

20° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS
AIRES

Octubre de 2018

Comisión 2: Reforma del impuesto a las ganancias

Exegesis del tratamiento en el impuesto de las operaciones con inmuebles

Expositor: Luis Omar Fernández

Contexto

- Reformas de la legislación de fondo que ha dispuesto el Código Civil y Comercial de la Nación, en adelante CCyC.
- Situación similar ha ocurrido también en lo tributario con el dictado de la ley 2740; agrava esta situación la casi total falta de reglamentación de esta reforma.
- Validez de los análisis.

Objeto del trabajo

- Tratamiento de las rentas de los inmuebles:
- Gravabilidad.
- Categoría en la que se incluyen,

Bienes comprendidos

- En el país: CCyC art 225: “son inmuebles por su naturaleza el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre.
- La condición de “inmueble” designa un “estado” de la cosa
- Para el impuesto son “inmuebles” sólo los bienes raíces y no otros que, siendo muebles, revisten jurídicamente el carácter de inmuebles, tales como los buques y aeronaves,
- En el exterior: según la legislación de cada país.

Estructura del art. 2 de la ley

- En su encabezado la mención a “ganancias” y dos advertencias
- En su inciso 1) la exposición de la llamada “teoría de las fuentes”
- En su inciso 2) la “teoría del balance”.
- En los restantes incisos (3, 4 y 5) se enumeran las demás ganancias que están gravadas para todos los sujetos.
- En realidad alcanza a las ganancias no incluidas en el inc. 1).

Concepto general de ganancia

- Para que exista hecho imponible:
- A) debe haber una mutación patrimonial que signifique un incremento o disminución de la hacienda del sujeto, no un mero cambio permutativo.
- B) tal hecho, cuando se trate de operaciones bilaterales, debe producirse en forma onerosa.
- La onerosidad requiere contraprestación.
- Valorizaciones: ajuste por inflación, valuación de ganando

Articulo 2

- Advertencias previas:
- Son ganancias todas las incluidas en las categorías.
- Son ganancias aquellas que no se incluyan en las categorías. art. 49 inc. g).

Teoría de las fuentes y del balance

- Inc. 1) se refiere al aspecto material del hecho imponible. Fuente habilitada. Permanencia.
- Inc. 2) amplía la norma anterior para ciertos sujetos. Empresa como fuente. Incluye a los siguientes sujetos del art. 49:
- Inc. a) sociedades de capital: art. 69.
- Inc. b) demás sociedades constituidas en el país.
- Inc. c) empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país.
- Último párrafo: profesiones u oficios complementados con una explotación comercial.

Demás ganancias de la 3ª categoría

- Se aplica la teoría de las fuentes cuando las ganancias del art. 49 no se obtengan mediante empresa.
- Ganancias de la 3ª categoría comprendidas en la teoría de las fuentes:
- Inc. e) auxiliares del comercio no incluidos en 4ª categoría.
- Inc. f) loteos con fines de urbanización y construcción y enajenación de inmuebles bajo el derecho real de propiedad horizontal y conjuntos inmobiliarios.
- Inc. g) ganancias no incluidas en otras categorías.

Artículo 2 inciso 5

- Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.
- Siempre que se trate de bienes adquiridos por el enajenante o cedente desde el 1 de enero de 2018.
- Esta norma no es aplicable a los hechos imponible de la 3ª categoría

Tipos de operaciones

- Enajenación de inmuebles.
- Transferencia de derechos sobre los mismos.
- Enajenar es “Vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos”.
- Transferir es “Ceder a otra persona el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre algo” .
- La venta o cesión es también una transferencia.
- De *lege ferenda* hubiese sido mucho mas claro mencionar solo las transferencias y diferenciar en las normas de las categorías.

1ª y 2ª categorías

- En 1ª categoría están gravadas la locación (derecho personal) y la “constitución” de derechos reales.
- En la 2ª categoría están gravadas la “enajenación” de inmuebles (constitución del derecho real de dominio) y las “transferencias” de derechos sobre esos bienes.

Derechos reales en el CCyC

- Numero limitado.
- Derechos reales sobre cosa propia: el dominio, el condominio, la propiedad horizontal, los conjuntos inmobiliarios, el tiempo compartido, el cementerio privado y la superficie si existe propiedad superficiaria.
- Derechos reales sobre cosa ajena: el usufructo, el uso, la habitación, la servidumbre, la hipoteca, y la anticresis; la prenda se excluye, por ser un derecho real que se constituye sobre bienes muebles.
- Son para el titular del dominio una carga real.
- Son para el titular de la carga un derecho real sobre cosa ajena.

Constitución de los derechos reales

- Dominio: se constituye con la adquisición del inmueble, esta gravada para el vendedor como enajenación, no transferencia de derecho real.
- Propiedad horizontal, conjuntos inmobiliarios, tiempo compartido y cementerios privados, se constituye con la inscripción en el registro de la propiedad y los registros específicos.
- Puede implicar una enajenación si se recibe contraprestación dineraria o una permuta de cosa actual (el inmueble) por cosa futura (unidades a construir); en ambos casos la renta será de la 2ª categoría

Dominio imperfecto. Clases.

- Dominio desmembrado: sujeto al régimen de la carga real que lo grava.
- Dominio revocable: sujeto a condición o plazo, es una enajenación de inmueble. La recomposición del dominio en cabeza del dueño original también lo es.
- Dominio fiduciario: fiduciante beneficiario operación gratuita. Fideicomiso sujeto del impuesto hay transferencia de inmueble (renta de 3ª categoría).

Dominio desmembrado

- Sobre el inmueble existe una carga real (derecho real sobre inmueble ajeno).
- Las facultades sobre el inmueble que le quedan al titular del dominio se denominan nuda propiedad.
- La nuda propiedad no es un derecho real (art. 1887 CCyC).
- Se constituye, en forma simultánea, con el desgajamiento del dominio.
- Su enajenación posterior será siempre una transferencia (2ª categoría).

Enajenación

- Inmueble en el país, enajenante persona humana o sucesión indivisa: art. 5° a continuación del 90, alícuota 15% (Art 92).
- Inmueble en el exterior, enajenante persona humana o sucesión indivisa residente en el país: normas de la 2ª categoría, alícuota del art. 90.
- Inmueble en el país, beneficiario empresa o sociedad del exterior: ganancia presunta 50% (art. 93 inc. g). Alícuota 35% (Art. 92).
- Inmueble en el país, otros beneficiarios del exterior: ganancia presunta 90% (art. 93 inc. h). Alícuota 35% (Art. 92).

Constitución y transferencia de derechos reales

- Constitución: establecimiento o creación onerosa de un derecho real.
Renta de la 1ª categoría.
- Transferencia: cesión onerosa a terceros de un derecho real existente.
Renta de la 2ª categoría.
- Aplicación del principio de supremacía de la ley especial sobre la ley general:
 - La locación es renta de la 1ª categoría
 - La enajenación es renta de la 2ª categoría.

Operaciones instrumentadas con boleto

- Art. 3 de la ley considera configurada la enajenación cuando exista:
 - boleto o instrumento similar y
 - se otorgue la posesión.
- El dominio sigue en cabeza del vendedor hasta que se esciture.
- La suscripción de boleto sin entrega de la posesión (o con tenencia) es una transferencia de derechos sobre inmueble, no enajenación.
- La cesión de boleto y posesión configura enajenación.

Nuevos derechos reales del CCyC

- Hay situaciones en las que el tratamiento en el impuesto no es claro o está indeterminado.
- Servidumbres perpetuas.
- Derecho real de superficie.
- Derechos reales de propiedad horizontal y conjuntos inmobiliarios.
- Están previstos como rentas de la 3ª categoría.
- La afectación constituye enajenación porque deja de existir el derecho real de dominio.

Nuevos derechos reales del CCyC

- Dudas: el art. 49 inc. f) grava las rentas provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal..... y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios...
 - Alternativa a): se refiere al Título VI Capítulo 1 del CCyC "Conjuntos inmobiliarios".
 - Alternativa b) O a todo el Título VI que tiene dicho nombre pero incluye, además del Capítulo 1, a los Capítulos 2 "Tiempo compartido" y 3 "Cementerios privados".

Derecho real de tiempo compartido

- Las normas del CCyC deben compatibilizarse con las de la ley 26356, derogada solo parcialmente.
- A este derecho se pueden afectar bienes muebles e inmuebles.
- Los intervinientes son el propietario, el emprendedor, el administrador, el comercializador y el usuario. Aquí interesan el primero y el último.
- El derecho se constituye con la afectación del inmueble por el primero, con inscripción en los registros de la propiedad y específico.
- El derecho está compuesto por el uso de bienes muebles e inmuebles que forman una prestación única e inescindible, la que debe ser utilizada de ese modo.

Derecho real de tiempo compartido

- El constituyente de este derecho real puede, en lugar de transferirlo, constituir y ceder a terceros otro derechos reales o personales sobre los bienes afectados.
- Esto claramente requiere de normas reglamentarias, siendo insuficiente el criterio de que el tratamiento lo determina el bien principal, el inmueble.
- El usuario adquiere el derecho (real o personal) que se le transmita y la gravabilidad de la operación debe contemplarse según las normas que corresponda aplicar.

Derecho real de cementerio privado

- CCyC (art. 2103) Inmueble de propiedad privada afectado a la inhumación de restos humanos.
- Cuando la afectación del terreno sea onerosa, habrá “constitución” del derecho.
- Cuando se enajenen los espacios, habrá transferencia del derecho real.
- No son aplicables las normas de loteos con fines de urbanización:
 - los sepulcros no son “lotes”.
 - el cementerio no tiene fines de urbanización.

Derechos reales en garantía

- Constitución de hipoteca para garantizar una operación propia.
- Constitución onerosa para garantizar una operación ajena. Renta de la 1ª categoría.
- Cesión onerosa de la garantía: renta de 2ª categoría.
- Constitución de anticresis para que un tercero perciba los frutos del bien y los aplique a cancelar una deuda del titular o de un tercero.
- El tratamiento es similar al de la hipoteca.
- El poco uso de este derecho no ha hecho evidentes las dificultades existentes para su tratamiento tributario.

Derechos personales

- Nacen de una relación entre personas.
- Algunos ya se han visto: compraventa o locación de inmuebles.
- Existen muchas relaciones contractuales o extracontractuales que pueden dar lugar a los mismos.
- Ejemplo: en un caso de divorcio el juez adjudica a un cónyuge el inmueble familiar y fija una renta compensatoria a favor del otro cónyuge.
- ¿Hay hecho imponible en el impuesto?

Afectación a explotación unipersonal

- Cambia el tratamiento como costo (p.e. amortización) y como renta (p.e. locación).
- No hay hecho imponible alguno pues, además de no haber onerosidad, la explotación no es un tercero respecto del titular del dominio.

Conclusiones

- La novedad de las normas impide conclusiones asertivas.
- En materia de cesión de derechos hay situaciones indefinidas que requieren reglamentación y/o nuevas normas legales.
- Resta mucho trabajo por realizar para poder aplicar las nuevas normas respetando los principios de legalidad y certeza

MUCHAS GRACIAS!!!!!!!!!!!!