

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
(DELEGACION JUNIN)

CARRERA DE POSTGRADO DE “ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION”

*ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES, SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO.*

TUTOR: DR. BALDO, ALBERTO.

GUARDA, PABLO ALBERTO

DNI: 24.423.679.

OCTUBRE DE 2012.

INDICE

<u>Contenidos</u>	<u>Pág.</u>
I. Índice.....	2.
II. Introducción.....	3.
III. Concepto de arrendamiento.....	5.
IV. Definición de Inmueble.....	7.
V. La generalización de los “Servicios”(nuevos hechos alcanzados)...	8.
VI. Evolución de la alícuota general del impuesto.....	11.
VII. Configuración del hecho imponible y sus aspectos.....	13.
VIII. Base Imponible.....	18.
IX. Locaciones gravadas.....	19.
X. Locaciones exentas.....	23.
XI. Conclusión.....	40.
XII. Bibliografía	42.

Introducción

El presente trabajo intenta destacar el tratamiento brindado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) al arrendamiento o locación de bienes inmuebles, mostrando en detalle, las distintas modalidades llevadas a cabo en la práctica por locadores y locatarios.

Comenzando primeramente por un análisis de la legislación de fondo, vigente en nuestro país, específicamente nuestro Código Civil, los artículos dedicados a definir el concepto de Contrato de Arrendamiento, como así también deberes y derechos de las partes intervinientes en este mencionado tipo de contrato, también normado entre los artículos 1514 y 1582 del mencionado código.

Dejando en claro la definición de Arrendamiento y el concepto de Bienes Inmuebles se incursionará específicamente en el tratamiento otorgado a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su Decreto Reglamentario y las distintas Resoluciones Generales y Opiniones vertidas por el respectivo Organismo de Contralor, la Doctrina y Jurisprudencia.

Es de importancia también señalar el tratamiento que se le otorgó a la actividad “Locación de Inmuebles” a lo largo de la vigencia del tributo, desde su nacimiento hasta la actualidad, mencionando en determinados casos su incorporación a la base imponible del impuesto.

Con respecto a locaciones exentas, se identificará el tratamiento de las distintas exenciones que el legislador incorporó a la ley actual del gravamen, diferenciando objeto, sujeto, destino y monto involucrado.

En lo referido a locaciones gravadas, se identificará a aquellas que componen el objeto del impuesto en cuestión; como así también el tratamiento otorgado por la referida normativa a las mismas.

Un párrafo aparte merece el estudio del momento en que se perfecciona el hecho imponible u objeto del impuesto, analizando el Artículo 5° de la ley del referido impuesto y demás

normativa referida al tema y su estrecha vinculación con el principio de contabilidad generalmente aceptado “Devengado”. Su apartamiento del mismo en los casos de incobrabilidad denunciada, pasando al criterio de lo “Percibido”.

Además, es importante resaltar que al ser este un impuesto de naturaleza indirecta, se puede identificar al sujeto o sujetos incididos, no coincidiendo en todos los casos el sujeto de hecho con el sujeto de derecho, dejando en algunos casos la imposibilidad de traslación por parte del sujeto pasivo, mas teniendo presente que no siempre se trata de un consumidor final, sino que existen una diversidad de situaciones en las que el sujeto incidido es un pequeño contribuyente adherido al régimen simplificado; de esta manera sufre un considerable encarecimiento la transacción económica en la que interviene.

Por último y usando de sostén la investigación, estudio y confección del trabajo realizado se expondrá la conclusión a que hubiéramos arribado, emitiendo un juicio subjetivo de valor siempre dentro del marco técnico legal de la normativa analizada y sin perder de vista el interés del fisco por mantener o incrementar la recaudación impositiva al ser el impuesto en cuestión el más importante de la estructura tributaria de nuestro país.

Concepto de arrendamiento

Para definir arrendamiento o locación, vamos a consultar la legislación llamada de fondo, más precisamente nuestro Código Civil Argentino, en su Título VI – de la Locación – en sus siguientes artículos:

Artículo 1493: Habrá locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra, o a prestar un servicio; y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero.

El que paga el precio, se denominará "Locatario", "Arrendatario" o "Inquilino", y el que lo recibe "Locador" o "Arrendador". El precio también se llamará "Arrendamiento" o "Alquiler".

Artículo 1494: El contrato de locación queda concluido por el mutuo consentimiento de las partes.

Todo lo dispuesto sobre el precio, consentimiento y demás requisitos esenciales de la compraventa, es aplicable al contrato de locación.

Artículo 1495: Se comprenden en el contrato, al no haberse hecho expresa reserva, todas las servidumbres activas del inmueble arrendado, y los frutos o productos ordinarios; pero no se comprenden los frutos o productos extraordinarios, ni los terrenos acrecidos por aluvión, si el locatario no hiciere un acrecentamiento proporcional del alquiler o renta.

En cuanto a las cosas que pueden ser objeto del contrato de locación, los Artículos 1499 y 1500 prevén, las cosas muebles no fungibles y las raíces sin excepción, así como también las cosas indeterminadas.

El Artículo 1503 dice que el uso para el cual una cosa sea alquilada o arrendada, debe ser un uso honesto, y que no sea contrario a las buenas costumbres, de otra manera el contrato es de ningún valor.

Con respecto al tiempo de duración de la locación, el Artículo 1505 establece que el contrato de locación no puede hacerse por mayor tiempo que el de diez años, si se hiciere por mayor tiempo quedara concluido a los diez años. Sí resulta posible realizar sucesivas renovaciones sin límite alguno.

También se menciona que el Código Civil contiene las obligaciones del locador en los Artículos 1514 al 1553, entre los más importantes destacamos, la entrega de la cosa con

todos los accesorios que dependen de ella al tiempo del contrato y básicamente a mantener la cosa en buen estado para que el locatario realice el uso o goce pacífico por todo el tiempo de la locación. También está obligado a pagar las mejoras y gastos hechos por el locatario cuando este estaba autorizado a hacerlas.

Otra obligación del locador consiste en pagar las cargas y contribuciones que graviten sobre la cosa arrendada.

En cuanto a las obligaciones del locatario, comprendidas en los Artículos 1554 al 1582, el mismo debe limitarse al uso o goce estipulado de la cosa arrendada, pagar el precio al locador en los plazos convenidos, conservar la cosa en buen estado y responder de todo daño o deterioro que causare por su culpa.

En cuanto al precio determinado en dinero que establece el Artículo 1493, calificada doctrina ha expresado “habrá locación siempre que la contraprestación sea determinable en dinero, así este contrato quedara configurado cuando el locatario se avenga cosas determinables en dinero, como por ejemplo, una parte de los frutos, cierta cantidad de mercadería producida en el negocio locado, una cosa determinada, etc.” Borda Guillermo, Tratado de derecho Civil Argentino, Contratos.

A todo esto la AFIP, mediante Dictamen 25/02 de la Dirección de Asesoría Legal de fecha 22/04/2002, ante la consulta vinculante de un contribuyente Sociedad Rural de la localidad de...; Uso de Instalaciones de Remates Ferias y Locación de Servicios, se expresó de la siguiente manera:

No desnaturaliza al contrato de locación la forma de establecer el precio de la contraprestación, el cual podrá ser establecido en una suma fija de dinero o en especie o en forma proporcional a determinadas actividades que se desarrollen dentro del bien locado o sobre el bien locado.

El contrato mediante el cual una de las partes transfiere a la otra el uso de sus instalaciones con el objeto de que efectúe en ellas el remate de vacunos y/o yeguarizos en fechas predeterminadas a cambio de un porcentaje de las ventas constituye una locación de inmuebles y se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado. No altera la figura del contrato el hecho de que la contraprestación no este determinada en dinero toda vez que el mismo es determinable.

En este caso, como contraprestación por el uso o goce de las instalaciones la locataria se obliga a pagarle a la locadora el importe correspondiente al 1 % (uno por ciento) del importe total de las ventas realizadas por cada mes calendario.

Además, se agrega que tampoco desnaturaliza al contrato de locación el plazo de vigencia, establecido en cuatro meses, siendo indiferente para la configuración del hecho imponible.

Definición de Inmueble

Visto que tanto la ley del gravamen como su decreto reglamentario no se encargaron de definir el concepto de bienes inmuebles buscamos una conceptualización en la legislación de fondo, remitiéndonos al Código Civil Argentino.

El Código Civil realiza la siguiente clasificación:

Inmuebles por su naturaleza: son las cosas que se encuentran por si mismas inmovilizadas, como el suelo y todas las partes sólidas o fluidas que forman su superficie y profundidad, todo lo que este incorporado al suelo de una manera orgánica y todo lo que se encuentra bajo el suelo sin el hecho del hombre (Art. 2314 C.C.).

Inmuebles por accesión: las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad y las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente como accesorios de un inmuebles por el propietario de este, sin estarlo físicamente (Art. 2315 y 2316 C.C.).

Inmuebles por su carácter representativo: los instrumentos públicos de donde constare la adquisición de derechos reales sobre bienes inmuebles, con exclusión de los derechos reales de hipoteca y anticresis (Art. 2317 C.C.).

Por supuesto que los bienes comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto son los inmuebles por su naturaleza y por accesión; se interpreta que la ley del gravamen no alcanza los inmuebles por su carácter representativo.

En cuanto a inmuebles por accesión y su cantidad y variedad de cosas que podrían adquirir ese carácter la Corte Suprema de Justicia en la causa La Constitucional Cía de Seguros de fecha 15/07/1957 interpretó que no corresponde considerar separadamente del edificio las instalaciones y artefactos sanitarios, cloacas, instalaciones de agua, gas, electricidad, calefacción, ascensores, ventilación, etc. porque están incorporados al inmueble formando con el un todo inseparable.

La generalización de los “Servicios”(nuevos hechos alcanzados)

Hasta la sanción de la ley 23.871 (B.O. 30/10/1990) el impuesto tenía el carácter de taxativo en cuanto hablamos de gravabilidad de las obras, locaciones o prestaciones de servicios; solamente se encontraban incluidas dentro del objeto del gravamen aquellas obras, locaciones o prestaciones de servicios que estuvieran previstas en la planilla anexa del Art. 3 de la ley.

El Artículo 3ro cuya redacción original de la Ley 20.631 (B.O. 31/12/1973) definía en forma taxativa las obras, locaciones y prestaciones de servicios sujetas al impuesto, con sus incisos:

- a) Trabajos en general realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno.
- b) Obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.
- c) Elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero.

En el año 1980 mediante la Ley 22.294 (B.O. 06/10/1980) se agregó el inciso d) aumentando el ámbito de aplicación del impuesto y agregando locaciones y prestaciones detalladas de manera taxativa en una planilla anexa al Artículo 3ro.

Mediante la sanción de la Ley 23.765 (B.O. 09/01/1990) se incorpora a la planilla anexa el punto 20) perdiendo el carácter taxativo de la enumeración de las locaciones y prestaciones de servicios que se encontraban sujetos a la imposición de este impuesto.

Ley 23.765 Art.3 inc. e) Apartado 20: “ Toda prestación o locación a título oneroso que proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación, incluidas las cesiones temporales o definitivas de intangibles, las locaciones y prestaciones no comprendidas en los apartados anteriores y los excluidos o exceptuados en ellos...”.

La vigencia para el mencionado apartado entraba a regir a partir del día 01/05/1990, la cual fue suspendida en reiteradas oportunidades hasta la sanción de la Ley 23.871.

A partir de diciembre de 1990, se agrega al Artículo 3° inc. e) el Apartado 21; de esta manera se generaliza la aplicación del impuesto, cuya redacción pasa a tener carácter enunciativo.

Artículo 3° inc. e) Apartado 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 2º.
- 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.

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.

Existen dos requisitos que caracterizan el aspecto objetivo de las locaciones y prestaciones definidas por el apartado transcrito.

Para que una locación o prestación encuadre dentro del objeto del gravamen, sea considerada gravada, debe cumplir concurrentemente los enunciados a continuación; independientemente del encuadre jurídico que les sea aplicable o que corresponda al contrato que los origina.

- Que las mismas se realicen a título oneroso, debe existir contraprestación.
- Que se realicen a título independiente, con prescindencia, de la habitualidad u ocasionalidad.

Podríamos agregar que las prestaciones y locaciones enumeradas en el Apartado 21 podrían definirse de manera residual como todo lo que no significa una venta ni una prestación o locación taxativamente enumerada en los incisos a), b), c), d) y e) Apartados 1 al 20 del Art. 3 de la Ley del gravamen.

De esta manera quedan fuera del impuesto aquellas prestaciones y locaciones expresamente excluidas.

Esta técnica de gravabilidad de locaciones y prestaciones ha sido muy criticada por la doctrina, considerando deficiente la definición de objeto del Art. 3 inc. b).

Con respecto a la deficiente definición de objeto es importante citar la recomendación elaborada por la Comisión N° 3 de las XXI Jornadas tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital federal (Mar del Plata – Noviembre de 1991):

Considerando: "...que el texto legal no contiene una definición totalizadora del concepto de prestación de servicios, en cambio se lo concibe de modo residual utilizando terminología imprecisa, lo cual provoca confusión y dudas para delimitar su alcance.

Que las normas tributarias deben respetar y afianzar el principio de la seguridad jurídica para lo cual deben evitarse las imprecisiones e incoherencias en su texto, bajo la pena de contrariar el cumplimiento espontáneo. Las XXI Jornadas Tributarias recomiendan: La técnica utilizada por el legislador para definir el hecho imponible, en relación con los denominados servicios, debe ser replanteada con la incorporación precisa de una definición totalizadora y omnicompreensiva de todos los supuestos posibles de inclusión en el objeto...".

Evolución de la Alícuota General del Impuesto

Se podría definir a la alícuota como el porcentaje numérico que aplicado a la base imponible resulta el impuesto determinado, débito fiscal para el caso del impuesto al valor agregado.

Al momento de nacimiento del impuesto, en el mismo debate parlamentario, el porcentaje que llevaría la alícuota fue uno de los temas más conflictivos, el mismo se prestaba a una inmensa cantidad de situaciones e intercambio de opiniones; mas teniendo en cuenta que el Impuesto al Valor Agregado sustituía a dos diferentes tributos, el impuesto a las ventas de carácter nacional y el impuesto a las actividades lucrativas de carácter provincial.

El primer proyecto de ley del impuesto, tenía unas tasas del 23 % y del 16 % y a su vez autorizaba al poder ejecutivo a disminuir en hasta un 50 % estas alícuotas.

En definitiva, desde su aplicación, 1ro. de Enero de 1975 y hasta el 10 de Agosto de 1976 se estableció mediante la Ley 20.631 (B.O. 31/12/1973) una alícuota del 13 %, siendo modificada la misma a partir del 11 de Agosto de 1976 hasta el 5 de Octubre de 1980 por la Ley 21.376 (B.O. 10/08/1976) al 16 % y luego el 6 de Octubre de 1980 al 9 de Octubre de 1983 mediante Decreto 2118/80 (B.O. 6/10/1980) se incremento al 20 %.

Así hasta llegar a la actual alícuota vigente del 21 % aplicable desde el 18/01/2003 (Ley 23.349), con una alícuota reducida del 10,5 % para determinadas operaciones o venta de determinados bienes y/o servicios; con una alícuota incrementada del 27 % para venta de gas, energía eléctrica y agua regulada por medidor prestados fuera de domicilios destinados exclusivamente a viviendas o casa de recreo o veraneo y el usuario sea un sujeto responsable inscripto en el impuesto o adherido al régimen simplificado para pequeños contribuyentes y con algunas otras alícuotas especiales como la vigente para el servicio de peajes, la cual asciende al 17,36 %.

Cabe aclarar, que las locaciones de inmuebles gravadas por el impuesto, desde su inclusión en el objeto del impuesto se encuentran alcanzadas por la alícuota general.

La cuantía de los recursos tributarios generados por la aplicación del Impuesto al Valor Agregado creció en importancia a lo largo de la aplicación de este impuesto, tornándose el más relevante dentro del sistema tributario de nuestro país, superando ampliamente el 50 % de la recaudación total, por ello, y en virtud de no tomar como única prioridad el aumento de las arcas del Estado, sino también el uso del impuesto como mecanismo de distribución de la riqueza dejando de lado el fin político económico para enfocarnos en un fin social, las últimas modificaciones se enfocaron más en una ampliación de la base imponible que en un desmesurado aumento de alícuota.

Como hemos mencionado la alícuota o tasa del impuesto aplicable ha sufrido variaciones durante la vigencia del impuesto, estando vigente una alícuota general del 21 %, porcentaje significativamente superior a la tasa promedio, de aproximadamente 14 %, para los países de América Latina; como por ejemplo Bolivia con una tasa de 13 %, Brasil con 11 %, México con 15 %, Paraguay con 10 % y Chile con un 19 %.

Si bien las modificaciones impositivas, variaciones de alícuotas entre otras, deberían ser una facultad exclusiva del poder legislativo para no dañar el principio constitucional de legalidad, en Argentina el poder ejecutivo nacional está facultado, a través del Artículo 28 de la misma ley del impuesto, para reducir, en hasta en un 25 % la alícuota general y las diferenciales.

Se hace mención, que la última modificación fue la reducción al 19 % para la alícuota general establecida por medio del Decreto 2312/02 por un corto período de tiempo y atendiendo las circunstancias críticas por la que atravesaba la economía Argentina.

Configuración del hecho imponible y sus aspectos

Se podría definir al hecho imponible como el acto o manifestación (o conjunto de ellos) de naturaleza económica que reviste especial importancia para el legislador y que se encuentran definidos por una norma legal dando, de esta manera origen a la relación tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente).

El hecho imponible esta integrado por sus aspectos Objetivo, Subjetivo, Espacial y Temporal.

Del aspecto objetivo podríamos decir que la descripción objetiva de a hipótesis de incidencia tributaria “es el presupuesto de hecho que la ley del impuesto establece como determinante del mismo”.

Por su parte, el aspecto subjetivo es la definición del sujeto pasivo del impuesto, es decir, es el contribuyente respecto del cual se verifica la ocurrencia del hecho imponible.

El aspecto espacial tiene en cuenta la descripción del lugar en el cual se da la ocurrencia del hecho imponible, en este caso la ley de IVA considera, a priori, el principio de la territorialidad o de la fuente.

Por último, es aspecto temporal es el que describe al momento de configuración o perfeccionamiento del hecho imponible, es el nacimiento de la obligación tributaria.

En el aspecto temporal es en el cual vamos a profundizar el análisis de la normativa; según Marchevsky resulta imperfecta la definición “nacimiento o perfeccionamiento del hecho imponible” a la cual se refieren la Ley y el Decreto Reglamentario del impuesto; él prefiere referirse a esa cuestión como el “momento de generación del débito fiscal”. Afirmando que “en el IVA la obligación tributaria no necesariamente se configura al mismo tiempo en que se produce el hecho imponible, sin embargo, la relación jurídico tributaria existe a partir de ese momento y se mantendrá latente hasta el momento en que se verifiquen las pautas que

marca la propia ley para que nazca y se satisfaga la obligación tributaria, la cual puede suceder en forma concomitante o en un momento posterior”.

La normativa que rige sobre el tema en cuestión son el Artículo 5 y 6 de la ley del impuesto y los Artículos 17, 18 y 19 de su Decreto reglamentario.

Específicamente se describirá el principio general del momento de perfeccionamiento del hecho imponible y en particular el momento del perfeccionamiento de la actividad en cuestión “Locación de inmuebles”.

El Art. 5 inc. a) de la ley definió distintos momentos para la verificación del hecho imponible y la generación del respectivo débito fiscal para la venta de cosas muebles, estableciendo un principio general, otro principio de excepción y un principio para casos especiales.

En el Art. 5 inc. b) la ley define el momento de verificación del hecho imponible y la generación del respectivo débito fiscal para las prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios. Desde el inc. c) hasta el inc. h) esta reglamentado el momento de verificación del hecho imponible y generación del débito fiscal para los casos que denominamos especiales.

Ventas de cosas muebles, principio general:

El hecho imponible se perfecciona, para el caso de ventas de cosas muebles, incluidos bienes registrables, en el momento de la entrega de la cosa, emisión de la respectiva factura, o acto equivalente, el que fuera anterior. Se conocen criterios dispares para este principio general, podemos citar el caso Gaseosas Mendoza SACIF y A s/Recurso de apelación Impuesto al Valor Agregado T.F.N. 06/09/1977 donde el tribunal manifestó que en el IVA la generación del débito fiscal se produce cuando el vendedor entrega la cosa objeto del contrato de compraventa y el comprador concreta el pago, no siendo la factura de venta la que configura el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Esta opinión fue

confirmada por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal a fecha 08/03/1983.

Siguiendo con el análisis de la ley, en su Artículo 6to. Prevé que para que se configure el hecho imponible, en los casos mencionados, tiene que mediar la efectiva existencia de los bienes y estos hayan sido puestos a disposición del comprador.

El fisco, a través del Dictamen (DATJ) 22/85 adopta definitivamente la teoría de la materialidad concretada a través de la existencia y disposición de los bienes por parte del adquirente. Así también lo interpreta parte de la doctrina expresando de que si no existe el bien para transmitirle sus derechos al comprador o adquirente sería una simulación de venta.

Principio de excepción en función de las características de los bienes:

Provisión de agua, energía eléctrica o gas regulado por medidor, en estos casos el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el momento de su percepción total o parcial, el que fuera anterior. El Artículo 18 del Decreto reglamentario de la ley de IVA, condiciona la perfección del hecho imponible y la generación de débito fiscal al vencimiento de la factura siempre que el vencimiento se mantenga dentro de los plazos uniformes para los usuarios contemplados.

Situaciones especiales, por ejemplo provisión de agua regulada por medidor a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda; en este caso el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio.

Prestaciones de servicios y locaciones de obra, principio general:

Según el Art. 5 inc. b) de la ley... en el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, el hecho imponible, se perfecciona en el momento en que se termina la

ejecución o prestación en el momento de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

Existen diversos tipos de locaciones y prestaciones con diferentes características a las cuales la ley le otorga tratamientos diferentes, encuadrándolos dentro de los casos especiales.

Después de un breve repaso por las distintas alternativas que prevé la ley para determinar el momento del perfeccionamiento del hecho imponible para los diversos tipos de bienes o prestaciones de servicios, nos enfocamos en el nacimiento del hecho imponible para la actividad en cuestión que es la Locación de Inmuebles.

Cuando se trata de locaciones de inmuebles el hecho imponible se perfeccionara 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 fuera anterior. Observamos un acercamiento al principio de contabilidad “devengado” el hecho se sucede por el mero transcurso del tiempo independientemente de si fuera o no pagado.

Si como consecuencia de incumplimiento en los pagos de la locación se iniciaran acciones judiciales para garantizarse su cobro, los hechos imponibles de los períodos impagos posteriores a la acción judicial se perfeccionaran con la percepción total o parcial del precio de la locación.

Como observamos, el legislador eligió como el momento de verificación del hecho imponible para el sujeto locador de inmuebles, con alquileres gravados en el IVA, el vencimiento del plazo para el pago de la locación, el momento de la percepción total o parcial del alquiler, el que fuere anterior. De esta manera el crédito tributario para el caso de que la locación sea abonada por adelantado quedaría asegurada como si también se generaría el débito fiscal para el sujeto obligado.

Dada la posibilidad de que exista mora en el pago de las respectivas locaciones y consecuentemente se iniciaran las acciones judiciales pertinentes, en al Art. 5 inc. b) se prevé la aplicación del principio de lo percibido.

Si de dan las condiciones de mora en el pago y de la ejecución judicial de esos pagos adeudados de manera concurrente, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la percepción total o parcial de las locaciones adeudadas, generando el correspondiente débito fiscal justo en ese momento.

Vale también la mención del último párrafo del Art. 5, el cual establece que las señas o anticipos que congelen precios verifican el supuesto jurídico del vencimiento del hecho imponible. Dicho supuesto ha sido incorporado con la sanción de la Ley 23.871 (B.O. 31/10/1990) con vigencia a partir del 01/12/1990; otorgando a dichas señas o anticipos el carácter de hecho jurídico autónomo.

Por el año 2001, la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP emitió el Dictamen Nro. 64/01 como respuesta a consulta efectuada para el caso de consignación judicial de alquileres gravados de inmuebles, si efectivamente correspondería adicionar el importe del gravamen y también se consulto respecto de cómo se recupera el crédito fiscal.

Para este caso, la normativa no prevé un momento específico de perfeccionamiento del hecho imponible en caso de cancelarse las locaciones mediante consignación judicial con motivo de una demanda iniciada por el locador ante mora en le pago por parte del locatario.

No obstante la situación planteada, el organismo entiende que no existe un vacío legal porque siguiendo lo establecido en el artículo 5 de la ley del gravamen el hecho imponible quedaría perfeccionado al momento de la percepción parcial o total del precio convenido o con los vencimientos de los plazos para el pago de los alquileres, lo que fuera anterior.

Base Imponible

Teniendo en cuenta las propias características del impuesto como gravamen plurifásico no acumulativo, el IVA tiene en cuenta el mayor valor, valor añadido o agregado, que se adicionan a los bienes, locaciones o prestaciones de servicios a lo largo de las distintas etapas por las que ellos circulan.

En general, el impuesto se calcula restándole al impuesto generado sobre las ventas, prestaciones y/o locaciones gravadas (débito fiscal) el impuesto contenido en las compras de bienes y/o servicios (crédito fiscal).

La base imponible constituye entonces el primer paso para la liquidación del débito fiscal, dicha base estará integrada por el precio neto resultante de la factura o documento equivalente; a este precio neto se le restaran los descuentos y/o bonificaciones de acuerdo a las costumbres de mercado y se le adicionaran, de corresponder, los componentes financieros.

Pero, a diferencia de la mayoría de los impuestos internos, en ningún caso el IVA formara parte del precio neto; así como tampoco lo integraran otros impuestos que tengan como hecho imponible la misma operación gravada.

Tratándose de locaciones de inmuebles gravadas, la base imponible será la que resulte de adicionar al precio convenido en el respectivo contrato, los montos que por cualquier otro concepto se estipulen como complemento del mismo, excepto los importes correspondientes a gravámenes, expensas y demás gastos por tasas y servicios que el locatario tome a su cargo.

Locaciones Gravadas

Se encuentran alcanzados por el objeto del impuesto las locaciones y prestaciones efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, moteles, campamentos, apart hoteles y similares.

El Artículo 3 inc. e) Apartado 2 grava este tipo de locaciones mencionadas sin tener en cuenta el tipo de bien, ni el sujeto, ni el monto de la transacción; el legislador se enfocó en el destino del bien. En estos casos el alquiler o arrendamiento del bien inmueble se realiza en forma conjunta con la prestación de un servicio gravado, al cual podríamos denominar, en general “servicio de hotelería”; el sujeto locador además de otorgarle al locatario o inquilino el uso y goce de la cosa recibiendo a cambio un precio determinado, presta servicios accesorios como por ejemplo cambio de ropa blanca, servicio de mensajería, de limpieza, etc., por lo tanto y teniendo en cuenta la opinión del fisco donde aclara que las prestaciones inherentes al servicio de hotelería están gravadas aunque no se lucre con ellas.

En definitiva, como las mencionadas locaciones y prestaciones no están alcanzadas por un tratamiento preferencial, se encuentran sujetas a la alícuota general del impuesto.

El Artículo 3ro. inciso e) Apartado 18 incluye dentro del hecho imponible u objeto del tributo a las locaciones y prestaciones de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares.

En estos casos no se tiene en cuenta el tipo de bien inmueble, ni el sujeto locatario y tampoco el monto objeto de la locación.

Estas locaciones, en general, se caracterizan por ser de periodos cortos, así como también se le presta especial atención al destino específico del inmueble objeto de la locación.

Entre los diferentes destinos, podríamos citar salones para festejos de cumpleaños, bautismos, casamientos, etc.; salones para conferencias de prensa, para reuniones empresariales, salones de juego y entretenimientos, peloteros, etc.

No encontrándose encuadrado en este apartado por ejemplo, el alquiler de salones velatorios, considerándose en este caso que el locatario no posee el uso y goce de la cosa arrendada; solo recibe una prestación de servicios de la empresa de pompas fúnebres; alteraría dicho tratamiento si el alquiler del salón velatorio se realizaría sin ninguna prestación por parte de la empresa funeraria. Se puede citar la causa La France de Juan B. Marino y Otros S.H. T.F.N. Sala “A” 07/08/2002.

En estos casos, como expresáramos anteriormente, sin tener en consideración el importe de la locación, las mismas se encuentran alcanzadas por el impuesto con la aplicación de su alícuota general.

Como tampoco la normativa se ocupa de aclarar el concepto de similar o similares referido por la redacción de la ley en este apartado, nos ocupamos de transcribir unos párrafos del Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC) Nro. 53/93 cuyo tema fue: Impuesto al valor agregado. Apart hotel. Locación de inmuebles. Su situación frente al impuesto.

El mismo concluye diciendo:

La Ley 24.073 no modifica a la ley del gravamen vigente antes del 01/12/1990, en cuyo texto se excluía a la expresión “similares”; sino que rectifica lo dispuesto por la ley 23.871 que a partir de esa fecha había suprimido dicho término del texto de la ley de la materia. Se entiende entonces, que la mención explícita actual de los apart hoteles en el punto 2 inciso e) del Artículo 3 de la ley del gravamen, no invalidaría la interpretación que este organismo y aun la jurisprudencia efectuaron, en el sentido de considerar que dada las características de los servicios que ofrecen, los citados establecimientos están comprendidos en la expresión “similares”, que en textos vigentes antes del 01/12/1990 acompañaba a la nomina de distintos tipos de hotelería: hoteles, hosterías, pensiones y moteles.

En el periodo 01/12/1990 al 30/04/1992 en el cual se quito de la ley la expresión “similares”, como ya se ha dicho, por vía reglamentaria, se consideraron marginadas de la exención prevista para la locación de inmuebles, a aquellas efectuadas en edificios en que se presten servicios análogos a los brindados por establecimientos hoteleros, lo cual implica que durante el precitado lapso, los apart hoteles también estuvieron gravados por el impuesto.

Por todo lo expuesto, el organismo estima que los establecimientos denominados apart hotel se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado desde la entrada en vigencia de la ley del gravamen.

A raíz de una consulta sobre el tratamiento en el IVA de los “alquileres” de canchas de paddle y tenis la Dirección de Asesoría Técnica emitió el Dictamen Nro. 5/92 donde interpretó, de acuerdo a las características de dicha actividad consultada, que el tratamiento se asimila a aquellas locaciones con destino a conferencia, reuniones, fiestas y similares, hoy encuadradas en el Art. 3 inc. e) punto 18. por los periodos anteriores a la vigencia de la Ley 23.871 y por los periodos posteriores se asimila a las restantes locaciones y prestaciones realizadas a título oneroso y sin relación de dependencia; concluyendo que si se encuentran alcanzadas por el gravamen quedando también comprendidas los servicios o locaciones anexos que se efectúen conjuntamente; como por ejemplo alquiler de paletas y pelotas.

También, la mencionada Asesoría emitió el Dictamen Nro. 5/09 con fecha Enero de ese año, donde se consulta si el alquiler de cabañas con fines turísticos prestado por una Subsecretaria de Turismo provincial esta alcanzado por el IVA toda vez que se circunscribe a las prestaciones y locaciones comprendidas en el punto 21 del inciso e) del Artículo 3º de la ley del gravamen, que se identifiquen con el rol institucional del Estado.

El Ministerio señala que es un sujeto exento en IVA, por lo que la actividad de la Subsecretaria de Turismo encuadra en el Art. 7º inciso h) apartado 1 de la Ley, relacionado

con el Art. 3º inciso e) Apartado 21 punto b) el cual comprende, entre otros a los servicios de turismo.

En virtud de todo lo analizado dicha Asesoría concluye que el alquiler de cabañas con fines turísticos prestado por la Subsecretaría de Turismo, esta alcanzado en el IVA, en virtud del Art. 3º inciso e) punto 2 de la ley, no resultando aplicable la exención prevista por el Art. 7º inciso h) apartado 1, toda vez que esta se circunscribe a las prestaciones y locaciones comprendidas en el punto 21 del inciso e) del Art. 3º del mismo texto legal que se identifiquen con el rol institucional del Estado.

Resulta interesante mencionar un reciente fallo C & A Argentina S.C.S. del T.F.N. Sala “C” de fecha 16/03/2010, donde el mencionado organismo consideró que las reformas a un local comercial alquilado fueron construcciones a título oneroso a favor del locador y apoyó el reclamo de IVA por parte de la AFIP al inquilino.

Este tribunal condenó a la mencionada empresa por haber realizado obras de reformas en sus locales, al considerar que el contrato especificaba que debía realizarlas y no solo autorizaba a la empresa a remodelar el inmueble; agregando que las obras fueron servicios de mejora sobre inmueble ajeno, o sea una construcción a título oneroso la cual debía ser facturada en el IVA, en lugar de pedir crédito fiscal por el gasto realizado.

La sentencia sostuvo que la obra fue una mejora en inmueble de tercero, lo que constituye un hecho imponible en el IVA y para eso dedujo que existió compensación con una rebaja del alquiler.

Locaciones Exentas

En los Artículos 7 y 8 de la ley, están previstas las exenciones contempladas en el impuesto para determinadas actividades, locaciones o prestaciones y, en general, bienes que podrían denominarse de primera necesidad o que formarían parte de la canasta básica y algunos otros tipos de bienes y servicios con fuerte incidencia social.

Mediante las exenciones el legislador aparta de la base imponible del impuesto a todos aquellos bienes y/o servicios que a su entender provocan una distorsión en la estructura de precios, al ser este un impuesto de característica indirecta y generalmente de fácil traslación a través de los precios.

Apartándonos de lo general y enfocándonos en el tratamiento que la misma ley del impuesto le otorga a la actividad de locación de inmuebles en la actualidad, podríamos decir que mediante el dictado del Decreto 493/01 (B.O. 30/04/2001) se modifica el Art. 7 inc. h) Apartado 22 exceptuando de la base imponible del impuesto a todas aquellas locaciones de inmuebles cuyo destino sea casa habitación del locatario y de su familia. También exceptúa de la base imponible a las restantes locaciones cuyo importe no supere por unidad y por locatario la suma mensual de \$ 1.500,00.

Mediante el Decreto 6153/01 (B.O. 14/05/2001) se agregó a la exención, modificando el Art. 7 inc. h) Apartado 22, la locación de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias.

Ese mismo año, el poder ejecutivo publica el día 05/06/2001 el Decreto 733/01 agregando también a la exención la locación de bienes inmuebles cuando el sujeto locatario sea el Estado Nacional, Estado Provincial, Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus entes y reparticiones centralizadas y descentralizadas.

Y otra vez el poder ejecutivo nacional legislado en materia impositiva y dañando el principio constitucional de legalidad haciendo uso del poder conferido por la Ley 25.414

denominada de “Superpoderes”; dictando en menos de tres meses varios decretos al solo efecto de modificar el Apartado 22 del inc. h) del Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A todo esto, y bienvenida sea la AFIP, de acuerdo con las facultades conferidas por el decreto 618/97, dicta la Resolución General 1032/01 (B.O. 26/06/2001) la cual sustituye a la Resolución General 3803 y viene a reglamentar la actividad de locación de inmuebles y darle especial tratamiento a la figura del condominio sujeto locador cuando el mismo realiza locaciones gravadas en el impuesto.

En cuanto a la figura del condominio, es importante detallar lo esbozado por el Dictamen Nro. 6/02 de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, donde interpreta que el sujeto pasivo condominio se define en función de su relación con el hecho generador de la obligación tributaria, dado que a partir de la gravabilidad de las locaciones respecto de los inmuebles que no resultan alcanzados por el beneficio previsto por el Artículo 7 inciso h) punto 22 de la ley del gravamen, realiza actividades alcanzadas por el gravamen, poseyendo asimismo, en virtud de las disposiciones del segundo párrafo del Artículo 4° de la ley, aptitud subjetiva en materia de IVA.

Además, se aclara, que siendo el condominio sujeto pasivo del tributo, no resulta procedente computar en la declaración jurada de éste el crédito fiscal generado por cada uno de sus integrantes.

Entremos ahora en un análisis pormenorizado de cada una de las exenciones vigentes previstas por la Ley del gravamen en cuestión.

- Locaciones de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y de su familia.

En este caso no se tiene en cuenta el tipo de inmueble ni el importe de la locación; el legislador hizo especial énfasis en el fin o destino del bien objeto de la locación y mediante

la Resolución General 1032/01 se dejó en claro que la exención no procede cuando el destino del bien no es exclusivo uso para casa habitación del locatario y de su familia.

Por ejemplo si el alquiler de un inmueble destinado a casa habitación del locatario y de su familia se complementa con alguna actividad de tipo comercial, industrial o de prestación de servicios afectaría el requisito legal de exclusividad que marca la ley, por lo tanto no gozaría de la mencionada exención.

Es usual, en la actualidad, que una familia alquile una casa para vivienda y que una habitación de la misma sea destinada por ejemplo a consultorio, oficina u otras; caso puntual en el cual se afectaría el requisito legal de exclusividad perdiendo de esta manera la franquicia establecida por el legislador.

Cuando la ley menciona locatario y su familia hace referencia a que el sujeto locatario, o inquilino en este caso, debe ser el mismo que habita el inmueble. Si una persona de existencia ideal alquila un inmueble para vivienda de alguno de sus directivos y su familia, se estaría fuera de la franquicia debido a que no coincide el sujeto arrendatario con el sujeto que realiza el uso y goce del bien inmueble.

Tampoco forman parte de la franquicia el alquiler de inmuebles con destino casa habitación del locatario y de su familia en edificios donde se realicen prestaciones asimilables a hoteles, hosterías, apart hoteles, pensiones, etc. Generalmente estas locaciones son de carácter temporal y lo que el legislador incluyó dentro de la base imponible del gravamen son las prestaciones enumeradas en el Artículo 3 inc. e) Apartado 2. de la ley del impuesto.

Con respecto a las locaciones de carácter temporario, la AFIP, a través del Dictamen 10/2010 emitió una clara opinión con respecto a la inclusión en el ámbito del impuesto de todas aquellas locaciones de carácter temporal en lugares de recreo o veraneo; que si bien durante el periodo vacacional tienen el destino casa habitación para el veraneante y su familia; la AFIP interpreto que se trata de un arrendamiento del tipo comercial, por lo tanto la franquicia estaría sujeta al monto mensual por unidad y por locatario de \$ 1.500;

denotando una cierta manifestación de capacidad contributiva y alterando la esencia de la exención. Nótese que se trata solo de alquileres de casa, cabañas o departamentos sin ningún tipo de prestación adicional de servicios; caso contrario se encontrarían encuadradas dentro del Art. 3 inc. e) Apartado 2 y gravadas a la alícuota general del 21 % sin monto mínimo.

Cabe destacar la siguiente consulta, la cual a la fecha no se ha encontrado respuesta u opinión del organismo de contralor; en este caso un sujeto alquila un inmueble a una sociedad y la misma lo destina a vivienda de uno de sus ejecutivos extranjeros. Hasta aquí, el tema no parecería tener inconvenientes en cuanto a la interpretación de la exención, la misma quedaría totalmente fuera de la dispensa por no coincidir el sujeto arrendatario con el ocupante del inmueble, pero se recurre a la modalidad de cesión del contrato por parte de la sociedad al ejecutivo extranjero y este acepta adquiriendo el carácter de cesionario, gozando de todos los derechos y adquiriendo todas las obligaciones emergentes de dicho contrato.

De acuerdo a la interpretación del Dr. Luis O. Fernández sería una locación exenta porque lo que se transmite es el lugar del cedente en el contrato.

Para el Dr. Eduardo Massad, el cual profundiza la cuestión de la cesión, interpretando que no se cedió la obligación de ofrecer las garantías al ejecutivo, por lo tanto podría llegar a interpretarse que el locador real continúa siendo la sociedad.

- Locaciones de inmuebles rurales afectados a la actividad agropecuaria

En el tratamiento de esta exención el tipo de inmueble tiene que estar caracterizado por las leyes catastrales como inmueble rural, si bien la ley del impuesto como su decreto reglamentario no se ocuparon por definir el concepto de “rural” de acuerdo a la Ley 25.063 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en su Artículo 4to. Inc. b) séptimo párrafo se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rural cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.

Tampoco en condicional el monto del alquiler o arrendamiento; en esta franquicia se tiene en cuenta solo el destino del inmueble rural; el cual debe estar afectado exclusivamente a la actividad agropecuaria. En cuanto a que se considera actividad agropecuaria, dicho concepto fue definido por la Resolución General 1032/01; las misma en su Art. 7 dispone "...a los fines de la procedencia de la exención, 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...".

Cuando mencionamos actividad agropecuaria nos estamos refiriendo a una actividad demasiado amplia, con una gran cantidad de variantes posibles no mencionadas ni contenidas en la propia Resolución General 1032/01.

Si bien el destino del inmueble rural objeto de la locación, debe ser "exclusivamente" la actividad agropecuaria no alteraría el espíritu de la franquicia la cría de animales no caracterizados como de granja, por ejemplo la cría de yacarés o la cría de iguanas para su posterior comercialización de carne, cuero y grasa.

Tampoco, a mi interpretación, alteraría el sentido de la exención, la cría de animales exóticos o autóctonos de los cuales se comercializa su pelo, su cuero pero no su carne, la chinchilla entre otros. La actividad ictícola ha recobrado mucho auge en los últimos tiempos; no solo para la comercialización de su carne sino también para la cría y venta de reproductores.

La no mencionada actividad de floricultura para la comercialización de infusiones o elementos de uso medicinal.

Entre tantas especies del reino animal y vegetal siempre están surgiendo productos nuevos o distintos, ya sea por necesidad o por una cuestión de moda; pero aunque su tratamiento no este expresamente mencionado y recordando que las exenciones deben estar de manera taxativa y no enunciativa en la correspondiente norma, no alterarían el espíritu ni la intención del legislador al querer otorgar tratamiento diferenciado a ciertas regiones y/o actividades;

teniendo que salir, en estos casos, el organismo de contralor, a emitir dictámenes de carácter interpretativos no obligatorios.

Tampoco alteraría la condición de exclusividad si el productor agropecuario utiliza parte de las instalaciones del inmueble rural como casa habitación de él y de su familia; interpretación compartida con parte de la doctrina.

Se afectaría el requisito de exclusividad y se privaría del goce de la franquicia, si el destino del bien inmueble objeto de locación, fuera un Coto de Caza o un Coto de Pesca. El arrendamiento con fines turístico, e l renovado turismo de estancia, donde la arrendataria estaría prestando algunos de los servicios enumerados en el Artículo 3 inc. e) Apartado 2 de la ley del IVA.

También se perdería la franquicia cuando dentro de los inmuebles rurales, se alquilen espacios con destino a carteles o letreros de publicidad o propaganda.

Si bien en la actualidad no tendría mayor relevancia, se menciona la opinión del Fisco vertida en el Dictamen Nro. 18/93 de la Dirección de Asesoría Técnica donde a raíz de la consulta de una entidad financiera en carácter de arrendador de inmuebles rurales para pastaje, pastoreo y con destino a explotación ganadera; donde la misma consulta su gravabilidad en el IVA; en ese momento se interpreto que la única locación gravada era cuando el inmueble tenia destino de conferencias, fiestas, reuniones y similares; hoy en día con la emisión del Decreto 733/01 y la Res. Gral. 1032/01 dicha locación estaría exenta por el destino del bien inmueble rural, explotación agropecuaria (Art.7 Apartado h) punto 22).

- Locación de inmuebles en razón del sujeto locatario

Esta exención incluye a aquellos inmuebles cuyos locatarios sean el Estado Nacional, el Estado Provincial, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus

respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados; excluidos las entidades y organismos comprendidos en el Artículo 1ro. de la Ley 22.016

Ley 22.016 (B.O. 22/06/1979) Artículo 1ro : “Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el Decreto-Ley N° 15.349/46, ratificado por la Ley número 12.962, las Empresas del Estado regidas por la Ley N° 13.653 (texto ordenado por Decreto N° 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la Ley N° 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la Ley N° 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la Ley número 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la Ley N° 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso”.

La misma normativa, propia ley del impuesto, excluye a los sujetos locatarios mencionados anteriormente, excluye de la franquicia a entidades y organismos comprendidos en el transcripto Artículo 1ro. de la Ley 22.016; estos son: Sociedades de Economía Mixta, Empresas del Estado, Sociedades Anónimas con participación Estatal Mayoritaria y con Simple participación Estatal, Sociedades del Estado, Empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los Fiscos, Bancos y demás Entidades Financieras Nacionales.

Con respecto a las Entidades Financieras Provinciales la normativa no resultaba muy clara por lo tanto y a razón de una consulta vinculante, la AFIP, a través de su Dirección de Asesoría Legal, el día 09/05/2003 emitió el Dictamen 25/03 el cual en su Sumario dice:

“Las locaciones de inmuebles efectuadas por una empresa respecto del cual el Banco de la Provincia de... resulta ser su único locatario, no se encuentran alcanzados por el beneficio exentivo previsto en el Art. 7 inc. h) punto 22 de la ley del impuesto, toda vez que el citado Banco es una entidad financiera provincial que presta servicios a terceros a título oneroso y como tal se encuentra comprendido dentro de los términos del Art. 1ro. de la Ley 22.016, el cual excluye a dichas entidades del goce de la referida franquicia”.

La consulta vinculante planteaba el caso de un sujeto locador inscripto en el impuesto al valor agregado cuyo único locatario era el Banco de la Provincia de... si correspondía

continuar como responsable inscripto en el impuesto o se encontraría dentro de la órbita de lo normado por el Art. 7 inc. h) punto 22 de la Ley del IVA.

Pero como la misma normativa exime de la exención a organismos y entidades comprendidas en el Artículo 1ro. de la Ley 22.016 y este Artículo incluye a “todo Organismo Nacional, Provincial y Municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso”; por lo tanto el Banco de la Provincia de... se encuentra comprendido dentro de los citados organismos mencionados por el Art. 1ro. de la Ley 22.016.

Apenas unos meses antes a la sentencia expuesta a continuación, la AFIP, a través de su Asesoría Técnica emitió en Dictamen Nro. 20/07 de Abril de ese año, donde a raíz de una consulta vinculante por parte del titular de un inmueble arrendado, cuyo locatario era justamente el Banco de la Provincia de Buenos Aires, interpretó, luego del análisis de la ley del tributo y de las cláusulas del Pacto de San José de Flores, que las locaciones de inmuebles en las cuales el Banco de la Provincia de Buenos Aires actúe como locatario no se encuentran alcanzados por la exención prevista en el Art. 7º inciso h) punto 22 de la Ley del IVA, toda vez que el citado Banco se encuentra comprendido en los términos del Art. 1º de la Ley 22.016, la cual excluye a dichas entidades del goce de la referida franquicia.

Siguiendo con los Dictámenes Nro. 25/03 y Nro. 20/07 y teniendo en cuenta que la interpretación de la AFIP ubicaría en el mismo lugar a todas las Entidades Financieras Provinciales, debemos exceptuar del mencionado pronunciamiento al Banco de la Provincia de Buenos Aires; este Organismo, en un fallo de la Corte Suprema de Justicia a finales del año 2007, el cual confirma el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo federal haciendo lugar a una demanda del Banco de la Provincia de Buenos Aires contra el organismo de contralor; el cual pretendía que el mencionado Banco perdiera el carácter de exento frente al impuesto al valor agregado.

La Corte Suprema de Justicia dispuso que la entidad financiera continúe gozando de la exención en el impuesto al valor agregado tomando a consideración la jurisprudencia establecida en virtud del Pacto de San José de Flores. La Corte hizo hincapié de que el mencionado pacto goza de jerarquía constitucional.

Además, el fallo agrega: “Las prerrogativas aseguradas a esa provincia no pueden quedar sin efecto, excepto que medie un acto suyo válido que los abdique, algo que no ocurrió en la Provincia de Buenos Aires”.

Para la AFIP, la entidad financiera provincial debió dejar de ser sujeto exento en el impuesto al valor agregado para revestir el carácter de sujeto de derecho; pero en base al mencionado fallo, la Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá cobrarle el impuesto al valor agregado al Banco de la Provincia de Buenos Aires.

La emisión del Dictamen 11/05 de la Dirección de Asesoría Legal como repuesta a la consulta realizada por el Instituto Nacional de Cine y Artes Audiovisuales como sujeto locatario en una locación de inmueble comprendida en el Artículo 7 inciso h) punto 22; como consecuencia que el mencionado instituto reviste el carácter de ente público no estatal y que alquila varios cines a empresas privadas, cuyos dueños están cobrando el IVA por la locación de los mismos.

El mismo concluye que no es suficiente que el locatario sea una persona jurídica de derecho público, sino que debe pertenecer a la organización jurídica del Estado, debe ser una persona estatal, por lo tanto las mencionadas locaciones quedan fuera de la dispensa del Artículo 7 inciso h) punto 22.

En cuanto a sujetos exentos en el impuesto y a raíz de una consulta, la AFIP, a través de su Dirección de Asesoría Técnica (Di ATEC) a fecha 11/06/2001 emite opinión a mediante el Dictamen 37/01.

Este Dictamen analiza el caso de una entidad sin fines de lucro de carácter religioso; dicha entidad resulta ser sujeto locatario en un contrato de locación, consultando el tratamiento a dispensar en el impuesto al valor agregado, siendo que la misma resulta exenta en este impuesto y en el impuesto a las ganancias y el destino del inmueble arrendado es “la prédica del Evangelio de Nuestro Señor Jesucristo y demás actividades inherentes al Culto, no pudiendo darse otro destino bajo apercibimiento de rescisión”.

En este caso, el organismo de contralor concluye diciendo “que la locación de inmuebles destinados a la prestación de un servicio religioso, resulta alcanzada por el impuesto al valor agregado siempre y cuando el monto del alquiler convenido entre las partes, por unidad, por locatario y periodo mensual supere a \$ 1.500,00 independientemente del carácter que reviste frente al gravamen la entidad locataria, en virtud de que no existe en la norma legal y en su decreto reglamentario disposición que excluya a los sujetos que pudieran efectuar prestaciones exentas de pagar el impuesto al valor agregado contenido en el precio de las compras, locaciones o prestaciones de servicios contratados.

Este dictamen, si bien surge como respuesta a consulta de una entidad religiosa, resuelve el tratamiento para las demás entidades o asociaciones sin fines de lucro que pretendan no pagar el impuesto contenido en el precio de las compras, locaciones y prestaciones gravadas por ser sujetos exentos en el impuesto al valor agregado por las características de la prestaciones inherentes al desarrollo de su actividad.

Además, en respuesta a una consulta vinculante por parte del Instituto de Vida Consagrada perteneciente a la Iglesia Católica Apostólica Romana, en la medida que dicha entidad acredite dicha relación se encontrara alcanzada por la exención subjetiva para todo impuesto nacional prevista en el Art. 3° inciso d) de la Ley 16.656 la cual requiere del reconocimiento expreso por parte del organismo de contralor; tratándose de una exención subjetiva se encontrara exenta del IVA por todas las actividades que realice.

A esto, el Dictamen 81/08 de la Dirección de Asesoría Técnica concluye, que en la medida que la consultante acredite que es un Instituto de Vida Consagrada perteneciente a la Iglesia

Católica Apostólica Romana y obtenga el reconocimiento expreso de la exención subjetiva para todo impuesto nacional, se encontrara exenta del IVA por todas las actividades que realice, incluyendo la locación de inmuebles por importes superiores al establecido por el Artículo 38 del Dto. Reglamentario. (Es decir, \$ 1.500,00).

También, la misma Dirección de Asesoría el 28/11/2001 emitió el dictamen Nro. 88/01 en el cual el sujeto locatario esta vez es la Obra Social de Dirección de la Industria Privada que argumenta que las obras sociales se encuentran exentas del pago de impuestos y que su personalidad se corresponde con una asociación civil sin fines de lucro y que su objeto se identifica con el de una obra social integrante del sistema Nacional de Salud. En el mismo se concluye que la consultante no se encuentra objetiva o subjetivamente comprendida en la exención y a la vez que el carácter de exenta no la excluye de pagar el tributo contenido en los precios de las compras, locaciones o prestaciones de servicios que le fueran facturadas por otros sujetos responsables del tributo.

Pero ante la consulta respecto de la cual el locador de un inmueble es la Defensoría del Pueblo de Tucumán, el organismo de contralor, a través del Dictamen Nro. 25/08 de la Dirección de Asesoría Técnica concluyó que la locación de que se trata se encuentra exenta del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de lo dispuesto por el Artículo 7 inciso h) punto 22 de la ley del gravamen, no correspondiendo que el locador ingrese suma alguna por tal concepto. Dicha opinión tuvo su manifiesto considerando que el mencionado organismo no encuadra en el Art. 1º de la Ley 22.016 y por lo tanto la locación de un inmueble en la que actué como locatario se encuentra comprendida en la exención prevista por el mencionado artículo de la ley de IVA; resaltando que no es suficiente que el locatario sea una persona jurídica de derecho público, sino que debe pertenecer a la organización jurídica del Estado.

Cuando la ley enumera los sujetos exentos a razón de ser locatarios, lo realiza de manera taxativa, de modo que son esos y ninguno más, sin aplicar el principio de analogía a la hora de interpretar exenciones.

- Restantes locaciones de inmuebles en razón de su valor locativo

En esta exención no importa el sujeto ni el tipo de inmueble, así como tampoco importa el destino que se le otorgue al inmueble objeto de la locación, la franquicia procede en función del valor locativo que surja del respectivo contrato de locación.

A todo esto, el Artículo 38 del decreto reglamentario de la ley del gravamen establece:

“La exención dispuesta en el segundo párrafo del punto 22 será de aplicación cuando el precio del alquiler por unidad, por locatario o por periodo mensual, determinado de acuerdo con lo convenido en el contrato sea igual o superior a un mil quinientos (\$ 1.500,00). A estos efectos deberá adicionarse a dicho precio los montos que por cualquier concepto se estipulan como complemento de mismo prorrateados en los meses de duración del contrato...”

En general, los montos que deben adicionarse al valor del contrato, prorrateados de acuerdo a los meses que faltan para la culminación de la locación, son aquellos en los cuales abona el locatario y el locador o propietario no está obligado a indemnizar, como por ejemplo mejoras no estipuladas en el respectivo contrato.

La normativa establece como tope de las restantes locaciones que no se encuentran condicionadas por requerimientos específicos en cuanto al destino o al sujeto, la suma de \$ 1.500,00, a partir de ese monto como valor locativo los respectivos arrendamientos no gozaran de la exención.

La Resolución General 1032 en su Artículo 8° establece que al valor locativo mensual se le debe adicionar los complementos tales como mejoras, valor llave y conceptos similares, sin definir en la normativa el concepto de similares; cuando superen el monto establecido como tope de \$ 1.500,00 las locaciones quedaran alcanzadas por el gravamen.

Este límite establecido como tope deberá calcularse por unidad y por locatario; por ejemplo si se alquila a un mismo sujeto más de una unidad, el límite estará fijado por el valor de cada unidad independientemente de que exista un único locatario y a condición de que los inmuebles

objeto de la locación, se encuentren debidamente identificados en el correspondiente contrato de alquiler.

En el Artículo 9° de la Resolución General 1032 se establece el tratamiento a otorgar cuando la misma unidad sea alquilada a distintos sujetos; es este caso se establece que el importe del limite a considerar será el que correspondan a cada uno de las partes locadas.

Y además, cuando las unidades sean utilizadas en forma alternadas por distintos locatarios, el tope deberá considerarse por cada uno de los locatarios.

Nótese que el importe a considerar como tope o limite (\$ 1.500,00) fue establecido en el año 2001, sin siquiera actualizarse o modificarse a la fecha, situación que realmente pone en peligro la exención establecida por el legislador al convertirse en un importe casi irrisorio; como esta sucediendo con varias dispensas previstas en nuestra legislación impositiva, podríamos mencionar, entre otras, la “tabla” del Artículo 90 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los montos mínimos no sujetos a retención y la escala prevista en la Resolución General 830/2000, etc.

Todo esto, solo con el único objetivo, de no disminuir la base imponible de los respectivos impuestos y de esa manera no soportar impacto alguno en la recaudación tributaria, pero al prevalecer el fin recaudatorio muchas veces pone en peligro al verdadero espíritu de las respectivas franquicias.

Por último, se destaca que en la exención bajo análisis no están incluidas las locaciones previstas en el Artículo 3 inc. e) punto 18, inmuebles destinados a conferencias, fiestas, reuniones y similares.

Como complemento y estrechamente relacionado con el valor locativo se menciona el Dictamen Nro. 5/02 emitido por la Dirección de Asesoría Técnica donde en el sumario del mismo se aclara que el hecho de que dos inmuebles contiguos pertenecientes a distintos sujetos locadores sean alquilados a un mismo locatario quien los anexa a fin de constituir una unidad económica no implica que los valores a que fueron rentados deban ser determinados en forma

global para determinar que tales locaciones se encuentran gravadas o exentas en razón de su valor locativo.

Arrendamiento compuesto de Bienes Inmuebles y Bienes Muebles

Es de importancia destacar que de acuerdo al fallo Compañía Industrial y Comercial Sanjuanina S.A. (hoy Cemento San Martín S.A.) s/ Recurso de Apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, 17/07/2002; una locación de Planta Industrial, integrada por el inmueble y bienes muebles.

Los bienes muebles que posean calidad de inherencia y no puedan separarse de la locación, estos bienes tendrán tratamiento conjunto como si fuera una sola cosa la arrendada, en cambio si no existiera relación de conjunción, la locación de los bienes muebles podrían ser tratados de manera independiente.

Se analiza el fallo: Impuesto al valor agregado. Locaciones gravadas. Arrendamiento conjunto de bienes inmuebles y cosas muebles. Tratamiento; se identifican las distintas posturas, la del organismo recaudador y la de la actora.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (ex DGI), mediante determinación de oficio realiza ajustes en declaraciones juradas de la actora en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales Enero de 1993 a Diciembre de 1995, Marzo de 1997 a Febrero de 1998, diferencias de capital, sus respectivos intereses resarcitorios y las correspondientes multas por omisión.

La actora manifiesta que su única actividad es el alquiler o arrendamiento de inmuebles y que no posee bienes o cosas muebles para ser arrendados por haberse extinguido la vida útil de los mismos.

En este caso el organismo fiscalizador realizó la verificación controlando los ingresos de la actora respecto del contrato de arrendamiento en su calidad de locadora; los actuantes observaron que la planta de fabricación, objeto del arrendamiento, no solo estaba formada por inmuebles, sino también construcciones, instalaciones, maquinarias, elementos de trabajo

administrativo y rodados. Interpretando que la locataria se beneficiaba con el uso o goce, no solo del edificio, sino también de los bienes muebles pertenecientes a la locadora, por lo tanto decidió gravar la locación de estos bienes o cosas muebles tomando como base el 46,85 % del valor del alquiler, de acuerdo a informe técnico de ingeniería.

Por su parte, la actora consideró exento el ingreso en el impuesto al valor agregado por considerarlo arrendamiento de inmuebles debido a que los bienes muebles se encontraban totalmente amortizados por la extinción de su vida útil.

También manifestó que se trataba de una prestación única e indivisible, por lo que lo accesorio debiera seguir a lo principal de acuerdo a la teoría de la indivisibilidad.

Que por lo expuesto el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió que no existen locaciones independientes, sino una sola, la que correspondería incluir en la franquicia del Artículo 7 inc. h) punto 22 de la ley del IVA.

Sobre este tema es de importancia destacar el Dictamen Nro. 59/94 emitido por la Dirección de Asesoría Técnica la cual ante una consulta por parte de un sujeto que alquila establecimientos industriales con toda la maquinaria, herramientas, equipos de laboratorio, etc.; fijando el valor de la locación en un porcentaje de producto industrializado por la locataria. En este caso la locadora emite comprobantes por los alquileres sin discriminar el IVA, entendiendo que la locación se encuentra totalmente exenta en función de que la cosa arrendada es un inmueble, exento por la misma ley del gravamen. A pedido del locatario de la discriminación de impuesto, se realiza la consulta, entendiendo el organismo de contralor que corresponde asignar la proporción del alquiler referido a bienes muebles y considera que por tratarse de una operación entre sujetos responsables inscriptos en el impuesto se deberá discriminar el IVA que recae sobre la operación gravada.

Sujetos locatarios, embajadas de países extranjeros

Otro caso de importancia destacar es el arrendamiento a alquiler de inmuebles destinados a ser utilizados por embajadas de países extranjeros, que de acuerdo al Art. 1º inc. b) de la ley

del gravamen quedan incluidas las obras, locaciones o prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio de la nación.

El organismo de contralor, ante la consulta sobre la gravabilidad de las locaciones que realizan las embajadas de países extranjeros sobre inmuebles que destinen a su actividad y teniendo en cuenta que leyes internacionales interpretan que los inmuebles que funcionen como embajadas son territorio extranjero; razón que alega la embajada, proponiendo que la locación no resultaría alcanzada por no cumplir con el aspecto territorial; concluyo que como la ley del impuesto al valor agregado contiene un régimen de devolución del gravamen contenido en el precio de la locación del inmueble donde las misiones diplomáticas desarrollan su actividad, las mencionadas están sujetas a este régimen de devolución.

Según decreto 1008/01 a las locaciones de inmuebles de misiones diplomáticas, adquisiciones y prestaciones gravadas que sean utilizadas para la construcción de los locales de las misiones, quedarían comprendidas en este régimen de devolución a condición de reciprocidad.

A todo esto, resulta de interés el análisis del Dictamen 70/01 de la Dirección de Asesoría Técnica (Di ATEC) de la Administración federal de Ingresos Públicos, el cual en respuesta a una consulta vinculante interpreta que a partir del 1ro. de mayo de 2001, por aplicación de los Decretos 493/01, 615/01 y 733/01 se eliminó la exención que en el impuesto al valor agregado beneficiaba las locaciones de inmuebles excepto para aquellas locaciones de inmuebles destinados a casa habitación del locatario y de su familia, de los inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y aquellos alquileres en los que el sujeto locatario sea el Estado Nacional, Las Provincias, las Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Artículo 7 inc. h) punto 22.

A consecuencia se dicta el Decreto 1008/2001, el cual sustituye en parte el Artículo 46 de la Ley del Impuesto al valor agregado, incorporando a las locaciones de locales para las misiones diplomáticas permanentes en el régimen de reintegro que la propia ley del IVA

prevé para ellos, con vigencia a partir del 01/05/2001, fecha a partir de la cual resultan gravadas en el impuesto estas locaciones.

El mencionado decreto incluye a las misiones diplomáticas permanentes en el régimen de reintegro del impuesto al valor agregado involucrado en el precio que se les facture por compra de bienes, obras, locaciones, servicios y demás prestaciones gravadas que se utilicen en la construcción, reparación, mantenimiento y conservación de locales de las respectivas misiones.

Para dichas adquisiciones y demás prestaciones gravadas que se utilicen para la construcción de los locales de la misión, el régimen se aplica a partir del 06/10/1980, haciéndose luego extensivo a las prestaciones gravadas que se utilicen en la construcción, reparación, mantenimiento y conservación, de dichos locales y a la locación de estos últimos.

También se aclaró que el reintegro resulte procedente a condición de reciprocidad o cuando el Estado acreditante se compromete a otorgar a las misiones diplomáticas un tratamiento preferencial en materia de impuestos a los consumos acorde con el beneficio que se otorgan.

Conclusión

El trabajo realizado tuvo como objetivo introducirse en el tema propuesto, la locación de bienes inmuebles, su tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado; analizando los casos previstos en la Ley del gravamen, en su Decreto Reglamentario, aquellos casos no previstos en la mencionada normativa pero si contemplados o aclarados en interpretaciones del propio Organismo de contralor a través de Dictámenes, Circulares, Notas externas, etc. o de jurisprudencia administrativa y judicial.

También se pudo aprovechar la rica doctrina que ha desarrollado el tema en cuestión o temas relacionados.

Se realizó una introducción al tema arrendamiento, dejando de lado la normativa propia del impuesto, la cual no regula sobre el tema, usando de base la legislación de fondo, más precisamente nuestro Código Civil, el cual ilustra claramente el concepto de locación, sus partes, sus obligaciones, etc.

Además, desde el nacimiento del mismo impuesto, el que data de la década de 1970, se analizaron sus orígenes, los distintos criterios a través de los cuales el legislador fue incorporando hechos o actividades al objeto del gravamen; pasando, en determinadas situaciones, de enumeraciones de carácter taxativa a enumeraciones de carácter enunciativas, casi siempre prevaleciendo los fines recaudatorios o las necesidades urgentes de caja sobre la posibilidad de usar el tributo como una verdadera herramienta de redistribución de la riqueza y la eliminación de la regresividad impositiva.

Así vimos también, que la necesidad de un aumento en la base imponible muchas veces provoca desprolijidades legislativas; como por ejemplo el abuso en la emisión de decretos por parte del poder ejecutivo y la clara violación al principio constitucional de legalidad.

También recorrimos las variaciones que sufrió la alícuota o tasa del impuesto desde su nacimiento hasta la tasa vigente en la actualidad; esta observación pudo demostrar que

dichas variaciones, en general aumentos, estuvieron estrechamente ligadas a la necesidad de recursos por parte del fisco.

En cuanto a la base imponible y el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, para el caso de locaciones gravadas, podríamos concluir, que en general, no trae mayores inconvenientes a la hora de determinar el precio neto de las locaciones salvo casos especiales como el adicionar mejoras o llaves y sus posterior prorrateo o en el caso de existir ejecución judicial de los alquileres o, a su consecuencia, pago mediante consignaciones.

Material Bibliográfico utilizado

Cáceres, Alberto – Dreiling, Paola. El Impuesto al Valor Agregado. La Ley, Buenos Aires 2004.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1996.

Marchevsky, Ruben Alberto. Impuesto al Valor Agregado – Analisis Integral. Errepar, Buenos Aires 2006.

Consultor tributario. Errepar, Nro. 17 Julio 2008.

Consultor tributario. Errepar, Nro. 19 Septiembre 2008.

Consultor tributario. Errepar, Nro. 20 Octubre 2008.

Consultor tributario. Errepar, Nro. 27 Mayo 2009.

Consultor tributario. Errepar, Nro. 37 Marzo 2010.

Consultor tributario. Errepar, Nro. 56 Octubre 2011.

Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado. Errepar 2da. Edición. Buenos Aires Enero de 2009.

Código Civil Argentino.

Ley Nro. 20.631 (t.o. 1997) IVA.

Decreto Reglamentario 692/1998 de la ley de IVA.

Resolución General DGI 3803/1994.

Resolución General AFIP 1032/2001.

Dictamen Nro. 5/1992 (DI ATEC) 27/12/1992.

Dictamen Nro. 18/1993 (DI ATEC) 19/02/1993.

Dictamen Nro. 53/1993 (DI ATEC) 30/04/1993.

Dictamen Nro. 70/2001 (DAL) 11/09/2001.

Dictamen Nro. 70/2001 (DI ATEC) 02/11/2001.

Dictamen Nro. 37/2001 (DI ATEC) 11/06/2001.

Dictamen Nro. 25/2002 (DAL) 22/04/2002.

Dictamen Nro. 20/2007 (DI ATEC) 27/04/2007.

Dictamen Nro. 25/2008 (DI ATEC) 06/05/2008.

Dictamen Nro. 81/2008 (DI ATEC) 16/12/2008.

Dictamen Nro. 5/2009 (DI ATEC) 15/01/2009.

Dictamen Nro. 10/2010 (DI ATEC) 15/02/2010.

Fallo Cía. Industrial y Comercial Sanjuanina S.A. (hoy cemento San Martin S.A.) T.F.N. 17/07/2002.

Fallo La France Juan B. Marino y Otros S.H. T.F.N. 07/08/2002.

Fallo Banco de la Provincia de Buenos Aires. Corte Suprema de Justicia Diciembre 2007.

Fallo C & A Argentina S.C.S. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala "C" del 16/03/2010.