechos imposables distintos, a los cuales corresponden diferentes momentos de generación del débito fiscal.

Para el prestador de los servicios el débito fiscal, continúa, se generará con la determinación de la ejecución o la percepción, lo que sea anterior (con la excepción hecha), siendo que tal percepción, en el canje por bienes, se produce en “especie”, con la entrega de los mismos.

*1.4.6- Cobro de honorarios con servicios*

Para ambos servicios la generación del débito fiscal se producirá en forma simultánea según el autor, porque la terminación de ejecución de uno de los servicios implica la percepción en el otro.

*1.4.7- Cesión de honorarios*

En el caso de cesión de honorarios, se configura para el cesionario la retribución por una locación o prestación, que en caso de estar alcanzada por el gravamen generará el correspondiente débito fiscal.

Lo anterior se explica a través del siguiente ejemplo de Marchevsky:

El arquitecto A, responsable inscripto frente al IVA, factura y cobra honorarios por \$3.000, correspondientes a una locación de obra gravada.

Por el desarrollo de tareas de colaboración, alcanzadas por el gravamen, cede al profesional B, responsable inscripto, \$1.000.

De lo señalado cabe interpretar que la cesión corresponde a una prestación gravada para el responsable B, por la cual debe generar el correspondiente débito fiscal y, en este caso, ingresar el impuesto del profesional A.

---

<sup>192</sup> *Ibidem.*

## 1.5- Casos especiales

### 1.5.1- Ejercicio de la función de síndico concursal: tratamiento del arancel.

El art 32 de la ley 24.522, referido a la solicitud de verificación de créditos, dice en su tercer párrafo:

*“Por cada solicitud de verificación de crédito que se presente, el acreedor pagará al síndico un arancel de cincuenta pesos que se sumará a dicho crédito. El síndico afectará la suma referida a los gastos que le demande el proceso de verificación y confección de los informes, con cargo de oportuna rendición de cuentas al juzgado, quedando el remanente como suma a cuenta de honorarios a regularse por su actuación (...)”*

Igual mención se hace en el art. 200 referido a las quiebras.

El mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto, haciendo referencia a la economía de los costos concursales, menciona la disminución de los aranceles pero también dice que:

*“Si bien la reducción es propiciada, ello no debe interpretarse como una afectación de legítimas expectativas de retribución de los profesionales que intervienen en este proceso, por el contrario, atendiendo la realidad de que muchas veces tales estipendios son insuficientes, aun para atender los gastos de la actividad, se propicia la percepción de un arancel en el régimen de verificación, en orden a la atención de los gastos en que incurre la sindicatura, y se fijan montos de honorarios mínimos para el síndico y los otros profesionales intervinientes en el concurso”.*

A juicio de Marchevsky<sup>193</sup>, el arancel responde a una clara intención retributiva de servicios.

Hasta aquí, observa que el síndico percibirá los aranceles para cubrir los gastos que demande su actividad y que, de los honorarios que finalmente le correspondan, se detraerá el importe no gastado.

Nota también que hay una relación directa entre el arancel y la actividad; que los gastos son a su nombre, es decir, gastos propios; que, como resultado final de su actuación, habrá recibido los honorarios más la diferencia entre los aranceles cobrados y lo no gastado, y consecuentemente este último valor comentado será el valor agregado de su actividad.

Por ejemplo, continúa el autor, si un síndico recibe \$ 5.000 en concepto de aranceles e incurre en gastos por \$4.700, regulándosele \$ 25.000 en concepto de honorarios:

$$\underline{\underline{[25.000 - (5.000-4.700) + 5.000]}}$$

Sobre esos 29.700 deberá generar débito fiscal y computar los créditos que se hayan originado en los gastos (\$ 4.700).

El momento de generar el débito fiscal antedicho será:

- Para los honorarios fijados judicialmente (\$25.000), en el momento de su percepción total o parcial.

<sup>193</sup> Ibid, pág. 721.

Téngase presente que la deducción del importe no gastado de los aranceles (\$ 300) será aplicada en ese momento, lo cual implica una percepción parcial anticipada de honorarios en el momento del cobro de los aranceles generando allí su débito fiscal.

- Para los aranceles percibidos oportunamente también rige la percepción como momento de generación del débito fiscal.

Al hacerlo en su totalidad, ya quedan comprendidos los \$ 300 que se deducen de los honorarios regulados.

En cuanto a la base imponible, Marchevsky<sup>194</sup> entiende que los \$ 50 configuran el precio neto gravado sobre el cual debería adicionarse el gravamen.

Considera la posibilidad de que los honorarios regulados no sean finalmente percibidos por el profesional en atención a la forma en que puede finalizar el proceso.

De todas formas, habría percibido los \$ 4.700 y los \$ 300 en cuenta de los honorarios regulados.

Habría cubierto los gastos motivados en su actuación y su utilidad sólo se vería reflejada por los \$300; su valor agregado comprendería este último importe.

En cuanto al momento en que se generaría el débito fiscal distingue tres situaciones:

- a) Para el arancel: el momento de la percepción
- b) Para el remanente aplicado a honorarios: cuando se regulen los honorarios ya que, en ese momento, se conoce la calidad del remanente como tal.
- c) Para el remanente objeto de rendición-devolución: cuando se regulen los honorarios ya que, en ese momento, se conoce que el remanente deberá ser reintegrado y generará una nota de crédito para el profesional.

A través de la nota 128/96 DAL, la D.G.I. ha opinado:

*“A la luz de lo expuesto, procede estimar que el arancel en cuestión puede ser conceptualizado como una provisión de fondos, destinado a allegar liquidez al proceso concursal; ello, amén de considerar que el mismo se transforma en una carga procesal para el acreedor, en la medida en que su pago es requisito de admisibilidad de su pedido.*

*Tal como puede advertirse, la particular naturaleza del mentado arancel conllevaría considerar que el mismo no se encuentra incidido por el impuesto al valor agregado, habida cuenta que no se configura el hecho imponible del gravamen en estudio.*

*En efecto, la ley del impuesto prevé como hipótesis de tributación la venta de cosas muebles, las obras, locaciones y prestaciones de servicios – indicadas específicamente – y la importación definitiva de cosas muebles; por consiguiente, siendo que la mencionada “provisión de fondos” – a que tiende el arancel – no responde a ninguna de las causas que originan la imposición, procede concluir que no resulta de aplicación el arancel en cuestión del impuesto al valor agregado.”*

---

<sup>194</sup> Ibid, pág. 722.

En virtud de lo expuesto, el autor citado no comparte el criterio sustentado por la D.G.I. y considera ciertamente grave que una percepción anticipada para cubrir gastos sea considerada una “provisión de fondos” no gravada por la analogía que pueda tener con otras actividades o con las del mismo tipo que se realicen en la órbita privada.

#### *1.5.2- La función de los mediadores*

La actividad de los mediadores y conciliadores se encuentra regulada a través de la ley 24.573 y promueve la comunicación directa entre las partes para la solución extrajudicial de las controversias.

Se trata, como expresa Marchevsky<sup>195</sup>, de una prestación de servicios alcanzada por el gravamen y la retribución por dicha actividad estará a cargo de las partes o, en caso de no llegar a un acuerdo al respecto, integrará las costas de la acción judicial que entablen las mismas.

Aclara a su vez que, de presentarse esa situación, el mediador tiene derecho a percibir un honorario básico, mientras se sustancia la causa, que afectará el Fondo de Financiamiento creado por el art. 23 de la ley 24.573, el remanente de sus honorarios deberá esperar al final de la causa y será soportado por la parte vencida.

Sin embargo, como todo su honorario integra la litis, cuando se perciba la parte ya cobrada del fondo deberá reintegrarse a éste.

En los casos en que se llegue a la instancia judicial no es el juez quien debe regular honorarios – los mismos ya han sido establecidos – sino que se harán efectivos a través de este medio, por lo cual, en principio, para el autor no es de aplicación lo normado a esos efectos.

Sin embargo, el fisco ha opinado (dictamen 37/98, DAT) que si bien en el caso analizado no se verifica que la contraprestación deba fijarse judicialmente pues su monto está previsto en el decreto que reglamenta la ley, la posibilidad de cobrar el saldo del honorario sólo se podrá concretar, en principio, recurriendo a esa vía, por lo que en esencia se configura un supuesto equivalente al regulado por dicho apartado.

Esta interpretación, en opinión de Marchevsky<sup>196</sup>, se aparta absolutamente de la ley y discrimina a aquellos profesionales que, ante idénticas situaciones, deban recurrir a la justicia para procurar el cobro de sus honorarios. Para ellos el débito fiscal se generará cuando lo fijan las normas generales del art. 5° - fin de la ejecución o percepción total o parcial – debiendo ingresar el gravamen en forma previa a su efectivo cobro.

En el caso tratado, concluye, cuando el mediador concluye su tarea, sin importar si ésta ha sido exitosa en términos de evitar el litigio – cuestión ajena al gravamen – debería generar el débito fiscal correspondiente.

En cuanto a la aplicación del impuesto, sí caben las mismas consideraciones que para los regulados judicialmente en tanto que el impuesto debe ser soportado por las partes.

---

<sup>195</sup> Ibid, pág. 745 – 746.

<sup>196</sup> Ibídem.

Así, dice la RG (AFIP) 255 que cuando se cobren extrajudicialmente honorarios por servicios de mediación obligatoria, el impuesto que incida sobre la prestación será soportado por quienes deban abonarla, siempre que el prestador revista la calidad de responsable inscripto. No corresponderá tal incorporación del gravamen cuando los mediadores revistan la calidad monotributistas (ley 24.977).

## 2- Recupero de gastos

Esta figura tiene protagonismo, expresa Gómez<sup>197</sup>, en aquellas situaciones en que algunos entes o personas ejerciendo su profesión u oficio realizan erogaciones que no les corresponden económicamente con el único fin de mantener vigente la relación con cierta clientela.

*“El honorario tiene su origen en el desarrollo intelectual, sin dudas que para realizar la tarea resulta menester contar con la utilización de ciertos factores que como tales influirán en la magnitud del mismo, pero otros desembolsos se llevan a cabo sobre la base de la especificidad de cierto trabajo concreto e identificable, y son ajenos al desarrollo intelectual y a los factores que en forma conjunta generan el honorario, porque son gastos propios del cliente, y el desembolso es realizado por el profesional por meras cuestiones comerciales o financieras, nunca económicas”<sup>198</sup>.*

Por ello, para el autor es importante diferenciar entre recupero de gastos y recupero de desembolsos realizados, en ambos casos por cuenta del cliente.

El diccionario de la Real Academia dice que un gasto es el empleo del dinero en algo. En cuanto a desembolsar, la definición es pagar o entregar dinero. La diferencia radica, prosigue, en lo que nos compete, en que el gasto es una cuestión económica, darle un uso al dinero, en cambio el desembolso resulta en una cuestión de índole financiera. Tal como explica el autor, el gasto se puede emplear para materia prima, materiales, alquileres, sueldos e incluso en bienes de uso y durables. Algunos serán gastos de consumo personal, otros donde su empleo sea filantrópico y finalmente otros que se realizan con relación a una actividad económica, que se vinculan directa o indirectamente con la obtención de ingresos, a corto, mediano o largo plazo. Este último uso es el que nos interesa.

Por eso clasifica a las erogaciones efectuadas a nombre propio por cuenta de terceros entre los desembolsos a recuperar, que no responden a gastos propios de la actividad sino del cliente, y los gastos de la actividad del intermediario. Nada impide que también estos últimos sean susceptibles de recupero, pero a diferencia del recupero de desembolsos, se encontrarían gravados tanto por el impuesto al valor agregado, ese es el motivo que hace imprescindible el esfuerzo de la distinción.

Ahora bien, ¿Cuándo un gasto se relaciona con la actividad económica?

---

<sup>197</sup> GÓMEZ, C., "Desembolso de gastos a recuperar: efectos en el impuesto al valor agregado y sobre los ingresos brutos", Buenos Aires, (2009), pág. 3 , disponible desde internet en: <http://www.asesorimpositivocjg.com.ar/objetos/desembolsos.pdf> [con acceso el 28 - 5- 2011].

<sup>198</sup> Ibid, pág. 7.

Para responder ejemplifica con un estudio contable. El autor enumera una serie de costos inherentes a la actividad: el sueldo de la secretaria, los gastos por servicios públicos, expensas de la oficina y el alquiler, como la compra de computadoras y mobiliario, lo mismo que lo gastado en libros y capacitación profesional. Ninguno de estos gastos tienen una relación de uso singular y privativa de un único cliente.

A continuación, plantea una serie de situaciones que ofrecen mayor dificultad:

¿Y si se comprara un libro o varios o se realizara un curso por un asunto específico, como ser el Régimen de Promoción Tierra del Fuego y hubiera un solo cliente con cuestiones relacionadas con el mismo?, ¿Podría decirse que después de todo es un recuperado de desembolsos? La respuesta es negativa, ya que el libro y el curso sobre el tema pueden ser un costo de vinculación exclusiva en la actualidad, pero no se agota con dicha utilización, sino que capacita a futuro para la atención de otros potenciales clientes, incluso el profesional podría dar uso a los conocimientos adquiridos en la enseñanza y capacitación de sus colegas. Mal podría cuantificarse lo correspondiente a tal cliente, ya que nunca existirá una simetría exacta entre lo gastado y lo que se pretende recuperar.

Distinto es, en opinión de Gómez<sup>199</sup>, el caso de la compra de un pasaje de avión o micro hacia el domicilio de un cliente, así como lo pagado por hotelería, almuerzos y/o cenas locales, o el gasto de la contratación de un traductor por un documento relacionado con un tema especial de ese cliente. La erogación agota sus consecuencias en el momento, no trasciende a futuro, porque no es un gasto propio de su actividad, el honorario no diferiría si el cliente los pagara directamente. Este último difícilmente acepte hacerse cargo de la capacitación, pero sin dudas lo hará con una traducción específica o el costo del viaje, de la hotelería y de las comidas que traen al profesional a sus puertas, porque acepta el gasto como propio, y esta es una, aunque no la única, de las características que definen a un recuperado de desembolsos.

*“El derecho a retribución tiene su origen en el desarrollo intelectual, la calidad del mismo determinará la magnitud del honorario, nunca los costos o erogaciones necesarias para producirlo. Supongamos que dos clientes, uno con domicilio en Salta y otro a una cuadra del estudio, requieren el asesoramiento del profesional para dilucidar el tratamiento de los recuperados de gastos en el IVA, a ambos se les dará idéntica respuesta y el honorario profesional será también el mismo, poco importarán los gastos incurridos en una u otra ocasión o las distancias recorridas para exponer las conclusiones, sin perjuicio que la empresa salteña tendrá un costo mayor, ya que a los servicios del profesional le sumará los servicios de transporte, hotelería, etc. Igual gasto realizaría si alguien de la empresa decidiera viajar a Buenos Aires para reunirse con el asesor o recibiera el asesoramiento telefónicamente, por mail o por teleconferencia, el honorario profesional es siempre el mismo, los viajes no resultan entonces costo de la actividad del contador, sino del cliente, y como es posible una identificación precisa y exacta y el cliente acepta el cargo, es un desembolso a recuperar”<sup>200</sup>.*

---

<sup>199</sup> Ibid, pág. 5.

<sup>200</sup> Ibid, pág. 10.

Entiende que una de las condiciones de la ausencia de gravabilidad de los desembolsos a recuperar es la exacta correlación entre lo pagado y lo trasladado neto de IVA, por lo que una facturación superior por la existencia de sobreprecios resulta prueba contundente de que se trata de un gasto de la actividad y no de un mero pago a recuperar.

¿Y si se contrata a una traductora?, en este caso el pago que se recupera es sólo el honorario de la misma, cuya existencia delata que ese documento particular de ese cliente, por la cuestión que sea, debe ser traducido, y la tarea se refiere únicamente a lo dicho. El honorario profesional es el mismo en dos tareas idénticas, y esto no lo conmueve que una tenga documentos en inglés a ser traducidos. No es un gasto de la actividad, es un gasto propio del cliente.

¿Qué sucede, prosigue, si la traducción la realizara uno de los empleados de estudio? El honorario no será el mismo en comparación con idéntica tarea pero sin necesidad de traducción, ya que un factor de la organización ha dedicado horas a la tarea, y como se dijo no se trata de considerar el costo de las mismas en forma aislada, sino de la existencia paralela de otros gastos generales que impiden el exacto y cuantificable importe de la erogación a trasladar, convirtiéndose en gasto propio de la actividad.

Los recuperos de gastos constituyen, para Bulit Goñi, citado por Gómez<sup>201</sup>, un “*caso de exclusión justificada, y si se quiere redundante. Es obvio que los ingresos representados por los reintegros de los gastos efectuados por otro, no constituyen una contraprestación por el ejercicio de la actividad gravada, que en el caso de la intermediación es retribuida por la comisión.*” Aunque el autor se refiere al impuesto sobre los ingresos brutos, su reflexión es aplicable también al impuesto que nos ocupa.

## **2.1-Tratamiento en las normas legales**

El art. 20 de la ley de IVA establece:

*“Quienes vendan en nombre propio bienes de terceros -comisionistas, consignatarios u otros-, considerarán valor de venta para tales operaciones el facturado a los compradores, siendo de aplicación a tal efecto las disposiciones del artículo 10. El crédito de impuesto que como adquirentes les corresponda, se computará aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, quien será considerado vendedor por dicho importe, salvo que este último fuese un responsable no inscripto, en cuyo caso no habrá lugar a dicho crédito.*

*Para el cómputo de los valores referidos no se considerará el impuesto de esta ley.*

*Serán tenidos por vendedores de los bienes entregados a su comitente, quienes compren bienes en nombre propio por cuenta de éste, considerándose valor de venta el total facturado al comitente y aplicándose a tales efectos las disposiciones del artículo 10. Su crédito de impuesto por la compra se computará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.*

---

<sup>201</sup> Ibid, pág. 14.

*En ambos casos son de aplicación las demás disposiciones referidas al cómputo del crédito fiscal que no se opusieran a lo previsto en el presente artículo”.*

De la primera parte del artículo surge que el mismo no resulta aplicable a la intermediación de servicios o locaciones. Para ellos el artículo 14 del Decreto Reglamentario dispone:

*“Son sujetos pasivos del impuesto en el caso de las prestaciones de servicios o locaciones indicadas en los incisos e) y f) del artículo 4° de la ley, tanto quienes las efectúen directamente como quienes las realicen como intermediarios, en este último supuesto siempre que lo hagan a nombre propio”.*

En consecuencia, la liquidación no tendrá validez para el cómputo del crédito fiscal, solo la tendrá la factura que le emita el comitente.

## **2.2- Tratamiento jurisprudencial**

Gómez realiza una reseña de los principales casos vinculados con los recuperos de gastos que han sido resueltos por los tribunales, sentando interesantes precedentes a tener en cuenta.

En el fallo “Transportes Metropolitanos Belgrano Sur SA”, TFN, Sala “D”, 23/11/2005, donde una compañía de un grupo económico mantuvo la dotación de personal bajo su dependencia y la afectó a cubrir las necesidades del servicio administrativo de las tres empresas (TBS, TGSM y TGR) que integraban el grupo, facturando a las otras dos una proporción de los costos laborales incurridos por ese motivo, el tribunal concluyó que: *“En realidad, el sistema elegido para distribuir tales gastos carece de toda significación en tanto se trata del IVA, ya que lo que para este tributo cobra relevancia, es el hecho que se deriva de existir la prestación y no la magnitud pecuniaria de la misma, como tampoco importa que responda a un precio predeterminado de antemano o pactado o se trate de un método consensuado, tanto como que sea rentable o no. Por ello, no resulta atendible (...) la insistencia del representante de la actora, remarcando la ausencia de todo beneficio en las sumas facturadas a las otras dos empresas (...)*

*Lo que sí corresponde destacar es que la apelante no ha probado que el personal que presta los servicios administrativos responda a directivas emanadas de cada una de las tres empresas, y esto significa que en la práctica, TBS realiza una prestación de gerenciamiento en favor de TGSM y de TGR, lo que constituye un hecho alcanzado por el IVA (...)*”

Por esa razón para el tribunal no resultaba admisible la pretensión de la accionante de presentar lo descripto como un “reintegro de gastos”. Como se ha dicho antes, el gasto en remuneraciones nunca podría considerarse un recupo de desembolsos que lo deje fuera del objeto del gravamen.

En Logotec S.A., la sala “C” del tribunal fiscal resuelve a favor del contribuyente, por mayoría, al considerar recupo de gasto no alcanzado por el IVA al que resulta del servicio de alarma que brinda en forma exclusiva la policía federal y que una empresa de seguridad subcontrata con dicha institución para brindar sus servicios a una entidad bancaria. La mayoría resuelve en ese sentido al decir que *“...de la facturación surge el reembolso exacto de lo gastado en concepto de aranceles policiales, sin adicionales que*

*puedan dar lugar a intuir una remuneración por servicio de intermediación. En tal sentido y no existiendo un verdadero valor agregado, por encontrarse exento el servicio, de tributar sobre el gasto reembolsable como pretende el organismo fiscal, desbalancearía la ecuación característica del tributo, al no haberse generado crédito fiscal alguno por dicho concepto”.*

El Doctor Vicchi, por la minoría, opinó en cuanto a la supuesta simetría que debería existir entre el débito y crédito fiscal en estas situaciones, que *“...no corresponde fundamentar dicha escisión en el precio convenido bajo el argumento de la ausencia de generación de crédito fiscal en función de no resultar alcanzadas por el impuesto algunas etapas del proceso que llevan a la prestación del servicio final gravado, dado que tal falta de aparcamiento entre créditos y débitos fiscales se verifica en otras situaciones previstas en la ley (...)*

*Que en el mismo orden de ideas, dicha tesis llevaría a admitir que en toda venta de bienes o prestación de servicios se excluya el costo de la mano de obra, dado que el trabajo en relación de dependencia al no configurar un hecho imponible para el IVA no genera crédito fiscal, lo cual no sería lógico ni razonable sostener.”*

La pregunta clave es, para Gómez<sup>202</sup>, si se podría prestar el servicio sin las alarmas, la respuesta negativa es uno de los elementos que hace que sea definido como un costo a recuperar, alcanzado por el IVA. El restante elemento que lo define en esa dirección es que la empresa de seguridad subcontrata un servicio claramente vinculado con su actividad. Es un gasto propio de la actividad y por lo tanto no podrá ser considerado un desembolso a recuperar.

Por último, analiza el ejemplo por excelencia, la actividad de los escribanos. La sala “B” del tribunal, en la causa Narosky, Eduardo Gabriel, el 29/07/2005, ha fallado apoyando la tesis del contribuyente escribano de que se trata de gastos a recuperar, utilizando los siguientes argumentos:

*“...suponiendo un reembolso exacto de lo gastado sin adicionales que puedan dar lugar a intuir una remuneración por servicio de intermediación y mediando un estricto soporte documental de los gastos efectuados, no es lógico que el reintegro esté sometido al gravamen, por cuanto, en caso contrario, el legislador estaría permitiendo la generación de un débito fiscal en relación con un concepto que no habiendo generado el respectivo crédito en su nacimiento, ni provocando un verdadero valor agregado, desbalancearía la situación fiscal en el gravamen del contribuyente intermediario, desligándose, en cierta forma, entonces, de la noción estricta de valor agregado alterando la naturaleza del gravamen”.*

Nuevamente se incurre en el argumento de la simetría crédito y débito fiscal, la que Gómez<sup>203</sup> considera errónea. Si bien parece válido el planteo de ausencia de valor agregado, no es indicativo suficiente ya que el valor agregado podría existir y formar parte imperceptiblemente de los honorarios facturados.

---

<sup>202</sup> Ibid, pág. 11.

<sup>203</sup> Ibid, pág. 12.

Adicionalmente el tribunal dice que “(...) debe señalarse que en puridad de verdad las sumas gravadas por el Fisco no aparecen como remunerando un servicio profesional del propio escribano, sino la obtención de determinadas constancias y elementos documentales necesarios para que su operación pueda llevarse a cabo, cuya obtención la ley pone a cargo del notario... En concreto, tales gastos no remuneran un servicio del escribano, sino el de certificados emitidos por distintas reparticiones públicas o semipúblicas que el notario se encarga de obtener mediante una gestión que, seguramente, habrá de cobrar dentro del concepto honorarios profesionales (...)

(...) es en este punto donde yerra el Fisco su enfoque, ya que el certificado en sí mismo y el monto necesario para su obtención no es nunca una remuneración del escribano, sólo podrá ser parte de los honorarios en aquel supuesto en que el profesional factura un plus por su tarea de gestionar los mismos, si es que no engloba este servicio en el concepto genérico facturado como honorarios profesionales”.

El autor comparte la decisión de considerar al costo de los certificados tramitados como uno propio del cliente, ajeno al escribano, quien se lo transfiere por el importe exacto que además surge de los respectivos comprobantes, siendo un típico caso de recupero de desembolsos. No así las gestiones para conseguir dicho certificado, las que forman parte del honorario profesional.

### **2.3- Síntesis del tratamiento del recupero de gastos**

El autor enumera los requisitos que entiende debiera cumplir un pago para ser considerado un mero recupero de desembolsos, consecuentemente no alcanzado por el impuesto al valor agregado. Las condiciones que en forma concurrente deben satisfacerse son:

- 1) Estar a cargo del cliente, con lo que se quiere decir que resulte un costo propio de su actividad;
- 2) Adicionalmente éste debe aceptarlo como propio;
- 3) Se debe actuar como intermediario, y la intermediación sólo consistirá en un modo conveniente de realizar el pago, no se trata de una cuestión económica, la realidad muchas veces lleva a tener que efectuar el pago por esta vía pero no difiere en nada que la factura se emita a nombre del cliente y éste entregue el dinero para que el intermediario lo pague o que directamente lo haga él mismo, es una simple cuestión financiera, hasta podría defenderse la hipótesis de que se realiza un préstamo sin interés;
- 4) No debe ser un gasto propio de la actividad del intermediario, incluyendo como tales a los pagos que realizara a los proveedores que ejerzan la misma profesión o presten los mismos servicios o realicen el mismo oficio, según el caso;
- 5) Debe existir una exacta correlación y una perfecta identificación documental entre lo pagado y el importe neto de IVA a reintegrarse;
- 6) El desembolso a recuperar debe responder a un hecho específico de ese servicio particular a prestarse.
- 7) Debe encontrarse contabilizado como un crédito a recuperar;

8) No debe existir una expresa mención de la ley que, sin perjuicio de los argumentos esgrimidos en 1) a 7), imponga el hecho imponible o lo presuma.

De lo anterior, podrían citarse los siguientes ejemplos, que surgen de los fallos analizados por el autor y del caso que se estudia en el capítulo siguiente:

- 1- Las remuneraciones por trabajos administrativos centralizados por una empresa cuya utilización es útil a otras vinculadas, a condición que el personal que preste los servicios administrativos responda a directivas emanadas de cada una de las ellas;
- 2- Los servicios exentos sub-contratados siempre que exista un estricto traslado del gasto con una clara identificación documental hacia el cliente;
- 3- Tanto los erogados por certificados obtenidos como la gestión realizada para obtenerlos por los escribanos, para que perdure intacta la simetría entre el crédito y el débito fiscal, y por la inexistencia de valor agregado imponible, que es en última instancia lo que debería gravarse sobre la base de la lógica del impuesto;
- 4- Los pasajes y otros gastos por viajes realizados para reunirse con clientes, por estar vinculados a la actividad de estos últimos.

Además, en relación a la séptima condición que surge de la enumeración anterior, no hay que desestimar la importancia del tratamiento contable de las operaciones. Según Gómez<sup>204</sup>, en muchas ocasiones lo que es gasto impositivamente no lo es en la contabilidad o a la inversa, pero en el caso de gastos a recuperar, los mismos serán créditos en el balance salvo que no sean recuperables.

En su opinión, el tratamiento de estas erogaciones en los estados contables firmados por un profesional independiente bajo el cumplimiento de estrictas normas de auditoría no puede ser menospreciado, no resultará el único determinante, claro está, pero será de utilidad dentro del conjunto de elementos que se analizarán en forma concurrente para determinar si se trata de un gasto de la actividad o de un simple desembolso a recuperar.

---

<sup>204</sup> Ibid, pág. 19.

## **CAPÍTULO VII: ESTUDIO DE CASO. RECUPERO DE GASTOS EN LOS SERVICIOS PROFESIONALES**

El capítulo final comienza con la descripción del caso “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, para culminar con la aplicación de los elementos que surgen del mismo a un caso análogo, que permite ahondar sobre los fundamentos vertidos en los fallos y aportar nuevas observaciones.

### **1-Caso Gañan y otros S.H.: su análisis**

#### **1.1- Descripción del Caso**

*“En la actualidad, la tecnología y las telecomunicaciones, la facilidad en materia de transporte, la globalización, la necesidad de expandir el negocio, entre otros factores, han llevado a que abogados, contadores, médicos, arquitectos, ingenieros, consultores y asesores de empresas en general, entre otros profesionales, hayan decidido ampliar su cartera de clientes a lo largo de todo el país, como así también cruzando las fronteras.*

*Pero como no todo puede resolverse vía e-mail o a través de una video-conferencia, en más de una oportunidad, el "cara a cara" resulta el único camino posible.*

*Quizás por una cuestión de practicidad o de costumbre, suele suceder que los profesionales se hagan cargo –en principio- del pasaje, en lugar de pedir que se lo envíen previamente o de solicitar un anticipo para afrontar el gasto –lo cual, quizás, hasta no sería visto con agrado por el cliente-. Y una vez que llegaron al destino, emiten una nota de débito con el fin de recuperar los desembolsos, independientemente de la factura por honorarios respectiva”<sup>205</sup>.*

Se trata de una sociedad que opera bajo la denominación de “Harteneck, López y Cía. –Córdoba”, y a partir de fines de diciembre de 1999 y como continuadora de ésta, la sociedad es denominada como “Contadores Asociados Sociedad Civil”.

---

<sup>205</sup> CHICOTE, G., "La AFIP se "batió" a duelo con una firma por reintegro de gastos, pero la Justicia avaló al contribuyente", Buenos Aires, (2010), disponible desde Internet en : <http://impuestos.iprofesional.com/notas/110056-La-AFIP-se-bati-a-duelo-con-una-firma-por-reintegro-de-gastos-pero-la-Justicia-aval-al-contribuyente> [con acceso el 8-7-2011].

Como surge de los antecedentes del caso<sup>206</sup>, el objeto de la contribuyente es el de ejercer a través de sus integrantes las actividades propias de los graduados universitarios en ciencias económicas, como así también aquellas directa o indirectamente relacionadas con las primeras en su sentido más amplio, incluyendo las actividades docentes y de investigación con materias vinculadas a su especialidad y ámbito conexos y con las solas limitaciones impuestas por las respectivas reglamentaciones profesionales.

La actividad principal declarada ante el Fisco es la correspondiente a “Servicios de Contabilidad y Teneduría de Libros, Auditoría y Asesoría Fiscal”.

Según el representante de la Sociedad, dado que la misma se dedica a *“la prestación exclusiva de servicios profesionales en el ámbito de incumbencia de los profesionales en Ciencias Económicas (servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y consultoría en administración y negocios en general) a empresas y personas físicas (...) por cuestiones profesionales y a solicitud de sus clientes, deben trasladarse fuera de la ciudad, siendo estas empresas quienes directamente adquieren los pasajes para el medio de transporte, pero en otros casos, por razones de conveniencia administrativa era la sociedad quien adquiriría los pasajes por cuenta y orden del cliente quien es el que asumía el costo”*<sup>207</sup>, solicitándose luego el reembolso del mismo a través de una nota de débito.

La sociedad, en virtud de considerar la situación encuadrada en la figura del recupero de gastos, que no está gravada en el IVA, extendía las notas de débito a sus clientes por el monto exacto de los pasajes en avión, sin adicionar el gravamen.

La AFIP – Dirección General Impositiva, consideró que en dichas notas de débito debía adicionarse el monto del tributo, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 10, primer párrafo de la ley del IVA, que establece:

*“El precio neto de la (...) prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto (...)”*

*Son integrantes del precio neto gravado –aunque se facturen o convengan por separado- y aun cuando consideradas independientemente no se encuentren sometidos al gravamen: 1) Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma referidos a transporte (...)”.*

En consecuencia impugnó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de julio de 1998 a noviembre de 1999, determinándose de oficio el gravamen por tales períodos, quedando con saldo a favor del contribuyente el mes de agosto de 1999. Asimismo se liquidaron los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y se aplicó una multa equivalente a tres veces el monto omitido de ingresar por los períodos antes indicados a excepción del mes de agosto de 1999, con sustento en lo dispuesto

---

<sup>206</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 6/11/2006.

<sup>207</sup> *Ibidem*.

por los arts. 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley antes citada. Es decir que el organismo recaudador encuadró el caso en la figura de “evasión o defraudación fiscal”.

La sociedad interpuso recurso de apelación contra dicha resolución de fecha 28 de agosto de 2003, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de la AFIP. Por lo tanto, según el texto del fallo, el conflicto a resolver por el Tribunal Fiscal de la Nación se circunscribe en establecer si los montos correspondientes a los pasajes de avión que utilizaran los integrantes de la sociedad recurrente para reunirse con aquellos clientes –personas físicas o empresas- que no se domicilian en la misma ciudad donde la sociedad presta sus servicios profesionales, se encuentran o gravados con el IVA como sostiene el Fisco Nacional o debe dárseles el tratamiento de recupero de gastos por estar a cargo del cliente y resultar ajenos a la actividad propia que los graduados en Ciencias Económicas realizan, como indica el recurrente.

## **1.2- Recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación**

El 6 de noviembre de 2006, la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Ignacio Josué Buitrago (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 10a. Nominación), María Isabel Siritto (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación), se reunió para resolver en el Expte. N° 22.156-I, caratulado “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”.

### *1.2.1- Interposición y contestación*

A continuación, se exponen los principales fundamentos de la recurrente incluidos en el texto de interposición del recurso<sup>208</sup> y la correlativa contestación por parte de la contraria.

#### *1- Nulidad del acto*

La recurrente planteó la nulidad del acto administrativo apelado, por considerar inapropiado el encuadramiento de la materia imponible y que el mismo carecía de motivación.

Manifestó que la resolución determinativa se basaba en una descripción sintética y evasiva de la situación bajo análisis y omitió la valoración de las circunstancias esenciales expuestas por el contribuyente en instancias anteriores.

A lo anterior el Fisco contestó que la resolución apelada es puntillosamente descriptiva desde el inicio, valorando todo lo actuado y los descargos del contribuyente, indicando que de la lectura del acto se desprende lo razonado del fallo, los hechos en los que se fundamentó y el derecho aplicable, sosteniendo por ello que el acto cumplió con el art. 7° de la ley n° 19.549, es decir, reunía los requisitos esenciales de todo acto administrativo:

- a- Competencia:** ser dictado por autoridad competente.

---

<sup>208</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 6/11/2006.

**b- Causa:** deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.

**c- Objeto:** el objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos.

**d- Procedimientos:** antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.

**e- Motivación:** deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo.

**f- Finalidad:** habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad.

Se incluyó en la contestación de este punto que la pretensión de la actora importaría el formalismo ritual por sí mismo, solicitando el rechazo de la nulidad, con costas.

## *2- Violación del derecho de defensa y arbitrariedad*

En forma correlativa con el punto anterior, la recurrente se quejó de que la determinación de oficio hace referencia a supuestos incumplimientos de las disposiciones formales de facturación, que no se condicen con la realidad de los hechos y destaca que existe una total desconexión y hasta contradicción entre los elementos que surgen de los antecedentes administrativos y la resolución apelada, calificando al acto recurrido de arbitrario y violatorio del derecho de defensa.

## *3- Gastos escindibles de la actividad*

Respecto de la cuestión de fondo la recurrente manifestó que no se puede afirmar que todos estos traslados revistan el carácter de necesarios para la prestación de un servicio puesto que en muchos casos se vincula con cuestiones de comodidad para el desarrollo de reuniones por parte del cliente o puede deberse a reuniones para discutir propuestas de servicios y es en ese contexto que la actora le dio el tratamiento de operaciones no gravadas a las “notas de débito” emitidas en concepto de “recupero de gastos por pasajes de avión”.

El Fisco contestó que si los profesionales del estudio contable deben, en determinadas circunstancias, viajar a otras jurisdicciones para desarrollar la labor profesional requerida por los clientes, de acuerdo con lo establecido por el art. 10 quinto párrafo punto 1) de la ley del tributo, este gasto está asociado como un

servicio prestado conjuntamente con la operación gravada y por lo tanto, el apoderado fiscal consideró que debía aplicarse sobre los montos correspondientes la alícuota del impuesto, al margen de si el servicio de transporte aéreo se encuentra o no gravado.

#### 4- *Desconocimiento de la realidad contractual*

Se agravió que el Fisco ha desconocido la realidad contractual de las relaciones establecidas entre la Sociedad y sus clientes, sin contemplar aquellos casos en que las empresas requieren el traslado de personal de la apelante y luego no existe una efectiva prestación de servicios por lo que no caben dudas que tales gastos quedan a cargo del cliente. La recurrente expresó que en otros casos puede estar ante situaciones de viajes por pedido de un cliente actual o potencial para preparar y/o presentar propuestas de servicios que pueden finalmente no ser aprobadas, donde en consecuencia no hay prestación de servicio. Estos argumentos son novedosos y no fueron expuestos al contestar la vista.

#### 5- *Servicios exentos*

Expuso la sociedad que no se han valorado los casos en los que se prestan servicios exentos de IVA – sindicatura, representante legal de empresas- sobre los que, siguiendo el razonamiento fiscal, los gastos de transporte no se encuentran sujetos a impuesto.

La contraria contestó que si bien la actora manifestó la presunta existencia de servicios profesionales no alcanzados por el impuesto - Director, Síndico, etc.-, la resolución apelada no determinó este tipo de servicios.

#### 6- *Inexistencia del hecho imponible*

La recurrente negó la aplicabilidad al caso del art. 10 párrafo 5º, punto 1 de la ley del IVA, puesto que el único servicio prestado por la sociedad de hecho es el servicio profesional y no existe un “servicio de transporte” prestado a los clientes como lo requiere la norma citada, puntualizando que el gasto transporte es realizado por cuenta y orden del cliente, y por lo tanto el Fisco pretende gravar un hecho no previsto en la ley del gravamen como imponible, violentando el principio constitucional de legalidad.

#### 7- *Tratamiento atado a la forma de instrumentación*

Alegó que los gastos por pasajes de avión no forman parte del precio de los servicios profesionales dado que no se trataba de gastos imprescindibles para realizar la prestación de los mismos y que el tratamiento que le otorga el organismo fiscal varía simplemente en función de la metodología de instrumentación, esto es, si los adquiere la sociedad estarían gravados pero si los pone a disposición el cliente no, indicando que en la resolución se omitió considerar que los servicios profesionales que presta son servicios de contenido intelectual que no requieren necesariamente su presencia física en determinado lugar geográfico y que en la mayoría de los casos el traslado se produce por una necesidad del cliente que así lo requiere.

## 8- Ausencia de dolo

La sociedad se opuso a la aplicación de la multa contenida en la resolución, argumentando que las declaraciones presentadas son correctas y ajustadas a derecho, que no obró con dolo y por lo tanto no se encontraría tipificado el elemento subjetivo requerido para imponer una sanción por defraudación, entendiendo que eventualmente podrá sostenerse que existió una declaración inexacta. Planteó la inconstitucionalidad de la presunción de dolo contenida en el art. 47 de la ley n° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y sostuvo que existe una contradicción entre las normas del Código Penal –artículo 4º- y la ley de Procedimiento Fiscal respecto de esta cuestión.

Por último sobre la multa aplicada, el Fisco dijo que el responsable ha actuado con conocimiento del reproche en que incurría y que sobre la base de las probanzas producidas ha quedado acreditada la materialidad de la infracción tipificada en el art. 46 de la ley de Procedimiento Tributario. Agregó que también se ajustó a derecho el encuadre de la conducta imputada en la presunción dolosa del art. 47 incisos a), b) y c) de la ley N° 11.683 que se refiere a la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales provenientes de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

### 1.2.2- Resolución del Tribunal

#### 1.2.2.1- Voto de la mayoría

El voto de la mayoría, representada por el Dr. Brodsky y el Dr. Buitrago<sup>209</sup>, en este caso se fundó de la siguiente forma.

En lo referente al planteamiento de la nulidad del acto administrativo, la recurrente sostuvo que la resolución carece de motivación, pero de los términos del acto apelado queda en claro cuáles son las razones de hecho y de derecho en que se basó el juez administrativo para efectuar el ajuste que diera origen a la liquidación del tributo adeudado, con lo que si bien no concuerda el apelante, dicha discrepancia no otorga sustento a la defensa planteada, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuada por la administración es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación del acto apelado, pero no puede dar lugar a su anulación.

Además, no debe perderse de vista que la nulidad importa la privación de efecto de los actos que adolecen de algún vicio y por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados y que del análisis de las actuaciones administrativas no se advierte que el accionar del Fisco Nacional en la etapa previa al dictado de la resolución recurrida, fuera arbitraria o discrecional, encuadrando el procedimiento seguido en lo reglado por la ley N° 11.683 (t.o.1998), cumpliendo por lo tanto con cada uno de los pasos o fases que integran el mismo, no advirtiéndose en la especie en qué medida se encuentra violado o cercenado el derecho de defensa, toda vez que ha quedado evidenciado que la misma tuvo a su disposición la totalidad

---

<sup>209</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 6/11/2006.

de las actuaciones, ha tomado vista de ellas y tuvo su oportunidad de formular descargo y ofrecer las pruebas que hacen a su derecho.

La adopción de una decisión contraria a la que aquí se propicia implicaría la admisión de la nulidad por la nulidad misma, cuando tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para su configuración la existencia de un efectivo perjuicio al derecho de defensa, el que como ha quedado antes expresado, no se vislumbra en el supuesto bajo análisis.

A mayor abundamiento, debe señalarse que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio, ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia.

En cuanto al fondo de la cuestión, la mayoría consideró que aquí no hubo una prestación conjunta o conexa entre el servicio de los profesionales en Ciencias Económicas y el transporte en avión, puesto que para realizar su actividad contable podrían no moverse de su estudio por ser un trabajo intelectual y requerirle a los clientes que fueran ellos quienes le acompañasen los libros o documentación necesaria para llevar a cabo la tarea profesional, por lo que el traslado sólo se efectivizó por una comodidad propia del cliente, y –contrariamente a lo sostenido por el ente fiscal- resulta totalmente *prescindible* y absolutamente *escindible* para la concreción de la prestación gravada. Es decir que el Fisco tomó a los montos correspondientes a los pasajes de avión, como un ingreso sobre el que la actora no tributó el IVA pertinente, pero como se ha dejado en claro, tales gastos no constituyen una contraprestación necesaria para que la recurrente pueda desarrollar sus servicios profesionales.

Es por ello que las erogaciones bajo examen sólo quedan reducidas a simples requerimientos de los clientes que los contratan o en su caso ni siquiera se llega a esa instancia y sólo se traduce en una mera cita que sirve para que el tercero vea si le conviene o no contratar los servicios contables que brindan –situación ésta que por sí no generaría honorarios según lo afirma la actora-. Por lo tanto es a estos terceros a quienes le corresponde hacerse cargo del gasto de traslado, y así lo asumen, sin que pueda pretenderse de modo alguno que esos montos deban estar incluidos en el precio neto gravado por no ser estos prestados juntamente con la operación gravada ni son una consecuencia de la misma.

Agregan que si bien reiterada doctrina y jurisprudencia -que se comparte- ha venido sosteniendo desde hace ya varios años que las estimaciones de oficio debidamente fundadas gozan en principio de presunción de legitimidad, pero admiten prueba en contrario, en este caso, no surge de las actuaciones seguidas ante el ente fiscal que las mismas tengan otro sustento que el de forzar la correspondencia de los gastos de traslado en avión con la actividad gravada, sin ningún otro fundamento que la aplicación lisa y llana del art. 10 de la ley del IVA.

Por último, ni siquiera corresponde aclarar toda vez que el transporte es prestado por la aerolínea y no por el pasajero.

Por todo ello, del voto de la mayoría surge la revocación de la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

#### 1.2.2.2- Voto de la minoría

El voto de la minoría, representada por la Dra. Sirito<sup>210</sup>, fue fundado de la forma que sigue.

En primer lugar, adhiere al rechazo de la defensa de nulidad interpuesta por la recurrente, que surge del voto de la mayoría.

Respecto de la cuestión de fondo, debe tenerse en cuenta que la actividad profesional que en cada caso y respecto de cada cliente lleva a la producción del hecho imponible puede estar constituida por un acto único, o una sucesión de ellos.

El proceso se desarrolla en el tiempo, que puede ser de distinta extensión según el servicio brindado, pero en todos los casos concluye en un “momento” dado y no antes, es decir, en el momento en que se termina la ejecución o prestación.

En consecuencia, cada labor profesional que da derecho a retribución, se cobre o no por adelantado, incluye todas las tareas, conductas y erogaciones principales y accesorias que condujeron a su resultado, entre las cuales se cuentan los desplazamientos a dependencias del cliente o a lugares indicados por el mismo.

Además, los fundamentos de la recurrente incluidos en el escrito de la apelación contradicen constancias de las actuaciones administrativas sustentadas en dichos anteriores de la propia empresa y transcritas en la resolución recurrida, por ejemplo *“con los clientes se acuerda al inicio de la relación el importe que se les va a cobrar por honorarios profesionales y además se deja establecido que los gastos de traslado, estaba en caso de ser necesario de incurrirlos será a cargo del cliente...”* (el destacado pertenece a la Dra. Sirito).

La recurrente no ha producido prueba que dé sustento a sus dichos y ni siquiera lo intentó en la pericia contable que propusiera al articular su recurso, que fue rechazada por inconducente.

De todos modos carece de relevancia la causa específica que en cada ocasión motivó el desplazamiento de los profesionales. Si éste se efectuó porque la labor no podía ser cumplida de otro modo, o por “cuestiones de comodidad para el desarrollo de reuniones por parte del cliente” o por “reuniones para discutir propuestas de servicios” o “por pedido de un cliente actual o potencial para preparar y/o presentar propuestas de servicios”, no habría diferencia.

No se ha demostrado cuál ha sido el exacto motivo de cada desplazamiento ni se ha desvirtuado la realidad económica que lleva a considerar que si el cliente pagó el viaje ha sido porque se realizó en su interés y forma parte de los servicios que brinda el estudio.

---

<sup>210</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 6/11/2006.

De allí lo expresado en la resolución recurrida de que “... resulta a la luz de la realidad de los hechos y de las características apuntadas, que obra ajustado a la legislación impositiva aplicable y descripta en los vistos de la presente el concluir... considerar tales gastos como imprescindibles para la concreción de la prestación gravada y como tal su posterior recupero se deriva de un ingreso vinculado al servicio profesional contratado, correspondiendo en consecuencia atribuir a tales recuperos idéntico encuadramiento tributario que al de la prestación que los motivara”<sup>211</sup>.

El gasto que la recurrente recupera en la forma que se describe en las actuaciones constituye una parte del valor que se adiciona para concretar los servicios solicitados, de manera que corresponde su inclusión para determinar su retribución y para establecer el débito fiscal en su justa medida.

Como manifestó, la recurrente no es empresa de transporte ni presta servicios de transporte, pero el servicio constituido por el desplazamiento físico de personal a los fines de realizar la labor profesional gravada o como consecuencia de la misma y el gasto emergente deben considerarse integrantes del hecho imponible.

Por todo lo cual, del voto de la minoría surge que corresponde confirmar la determinación del impuesto al valor agregado contenida en la resolución apelada, con costas.

En lo relativo a los intereses resarcitorios intimados en la resolución apelada, propugna su confirmación –con costas– puesto que fueron calculados de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) y el apelante no expresó agravio alguno al respecto.

En lo concerniente a la multa aplicada en la resolución apelada que fue graduada en tres tantos del impuesto omitido por la empresa apelante, con sustento en lo dispuesto por el artículo 46 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), se considera que la conducta fiscal desplegada por la empresa recurrente –que ha sido bien descripta en el acto recurrido– no encuadra en la figura tipificada en la norma citada.

Se observa que la apelante confeccionó declaraciones juradas inexactas y consecuentemente omitió el ingreso del impuesto en su justa medida pero no incurrió en ocultación maliciosa de la documentación y de los registros contables cuyo examen diera lugar a la determinación del tributo cuya confirmación se propicia.

Asimismo, prestó la debida colaboración a los funcionarios del Fisco en el transcurso de la verificación integral de la cual fuera objeto, según se observa en las actuaciones anejadas a la causa.

Por lo tanto, procede reencuadrar la sanción aplicada en las previsiones del artículo 45 de la ley de procedimiento tributario (t.o. citado), graduándola en el 100 % (ciento por ciento) del impuesto omitido.

---

<sup>211</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 6/11/2006.

### **1.3- Recurso ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>212</sup>**

El organismo recaudador interpuso contra la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación un recurso de apelación ante la Alzada, el que fue resuelto en fallo de fecha 15 de julio de 2010, quedando firme en esa instancia.

#### *1.3.1- Fundamento del recurso por el Fisco*

El Fisco no introdujo ningún fundamento nuevo o no considerado en la instancia anterior. Su apelación se basó en los mismos elementos esgrimidos ante el a quo, y en la justificación del voto por la minoría.

Es decir:

1- La sociedad es sujeto del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 1º, 3º y 4º de la ley de IVA.

2- El artículo 10 de la citada ley establece que integran el precio neto gravado los servicios prestados conjuntamente con la actividad gravada, aunque se presten o se facturen por separado, por ejemplo, el servicio de transporte.

3- Los gastos que recupera la sociedad por los traslados son parte del valor que se adicionó para concretar los servicios realizados, en virtud de lo cual resulta ajustado a derecho y a los hechos su inclusión en la retribución y el cómputo del correspondiente débito fiscal.

4- Por los hechos relevados durante la fiscalización, surge evidente la imposibilidad de cumplir con la actividad profesional sin el pertinente traslado, resultando por ende en un todo unitario e inseparable a los fines de su consideración, de modo que su recupero constituye prestación necesaria y por lo tanto alcanzada por el gravamen.

Del recurso interpuesto se corrió traslado a la contraria pero el mismo no fue contestado.

#### *1.3.2- Resolución de la Cámara*

La Cámara resolvió rechazar la apelación y confirmar la resolución apelada.

Lo anterior fue consecuencia de que los agravios expresados por el Fisco, tal como fueron planteados, no proporcionaban ningún argumento con mérito suficiente para que la Cámara se aparte de las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación, si no que remitirían a una nueva verificación de las pruebas obrantes en las actuaciones, que ya fueron ponderadas por el tribunal a quo. Del art. 86 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario, que establece que dentro de la competencia de la Cámara Nacional se incluye entender en los “*recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributo o sanciones*”, y que, en este caso, la Cámara resolverá “*el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos*

---

<sup>212</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 15/7/2011.

autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos”, surge que esa labor es ajena a esta instancia y no coincide con los agravios planteados.

Tal como surge del texto del fallo<sup>213</sup>, *“el análisis de aquellos elementos no remitiría a la interpretación de las normas aplicables a la especie, si no a la valoración de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad a lo establecido por el código de rito corresponde estar a lo decidido por el tribunal a quo, teniendo en cuenta que el recurrente ni alega ni logra demostrar que el judicante incurriera en error en la aplicación de normas, inaplicabilidad de ley o doctrina legal, como así tampoco en arbitrariedad, irrazonabilidad o indefensión”*.

Es decir que *“las quejas del Fisco no plantean una cuestión de derecho, si no que cuestionan el modo en que el a quo valoró el sustento fáctico de la determinación impositiva y la sanción aplicada a actor para decidir su revocación*.

*En efecto, los agravios plantean la disconformidad del apelante con las conclusiones del pronunciamiento de la instancia previa.*

*No se trata de discernir si determinada norma se aplica o no a la actora, sino que lo discutido es, si el monto de los traslados que pagan los clientes, importan una modalidad de contraprestación de los servicios profesionales de la sociedad, o no. Esta cuestión fáctica, que como tal, supone sólo un asunto de hecho y prueba”, ya mereció la consideración de la instancia previa.*

#### **1.4- Comentarios de expertos**

Las siguientes opiniones fueron recogidas por Gonzalo Chicote<sup>214</sup>, en una entrevista para el Diario El Cronista Comercial.

Juan Pablo Scalone, socio del estudio Enrique Scalone & Asociados, advirtió que *“las conclusiones del fallo pueden extenderse tanto a otros tipos de transporte como a otros servicios profesionales de naturaleza similar a los contables”*.

Esto es así, porque quedó demostrado que el estudio contable no tenía como objetivo sacar provecho de la venta de pasajes, ni sobrevaloraba el boleto de avión que presentaba a su cliente, sino que sólo emitía la nota de débito correspondiente como “recupero de gastos por pasajes de avión”, destacó igualmente Buedo, socio del estudio Montero & Asociados.

Del mismo modo, Ivan Sasovsky, Senior de Impuestos del estudio Harteneck, Quian, Teresa Gómez & Asociados, sostuvo que *“la refacturación de los gastos de traslado de avión, por los que se intimó al contribuyente, de ninguna manera constituye una prestación efectiva llevada a cabo por el contribuyente”*.

---

<sup>213</sup> Fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 15/7/2011.

<sup>214</sup> CHICOTE, G., Op. cit.

Por otro lado, con este caso se pone de manifiesto otro aspecto importante, que es la diferencia que hace la AFIP respecto del tratamiento de gastos, tanto en el IVA como en el Impuesto a las Ganancias<sup>215</sup>.

Al respecto, Buedo sostuvo que, con este fallo, quedó demostrada la facilidad con la que el Fisco cae en contradicciones, ya que, en la causa, *"afirma categóricamente que el traslado debe formar parte del precio del honorario profesional porque, según entienden, está relacionado directamente con la actividad gravada"*.

*"Y, por el otro lado, se han cansado de impugnar declaraciones juradas de Ganancias de personas físicas que desarrollan servicios profesionales, porque aducen que el gasto del traslado personal hasta el cliente no es un gasto necesario como para que se pueda deducir de las rentas gravadas con el Impuesto a las Ganancias"*, agregó.

Por último, Sasovsky destacó que *"resulta impensado considerar la existencia de actividad gravada conjunta o conexas entre el servicio de los profesionales en ciencias económicas y el transporte en avión"*.

*"Más aún si existe imposibilidad de deducción total de los gastos para la determinación de Impuesto a las Ganancias, por aplicación de la limitación de los 'Gastos de representación' (que es del 1,5% del total de remuneraciones pagadas)"*, concluyó el experto.

## **2- Análisis de un caso similar**

### **2.1- Introducción**

Como ya se ha analizado en el marco teórico de este trabajo, el art. 10 de la ley del impuesto establece que forman parte de la base para calcular el débito fiscal, integrando el precio neto gravado, los servicios que se presten conjuntamente con la prestación gravada o como consecuencia de la misma, aun cuando se facturen o convengan por separado, y estén o no gravados, entre los cuales se incluye el transporte. Es decir, si un elemento como un recuperado de gastos, que no está gravado, está sometido a una relación de conexidad con una prestación gravada, también forma parte de la base imponible. O, yendo un paso más atrás en la operatoria, si el recuperado de gastos consiste en pasajes internacionales, que están exentos, y forma parte inescindible de una prestación gravada, están gravados. También se ha estudiado anteriormente que los servicios se consideran conexos cuando son prestados de tal forma que se verifique una ligazón, unión, o relación con una locación o prestación gravada.

En consecuencia, la clave estará en discernir, en cada caso, cuáles son los elementos conexos y cuáles los escindibles de una actividad, por ejemplo, los servicios de un estudio contable.

Está claro que existen algunos gastos que son propios de la actividad de cualquier estudio contable como el alquiler de la oficina, los servicios públicos, la tinta para imprimir, expensas del edificio en su caso, e

---

<sup>215</sup> CHICOTE, G., Op. cit.

incluso si se quiere, la depreciación de las computadoras. También es claro que estos gastos no son específicos de un cliente, es decir, el alquiler no se paga para poder usar la oficina para atender a un cliente en particular sino para todos, tal vez 10, 20 o 100 clientes. La impresora no se utiliza para imprimir documentos de un solo cliente, sino de todos, salvo aquél al cual los servicios se prestan sólo en forma virtual, por ejemplo a través de correos electrónicos o conferencias telefónicas. Por supuesto que, siguiendo con el sencillo ejemplo de la impresora, no para todos los clientes se usa en la misma medida, para imprimir estados contables se usan muchas más hojas y tinta que para una declaración jurada de IVA, pero la determinación de costos no se realiza a ese nivel por resultar el cálculo imposible o demasiado dificultoso en relación al beneficio de conocer su resultado con exactitud.

El siguiente ejemplo ha sido elaborado con el objeto de mejorar la comprensión del caso “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, a través de la analogía, como recurso válido para el estudio de casos que surgen de la realidad.

## **2.2- Caso A**

Un estudio contable (Responsable Inscripto en IVA, como sociedad comercial, de hecho, etc.) inicia las tratativas para constituir una sociedad anónima en Mendoza, integrada por una socia mendocina y un socio francés que reside en Francia.

En el presupuesto que extienden a la futura socia de la sociedad a constituir, incluyen conceptos usuales como gastos de escrituración, gastos de publicación de edictos, tasas retributivas necesarias para lograr la inscripción en el Registro Público de Comercio y por supuesto sus honorarios. Pero además incluyen otro concepto que ellos han denominado “gastos de procuración”, y que es una suma de dinero, por ejemplo \$500, que pagarán a la secretaria del estudio contable para que lleve a cabo materialmente los trámites, es decir, para que vaya al Boletín Oficial a publicar el edicto, para que vaya a los organismos públicos a presentar la sociedad, etc.

El desarrollo introductorio, se dirige a fundar la deducción de que si el estudio contratara con el cliente la constitución de la sociedad por el monto de los honorarios más un 50% del alquiler de la oficina, esa última suma sería una parte de los “costos de la actividad” (no de la constitución en particular), que el estudio intentaría recuperar. Y, ¿quién tiene que hacerse cargo de los costos de la actividad, sino el que la ejerce?, ¿Quién tiene que hacerse cargo del alquiler sino el inquilino? Por lo tanto, es fácil deducir que ese 50% de alquiler incluido en el “precio”, no es otra cosa que “honorarios”.

Exactamente lo mismo sucede con dichos “gastos de procuración”. Si se contratara a un “procurador” (responsable inscripto en IVA), pura y exclusivamente para que lleve a cabo los trámites conducentes a obtener la sociedad regularmente constituida, una de las formas de instrumentarlo sería, por ejemplo, que el procurador emita una factura por \$500 + IVA al estudio, y el estudio emite al cliente una factura por los honorarios + IVA + honorarios del procurador+ IVA, o dos facturas, o una factura por los honorarios + IVA

y, habiendo pagado al procurador, una nota de débito por los honorarios del procurador + IVA, o simplemente que éste facture directamente al cliente. En todos los casos el tratamiento impositivo es el mismo.

Pero en este caso no es así. Los trámites van a ser realizados por la secretaria del estudio, es decir, por una empleada en relación de dependencia, y no sólo eso, si no que iban a ser realizados bajo las directivas de los contadores, en horario de trabajo, utilizando materiales provistos por el estudio (por ejemplo, la computadora), etc. Por ejemplo, si en el camino entre la oficina y la Dirección de Personas Jurídicas, la secretaria sufriera un accidente, a quien el estudio recurriría en primer lugar es a la ART, y si necesitara atención médica, por supuesto que utilizaría la obra social a la cual está afiliada en razón de su trabajo. Es decir, no cabe ninguna duda de que los \$500, llámense gastos de procuración o de cualquier otra manera, no son otra cosa que un adicional al sueldo. Y, siguiendo la línea de razonamiento anterior, ¿Quién debe hacerse cargo de los sueldos de los empleados si no el empleador?

Por lo anterior, los \$500 son honorarios, y deben facturarse al cliente adicionando IVA.

Por otro lado, los gastos de publicación de edictos, por ejemplo, se han realizado específicamente para esa sociedad, es decir, el estudio envía a la secretaria al Boletín Oficial para que publique el edicto que exige la ley de sociedades comerciales, ésta lo paga con dinero del estudio, y el estudio luego emite una factura con sus honorarios y, aparte, solicita al cliente que reembolse lo que gastó en la publicación, a través de una nota de débito o documento equivalente, adjuntando el recibo del Boletín Oficial, o directamente con el recibo sin otra instrumentación. Esto es un recupero de gastos, que no forma parte del objeto del impuesto, y por lo tanto la nota de débito no incluye IVA.

Para todo lo expuesto en el caso A, la opinión del Fisco, la doctrina y la jurisprudencia es pacífica, pero entender su desarrollo es la base para comprender el caso B.

### **2.3- Caso B**

A todo lo expuesto en el caso A, se agrega lo siguiente: del contrato (recordemos que los acuerdos de voluntades no instrumentados también son contratos) surge que un miembro del estudio deberá viajar a Francia para entrevistarse con el socio francés, y los gastos (pasajes y estadía) son a cargo del cliente. Si el estudio no accede a incluir ese término en el contrato, es probable que el mismo no se logre, y el cliente vaya en busca de otro estudio contable para realizar la constitución, pero naturalmente este estudio podrá seguir ejerciendo su actividad, con el resto de los clientes e incluso con ese cliente para otros servicios profesionales. Todo lo cual lleva a deducir que los gastos del viaje a Francia no son “gastos propios de la actividad”, como era, en el caso A, el sueldo de la secretaria, sino que tiene el carácter de “escindible de la actividad”. Por supuesto que, si quien debe viajar, por ejemplo, el contador más experimentado, debe tramitar el pasaporte, los gastos que ello implique no pueden cargarse al cliente, porque ese pasaporte le servirá para realizar viajes para prestar servicios a otros clientes o viajes de placer. Si el cliente aceptara cubrir ese gasto,

lo que ciertamente sería muy difícil, ese sí sería un costo de la actividad y recibiría el mismo tratamiento que los gastos de procuración.

Ahora bien, dado que el estudio accedió a enviar un representante al extranjero a cargo del cliente, esto puede ejecutarse básicamente de dos formas:

- 1- El cliente compra los pasajes a su nombre y los entrega al contador, o
- 2- El estudio los compra a su nombre y luego solicita al cliente el reembolso a través de una nota de débito o documento equivalente.

En la segunda alternativa es que reside el conflicto y la divergencia de interpretaciones entre el Fisco y el contribuyente, en este caso, el estudio.

### *2.3.1- Posición fiscal*

El viaje a Francia es inescindible del ejercicio de la actividad, por lo tanto es un costo propio de ella y debe facturarse al cliente (o incluirse en una nota de débito) adicionándole el impuesto. Por ejemplo, si los pasajes costaron \$10.000 (recordemos que no incluyen IVA porque están exentos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 inciso h) apartado 13), debe solicitar al cliente el reembolso de \$10.000 + \$2.100 en concepto de IVA.

### *2.3.2- Posición del estudio contable*

Antes desarrollar su posición, es necesario advertir que la misma fue avalada por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo en el fallo “GAÑAN EDUARDO H. Y OTROS S.H. s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado”, por la doctrina consultada y, si cabe la aclaración, por la autora del presente trabajo.

El objeto de la nota de débito es un recupero de gastos, por lo tanto no se debe adicionar IVA. Los principales fundamentos de lo anterior son los siguientes:

- La realización del viaje a Francia tenía como fin únicamente realizar una entrevista previa a la constitución de una sociedad comercial, es decir, era parte de un servicio específico, atribuible entera y directamente a un único cliente. Si el viaje no se realizaba, el estudio seguiría atendiendo a sus clientes normalmente, sin interrupción e impedimento, sólo que, por supuesto, perdería la oportunidad de contratar con ese cliente, que tenía esa exigencia en particular. Esto es lo que se conoce como “gastos escindibles de la actividad”, objeto de los llamados “recuperos de gastos”, que no están gravados en IVA.

- Si como consecuencia de la entrevista realizada en Francia, el socio extranjero decidiera no contratar con ese estudio, el gasto del pasaje igualmente se hubiese incurrido, sin que, utilizando terminología de la materia, se perfeccionara el hecho generador del impuesto que es la prestación del servicio gravado, máxime teniendo en cuenta que habitualmente los contadores no cobran honorarios por las consultas o entrevistas previas a un trabajo, sino por el trabajo en sí, que en este caso no llega a producirse.

En otras palabras:

○ El hecho imponible “locación de servicios”, se perfecciona con la terminación de su ejecución o su percepción, lo anterior. En este caso, su ejecución no termina porque, precisamente, no empieza, y el dinero que se percibe por los pasajes es con motivo de un reembolso de gastos y no de haber prestado un servicio.

○ El servicio que presta el estudio es la aplicación de sus recursos materiales y humanos a la realización de los trámites necesarios para la constitución de una sociedad, por lo que el mero traslado físico de un representante no constituye “el” servicio.

○ Aunque lo fuera, al cargar al cliente sólo el valor del pasaje y estadía, sin adicionales por el pretendido servicio de traslado, lo sería a título gratuito, quedando por tanto fuera del ámbito de imposición.

- Como surge de lo anterior, se solicita a través de este instrumento que se reembolse exactamente lo que se pagó por los pasajes, sin obtener un beneficio de la operatoria o, para hablar con propiedad, sin agregar valor alguno. Si el precio del pasaje fue \$10.000, se emite la nota de débito por ese monto y no por \$10.500 ni por \$11.000, todo esto en virtud en que del contrato surge que estos gastos se realizaban a cuenta del cliente (en términos simples, que los tenía que pagar aparte de los honorarios). Podría decirse entonces que el estudio soportó financieramente el costo por el tiempo que transcurrió entre el pago del pasaje y el cobro del reembolso, pero no económicamente. Esta operación debió contabilizarse utilizando una cuenta denominada “Gastos a recuperar” o similar que, ciertamente, es una cuenta de activo y no de resultados.

- Si nos remitimos a las dos alternativas planteadas ut supra (que los pasajes los “compre” el cliente o lo haga el estudio), es fundamental tener en cuenta que, para el Fisco, el tratamiento impositivo variaría de la siguiente manera (consideremos solamente los pasajes):

Alternativa 1: el cliente compra los pasajes.

|                       | <b>ESTUDIO</b> | <b>CLIENTE</b>                                              |
|-----------------------|----------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>CRÉDITO FISCAL</b> | No corresponde | No tiene (porque los pasajes internacionales están exentos) |
| <b>DÉBITO FISCAL</b>  | No corresponde | No corresponde                                              |

Alternativa 2: el estudio compra los pasajes.

|                       | <b>ESTUDIO</b>               | <b>CLIENTE</b> |
|-----------------------|------------------------------|----------------|
| <b>CRÉDITO FISCAL</b> | No tiene (porque los pasajes | No corresponde |

|                      |                                         |                |
|----------------------|-----------------------------------------|----------------|
|                      | internacionales están exentos)          |                |
| <b>DÉBITO FISCAL</b> | IVA adicionado al precio de los pasajes | No corresponde |

De lo anterior se desprende claramente que para dos alternativas de instrumentación, que desde el punto de vista de la realidad económica constituyen una misma transacción, justamente porque los efectos económicos de ambas son idénticos, el tratamiento impositivo que el Fisco pretende darle es diferente. Esto atenta contra dos principios fundamentales:

a- El principio de neutralidad de los impuestos, en virtud del cual los impuestos no deben incidir en la “forma” en que los actores económicos desarrollan sus actividades, excepto cuando forman parte de una política económica que intenta desalentar una conducta o incentivar otra, pero este no es el caso. Si se aplica el criterio del Fisco, podría desaparecer la figura del “recupero de gastos”, por una cuestión de inseguridad jurídica (el contribuyente, al no saber cuándo el Fisco considerará que algo es un recuperado y cuándo considerará que no lo es, optaría por dejar de lado su empleo). Cabe aclarar que muchos profesionales además de los contadores, como los abogados, escribanos, etc., usan esta operatoria, lo cual es beneficioso para la relación con los clientes y agiliza las tramitaciones.

b- El criterio de la realidad económica para la interpretación de las leyes impositivas, consagrado en el artículo 2 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

- Si, como pretende el Fisco, se adicionara el impuesto, ¿cuál sería exactamente el hecho imponible?

La ley de IVA, en su artículo 20, prevé una ficción legal a los efectos de que comisionistas y consignatarios, y todos aquellos que contratan (compran o venden) a nombre propio pero por cuenta ajena, tributen sólo por la comisión que cobran, es decir, por el valor que agregan, porque en definitiva es ese el objeto del impuesto y no otro. Esto que parece tan lógico, también debería aplicarse al caso bajo examen, ya que si gastó \$10.000 y solicita el reintegro de \$10.000, no existe valor agregado, y en consecuencia no se configura el hecho imponible.

- Si los pasajes internacionales no estuvieran exentos, y el estudio tomara en su declaración jurada el Crédito Fiscal que surge de la factura a su nombre, el Fisco podría impugnarlo, dado que su cómputo corresponde al cliente, pero aun así, no podría aducirse evasión por no adicionar IVA al recuperado de gastos. Sin embargo, no es el caso.

- El primer cuadro incluido en el cuarto fundamento, grafica el tratamiento impositivo que, según el contribuyente, la doctrina y jurisprudencia, debe otorgarse a las dos alternativas de instrumentación. Si se observa su contenido, puede apreciarse que no da lugar al cómputo de crédito ni débito fiscal alguno, es decir, que la venta de los pasajes internacionales no está afectada por el

IVA. Lo anterior nos lleva a preguntarnos, ¿no es ese, acaso, el fin perseguido por el legislador al disponer su exención? O, más aun, ¿no es ese el efecto de toda exención? En consecuencia, podría afirmarse que el tratamiento que el Fisco pretende atenta contra el espíritu de la ley del gravamen.

- El viaje se hace para comodidad del cliente y a su requerimiento. Perfectamente, para desarrollar la entrevista, el socio de Francia podría haberse trasladado a Argentina, pero no lo hizo por su propia comodidad, por eso soporta económicamente el costo del viaje. El contador podría llevar a cabo su servicio sin trasladarse de su estudio, el viaje es una condición especial impuesta por el cliente.

- Si el estudio contable hubiese recibido los \$10.000 en carácter de “Anticipo de gastos”, el tratamiento impositivo de los mismos jamás hubiera coincidido con el que pretendía el Fisco para este caso, siendo que, como es lógico, el hecho económico es igual. Volvemos entonces a la idea de que la posición del Fisco no es neutral.

## CONCLUSIÓN

Como sucede a menudo, el investigador, a medida que va introduciéndose en la temática bajo estudio, comienza a descubrir nuevos aspectos que eran desconocidos para él y que se derivan de la materia investigada, de lo cual pueden surgir nuevos objetivos, o pueden llevar un paso más allá el objetivo original.

Así, a lo largo de este trabajo se ha realizado una descripción del tratamiento que reciben ciertas operaciones en el IVA, con especial atención en la prestación de servicios profesionales, cumpliendo el objetivo general del trabajo que, como se aclara en la introducción, es de índole descriptiva.

A partir de lo anterior, se puede afirmar que cualquier interesado en el tratamiento en IVA de prestaciones, locaciones y obras puede encontrar una orientación sistemática en este trabajo.

Pero además, atrajo mi atención una figura ampliamente utilizada en el ámbito del ejercicio profesional en Ciencias Económicas, como es el recupero de gastos realizados por cuenta de terceros y, en particular, el conflicto que se había producido en torno a su tratamiento entre el Fisco y un contribuyente, pero no un contribuyente común, sino precisamente, un estudio contable especializado en materia tributaria.

De esta manera, se considera cumplido el objetivo específico, al analizar desde mi punto de vista y en base al marco teórico elaborado, este caso especial, trayéndolo a la realidad cotidiana a través de un ejemplo análogo.

En consecuencia, en base al precedente sentado por un caso que llegó al ámbito judicial, y a los elementos expuestos en este trabajo, se dejan en claro los aspectos que determinan el tratamiento impositivo de la figura y se construye una valiosa base de argumentos contra su gravabilidad, además de constituir un punto de partida para nuevas investigaciones sobre el tema.

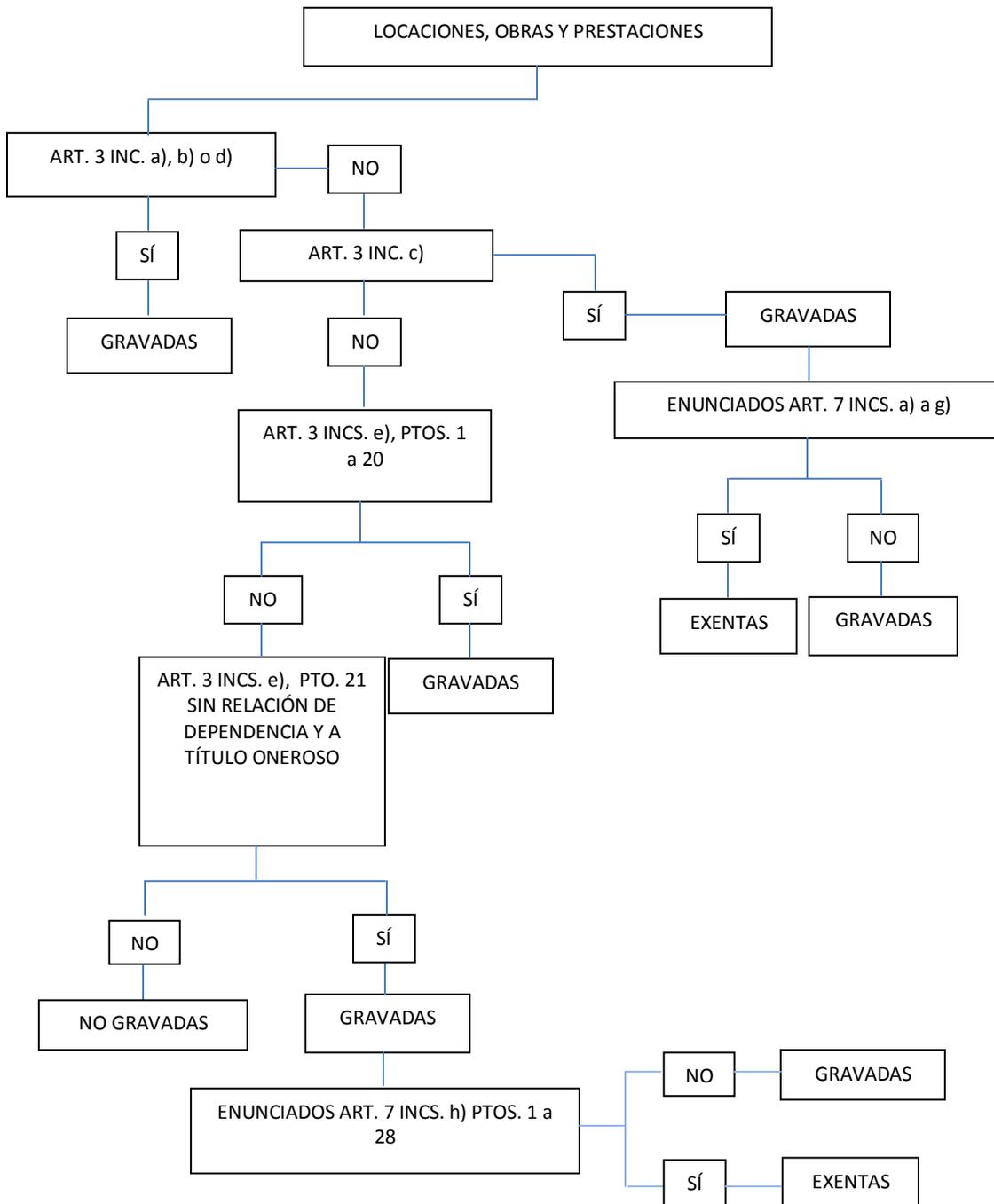
## ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

- AFIP, Resoluciones vigentes, Consultas y Dictámenes.
- ARGENTINA, “Código Civil de la República Argentina”.
- ARGENTINA, “Código de Comercio de la República Argentina”.
- ARGENTINA, “Decreto del PEN 692/98 Reglamentario de la ley de impuesto al valor agregado”.
- ARGENTINA, “Ley 11683 de Procedimiento Tributario”, modificatorias y complementarias.
- ARGENTINA, “Ley 19549 de Procedimiento Administrativo”, modificatorias y complementarias.
- ARGENTINA, “Ley 23349 del Impuesto al valor agregado”, modificatorias y complementarias.
- CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL,  
Fallos.
- CASTRO, J., “IVA”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, (1986), 224 págs.
- CHALUPOWICZ, Israel, “IVA, Impuesto al Valor Agregado”, Ed. Tesis, Buenos Aires, (1990), 255 págs.
- CHICOTE, G., “La AFIP se “batió a duelo” con una firma por reintegro de gastos, pero la Justicia avaló al contribuyente”, Buenos Aires, (2010), disponible desde Internet en: <http://impuestos.iprofesional.com/notas/110056-La-AFIP-se-bati-a-duelo-con-una-firma-por-reintegro-de-gastos-pero-la-Justicia-aval-al-contribuyente> [con acceso el 8-7-2011].
- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Fallos.
- DIEZ, H., “Impuesto al Valor Agregado”, 2º ed., Ed. Errepar, Buenos Aires, (1997), 711 págs.
- FENOCHIETTO, R., “El impuesto al valor agregado”, 2º ed., Ed. La Ley, Buenos Aires, (2007), 1228 pág.
- GÓMEZ, C., “Desembolso de gastos a recuperar: efectos en el impuesto al valor agregado y sobre los ingresos brutos”, Buenos Aires, (2009), 21 págs., disponible desde Internet en: <http://www.asesorimpositivocjg.com.ar/objetos/desembolsos.pdf> [con acceso el 28-5-2011].
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C. y BAPTISTA LUCIO, P., “Metodología de la investigación”, 2º ed., Ed. Mc Graw Hill, México D.F., (2001), 501 págs.
- KERN, R., “Valor agregado”, 3º ed., Ed. Errepar, Buenos Aires, (2003), 288 págs.
- MARCHEVSKY, R. y SURIJON, E., “IVA, Análisis Intensivo”, 2º ed., Ed. CIMA, Buenos Aires, (1992), 733 págs.
- MARCHEVSKY, R., “Impuesto al Valor Agregado, Análisis Integral”, 2º ed., Ed. Macchi, Buenos Aires, (2002), 1102 pág.
- MATÍAS, A., SILVARREDONDA, M. y SASTRE, G., “Impuesto al Valor Agregado”, 2º ed., Cuaderno 1, Ed. Errepar, Buenos Aires, (2001), 183 págs.
- MC EWAN, H., CHALUPOWICZ, I., LAURÍA, R., DALMASIO, A. y PALADINO H., “Impuesto al Valor Agregado”, 3º ed., Ed. Tesis, Buenos Aires, (1987), 441 págs.
- REIG, E., “El impuesto al valor agregado”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, (1976), 758 págs.

SOLER, O., FRÖHLICH, R., ANDRADE, J., “*Derecho Tributario, Teoría General*”, Ed. La Ley, Buenos Aires, (1993), 274 págs.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, Fallos.

## ANEXO: Cuadro N° 9 “Forma de manejar la ley de IVA”



Fuente: DIEZ, H., Op. cit., pág. 79.