

ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR EL ALQUILER DE BIENES INMUEBLES

HECTOR OSVALDO CACACE

ESTRUCTURA DEL TRABAJO

A – TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. Las normas del impuesto a las ganancias aplicables a los ingresos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles

- 1.1. Su ubicación en el objeto del impuesto según la condición del sujeto perceptor de la renta
- 1.2. Criterio de imputación de las rentas del suelo. Análisis del criterio de “devengado”
- 1.3. Enunciación de los beneficios gravados
 - 1.3.1. Arrendamientos en especie
 - 1.3.2. Ingresos obtenidos por la constitución a favor de terceros de ciertos derechos reales
 - 1.3.3. Mejoras introducidas por el locatario
 - 1.3.4. Cómputo del “valor locativo”
 - 1.3.4.1. Distintos destinos de uso del inmueble
 - 1.3.4.2. Inmuebles en condominio
 - 1.3.4.3. El caso de los Monotributistas
 - 1.3.5. Uso de los inquilinos de muebles u otros accesorios
- 1.4. Transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo
- 1.5. El caso particular de las operaciones de leasing sobre inmuebles

2. Las normas legales y reglamentarias del impuesto aplicables a los gastos y deducciones admitidos en la locación de inmuebles

- 2.1. Deducciones generales comunes a todas las categorías
 - 2.1.1. Intereses y gastos por la constitución de deudas
 - 2.1.2. Impuestos y tasas que recaen sobre el inmuebles

2.1.3. Amortizaciones sobre edificios y mejoras

2.2. Deducciones especiales de primera categoría. Gastos de conservación y mantenimiento

3. Régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable al cobro de alquileres y arrendamientos rurales

3.1. Régimen de la RG (AFIP) 830

3.2. Incumplimiento de la obligación de retener. Consecuencias para el Agente de Retención

3.3. Régimen especial de la RG (AFIP) 1575

3.4. Rentas de fuente argentina para beneficiarios del exterior. El caso de los alquileres y arrendamientos rurales

3.4.1. Pago del impuesto por cuenta de terceros. Acrecentamiento de la renta como consecuencia de la retención a practicar

B – TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4. Las normas del Impuesto al Valor Agregado aplicables al alquiler de inmuebles

4.1. Tipificación y encuadre legal del hecho imponible

4.2. Nacimiento de la obligación tributaria

4.3. Determinación de la base imponible

4.3.1. Tratamiento de las operaciones de leasing sobre inmuebles

4.3.2. Alquileres pactados contractualmente en moneda extranjera

4.3.3. Grossing-up por pagos al exterior

4.4. Tratamiento de los alquileres exentos

4.4.1. Algunos aspectos particulares con relación a alquileres exentos

4.4.1.1. Arrendamiento rural

4.4.1.2. Criterios de imputación de las mejoras no indemnizables

4.4.2. Reintegro del impuesto a las misiones diplomáticas, agentes consulares y representantes oficiales de países extranjeros

4.5. Algunas situaciones particulares referidas al alcance de la locación de inmuebles en opinión del Organismo Fiscal

4.5.1. Alquiler de un inmueble por entidad religiosa en calidad de locataria

- 4.5.2. Definición del concepto “unidad”
- 4.5.3. Alquiler de inmueble cuyo locatario es una entidad bancaria
- 4.5.4. Prorrates de créditos fiscales. Inclusión del ingreso por alquiler de inmuebles cuando no es el objeto de la actividad principal
- 4.5.5. Alquiler de una unidad funcional a nombre de un consorcio
- 4.5.6. Cesión del uso y goce de un inmueble a través de un contrato de usufructo. Diferencias con la locación
- 4.5.7. Contrato de “pastoreo” y “pastaje” en la actividad agropecuaria
- 4.5.8. Constitución de depósito en garantía en la locación de inmuebles

C – TRATAMIENTO EN EL MONOTRIBUTO

5. Tratamiento de los ingresos por alquiler de inmuebles frente al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo

D – REGIMEN DE FACTURACION

6. Régimen de emisión y registración de comprobantes en la actividad de locación de inmuebles

- 6.1. Régimen de emisión de “comprobante electrónico” original
- 6.2. La situación del monotributista. RG (AFIP) 3067
- 6.3. Nuevo régimen de emisión de comprobantes. RG (AFIP) 3665
 - 6.3.1 Vigencia de las normas
 - 6.3.2 Sujetos alcanzados
 - 6.3.3 Autorización de impresión de comprobantes
 - 6.3.4 Validez temporal de los comprobantes

E – TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS PROVINCIALES

1. Tratamiento de los ingresos por locación de inmuebles en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

- 1.1. Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Provincia de Buenos Aires
- 1.2. Impuesto sobre los Ingresos Brutos en C.A.B.A.
 - 1.2.1. Contribuyentes locales y adheridos al Convenio Multilateral

1.2.2. Contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado C.A.B.A.

2. El Impuesto de Sellos frente a los contratos de locación de inmuebles

2.1. El Impuesto de Sellos en C.A.B.A.

2.2. El Impuesto de Sellos en la Provincia de Buenos Aires

OBJETO DEL TRABAJO

En el presente trabajo se abordará el análisis de los ingresos derivados de la actividad inmobiliaria desde el punto de vista tributario, centrandose exclusivamente el enfoque en aquellos provenientes de la locación de inmuebles según sus diversos destinos -vivienda, rurales, comerciales, profesionales y otros- dejando de lado los considerados de “capital”, originados en la realización del inmueble.

La finalidad del tema elegido, pretende plasmar en estas páginas, una síntesis de las distintas particularidades que presentan los ingresos obtenidos por la locación de inmuebles, sus efectos y consecuencias en el derecho tributario sustantivo, tanto en el ámbito nacional como provincial y las obligaciones derivadas del régimen de emisión de comprobantes que le son aplicables a la actividad.

En primer término se efectuará una descripción del tratamiento de las rentas inmobiliarias en el impuesto a las ganancias, planteando las distintas alternativas que presenta el cobro de alquileres, como así también los gastos y deducciones que le son atribuibles. Se desarrollarán con amplitud, los conflictos interpretativos que emanan del criterio de imputación por lo devengado, planteando las posturas doctrinarias y de jurisprudencia administrativa y judicial más relevantes. Asimismo, se analizarán las operaciones de “leasing” de inmuebles, su encuadre legal y tratamiento frente al tributo. Por último, se realizará una descripción del régimen de retención general en el impuesto a las ganancias, señalando aquellas normas que alcanzan a los ingresos percibidos por la locación de bienes inmuebles.

En segundo término, se abordarán los ingresos obtenidos por la actividad frente a la tributación al consumo, ajustando el estudio a nivel nacional en el impuesto al valor agregado. Se señalarán aspectos particulares y su incidencia en la conformación del hecho imponible, el momento de nacimiento de la obligación tributaria, el quantum determinado como base imponible y el tratamiento de los alquileres exentos, entre otros aspectos. Se expondrán asimismo las peculiaridades que presentan aquellos inmuebles cuya titularidad de dominio esté representada por múltiples sujetos, el caso de los condominios y consorcios.

A continuación se abordará la imposición provincial, señalando el encuadre en el impuesto sobre los ingresos brutos, tanto en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires

como en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, definiendo en cada jurisdicción las pautas de liquidación del tributo con relación a los alquileres, a partir de la ley fiscal tarifaria del corriente año 2014 y señalando sus puntos de divergencia y coincidencia.

En último término, y a pesar que el presente trabajo planteó como objetivo analizar y desarrollar el tratamiento a dispensar a los ingresos por locaciones de inmuebles, no debe concluir el mismo, sin antes efectuar algunas breves consideraciones sobre el impuesto de sellos en el ámbito de las dos jurisdicciones intermedias más importantes del país, Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En todos los temas abordados, se seguirá una metodología de desarrollo uniforme, presentando en primer lugar el marco legal, para efectuar luego su comparación con expresiones doctrinarias y jurisprudenciales.

A – TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- 1. Las normas legales y reglamentarias de la ley del Impuesto a las Ganancias aplicables a los ingresos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles.**
- 1.1 Su ubicación en el objeto del impuesto según la condición del sujeto perceptor de la renta**

A fin de lograr el encuadre de los ingresos obtenidos por el alquiler o arrendamiento de inmuebles en el esquema de la ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG), es necesario introducirnos en el texto del art. 2º de Ley 20.628 (t.o. 1997) que define, en principio, el objeto del tributo. Su texto en los aspectos que nos interesan, reza:

“Art. 2. A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

- 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;*
- 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el*

artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, (...)

3) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, (...) cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.”

El apartado 1) del artículo, reproduce los principios de la denominada **“teoría de la fuente o del rédito-producto”**, aplicable a personas físicas o sucesiones indivisas, fijando como requisitos esenciales y concurrentes para encuadrar el beneficio dentro del objeto de la ley: i) la *periodicidad* en la obtención del ingreso, ii) la *permanencia de la fuente* que dio origen a la generación de la renta y iii) la *habilitación* de la misma.

Confrontando las características que presentan los ingresos por alquiler de inmuebles con los requisitos enunciados, inmediatamente advertimos que ellos cumplen con los citados parámetros, concluyendo que los beneficios obtenidos en el período fiscal (año calendario) quedan alcanzados por el tributo, cuando el sujeto perceptor de la renta sea una **persona física o sucesión indivisa**,

Por las mismas razones, el ingreso por alquileres se encuentra tipificado como renta de la *primera categoría*, según texto del art. 41° LIG que analizaremos en el siguiente punto del trabajo.

El apartado 2) del artículo 2° LIG establece la denominada **“teoría del balance o del incremento patrimonial”**, proponiendo para **sujetos-empresa**¹ que los beneficios, en todos los casos, quedarán incorporados al objeto del tributo sin tomar en consideración las condiciones exigidas en el primer párrafo, respecto a periodicidad, permanencia de la fuente y su habilitación.

Asimismo, estos beneficios asignados en cabeza de un sujeto-empresa deberán liquidarse según las normas de la *tercera categoría*. En la redacción del copete de los artículos 41° y 45° LIG, se observa la atracción legal que ejerce el artículo 49° LIG como rentas de tercera categoría, según la condición del sujeto perceptor de la misma.

¹ La definición de “sujeto-empresa” surge del primer párrafo del art. 68 del Decreto Reglamentario de la LIG: “Los sujetos comprendidos en el art. 69 de la ley y las sociedades y empresas o explotaciones, comprendidas en los incisos b) y c) y en el último párrafo de su artículo 49, deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas (...) que obtengan (...) cualesquiera fuesen las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa”

1.2 Criterio de imputación de las rentas del suelo. Análisis del criterio de “devengado”

El artículo 18° de la ley del gravamen, define los distintos criterios de imputación al periodo fiscal de rentas y gastos, según la categoría a la que estos pertenezcan. En particular, como se expresó en el apartado anterior, los beneficios y deducciones por alquileres deberán ser consideradas como de primera o tercera categoría, según sea el titular de la renta una persona física o sucesión indivisa, o un sujeto-empresa.

Paralelamente, los ingresos y gastos atribuibles a ambas categorías deben ser imputadas siguiendo el criterio de lo “devengado”, según el artículo 18° de la LIG que en sus partes pertinentes se reproduce a continuación:

“Art. 18. El año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán las ganancias al año fiscal de acuerdo con las siguientes normas:

a) (...)

*Las ganancias indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han **devengado**.*

(...)

b) *las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo **devengado**.*

Como se desprende de la simple lectura de la norma, el criterio de imputación para ambas categorías es el devengado. Sin embargo, ni del texto de la ley ni de su decreto reglamentario surge la definición legal del concepto.²

No obstante, la doctrina contable y tributaria y asimismo la jurisprudencia, han efectuado múltiples elaboraciones teórico-técnicas, buscando lograr soluciones conciliables en la aplicación del método de lo devengado.

² Cfr. Guillermo C. Balzarotti - El criterio de lo devengado – Editorial Errepar - DTE - N° 294 - setiembre/2004 - T. XXV, Pág. 823

Según expresa el Diccionario de la Lengua Española, devengar es “*adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título*”.

Para Guillermo Balzarotti³, “*devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales, sin sujeción a condición alguna*”. Continúa expresando “*opino que la condición convenida, pero aun no ocurrida, no fulmina ni posterga el correspondiente devengamiento, sino que meramente crea la necesidad de estimar la magnitud del alea con que está asociado*”.

Por su parte, Raimondi y Atchabahian⁴ señalan que el concepto de devengamiento se basa en tres principios básicos y fundamentales:

a) “**principio de causalidad**, según el cual para la imputación del beneficio o del gasto, se requiere de la existencia de una causa eficiente. (...) La causa eficiente o generadora de ganancias y gastos de más clara interpretación, es el tiempo; cierta variedad de ganancias y gastos se devengan en función de su transcurso y son imputables al balance fiscal en la medida del periodo que éste abarque”;

b) “**principio de correlación** entre la imputación de ganancias y gastos”, en virtud del cual los gastos se detraerán de la fuente de renta que los provoca y no de otra; la propia ley del gravamen así lo establece en sus arts. 17 y 80, al fijar que para la determinación del resultado neto, se restarán de los ingresos aquellos gastos necesarios para su obtención y en todo caso para mantener o conservar la fuente que los produce,

c) “**principio de evaluación**, de ganancias y gastos no determinados, sujetos a condición resolutoria o suspensiva”. Siguiendo a los autores estos concluyen “... el carácter condicional de una erogación, la falta de determinación del plazo o la indeterminación de su posible acreedor, son aspectos que no van al fondo de la cuestión y que en particular, la condicionalidad no es sino un elemento a considerar para la correcta evaluación del rubro de que se trate”.

³ Guillermo C. Balzarotti, idem

⁴ Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian – El Impuesto a las Ganancias – Ediciones Contabilidad Moderna – 1982, Pág. 357 y sigtes.

Según surge del texto transcrito, el hecho que la obtención de la ganancia o el compromiso del gasto se encuentren sujetos a condición, por sí solo, no es impedimento que anule la consideración como devengada.

En cambio Reig⁵ interpreta con relación al tema, que tanto el ingreso como su erogación correlativa, no deben sujetarse a condición que puedan tornarlos inexistentes, al expresar:

- 1) que deben haberse producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto,
- 2) que el derecho al ingreso de la renta o egreso del gasto no se encuentre sujeto a *“condición que pueda hacerlo inexistente ...”*,
- 3) no se requiere exigibilidad, determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo o de monto no determinado.

Enrique Scalone⁶ también adhiere a esta línea interpretativa. Sin embargo, marca una diferencia cuando el nacimiento se produce sujeto a condición. Si esta es resolutoria, considera que el devengamiento se ha producido y solo el cumplimiento de la condición en el futuro, puede resolverla total o parcialmente. En cambio, si la condición es suspensiva, deja supeditado el nacimiento al cumplimiento de la condición.

Con relación al tema y en la misma línea interpretativa que señalara Enrique J. Reig, el Fisco tuvo oportunidad de expresarse a través del **Dictamen (DATJ) 47/76**, del 31 de agosto de 1976, manifestando que se debe entender por devengado *“la existencia de un derecho a percibir un importe, admitiendo que ello no implica necesariamente la exigibilidad actual de ese importe. Es decir, que el concepto de devengado lo que requiere primordialmente es que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancias”*.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁷ sentó jurisprudencia, expresando claramente, que la subordinación del gasto a una condición suspensiva no era causa suficiente para obstaculizar su devengamiento. En

⁵ Cfr. Enrique J. Reig, Jorge Ghebart y Ruben H. Malvitano - Impuesto A Las Ganancias 11° edición – Editorial Macchi - Buenos Aires 2006, Pág. 376

⁶ Cfr. Enrique Scalone, “El concepto de gasto devengado para el Impuesto a las Ganancias” – Rev. Impuestos – Octubre 2006, Pág. 991

⁷ C.N.C.A.F. (Sala III) - “Asociart S.A. ART” – 22/09/2010

la causa se discutía el derecho de la actora a computar como gasto la comisión de un promotor, en el mismo ejercicio de emisión de la póliza de seguro. El tribunal adhirió al criterio del contribuyente en oposición a la opinión del Fisco, quien entendía que dicha deducción debía posponerse hasta el momento en que el cliente abonara la prima, circunstancia que según las normas regulatorias en materia de seguros, hacían nacer el derecho del promotor a la percepción de su comisión ganada.

Ante una situación similar, es llamada a expedirse la Sala IV⁸ de la Cámara, quien procede a revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación⁹. La causa se refería al momento en que se debía considerar como gasto devengado, la comisión correspondiente a los agentes vendedores de una compañía telefónica, tomando en consideración que según se estipulaba contractualmente la misma estaba sujeta a una condición suspensiva, por la cual, si el cliente devolvía la línea adquirida la comisión del vendedor quedaba sin efecto.

El Tribunal Fiscal de la Nación había entendido que cumplidos los hechos generadores de la operación (la celebración del contrato de venta de la línea) se debía admitir la deducción de los gastos correspondientes (principio de causalidad), no dando trascendencia al hecho que estos se encontraran sujetos a condición que los pudiera tornar inexistentes. En cambio al revocar la resolución, la Cámara interpretó que *“teniendo en cuenta lo establecido en el art. 18 de la ley del impuesto y las particularidades del caso, no corresponde que las comisiones pagadas por la actora a sus agentes de venta se imputen como gasto devengado en el ejercicio fiscal en que se realizó la venta sino una vez transcurridos los 120 días, que es el plazo estipulado en el contrato firmado entre la actora y sus agentes para su reconocimiento o pérdida”*. Como se observa la postura jurisprudencial en el presente fallo, resolvió en forma opuesta al caso Asociart ART S.A.

En la causa **“Compañía Tucumana de Refrescos SA”** nuestra Corte Suprema de Justicia, con fecha 24/05/11, tuvo la oportunidad de interpretar el término *devengar*. Si bien los fundamentos de la causa eran ajenos al tema del presente trabajo, destacamos la doctrina jurisprudencial del considerando 4º:

⁸ C.N.C.A.F. (Sala IV) - “Cía. de Radiocomunicaciones Móviles SA” – 19/12/2013

⁹ T.F.N. (Sala A) – “Cía. de Radiocomunicaciones Móviles SA” – 28/12/2006

"Devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley."

Como síntesis, las citadas expresiones nos permiten arribar a la siguiente conclusión: **sin perjuicio de admitir que aún subsisten algunas cuestiones que no confluyen en criterios uniformes, los vacíos legales han quedado circunscriptos a dos cuestiones: i) en primer lugar el método de imputación de aquellos ingresos y gastos que habiendo sido percibidos y abonados respectivamente, aún no han perfeccionado los hechos sustanciales para considerarse como "devengados" y ii) la forma de asignación de ingresos y gastos sujetos a condiciones suspensivas o resolutorias, de incertidumbre futura, que de acaecer puedan modificarlos.**

Como consecuencia de la imputación por lo devengado, el contribuyente debe declarar como ganancia gravada en cada período fiscal, los alquileres vencidos y aún no percibidos por atraso en el pago o incobrabilidad de los mismos. Es por ello que el artículo 59 inciso a) del decreto reglamentario expresa:

"Art. 59 – Los propietarios de bienes raíces a que se refiere el artículo 41 de la ley, determinarán su ganancia bruta sumando:

a) los alquileres o arrendamientos devengados, salvo los incobrables, entendiéndose por tales los alquileres adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro de pesos. (...) Cuando se recuperen créditos tratados impositivamente como incobrables, corresponderá declararlos como ganancias en el año en que tal hecho ocurra."

1.3 Enunciación de los beneficios gravados

El art. 41° de la ley del impuesto a las ganancias enumera los beneficios provenientes de la titularidad de bienes inmuebles que considera gravados por el impuesto:

“Art. 41. En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:

- a) el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales;*
- b) cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis;*
- c) el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar;*
- d) la contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo;*
- e) el importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario;*
- f) el valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes;*
- g) el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.*

En general, la ley identifica al propietario de los bienes raíces como titular de las rentas, pero sin embargo de la lectura de sus distintos incisos se desprenden una serie de beneficios, que como señala Reig¹⁰, deben ser declarados por el sujeto que detente *el goce económico de la propiedad inmobiliaria antes que la titularidad jurídica de ella.*

El autor refiere a distintas situaciones legales, que si bien no configuran para el perceptor de la renta la plena titularidad del derecho real de dominio, son desde el punto de vista impositivo atributos suficientes para constituirlo en contribuyente del impuesto.

¹⁰ Enrique J. Reig, Jorge Ghebardt y Ruben H. Malvitano, op. cit. pág. 204

Tanto es así, que la ley obliga a declarar el resultado de la locación al sujeto que, siendo poseedor sin título alguno, detente la titularidad del inmueble bajo circunstancias de hecho. Entre otras, la obtención del derecho de propiedad mediante la prescripción, el caso del comprador a plazo a quien aún no se le ha transferido el dominio, o aquel sujeto que siendo titular del derecho real de usufructo no detente la nuda propiedad.

Por otra parte el concepto de ganancia alcanzado por el tributo, comprende tanto a las obtenidas en efectivo como en especie, y también a las denominadas rentas psíquicas, como el valor locativo o arrendamiento presunto que obtenga su titular.

A continuación referiremos algunos casos particulares en la determinación de la renta bruta.

1.3.1 Arrendamientos en especie

Para aquellos arrendamientos rurales que se perciban en especie, la LIG en el artículo 43° fija el procedimiento de valuación de la renta gravada. A tal fin, establece que para los bienes que se reciban y vendan en el transcurso del período fiscal, el producido neto de la realización de los mismos será considerado como renta gravada de primera categoría. Para el supuesto caso que al cierre del período fiscal quedara en existencia todo o parte de los bienes recibidos en pago del arrendamiento, el ingreso bruto se determinará valuando los mismos a su precio de plaza a esa fecha. En este caso, dado que en el ejercicio siguiente puede producirse una diferencia entre el valor neto de realización y el asignado al cierre del período fiscal anterior, el legislador prevé que la diferencia incidirá como beneficio o quebranto en el ejercicio en que se produzca la venta.

1.3.2 Ingresos obtenidos por la constitución a favor de terceros de ciertos derechos reales

El inc. b) del art. 41° de la ley del gravamen, establece que serán atraídos por la primera categoría todos los ingresos que obtenga el propietario como contraprestación por la constitución a favor de terceros, de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.

El decreto reglamentario en el art. 59° inciso c) aclara que tales ingresos se imputaran al período fiscal, proporcionándolos al tiempo de duración de los contratos respectivos.

Tomando las palabras de Rajmilovich¹¹, el autor entiende que *“existe superposición con las ganancias de la segunda categoría (...), ya que la contraprestación por la constitución de derechos de uso o usufructo puede adoptar la forma de suma fija o de suma a determinar en función de la producción (...) o sobre cualquier otra base”*

Considerando la definición dada por la ley al concepto de *regalía*¹², el autor entiende que un arrendamiento rural cuyo valor se estime en función a la producción obtenida *“conforma ganancia de la segunda categoría y no de la primera”*.¹³

Coinciden con esta postura Bavera, Frankel y Vanney¹⁴, quienes expresan: *“el arrendamiento en especie fijado en cierto porcentaje de la producción obtenida por explotar el inmueble, es ganancia de segunda categoría y no de primera. (...) Están incluidas dentro del concepto de regalías las percibidas por el derecho de uso de bienes inmuebles (las cosas incluyen bienes muebles e inmuebles) pactados como un porcentaje de la producción”*.

1.3.3 Mejoras introducidas por el locatario

Las refacciones y construcciones que el locatario haya realizado en el inmueble, en la medida que constituyan un beneficio y el propietario no esté obligado a indemnizar, representarán para éste una renta gravada, cuyo valor deberá adicionar al alquiler o arrendamiento obtenido.

¹¹ Cfr. Darío Rajmilovich, “Manual del Impuesto a las Ganancias” 1° Edición, La Ley – 2006, pág. 426

¹² Ley de Impuesto a las Ganancias: “Art. 47 – Se considera *regalía*, a los efectos de esta ley, toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc. cualquiera sea la denominación asignada.”

¹³ Cfr. Darío Rajmilovich, *ibidem*

¹⁴ Cfr. M. Josefina Bavera, Gustavo I. Frankel y Carlos F. Vanney, “Agricultura y Ganadería” 5° Edición, Errepar – 2008, pág. 408

Siguiendo a Diez¹⁵, *“es importante diferenciar una mejora de un simple gasto de mantenimiento”* efectuado por el locatario. A tal fin, el artículo 147° del decreto reglamentario dispone:

“Art. 147- Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. En general se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el 20% (veinte por ciento) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 58 o 59 de la ley, según corresponda”

Una vez definida si la erogación califica o no como mejora, surge como cuestión colateral, la forma de imputación al período fiscal del valor atribuible a la parte no indemnizable de la misma. En este sentido, el artículo 59 inc. f) del decreto reglamentario establece que dicha imputación deberá efectuarse durante el período de vigencia que reste al contrato de alquiler, computando en cada año como ganancia bruta la parte proporcional de dicha mejora.

1.3.4 Cómputo del “valor locativo”

Como introducción al tema es oportuno mencionar la conocida teoría de Irving Fisher, que tal como reproduce en su obra Dino Jarach¹⁶, suele caracterizarse como aquella en la que *“el ingreso o renta se define como flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros”*.

Continúa enseñando Jarach¹⁷ que de la aplicación de esta teoría derivan dos consecuencias: *“La primera consiste en que deben incluirse en el concepto de renta no solo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente, como ser: casa-habitación, lugares de recreo, vehículos, muebles del hogar, colecciones, etc. La segunda es que no se consideran como renta los montos*

¹⁵ Cfr. Gustavo E. Diez, “Impuesto a las Ganancias” 4° edición, La Ley - 2008, pág. 295

¹⁶ Cfr. Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Cangallo - 1983 - pág. 481

¹⁷ Cfr. Jarach Dino, *ibidem*

ingresados y no destinados al consumo, sino al ahorro, ya sea para consumo futuro o para inversión".

La incorporación de ingresos no monetarios en el concepto de renta gravada, pretende sin duda corregir la situación desigual de dos contribuyentes, uno que siendo titular de un inmueble propio lo ocupa para vivienda, frente a otro que al no poseerlo debe salir al mercado inmobiliario a alquilarlo. Sin embargo, dicho efecto distorsivo podría atenuarse, aplicando como en el caso argentino, un impuesto patrimonial que grave la propiedad inmobiliaria.

En línea con este criterio, el legislador ha introducido en la determinación de la ganancia gravada la incorporación de rentas psíquicas, aplicables en aquellas situaciones donde al darse prestaciones gratuitas no puede medirse el beneficio en efectivo o en especie en forma real. Ha denominado a estas últimas **valor locativo o arrendamiento presunto**.

El artículo 56° del decreto reglamentario considera *“valor locativo el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o que cede gratuitamente o a un precio no determinado.”*

Como se desprende del texto transcrito, dichas rentas psíquicas se aplican a efectos de determinar el beneficio gravado de aquellos inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes (art. 41° inc. f) LIG) o para aquellos otros que se ceden gratuitamente o a un precio no determinado (art. 41° inc. g) LIG).

Una cuestión a resolver, consiste en definir durante cuanto tiempo debe fluir la renta ficta en aquellos inmuebles ocupados temporariamente por sus propietarios para recreo o veraneo, es decir, si debe regir solo por el tiempo real de ocupación o durante todo el período fiscal. El término **“ocupen”** que el legislador a utilizado en la redacción del artículo 41° inc. f) de la ley, nos permite afirmar que solo se deberá calcular dicha ganancia durante el periodo de ocupación real y asimismo computar los gastos y deducciones admitidas solo en forma proporcional a ese tiempo ocupado.

En forma correlativa, el artículo 139° LIG establece que se reputa ganancia de primera categoría de fuente extranjera, el valor locativo correspondiente a inmuebles situados en el exterior, que sus propietarios residentes argentinos destinen para

vivienda permanente. En este caso, los inmuebles deberán mantenerse habilitados como alojamiento permanente y en forma continuada.

Cuando el contribuyente deba declarar el valor locativo de un inmueble, la posibilidad de computar impuestos y tasas como gastos deducibles se ha planteado en el ámbito de la Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA en 09/2011:

Respuesta: *“podrán deducirse según el art. 82 LIG en la medida que exista la obligación de declarar el valor locativo, conforme lo dispone el art. 41 f) de igual normativa –recreo, veraneo u otros fines semejantes-. Cabe señalar que la interpretación que corresponde asignar al término “semejantes” debe ser restrictiva, en estrecha relación con los fines de recreo o veraneo mencionados, debiendo ser el destino del inmueble en consideración, intrínsecamente similar a los tenidos en cuenta por el legislador. No obstante, toda situación requiere un análisis particular.”*

1.3.4.1 Distintos destinos de uso del inmueble

Deberíamos analizar las consecuencias que traen aparejadas, aquellos casos donde el mismo inmueble tiene asignados distintos destinos, tales como, utilización del inmueble para recreo o veraneo y paralelamente su alquiler a terceros en otros períodos del año.

La situación ha sido contemplada en el artículo 58° del decreto reglamentario al expresar:

“Art. 58 - En los casos de inmuebles ocupados por el propietario -inc. f) del art. 41 de la ley- y/o cedidos gratuitamente o a un precio no determinado -inc. g) de la precitada norma legal- que estuviesen en parte alquilados o arrendados, el valor locativo que corresponda se fijará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 56 de este reglamento, siendo impositibles las proporciones pertinentes y computable la parte proporcional de las deducciones a que se refiere el artículo 60 del mismo”.

No se advierten conflictos interpretativos, ya que la norma es clara en cuanto se refiere a la parte de los inmuebles destinada a diversos fines, supuesto en el que será de aplicación la proporcionalidad en materia de deducciones.

Sin embargo, no debe pasar inadvertida la importancia de proporcionar correctamente las deducciones, para segregar con precisión los resultados de

operaciones con terceros de aquellos otros correspondientes al uso por parte del mismo contribuyente, ya que solo éstos últimos **no admiten el cómputo de quebrantos**, por aplicación del artículo 59° inciso b) del decreto reglamentario con sustento en el artículo 17° de la ley.

Aunque el artículo no lo indica claramente, es evidente que si una parte del inmueble se destina a casa habitación, la parte proporcional de las deducciones no resultará computable.

Vinculado con el tema, cabe traer a consideración la repuesta del Fisco emitida en el ámbito de la Reunión del Grupo de Enlace AFIP–CPCECABA, que se transcribe a continuación:

“Consulta 9/2011 - Valor locativo. Situación de viviendas complementarias:

Un contribuyente habita su “casa habitación” ubicada en la CABA de lunes a viernes y en una casa ubicada en un country los sábados y domingos. En el entendimiento que la habitación que realiza los fines de semana se realiza en una vivienda complementaria, la cual no es recreo ni veraneo, se interpreta que no corresponde aplicar las normas del impuesto a las ganancias respecto del valor locativo. ¿Se coincide?

Respuesta: en la medida que la vivienda complementaria no sea afectada a recreo o veraneo, ni a una finalidad semejante a las citadas, como así tampoco sea cedida gratuitamente o a un precio no determinado, dicho inmueble no encuadraría -en principio- en las previsiones del artículo 41, inciso f) y g) de la Ley del Impuesto a las Ganancias. No obstante, se señala que cada situación debe analizarse en particular.”

1.3.4.2 Inmuebles en condominio

En el caso de inmuebles cuya titularidad corresponda a más de un sujeto, el artículo 57° del decreto reglamentario considera a cada uno de ellos como titular de un bien distinto. Por lo tanto, si uno o alguno de los condóminos ocupan el inmueble efectivamente, los restantes quedan desobligados de considerar el valor locativo correspondiente a su proporción. Correlativamente, tampoco podrán considerar las deducciones que le sean pertinentes a la parte ocupada.

Como bien señala Armando Lorenzo¹⁸: *"La consideración como bien inmueble diferente de cada una de las partes indivisas no deja margen de duda sobre las siguientes conclusiones: a) Cada condómino puede ejercer, en forma independiente, la opción de deducir gastos de mantenimiento reales o presuntos. b) Lo propio ocurre respecto del régimen de amortización (podrán existir vidas útiles disímiles y eventualmente proporciones de terreno y construcción diferentes para cada parte indivisa)".*

Es oportuno citar la opinión del Fisco emitida a través del **Dictamen (DAT) 118/95** en respuesta a una consulta referida a la forma de tributar distintos condóminos, cuando el contrato de alquiler se celebró a nombre del Consorcio que los agrupa. Expresa el dictamen que los beneficiarios de la renta serán las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio, en virtud que este último no es considerado sujeto para el impuesto a las ganancias.

1.3.4.3 El caso de los Monotributistas

Si el titular del inmueble (utilizado para recreo, veraneo o cedido a título gratuito) es un sujeto incorporado al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, en la medida que el régimen suple sus obligaciones frente al impuesto a las ganancias, cabría interrogarse si las rentas psíquicas se encuentran subsumidas en su condición de pequeño contribuyente, o por el contrario, si al no estar incluidas obligan al responsable a inscribirse en el impuesto.

Para desentrañar la cuestión, correspondería verificar si en el texto de la ley 26565 y su decreto reglamentario, existe alguna norma que excluya a tales rentas del régimen simplificado, como ocurre por ejemplo, con las de naturaleza financiera o las provenientes de las funciones de director de sociedad anónima, entre otras.

La ley de monotributo se refiere a locaciones que requieren contratos onerosos para su gravabilidad. Por consiguiente, cualquiera de ellas realizadas en forma gratuita estaría excluida del régimen.

Esa es la postura adoptada por el Fisco a través de una pregunta frecuente que publica en su página Web, la que se identifica bajo el **ID 5249066** y expresa:

¹⁸ Cfr. Lorenzo, Armando y otros, "Tratado del impuesto a las ganancias", Editorial Errepar – 2007, pág. 243

“Un propietario que cede un inmueble a precio no determinado, ¿puede adherirse al monotributo por el valor locativo a que refiere el impuesto a las ganancias?”

Respuesta:

“El propietario no puede adherir al monotributo por tal renta presunta, ya que dicha actividad no constituye una unidad de explotación y/o actividad económica a los fines del Régimen Simplificado.”

La respuesta nos permite arribar a la conclusión que dichas rentas presuntas o fictas, se encuentran excluidas del objeto del monotributo.

En línea con esta afirmación, para el supuesto de un contribuyente del régimen simplificado que al mismo tiempo deba computar valor locativo por inmuebles ocupados para recreo o veraneo, o cedidos a título gratuito: 1) no deberá considerarlo como "actividad" a los fines de evaluar la restricción prevista en el artículo 2º, inciso e) de la ley 26565 y 2) deberá analizar su obligación de inscribirse en el impuesto a las ganancias, a efectos de tributar sobre tales rentas fictas.

Cabe también aclarar con respecto al impuesto al valor agregado, que tales conceptos quedan fuera de su ámbito de imposición, al no encontrarse comprendidos en la definición del hecho imponible.

1.3.5 Uso de los inquilinos de muebles u otros accesorios

El artículo 41º inc. e) de la ley del gravamen, deja expresamente aclarado que cuando el titular del inmueble suministre complementariamente servicios adicionales y/o bienes muebles u accesorios para uso del locatario, estos ingresos quedan incluidos en la primera categoría, por aplicación de la regla general que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Es lógica además esta solución, ya que tiende a respetar el principio de comodidad. Simplemente, tomemos en consideración que si el alquiler de los bienes muebles se atribuyera a la segunda categoría, su criterio de imputación al período fiscal debería tratarse por lo percibido, con las dificultades que ello traería aparejado.

1.4 Transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo

Definamos en principio el marco legal atribuido al derecho real de “usufructo” según el Código Civil, en el Libro III, Título X, a través de los siguientes artículos:

*“Art. 2.813. **Es establecido por contrato oneroso**¹⁹, cuando es el objeto directo de una venta, de un cambio, de una partición, de una transacción, etcétera, o cuando el vendedor enajena solamente la nuda propiedad de un fundo, reservándose su goce.*

*Art. 2.814. **Es establecido por contrato gratuito**, cuando el donante no enajena sino la nuda propiedad de la cosa, reservándose su goce; o cuando no da más que el usufructo, o cuando cede a uno el derecho de propiedad, y a otro el de goce de la cosa.*

*Art. 2.815. **Es establecido por testamento**, cuando el testador lega solamente el goce de la cosa, reservando la nuda propiedad a su heredero, o cuando lega a alguno la nuda propiedad y a otro el goce de la cosa, o cuando no da expresamente al legatario sino la nuda propiedad.*

*Art. 2.816. **El usufructo legal es establecido por la ley** en los bienes de los hijos menores a favor de sus padres en los términos dispuestos en el Título “De la Patria Potestad” y también en los bienes sujetos a reserva por el cónyuge bínubo según los términos dispuestos en el Título “Del matrimonio””*

La ley de impuesto a las ganancias en el artículo 44°, regula el acto legal de cesión de la nuda propiedad cuando el cedente reserva para sí el derecho “a los frutos –de cualquier clase que sean-, uso o habitación”, debiendo declarar en ese caso “la ganancia que les produzca la explotación o el valor locativo, según corresponda, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamiento, aun cuando se hubiere estipulado su pago”.

Del artículo señalado, se desprende que en aquellos casos en los que el cedente reserve para sí el derecho a la obtención de los frutos, constituyendo este derecho a título gratuito, será él en su condición de usufructuario, quien deba tributar por los beneficios obtenidos. Estos, se atribuirán a la primera categoría si el inmueble se alquila o arrienda y en la medida que el beneficiario sea una persona física o sucesión indivisa, y serán atribuidos a la tercera categoría si el inmueble se afecta a una actividad industrial, comercial o agropecuaria, en este caso sin importar si el usufructuario es una persona física o un sujeto empresario.

¹⁹ El resaltado en “negrita” me pertenece

Asimismo, y según lo prevé el artículo 2870²⁰ del Código Civil, el usufructuario puede alquilar o ceder el derecho de usufructo que ostenta, pudiendo hacerlo tanto a título gratuito como oneroso. En este último caso, la contraprestación obtenida será considerada renta gravada por el impuesto a las ganancias, determinando la condición del sujeto beneficiario de la renta su inclusión en la primera o tercera categoría.

A continuación, se esquematizan las alternativas que pueden plantearse en el caso de ceder la “nuda propiedad o el usufructo”, señalando las consecuencias fiscales para cedente y cesionario. El esquema se plantea desde el carácter gratuito u oneroso en que puede sustentarse el acto jurídico.

Situación A) – Cesión de “nuda propiedad” con reserva de “usufructo”

Tipo de cesión	Aspectos a considerar	Sujetos	
		Cedente “usufructuario”	Cesionario “nudo propietario”
CESION GRATUITA	Renta	1) Tributa IG según origen de la renta (alquiler o explotación inmueble) 2) Se aplica art. 44 LIG y no computa amortización	No tributa impuesto a las ganancias, dado que no posee el usufructo
	Patrimonio	Debe dar de baja el inmueble, compensando en Cuadro de Justificación Patrimonial	Incorpora el inmueble en su patrimonio a valor de plaza (art. 4° LIG y 7° Dto. Reg.)
CESION ONEROSA	Renta	1) Tributa IG según origen de la renta (alquiler o explotación inmueble) 2) No se aplica art. 44 LIG dado que la cesión no es gratuita 3) No tributa por lo percibido en la cesión, dado que es una renta extraordinaria (art. 2° inc. 1 LIG)	No tributa impuesto a las ganancias, dado que no posee el usufructo

²⁰ Código Civil - Art. 2.870. El usufructuario puede dar en arriendo el usufructo, o ceder el ejercicio de su derecho a título oneroso o gratuito; pero permanece directamente responsable al propietario, lo mismo que el fiador, aun de los menoscabos que tengan los bienes por culpa o negligencia de la persona que le sustituye. Los contratos que celebre terminan al fin del usufructo.

	Patrimonio	Debe dar de baja el inmueble, compensando en Cuadro de Justificación Patrimonial	Incorpora el inmueble en su patrimonio a valor de plaza (art. 4° LIG y 7° Dto. Reg.)
--	------------	--	--

Situación B) – Cesión del “usufructo” reservando para sí el cedente la “nuda propiedad”

Tipo de Cesión	Aspectos a considerar	Sujetos	
		Cedente “nudo propietario”	Cesionario “usufructuario”
CESION GRATUITA	Renta	No debe tributar IG ya que no se ajusta a ninguno de los tipos establecidos en el artículo 41 LIG Ver (1) respuesta en sentido contrario Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA	Tributa impuesto a las ganancias según el origen de la renta (alquiler o explotación comercial, industrial o agropecuaria del inmueble)
	Patrimonio	Debe conservar el inmueble en la composición de los bienes que integran el activo del contribuyente	No debe incorporar el inmueble en su patrimonio
CESION ONEROSA	Renta	Debe tributar IG según lo establecido por el art. 41 inciso b) de la LIG Ver (2)	Tributa impuesto a las ganancias según el origen de la renta (alquiler o explotación comercial, industrial o agropecuaria del inmueble)
	Patrimonio	Debe conservar el inmueble en la composición de los bienes que integran el activo del contribuyente	No debe incorporar el inmueble en su patrimonio

(1) “Consulta 5/2008: Se consulta si genera valor locativo un inmueble cedido gratuitamente en usufructo.

Respuesta: Si nos limitamos a la cesión gratuita de un derecho real, se encuentra similitud entre dicha figura y la establecida en el artículo 41 g), entendiéndose por lo tanto que correspondería aplicar valor locativo al nudo propietario”.

En fecha posterior, 07/08, se reitera consulta vinculada con el tema, siendo la expresión fiscal la siguiente:

Consulta: En la reunión del 28.05.08 se consultó si genera valor locativo un inmueble cedido gratuitamente en usufructo, respondiéndose (...). Sobre el particular, si el nudo propietario se encontrara alcanzado en el impuesto por el valor locativo y el usufructuario declarara impuesto por el arrendamiento del inmueble, ¿se puede considerar el valor locativo como gasto, o caso contrario se produce doble imposición?

Respuesta: el usufructuario no está abonando renta al nudo propietario, en consecuencia no hay erogación que pudiera hacer presumir la posibilidad de la deducción del valor locativo. Cabe recordar, que el artículo 44 de la ley del gravamen establece que quien cede la nuda propiedad reservándose el usufructo, debe declarar los frutos que obtenga de su explotación o en su caso el valor locativo si correspondiere, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aun cuando se hubiere estipulado su pago.”

No compartimos el criterio del Fisco, ya que ninguno de los incisos del artículo 41° LIG establece la cesión gratuita de derechos reales como tipo objetivo de gravabilidad.

(2) En opinión de Dino Jarach²¹ cabe distinguir dos hipótesis: “1°) en el caso de establecerse una contraprestación de carácter periódico, estamos, sin duda, frente a una ganancia de conformidad con el estricto concepto de la teoría de las fuentes. 2°) cuando la contraprestación es una suma de dinero pagada, una tantum por la constitución del derecho real, no hay fruto periódico de fuente permanente, sino el precio de una enajenación de una parte del contenido económico del derecho de propiedad”.

Continua expresando “en este caso, ese precio no puede ser conceptuado como ganancia, como tampoco lo sería el precio de venta del inmueble, o sea la contraprestación por la transferencia del dominio pleno”.

1.5 El caso particular de las operaciones de leasing sobre inmuebles

²¹ Cfr. Jarach, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Cangallo - 1983 - pág. 561

El marco legal del *leasing* y su encuadre tributario se encuentra definido por la Ley 25248 (B.O. 14/06/00) y su Decreto Reglamentario 1038/00 (B.O. 14/11/00).

Según el artículo 1° de la ley, habrá contrato de *leasing* cuando el dador conviene en transferir al tomador la tenencia de un bien cierto y determinado para su uso y goce contra el pago de un canon, confiriéndole a este último, una opción de compra por un precio que debe estar fijado en el contrato o ser determinable por métodos o pautas pactados.

Impositivamente, las operaciones de *leasing* pueden resultar asimilables a:

- a) Operaciones financieras²²
- b) Operaciones de locación²³
- c) Operaciones de compraventa²⁴

²² Decreto 1038/00 - "Art. 2° — Cuando en los contratos de *leasing* de cosas muebles o inmuebles, a que se refiere el artículo 1° del presente decreto, los dadores revistan la calidad de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526, fideicomisos financieros constituidos conforme a las disposiciones de los artículos 19 y 20 de la Ley N° 24.441, o empresas que tengan por objeto principal la celebración de esos contratos y en forma secundaria realicen exclusivamente actividades financieras, a los fines del impuesto a las ganancias los mismos se asimilarán para dichos dadores a operaciones financieras, siempre que su duración sea superior al CINCUENTA POR CIENTO (50 %), VEINTE POR CIENTO (20 %) o DIEZ POR CIENTO (10 %) de la vida útil del bien, según se trate de bienes muebles, inmuebles no destinados a vivienda o inmuebles con dicho destino, respectivamente, determinada de acuerdo a la estimación que a este único y exclusivo efecto se establece en la Tabla que se incorpora como ANEXO del presente decreto y se fije un importe cierto y determinado como precio para el ejercicio de la opción de compra".

(...) La recuperación del capital aplicado a dichas operaciones se determinará dividiendo el costo o valor de adquisición del bien objeto del contrato —disminuido en la proporción de éste que se encuentre contenida en el precio establecido para ejercer la opción de compra— por el número de períodos de alquiler fijados en el mismo.

El costo a considerar a los efectos señalados precedentemente, será el que se determine de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 58 y 59 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, según se trate de bienes muebles, o inmuebles, respectivamente.

Las diferencias resultantes entre el importe de los cánones y la recuperación del capital aplicada prevista en este artículo, constituirán la ganancia bruta obtenida por el dador."

²³ Decreto 1038/00 – "Art. 4° - En los casos de contratos de *leasing* comprendidos en el artículo 1° del presente decreto, no incluidos en las disposiciones del artículo 2°, el dador deberá amortizar el costo del bien, de acuerdo a lo establecido en los artículos 81, inciso f), 83 u 84, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, según se trate de bienes inmateriales, inmuebles o bienes muebles, respectivamente.

Al ejercerse la opción de compra, computará como costo el previsto en los artículos 58; 59 o 60, según corresponda, de la citada ley del tributo y como precio de venta un importe no inferior al fijado en el respectivo contrato. Si el tomador hiciera uso de dicha opción antes de la finalización del contrato, al referido precio de venta se le sumarán las amortizaciones determinadas de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, contenidas en los cánones correspondientes a los períodos posteriores y al de aquél en que dicha opción se ejerza, si su pago no procediera a raíz de ese ejercicio."

²⁴ Decreto 1038/00 – "Art. 7° - Cuando en los contratos de *leasing* considerados en el artículo 4° de este decreto, el precio fijado para la opción de compra sea inferior al costo computable atribuible al bien en el momento en que se ejerza dicha opción, establecido de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 58; 59 ó 60, según corresponda, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la operación se tratará, respecto de ambas partes, como una venta financiada —situación ésta que deberá ser comunicada fehacientemente al tomador,

Las pautas que se deben considerar al momento de encuadrar el contrato dentro de alguna de las modalidades especificadas, son las siguientes:

- Carácter del dador.
- Duración del contrato.
- Importe fijado para el ejercicio de la opción de compra.

Caracterizar un contrato de *leasing* como una operación financiera, de locación o compraventa, es necesario para definir el criterio de imputación que debe adoptar el dador con relación a las rentas generadas por la operación y en contraposición el tomador por los cánones abonados.

Cuando el contrato de *leasing* sea considerado como una operación de locación, el dador deberá imputar a cada período fiscal como ganancia gravada el importe correspondiente a los cánones devengados. Paralelamente, tendrá derecho a deducir la cuota de amortización anual del edificio, calculada conforme al artículo 84° LIG.

Con referencia al tomador, éste computará como deducción el valor correspondiente a los cánones devengados hasta el momento de ejercer la opción de compra, o hasta la finalización del contrato o renovación del mismo. La deducción procederá en la medida que el bien inmueble recibido en *leasing* sea afectado a una fuente generadora de ganancias gravadas.

Volveremos sobre los contratos de leasing al referirnos a las normas del impuesto al valor agregado.

2. Las normas legales y reglamentarias del impuesto aplicables a los gastos y deducciones admitidos en la locación de inmuebles

Definido el valor atribuible a la ganancia gravada, quedan entonces por considerar las deducciones admitidas por la ley, que permitirán la determinación cierta o

dejándose constancia en el respectivo contrato que a los efectos impositivos dicha operación se asimila a una compraventa—, constituyendo en estos casos el precio de la transacción el recupero del capital contenido en los cánones previstos en el contrato y en la opción de compra, debiendo considerarse cumplidas a tales efectos las previsiones del artículo 3° de la citada ley del tributo, con el otorgamiento de la tenencia del bien.

La diferencia resultante entre el importe de los cánones más el precio fijado para ejercer la opción de compra y la recuperación del capital aplicado prevista precedentemente, se imputará conforme a su devengamiento, en los términos del artículo 18 de la ley indicada en el párrafo anterior. Dicha diferencia deberá ser informada por el dador al tomador a efectos de que este último practique su deducción en la determinación del impuesto a las ganancias, conforme lo dispuesto en la referida norma legal.”

real de la materia imponible de la primera categoría. Sin perjuicio de ello, también debemos citar como excepción que las rentas psíquicas, como el valor locativo, se apartan en su determinación del concepto de renta real.

La ley del gravamen se ocupa de establecer la cuantía o medida de la base imponible a partir de la determinación del concepto de ganancia neta. Tal consideración surge de su art. 17°, estableciendo para ello, que el resultado neto se obtendrá disminuyendo del monto de la ganancia bruta aquellos gastos admitidos por la ley, que hayan sido **necesarios** para obtener, mantener o conservar la fuente que la origina.

Paralelamente a través del artículo 80° de la ley, se define el concepto de **gastos necesarios** para la determinación del resultado, estableciendo que deben tratarse de erogaciones que hayan sido “*efectuadas*” o realizadas con el objeto de obtener el ingreso gravado. Aquí el legislador amplía la interpretación del concepto de gasto, al establecer que para ser admitido como tal, este debe ostentar la necesaria condición de “causalidad” o vinculación con el ingreso gravado que la origina.

Para el caso en que el contribuyente posea distintas fuentes generadoras de renta, el mencionado artículo establece que “*cuando dichos gastos se efectúen con el objeto obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva*”.

En referencia a la forma de asignar los gastos al período fiscal, el artículo 18° LIG establece que los criterios seguidos (percibido o devengado) para la imputación de los ingresos “*se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancias se deducirán en el ejercicio en que se paguen.*” Es decir, que para la afectación de gastos y deducciones de primera categoría al período fiscal, el contribuyente debe seguir el criterio del “devengado”.

Esta situación no se ve alterada por el hecho que el contribuyente lleve libros, ya que la liquidación fundada en un balance anual no puede tener como consecuencia apartarse de los criterios de imputación de las rentas al año fiscal, según las normas de la categoría a que correspondan.

Cabe considerar en este punto la opinión vertida por el Fisco a través del **Dictamen (DAT) 41/04**, ratificada en el ámbito de la Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA en reunión de fecha 15/12/04²⁵, expresando en ambos casos que si el inmueble no hubiera generado ganancia por no haber sido cedido en alquiler durante todo el periodo fiscal, no existe la posibilidad de computar deducción alguna. La doctrina ha rechazado en forma unánime este criterio fiscal. Al ser el impuesto a las ganancias un tributo cuyos hechos imponibles se consideran “de ejercicio o periodo”, el beneficio gravado se genera en forma sucesiva a través del año fiscal y los gastos deberían computarse en forma proporcional al tiempo en que el inmueble estuvo afectado a la obtención de renta.

El criterio es reproducido en respuesta a una consulta en la reunión de Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA de fecha 4/2010:

Consulta: *“Un contribuyente tiene un inmueble que lo destina a locación. En el año fiscal lo alquiló por el trimestre enero a marzo, no pudiendo locarlo en el resto del año, a pesar que autorizó a una inmobiliaria a tales efectos. ¿Es posible computar los gastos de todo el año contra la renta obtenida?”*

Respuesta: *las deducciones resultan procedentes contra la ganancia bruta, la cual se conforma por los ingresos obtenidos en el trimestre enero-marzo. Por lo expuesto, al existir ganancia bruta, los gastos de todo el año pueden ser deducidos. Caso contrario, de acuerdo con el criterio vertido en el Dictamen (DAT) 41/04, las deducciones no podrán computarse en el supuesto en que no se hubiera alquilado en todo el año dicho inmueble.”*

2.1 Deducciones generales comunes a todas las categorías

A través de los artículos 81° y 82° de la ley, se establecen algunas limitaciones en la deducción de ciertos gastos que son comunes a las cuatro categorías de renta.

²⁵ Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA 12/2004 – Consulta: *un contribuyente, persona física, es propietario de un inmueble afectado a locación desde 1990. Durante el año 2004, a pesar de seguir afectado a la locación, no pudo alquilarlo a terceros. ¿Cuál es la situación respecto de la deducción de los gastos de mantenimiento y de las amortizaciones?*

Respuesta: *de no haber ganancias declaradas, resulta improcedente la deducción (Dict. (DAT) 41/04).*

En mérito a la brevedad, reproducimos a continuación los artículos indicados citando solamente aquellas deducciones que tienen relación directa con las rentas de la primera categoría:

Art. 81 – De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancias y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:

- a) *Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.*

En el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 80 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial. En tal virtud solo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas.

(...)

Art. 82 – De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

- a) *los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias;*
- b) *las primas de seguros que cubran los riesgos sobre bienes que produzcan ganancias*
- c) *las pérdidas extraordinarias sufridas por casos fortuitos o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones*
- d) *las pérdidas debidamente comprobadas (...) originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes (...)*
- e) *(...)*
- f) *las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso (...)*

Trataremos a continuación aspectos puntuales en la aplicación de las deducciones y gastos referidos.

2.1.1. Intereses y gastos por la constitución de deudas

El artículo 60° inciso c) del decreto reglamentario aclara el alcance del concepto como gasto deducible, señalando que se encuentran incluidos los intereses hipotecarios y otros que se devenguen sobre el saldo de precio por la compra de inmuebles a plazos, como así también, los contenidos en las cuotas abonadas por pavimentación o contribución de mejoras.

2.1.2. Impuestos y tasas que recaen sobre el inmueble

La norma legal –artículo 82° inc. a) LIG- se refiere exclusivamente a los impuestos, tasas y otros gastos que recaen directamente sobre el inmueble, como impuesto inmobiliario, tasas municipales, expensas, etc. Sin perjuicio de ello, son igualmente computables como deducción aquellos tributos, que teniendo como base la misma operación gravada, se generan como consecuencia de las operaciones necesarias para la obtención de la renta, tales como el impuesto sobre los ingresos brutos, impuesto de sellos, impuesto sobre débitos y créditos bancarios, etc. En estos casos, la deducibilidad queda sustentada a la vinculación del gasto con la locación gravada.

Sin perjuicio de lo señalado, el artículo 88° inciso d) de la ley, prohíbe expresamente computar como deducción el impuesto a las ganancias y cualquier otro impuesto sobre terrenos baldíos o campos que no se exploten.

Por otra parte, las diferencias que se produzcan en concepto de gravámenes que recaen sobre el inmueble con origen en revaluaciones de base imponible con efecto retroactivo, serán imputadas en su totalidad al año fiscal en cuyo transcurso fueron fijados los nuevos valores.²⁶

Cabe destacar, que los impuestos y tasas serán deducibles sin perjuicio que por las normas propias de la relación contractual hayan sido tomados a cargo por el inquilino. En este caso la ley obliga a considerar tales importes como un mayor alquiler

²⁶ Cfr. Art. 60 anteúltimo párrafo del Decreto Reglamentario LIG

percibido, incrementando en esa medida la renta gravada por el impuesto en cabeza del propietario.

Un párrafo aparte merece el tratamiento como gasto deducible en la determinación de la ganancia gravada, de las sumas ingresadas por el titular del inmueble en concepto de impuesto sobre los bienes personales²⁷. Cuando el impuesto abonado alcance bienes muebles y/o inmuebles, será deducible la proporción del mismo que corresponda a esos activos, en la medida que éstos se encuentren afectados a la generación de renta gravada por alquileres.

Este criterio fue manifestado en primer lugar en el ámbito de una reunión del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA²⁸ y ratificado posteriormente por el Fisco a través del **Dictamen (DAT) 55/02**. La actuación se inició ante una consulta efectuada con relación a la procedencia de la deducción en el impuesto a las ganancias de la proporción del impuesto sobre los bienes personales que recaía sobre determinados activos afectados a la obtención de rentas gravadas (plazos fijos en el exterior, inmuebles alquilados en el exterior, tenencias accionarias en el exterior, etc.). Frente a ello, las autoridades fiscales concluyeron que si los bienes producen rentas gravadas por el impuesto a las ganancias, puede ser deducida como gasto la parte proporcional del impuesto sobre los bienes personales que el titular de dichos bienes haya ingresado.

Una posición muy particular sobre este tema ha sido adoptada por la Sala (D) del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa **Reynoso Pedro**.²⁹

En dicho pronunciamiento el tribunal interpretó en el Considerando V: *“que todo el impuesto sobre los bienes personales es susceptible de ser deducido y no solamente la parte proporcional del tributo que alcance a ciertos bienes, en razón de que ellos son productores directos de renta. Se fundamentaba la sentencia en el concepto de universalidad del patrimonio de cada contribuyente frente al impuesto, integrado por activo y pasivo, y desde el momento que las “deudas” del titular no son computables por definición legal (salvo la excepción referida a la casa-habitación) es indudable que todo*

²⁷ Ley 23966 (B.O. 20/08/91) (t.o. 1997 y mod.)

²⁸ Reunión Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA celebrada el 30/5/2001

²⁹ "Reynoso, Pedro" - TFN - Sala (D) - 16/7/2004

el capítulo de los "bienes" se constituye en garantía del eventual pasivo que pueda existir y en consecuencia, resulta arbitrario computar solamente aquella porción del impuesto que se adscribe a bienes determinados, cuando todos ellos son productores de rentas y tienen ese origen, porque en definitiva, no son más que la parte no consumida de ganancias anteriores."

La sentencia fue apelada y revertida por la Sala (V) de la Cámara Nacional de Apelaciones³⁰, quedando en consecuencia ratificado el criterio fiscal expresado en el Dictamen 55/02.

Adicionalmente, los intereses resarcitorios abonados como accesorios de la obligación principal, son deducibles en la misma proporción que el impuesto. En cambio no son deducibles, las multas y los intereses punitivos asociados a la falta de presentación y pago del impuesto.

2.1.3. Amortizaciones sobre edificios y mejoras

Según el artículo 83° de la ley, se admitirá deducir en concepto de amortización de edificios y construcciones sobre inmuebles *"el 2% (dos por ciento) anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o en su defecto según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor"*.

A través del segundo párrafo del artículo se fija el momento a partir del cual se comenzarán a computar las amortizaciones, dejando establecido que la misma se practicará *"desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien"*.

La cuota anual de amortización ordinaria será computable hasta el *"trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión"*.

En referencia a las mejoras introducidas por el inquilino, se considerará como valor amortizable el monto total invertido en la construcción, es decir, tanto la porción que el propietario haya acordado indemnizar, como aquella otra que por expreso acuerdo de partes no sea objeto de indemnización.

³⁰ "Reynoso, Pedro" – CN Fed. Cont. Adm. - Sala (V) - 4/9/2006

La cantidad de trimestres de vida útil asignables a la mejora deberá ajustarse a los que aun resten computar sobre el inmueble principal. De manera tal que aquella se depreciará en forma “acelerada”, al computar como vida útil una cantidad de trimestres menor a doscientos (200).

Cuando los inmuebles y/o las mejoras incorporadas, hayan sido adquiridos, construidos o afectados a la actividad con fecha anterior al 31/3/92, la cuota ordinaria de amortización anual se ajustará aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89° de la ley, en referencia a la fecha de adquisición o construcción que indica la tabla elaborada por la DGI para el mes de marzo de 1992. Esta fecha fue establecida por el artículo 39° de la ley 24.073, que ha suspendido las actualizaciones en materia impositiva con vigencia a partir del 1/4/1992.

Para el caso que el inmueble cedido en alquiler incluya cosas muebles sometidas al mismo contrato de locación, se admitirá la deducción de la amortización atribuible a esos bienes muebles, la que se practicará de acuerdo a las normas establecidas por el artículo 84° de la ley del gravamen.

En el ámbito de la Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA de 07/2004, se planteó el tratamiento que se debe asignar a los bienes que, conjuntamente con el inmueble, se cedan en un contrato de arrendamiento rural:

Consulta: *“El art 83 de la ley, admite la deducción del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción, facultando a la DGI a admitir la aplicación de porcentajes superiores cuando se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a 50 años y a condición que se comunique a dicho organismo tal circunstancia. Ahora bien, respecto de las actividades agropecuarias, la DGI estableció a través de tablas en las instrucciones de los formularios de DDJJ entonces vigentes, la vida útil probable de bienes, como por ejemplo, alambrados 33 años, molinos y aguadas 20 años. Se considera que tales criterios siguen vigentes y que los mismos no deben ser informados a la DGI en los términos del art 83 citado. ¿Comparte el fisco esta posición?*

Respuesta: *el 2° (cuarto párrafo)³¹ párrafo del art 83 de la ley del impuesto a las ganancias prevé la posibilidad de la aceptación por parte de la AFIP de otros criterios, para establecer la vida útil de los referidos bienes, para lo cual tiene que existir una*

³¹ La corrección entre paréntesis me pertenece

presentación expresa del contribuyente. Respecto del tema consultado, se interpreta que la AFIP, al haber dado a conocer tales criterios, ha cumplimentado el citado procedimiento, por lo que nada debe hacer el contribuyente en tales supuestos. Se está analizando algún procedimiento para divulgar en los inspectores tales criterios

2.2 Deducciones especiales de primera categoría. Gastos de conservación y mantenimiento

Como expresan Raimondi y Atchabaian³², el subtítulo utilizado en el texto legal es engañoso, ya que la única opción contemplada como “deducción especial” en la primera categoría según el artículo 85° de la ley, es la referida a los gastos de mantenimiento del inmueble, con algún matiz distintivo según se trate de propiedades urbanas o rurales.

Para tener derecho a deducir gastos de mantenimiento y solo aplicable para inmuebles urbanos, el contribuyente deberá optar por las siguientes alternativas:

- a) cómputo de la deducción en base a comprobantes reales o,
- b) cómputo de la deducción en base presunta, estimada en un cinco por ciento (5%) de la ganancia bruta del inmueble (alquileres u otras rentas devengadas).

En una enunciación muy breve el artículo ejemplifica como gastos de mantenimiento: “*reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etc.*”. La descripción legal es conceptualmente incorrecta, ya que los gastos de administración o primas de seguro no califican como gastos de mantenimiento y la mención “*etcétera*” deja un enorme vacío legal. Cabría preguntarse, si es justo y equitativo que los gastos causídicos que se deban afrontar para perseguir el cobro de alquileres adeudados, queden absorbidos por el “gasto presunto”, dado su carácter extraordinario y no habitual. Es indudable lo inequitativo de una respuesta afirmativa.

Manifestada la opción, esta deberá aplicarse para todos los inmuebles urbanos que el contribuyente posea cedidos en locación y no podrá ser variada por el término de cinco (5) períodos fiscales a partir de aquel en que se ejerció la misma inclusive.

³² Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian – El Impuesto a las Ganancias – Ediciones Contabilidad Moderna – 1982, Pág. 543

Como bien manifiesta Reig³³, la uniformidad en el método adoptado tiende a facilitar el control fiscal.

La opción de cómputo señalada no se admite para los contribuyentes que por su naturaleza deban llevar libros o registraciones contables, ni tampoco para aquellos que cuenten con administradores que les deban rendir cuenta. En estos supuestos, el único método aplicable será en base a gastos reales debidamente documentados, al igual que para los inmuebles rurales en todos los casos.

3. Régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable al cobro de alquileres y arrendamientos rurales

3.1 Régimen de la RG (AFIP) 830

Con sustento en el artículo 22³⁴ de la ley 11.683 de procedimiento tributario, y en el artículo 39³⁵ de la ley de impuesto a las ganancias, la RG (AFIP) 830 (B.O. 28/4/00) – en adelante RG- ha establecido un régimen de retención en la fuente aplicable a determinados tipos de ganancias.

Según el texto del artículo 1° de la RG, quedan sujetos al régimen de retención los importes que se perciban por los conceptos que se detallan en el Anexo II de la norma, que en referencia a los ingresos por la locación de bienes inmuebles, establece:

CONCEPTOS SUJETOS A RETENCION – ANEXO II

a) (...)

b) *Alquileres o arrendamientos de*³⁶:

1. Bienes Muebles

2. Bienes inmuebles urbanos y suburbanos –incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing-, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales

³³ Enrique J. Reig, Jorge Ghehardt y Ruben H. Malvitano, op. cit. pág. 462

³⁴ “Art. 22 – La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción”

³⁵ “Art. 39 – La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva”

³⁶ Texto según RG (AFIP) 2524 (B.O. 12/12/08) con vigencia a partir del 1/2/09

3. Bienes inmuebles rurales y subrurales –incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing- conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.

Los sujetos obligados a actuar en carácter de **Agentes de Retención**, son aquellos domiciliados o radicados en el país enumerados en el Anexo IV de la RG.

Según el artículo 7° y Anexo V de la RG son **Sujetos Pasibles de Retención** las personas físicas y sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, personas jurídicas de carácter público y privado, fideicomisos, fondos comunes de inversión, establecimientos estatales, UTE, consorcios, ACE, y asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, en tanto estos sujetos se domicilien, residan o estén radicados en el país y siempre que sus ganancias no se encuentren exentas o excluidas del tributo.

Para los sujetos pasibles de retención no inscriptos en el impuesto, las alícuotas de retención se incrementan y no se considerarán los montos mínimos no sujetos a retención aplicables para sujetos inscriptos en el gravamen.

A continuación se reproduce la parte pertinente del Anexo VIII de la RG:

Código de Régimen	Conceptos sujetos a retención		Porcentaje a retener		Montos no sujetos a retención
	Detalle	Detalle	Inscriptos	No Inscriptos	Solo inscriptos
30	Anexo II, inc. b), pto.1	Alquileres o arrendamientos de bienes muebles	6 %	28 %	\$ 1.200
31	Anexo II, inc. b), pto. 2	Bienes inmuebles urbanos, incluidos los efectuados bajo leasing –incluye suburbanos-			
32	Anexo II, inc. b), pto. 3	Bienes inmuebles rurales, incluidos los efectuados bajo leasing –incluye suburbanos-			

Según artículo 10° de la RG, la oportunidad en que se deberá practicar la retención es aquella en que se efectúe el pago, distribución, liquidación o reintegro del

importe de la renta respectiva. A tal efecto, el término “pago” tendrá el alcance fijado en el anteúltimo párrafo del artículo 18° de la ley de impuesto a las ganancias.

La retención se calculará sobre el valor correspondiente a cada pago, debiendo considerarse el monto no sujeto a retención (de corresponder) y las alícuotas pertinentes. Sin perjuicio de ello, si el pago se refiere a locación de inmuebles rurales y comprendiere más de un mes de arrendamiento, la suma a retener se determinará deduciendo como importe no sujeto a retención un mínimo por cada mes calendario o fracción incluida en el pago, tomando como referencia los montos establecidos en el Anexo VIII de la RG.

La RG establece un **monto mínimo de retención** de \$ 20, por debajo del cual exime al sujeto pagador de la obligación de retener. El importe señalado se elevará a \$ 100 cuando se trate de alquiler de inmuebles urbanos y el beneficiario de la renta sea un sujeto no inscripto en el impuesto a las ganancias.

Como se observa, los montos mínimos que eximen de retención no tienen aplicación real en la práctica. Un simple cálculo demuestra su inutilidad. Si tomamos el correspondiente a sujetos no inscriptos (\$ 100) y consideramos la alícuota aplicable (28%), el alquiler exento de retención ascendería a \$ 357.

Como consecuencia de aplicar el criterio de imputación por lo devengado, que debe adoptar la persona física para rentas de la primera categoría, puede suceder que el pago del alquiler se produzca en un periodo fiscal posterior a aquel en que debió declararse el alquiler o arrendamiento como ganancia gravada. Esta situación se contempla en el artículo 31° de la RG señalando que *“procede realizar retenciones solo por los pagos efectuados hasta la fecha de vencimiento general fijada para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho período o hasta la fecha de su efectiva presentación, la que sea anterior”*.

“Si dichos pagos son realizados con posterioridad a la fecha de presentación aludida y la renta hubiera sido incluida por sus beneficiarios en la respectiva declaración jurada, no corresponde efectuar la retención siempre que los perceptores informen tal

*circunstancia al agente de retención mediante nota, cuya copia deberá conservar en su poder –intervenida por el agente- como constancia de la entrega”.*³⁷

Por las particulares modalidades operativas del sector agropecuario, cuando el valor de un contrato de arrendamiento rural se abone íntegramente en especie (cereales u otros productos primarios), al no intervenir suma de dinero alguna en la operación, existirá por parte del agente obligación de retener. En tal caso deberá informar mediante nota al Organismo Fiscal (cuyos datos a consignar establece la RG) de dicha situación.

Cuando el locatario cancele su obligación entregando bienes y parcialmente sumas de dinero, la retención deberá calcularse sobre el valor total de la operación y se practicará hasta la concurrencia con el monto de las sumas entregadas. Cuando el importe de la retención sea superior al monto de las sumas entregadas, el agente deberá comunicar tal situación a la AFIP-DGI mediante nota al efecto.

Frente a ambas situaciones planteadas –obligación de retener o retención parcial- el beneficiario de la renta deberá ingresar, con carácter de pago a cuenta, un importe equivalente a las sumas que no le fueron retenidas, en los plazos consignados en el artículo 2° de la RG (AFIP) 2233 y sus modificatorias –S.I.C.O.R.E- correspondientes a la quincena del mes en que se efectuó el pago del alquiler o arrendamiento.

Ante una consulta formulada al Fisco en la Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA de 11/2009 referida a la obligación de actuar como agente de retención a un consorcio de la ley 13512, se expresó:

Consulta: “*Se consulta si los consorcios de propietarios de viviendas se encuentran obligados a actuar como agentes de retención. Según nuestra interpretación, los mismos no deberían actuar como tales, ¿se coincide con el criterio?*”

Respuesta: “*Sí, se coincide con el criterio dado que los consorcios de propietarios no resultan encuadrados en las previsiones del inciso c) Anexo IV de la RG 830. No obstante ello, se destaca que son los administradores de dichos consorcios los*”

³⁷ Nota aclaratoria (31.1) dispuesta por el Anexo I, RG (AFIP) 830: “*La inobservancia de dicha obligación, como también la comprobación de la inexactitud de los datos contenidos en la referida nota, serán pasibles de las sanciones previstas en la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.)*”

sujetos obligados a retener, conforme lo dispone el inciso j) del mencionado anexo, en virtud de realizar pagos por cuenta de terceros.”

En la reunión correspondiente a 03/2011 de la Comisión de Enlace AFIP-CPCEPBA, se planteó la siguiente consulta:

Consortio de propietarios. Alquiler de espacio en terraza de edificios

Consulta: *“Bajo la interpretación que las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios son quienes resultan contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes; en el Dictamen DAT 18/2010 se interpreta que no procede la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas, sin que dicha inaplicabilidad pueda significar la exención de la renta, dado que esta última queda gravada en cabeza de cada uno de los copropietarios. Habida cuenta que en el citado dictamen se hace alusión a una determinada actuación emanada de ese Organismo, se desea conocer el criterio por el cual se decide no practicar la retención en cabeza de cada uno de los consorcistas.”*

Respuesta: *“Por razones de administración tributaria y la problemática que se genera al tener que retenerle a cada uno de los consorcistas, se interpretó que resultaba el criterio más prudente. De todas formas, no queda duda alguna que se trata de una renta gravada que cada consorcista deberá declarar.”*

3.2 Incumplimiento de la obligación de retener. Consecuencias para el Agente de Retención.

La propia ley del impuesto a las ganancias establece las consecuencias derivadas de la falta de cumplimiento de la obligación de retener. Es así, como en su artículo 40° señala:

“Art. 40 – Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente impugnar el gasto efectuado por éste.”

La naturaleza jurídica atribuible a la norma es discutida en el ámbito tributario, ya que si se pretende asignarle naturaleza penal, se encontraría en aparente

superposición con otra, destinada a reprimir la conducta disvaliosa consistente en la omisión de actuar como agente de retención³⁸.

El Organismo Fiscal ha tenido oportunidad de expedirse a través del **Dictamen (DAT) 78/2001**, donde se manifiestan dos criterios opuestos respecto del tema. Por un lado se sostiene la pertinencia de la aplicación irrestricta del artículo 40° LIG y por otro, un área asesora distinta, oponía los reparos propios de la superposición que conlleva respecto del régimen sancionatorio de la ley de procedimiento tributario. La posición que prevaleció es la que glosamos a continuación:

“ (...)”

II - Sobre el particular resulta dable indicar que (...) el artículo 40 de la ley no impone un castigo, simplemente faculta a esta Dirección General a impugnar del balance impositivo la registración de un gasto, cuando respecto del mismo no se hubiera efectivizado la correspondiente retención.”

*”III - Luego, por las consideraciones vertidas, cabe concluir que cuando se hubiera omitido actuar como agente de retención, **independientemente de la aplicación del artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias, corresponderá aplicar las sanciones previstas por la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y, en su caso, las de la ley 24769 penal tributaria.**”*

Por su parte, en el **Dictamen (DAT) 74/2003** y aun tratándose de un caso en el que no existían fondos líquidos a transferir, ya que se refería a compensaciones de cuentas con su proveedor, se analizó si existía obligación del contribuyente de actuar como agente de retención, resolviéndose su pertinencia y por añadidura no habiendo sido practicada la retención por el contribuyente, se aceptó la aplicación del artículo 40° LIG.

Tratándose el presente de un tema tan controvertido y de una entidad económica que en algunos casos puede ser muy significativa, se referencia a continuación la evolución que el instituto ha observado en la jurisprudencia de nuestros tribunales.

³⁸ Art. 45, primer párrafo, ley 11683 (t.o. 1998): *“El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% (cincuenta por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieren actuar como tales.”* (El resaltado me pertenece)

En la causa **Transeuropa Video Entertainment San Luis SA**, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 11/6/2004, se opuso al criterio fiscal negando la facultad de aplicar el artículo 40° de la LIG, a efectos de impugnar la deducción de gastos inherentes a pagos a beneficiarios del exterior. Su línea argumental se apoyaba en otorgar naturaleza penal al citado artículo, sosteniendo que aplicar lisa y llanamente la restricción al cómputo del gasto en cuestión, implicaba sancionar dos veces al contribuyente por un mismo incumplimiento.

En sentido contrario se expidió la Sala B del Tribunal Fiscal, con fecha 23/2/2007 en la causa **ABH Pesquera SA**, constituyendo las conclusiones de la sentencia en un precedente utilizado por la AFIP, en respaldo de su posición en la materia. Es interesante reproducir el criterio del tribunal:

”Que yerra el recurrente cuando le atribuye carácter sancionatorio a la regla precedentemente indicada. Esta disposición se inserta rigurosamente dentro de la estructura propia del impuesto estableciendo, como condición de deducibilidad de los gastos, que estos realmente posean las condiciones de tales, subordinando la detracción, a que cuando por su naturaleza hubiera correspondido la retención, la misma se hubiere practicado; en otras palabras, la característica del gasto y su configuración como fattispecie de retención se vinculan condicionando la deducibilidad, bien que el Fisco deberá examinar la realidad económica de ambos presupuestos y su conexión toda vez que el artículo faculta la impugnación al utilizar la voz podrá, esto es el verbo poder y no el verbo deber.”

En la causa **Estancia El Cherque SA**, la Sala B del Tribunal Fiscal con fecha 27/6/2012 rechazó la pretensión fiscal. Allí se cuestionaba la procedencia de la deducibilidad de gastos de esquila, respecto de los cuales no se había efectuado la retención correspondiente en oportunidad de proceder a su pago. Se ponía de relieve, que la facultad otorgada por el artículo 40° LIG para impugnarlos, no podía prescindir del análisis de su verdadera existencia, ni de su vinculación con la actividad gravada, como tampoco de la regularidad del comportamiento fiscal de los proveedores. El tribunal manifestaba que no cabe hacer una interpretación literal de la norma, cuando de las constancias aportadas por la contribuyente surgía la verdadera existencia y pertinencia de los gastos.

La sentencia fue apelada por el Fisco. La Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal se expidió al respecto, con fecha 28/2/2013 revocando la decisión del tribunal a quo. En su parte pertinente a continuación se transcribe:

“VI - Que a esta altura, corresponde advertir que el artículo 40 de la LIG consagra una consecuencia de índole impositiva (no deducibilidad) para el contribuyente que no hubiera realizado una retención, mientras que la ley de procedimiento tributario lo sanciona por haber omitido actuar como agente de retención. Es decir que, de la omisión antedicha, emergen derivaciones impositivas (art. 40, LIG) y contravencionales (L. 11683). Y, eventualmente, podían surgir consecuencias penales, en la medida que se observe una conducta dolosa tipificable en la ley penal tributaria.”

“Es que la previsión del artículo 40 de la ley del gravamen no es más que una consecuencia ante el incumplimiento, en virtud del orden tributario requerido para todos los contribuyentes. Tal disposición se inserta dentro de la estructura propia del impuesto a las ganancias, estableciendo como recaudo de la deducibilidad de los gastos que estos realmente posean las condiciones de tales, subordinando la detracción a que cuando por su naturaleza hubiera correspondido, la retención se hubiese practicado [cfr. ‘San Juan SA c/DGI’ - Sala IV - 11/10/2012].”

“(…) VIII - Que las consideraciones hasta aquí expuestas llevan a concluir que corresponde revocar el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto deja sin efecto el ajuste impositivo efectuado (así como los intereses) sobre la base de lo dispuesto por el artículo 40 de la ley 11683 (no deducibilidad de los gastos de esquila).”

Una secuencia similar se desarrolló en la causa **MDQ Le Sport SA**, ya que también en ese caso la sentencia de la Sala B del Tribunal Fiscal emitida con fecha 31/5/2011, se había pronunciado en contra del ajuste practicado por la AFIP y posteriormente con fecha 21/3/2013 la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal revocó el decisorio, otorgándole razón al Fisco en cuanto a la aplicabilidad del artículo 40° de la LIG. Es interesante transcribir un párrafo de los considerandos vertidos donde se aprecia claramente la síntesis del criterio jurisprudencial:

“ (...) Esta norma (se refiere al art. 40° LIG) instaura una figura que intenta penalizar al sujeto por su incumplimiento a su deber fiscal de efectuar la correspondiente retención. Por lo tanto, como consecuencia de la aplicación de esta

figura legal, resulta que la omisión del deber de retener el impuesto en cuestión da lugar a un incremento en el resultado impositivo del agente de retención que omitiere actuar como tal, ocasionando con ello que el mismo deba ingresar un mayor impuesto. En definitiva, con ello se logra que, a pesar del incumplimiento al deber de retener, el Fisco Nacional no se vea disminuido en su recaudación puesto que el agente de retención -al impugnarse el gasto- acaba ingresando las sumas no retenidas, abonando él un mayor impuesto.”

3.3 Régimen especial de la RG (AFIP) 1575

Una situación especial puede presentarse en el caso de locaciones gravadas por el impuesto al valor agregado, cuando el locador emita como respaldo por el cobro del alquiler un comprobante identificado con la letra “M”. En tal supuesto, la propia resolución define un régimen de retención de impuesto a las ganancias específico, en reemplazo del régimen general de la RG (AFIP) 830.

En este caso, el artículo 13° inciso b) de la RG (AFIP) 1575 establece una retención del 3% sobre el valor neto atribuible a la locación.

3.4. Rentas de fuente argentina para beneficiarios del exterior. El caso de los alquileres y arrendamientos rurales.

El Título V de la ley de impuesto a las ganancias establece el tratamiento a dispensar cuando se abonen rentas de fuente argentina, de cualquier categoría, a sujetos del exterior. A tal efecto, establece que quien pague dichos beneficios deberá retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa máxima del impuesto del 35%. Esta alícuota se aplicará sobre un monto de renta presunta, calculado según los baremos que para cada tipo de renta establece el artículo 93° de la ley.

En particular cuando se abonen alquileres o arrendamientos, el inciso f) del citado artículo establece un monto de renta neta presunta que se deberá calcular sobre la base del: “(...) 60% (sesenta por ciento) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país”

No obstante, el anteúltimo párrafo del mencionado artículo 93 de la ley del gravamen, establece que el beneficiario del exterior puede **optar** por una **base real** para la valorización de la renta, debiendo considerar a tal efecto, todas las deducciones

previstas en la ley para la determinación de los beneficios incluidos en la primera categoría.

El régimen de ingreso de las retenciones efectuadas, con arreglo a las disposiciones señaladas para beneficiarios del exterior, se encuentra regulado por la RG (AFIP) 739 (B.O. 20/12/99) que fija los siguientes códigos:

Código de impuesto	Código de régimen	Descripción de la operación
218 – Ganancias – Beneficiarios del exterior	169	Alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país

En estos casos, los sujetos obligados a actuar en carácter de Agentes de Retención, son aquellos que actúen en carácter de intermediarios, administradores o mandatarios, cuando realicen pagos al exterior por cuenta de los sujetos –locatarios- que ordenen los mismos.

3.4.1. Pago del impuesto por cuenta de terceros. Acrecentamiento de la renta como consecuencia de la retención a practicar

Cuando el locatario asumiere la obligación de tomar a su cargo el importe de la retención que corresponda practicar al beneficiario del exterior, de acuerdo al artículo 145° del decreto reglamentario de la LIG, el monto del alquiler o arrendamiento deberá **acrecentarse** en el importe abonado por aquel.

En tal caso, a fin de obtener el monto de la renta **acrecentada**, deberá multiplicarse el valor del alquiler por el coeficiente 1,2658. Dicho coeficiente se obtiene de la siguiente ecuación: $1 / 1 - (0,35 \times 0,60) = 1,2658$, donde el valor “0,35” corresponde a la alícuota máxima del impuesto dividido cien (100) y el coeficiente “0,60” corresponde al porcentaje de renta presunta fijado por el art. 93 inc. f) de LIG.

Volveremos sobre este tema en el punto siguiente, al tratar las consecuencias del instituto en el impuesto al valor agregado.

B – TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4. Las normas del Impuesto al Valor Agregado aplicables al alquiler de inmuebles

4.1 Tipificación y encuadre legal del hecho imponible

Los ingresos obtenidos por la locación de bienes inmuebles constituyen una prestación alcanzada por el tributo, incluidos en el artículo 3° inc. e) punto 21 de la ley 23349 de Impuesto al Valor Agregado.

A diferencia de lo que sucede con la venta de cosas muebles, en los presupuestos fácticos que tipifican el hecho imponible de las obras, locaciones o prestaciones de servicios se encuentra ausente el **requisito de subjetividad**. En palabras de Fenochietto³⁹, *“cualquier sujeto que dentro del territorio de la Nación realice algunas de las operaciones enunciadas en el inciso b) del artículo 1° de la ley, será automáticamente sujeto pasivo del impuesto”*.

El concepto expresado se encuentra plasmado a través de los incisos e), f) y g) del artículo 4° de la ley, los que no requieren el requisito de habitualidad como aspecto determinante en la configuración del hecho imponible. Su texto reza:

“Art. 4 – Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

(...)

e) presten servicios gravados

f) sean locadores, en el caso de locaciones gravadas

g) sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1°”

Diez⁴⁰, ampliando el concepto, expresa que para el caso de locaciones y prestaciones de servicios gravadas *“la configuración del presupuesto de hecho no está condicionada a la existencia de un sujeto, sino por el contrario, el sujeto se tipifica a partir de la procedencia del acto generador de la obligación tributaria”*.

4.2 Nacimiento de la obligación tributaria

³⁹ Cfr. Ricardo Fenochietto, "El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2, Ed. La Ley - 2007 - pág. 190

⁴⁰ Cfr. Humberto P. Diez, "Impuesto al Valor Agregado", 2° Edición, Ed. Errepar 1998, pág. 105

A través del artículo 5° de la ley se define para los distintos hechos imponible su momento de vinculación, es decir, el período en que se perfecciona la obligación tributaria.

Referido a la locación de inmuebles, el punto 8 del inciso b) del mencionado artículo 5° expresa:

“Art. 5 – El hecho imponible se perfecciona:

(...)

8. 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 imposables de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.”

En opinión de Fenochietto⁴¹, la obligación de generar el débito fiscal en la forma expresada por la ley *“produce graves inconvenientes, porque los propietarios deben generar el débito fiscal aun cuando no cobren el alquiler, es decir, deben pagar el IVA en el supuesto que el inquilino no les pague, lo cual es contrario al principio de comodidad de pago, cuya aplicación siempre se recomienda con el objetivo de lograr un mayor cumplimiento tributario”*.

Es oportuno traer a consideración la opinión vertida por el Organismo Fiscal a través del **Dictamen (DAL) 64/01**, al responder la consulta efectuada por un contribuyente, con relación al momento de generación de la obligación tributaria en el caso de consignación judicial de alquileres impagos. Luego de reseñar las normas legales que hacen al nacimiento del hecho imponible en el caso, la autoridad fiscal expresó: *“El segundo párrafo de la norma transcripta⁴² ha previsto el perfeccionamiento del hecho imponible cuando el pago es realizado en el expediente judicial, con motivo de la demanda ejecutiva que iniciara el locador ante la mora del locatario. En cambio, el*

⁴¹ Cfr. Ricardo Fenochietto, "El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2, Ed. La Ley - 2007 - pág. 477

⁴² Se refiere al artículo 5° inciso b) punto 8 de la ley de impuesto al valor agregado.

mencionado artículo no dispone un momento específico de perfeccionamiento del hecho imponible en los casos en que la deuda sea cancelada mediante consignación judicial, situación en la que es el locatario quien ha debido iniciar acción judicial a fin de poder cumplir con su obligación.

No obstante, este servicio jurídico entiende que no existe un vacío legal, ya que el primer párrafo del punto 8 del inciso b) del artículo 5° está estableciendo, con carácter general, cuál es el momento de perfeccionamiento del hecho imponible en todos los casos de locaciones gravadas de inmueble, en tanto que la única excepción resultaría ser la prevista en el segundo párrafo ya mencionado; es decir, cuando el pago se efectúe mediante el depósito judicial de los alquileres como consecuencia de la demanda iniciada por el locador, circunstancia ésta en que el hecho imponible se perfecciona con la percepción total o parcial del precio convenido.

*En mérito a lo expuesto, esta área asesora opina 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 (...)***

4.3 Determinación de la base imponible

En materia de ingresos por la locación de bienes inmuebles, la base imponible estará constituida por el total del monto, que según surja del contrato de alquiler, se devengue mensualmente a favor del locador.

A tal efecto, el artículo 49.1 del decreto reglamentario establece que tratándose de locaciones 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.”*

4.3.1 Tratamiento de las operaciones de leasing sobre inmuebles

En el punto 1.5 del presente trabajo, se dejaron establecidos los requisitos que determinan el encuadre desde el punto de vista tributario de los contratos de leasing.

En particular referencia al impuesto al valor agregado, el artículo 10° del decreto 1038/00⁴³ califica al leasing de bienes inmuebles como una operación de **locación**. Por lo tanto, la consideración respecto a la gravabilidad del ingreso obtenido dependerá del destino asignado al inmueble objeto de la locación. En tal caso serán aplicables las normas, que con carácter general, se refieren al nacimiento del hecho imponible (punto 8 del inc. b), art. 5°) y determinación del monto gravado por el tributo.

No obstante, deberá prestarse especial atención a aquellas operaciones de leasing en las que el dador tuviere el carácter de “empresa constructora”⁴⁴ y el edificio objeto de la operación califique como una “obra sobre inmueble propio”⁴⁵. En este caso, será necesario analizar el enfoque que dicha operación reviste frente al impuesto a las ganancias, dado que:

- a) si la misma encuadra como una **compraventa financiada**, deberá aplicarse en el impuesto al valor agregado la presunción establecida en el artículo 5° inciso e) 3er. párrafo⁴⁶ de la ley del gravamen, constituyendo una venta de “obra sobre inmueble propio” desde el momento en que se otorgue la posesión al tomador;
- b) en el caso que la operación **no encuadre como compraventa financiada** frente al impuesto a las ganancias y al momento de otorgar la posesión el inmueble hubiere estado afectado a locación, durante un lapso continuo o discontinuo de tres (3) años, el dador no calificará como empresa constructora y en consecuencia no se perfeccionará el hecho imponible “obra sobre inmueble propio”.

⁴³ “Art. 10. — En los contratos de leasing comprendidos en los artículos 2°; 4° o 5° del presente decreto, que tengan por objeto la locación con opción a compra de inmuebles, no será de aplicación la presunción prevista en el tercer párrafo del inciso e), del artículo 5° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Las situaciones contempladas en el párrafo anterior **se considerarán en todos los casos como operaciones de locación**, no revistiendo los dadores el carácter de los sujetos indicados en el inciso d), del artículo 4° de la referida ley del tributo cuando los inmuebles objeto del contrato encuadren en el supuesto previsto en el inciso b), del artículo 3° de la misma norma, y al momento de ejercerse la opción de compra hubieran estado afectados a locación por un lapso continuo o discontinuo de TRES (3) años, circunstancia que hará que deban reintegrarse los créditos fiscales que oportunamente se hubieran computado, atribuibles al bien que se transfiera.” (El resaltado me pertenece)

⁴⁴ Artículo 4° inc. d) ley de IVA

⁴⁵ Artículo 3° inc. b) ley de IVA

⁴⁶ “Cuando la realidad económica indique 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 atenderse a los efectos previstos en el artículo 10, que el precio de la locación integra el de la transferencia del bien.”

4.3.2 Alquileres pactados contractualmente en moneda extranjera

Al respecto es de aplicación el artículo 49° del decreto reglamentario de la ley:

“Art. 49 - Las operaciones en moneda extranjera que no tengan tipo de cambio propio debidamente autorizado, se convertirán al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día anterior a aquel en el que se perfeccione el hecho imponible”.

Considerando que en la locación de inmuebles el hecho imponible se perfecciona con el vencimiento del plazo fijado para el pago del alquiler o con su percepción lo que fuere anterior, al pactarse este en moneda extranjera, el valor a consignar como neto gravado surgirá de convertir el monto expresado en otra moneda, multiplicado por el valor de cotización de la misma al cierre del día anterior al vencimiento o pago del alquiler.

Restaría por analizar el tratamiento atribuible a las diferencias de cambio producidas entre el momento de generación del débito fiscal del alquiler y el de su efectiva percepción, cuando entre dichas fechas se haya producido una variación en la cotización de la moneda extranjera.

Para su tratamiento deberíamos individualizar:

- 1) los alquileres percibidos en moneda nacional, o
- 2) percibidos en moneda extranjera

Con relación a los señalados en primer término, cabe mencionar la opinión del Fisco emitida a través del **Dictamen (DAT) 31/03** donde sostuvo que **las diferencias de cambio integran el concepto de gastos financieros** a que hace referencia el artículo 10°, quinto párrafo, punto 2 de la ley. Consecuentemente, por ser prestaciones accesorias que se deben al locador, integran el precio neto gravado de la locación. Respecto a los alquileres percibidos en moneda extranjera, en nuestra interpretación, las diferencias de cambio no producen efectos en el impuesto al valor agregado.

4.3.3 Grossing-up por pagos al exterior

El tema del título había sido abordado en el presente trabajo desde la óptica del impuesto a las ganancias, dejando para esta instancia las consecuencias derivadas de la aplicación del instituto en el impuesto al valor agregado.

La aplicación del acrecentamiento o grossing-up encontraba enfrentadas, por un lado la postura fiscal de considerar en el impuesto al valor agregado como integrante de la base imponible el monto de impuesto a las ganancias, correspondiente a los beneficiarios del exterior, tomado a cargo por el locatario del país y por la otra, los contribuyentes que entendían que no existen razones legales que amparen dicho argumento.

Hasta el presente existían fallos de las distintas Salas del Tribunal Fiscal de la Nación⁴⁷, que se habían pronunciado tanto a favor como en contra de la pretensión fiscal.

La controversia ha encontrado su punto final avalando el criterio fiscal. En efecto, en la causa "Puentes del Litoral S.A." con fecha 20/08/14, la Corte Suprema de la Nación haciendo suyo el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, analizó la cuestión que consistía en definir si **"(...) el importe del impuesto a las ganancias ingresado por la actora, y que no consta en las facturas o documentos equivalentes emitidos por los sujetos del exterior, integra o no la base imponible del IVA (...)".**

Luego de precisar el marco legal establecido para las operaciones de importación de servicios⁴⁸ en la ley del impuesto al valor agregado y considerar el "precio neto" referido en su artículo 10º, en los considerandos 10) al 12) de la sentencia, el supremo tribunal refiere:

"10) (...) cabe concluir que el "precio neto de la operación" al que hace referencia el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 de la ley del IVA, abarca también el monto del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por el prestatario local, aunque no se lo haya hecho constar en las facturas emitidas para documentar el pago entre los contratantes.

11) Que ello es así, por una parte, en razón de que las normas tributarias aplicables al caso en examen no disponen que deba efectuarse una disociación entre "precio de la operación" (monto total desembolsado por la actora, que incluye el "grossing up") y "precio facturado" (monto neto finalmente percibido por el sujeto del exterior).

⁴⁷ "Pluspetrol SA", Sala A (22/9/2006); "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA", Sala D (25/11/2009); "Deloitte & Co SRL", Sala C (16/2/2006) y "Shell CAPSA", Sala B (14/3/2006).

⁴⁸ Arts. 1º inc. d) y 26.1 de la ley de IVA

(...) la previsión del legislador efectuada en el primer párrafo del artículo 10 de la ley del IVA (...) en cuanto a que "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", permite afirmar -como acertadamente se señala en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal- que ante una incongruencia entre el valor de la operación y el que consta en la factura o documento equivalente -incluyendo el supuesto de la ausencia de este documento- se podrá acreditar el precio de la operación (base imponible del gravamen), sobre la base de los contratos celebrados, como lo ha hecho el Fisco Nacional.

12) Que al respecto (...) no podría sostenerse con éxito que el legislador sólo contempló la posibilidad de que el Fisco determinase el precio de la operación o bien cuando la factura no existiese, o bien cuando el valor en ella reflejado fuera divergente del valor corriente en plaza, y que dejó fuera de la normativa casos como el aquí planteado, en el que la factura expresa sólo una parte del precio y no la totalidad de éste, y cuyo monto total resulta indubitable de la documentación correspondiente a las operaciones involucradas."

4.4 Tratamiento de los alquileres exentos

Es necesario señalar en principio, que los ingresos por la locación de inmuebles destinados a conferencias, reuniones, fiestas y similares, se encuentran gravados sin excepción alguna, cualquiera fuere el monto del alquiler, conforme al artículo 3°, inciso e) punto 18 de la ley.

Las restantes locaciones se encuentran subsumidas en el punto 21 del inciso e) del artículo 3° de la ley, debiendo considerar para su gravabilidad el punto 22) del inciso h) del artículo 7° de la ley, donde se expresa:

"Art. 7 – Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley (...) las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:

(...)

a) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, que se indican a continuación:

(...)

22. *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.”

Interpretando lo expresado podemos esquematizar:

Destino de la locación	Consideraciones	
	Generales	Particulares
Inmuebles destinados exclusivamente a casa-habitación del locatario y su familia	No será procedente la exención cuando el inmueble se destine a locaciones temporarias 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 ⁴⁹	Se excluyen aquellas locaciones de inmuebles que no tengan como único destino el de vivienda, ni aquellas que aun teniendo dicho destino, no sean habitadas por el locatario y su familia ⁵⁰
Inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias	Para el caso que la titularidad de los inmuebles cedidos en locación corresponda a más de un sujeto, el condominio deberá solicitar la inscripción a efectos de tributar por los ingresos derivados del alquiler.	Son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como la fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura ⁵¹

⁴⁹ Cfr. Art. 38° primer párrafo Dto. Reglamentario IVA (texto s/ Dto. 692/98)

⁵⁰ s/ RG (AFIP) 1032 (B.O. 26/06/01) art. 7° primer párrafo

⁵¹ Ídem, art. 7° segundo párrafo

Destino de la locación	Consideraciones	
	Generales	Particulares
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		Excluidas aquellas locaciones donde el locatario sea una entidad u organismo comprendido en el artículo 1° de la ley 22016
Restantes locaciones cuando el valor del alquiler mensual por unidad y locatario sea igual o inferior a \$ 1.500 ⁵²		Se deben incluir los conceptos complementarios del alquiler (ej: valor llave, mejoras en la parte no indemnizables por parte del propietario, etc.) que se prorratearan en los meses de duración del contrato a efectos de comparar con el monto de \$ 1.500 No se consideran complemento del alquiler gravámenes, expensas y gastos de mantenimiento y demás gastos por tasas y servicios que locatario tome a su cargo ⁵³

4.4.1 Algunos aspectos particulares con relación a alquileres exentos

4.4.1.1 Arrendamiento rural

La exención en materia de ingresos por arrendamiento de inmuebles rurales, podría verse condicionada si la misma se efectuara conjuntamente con locaciones de servicios gravadas (ej. control sanitario de la hacienda, cuidados alimentarios, etc.) en cuyo caso por aplicación del último párrafo del artículo 7° de la ley, toda la locación quedaría alcanzada por el tributo.

Otro aspecto que genera opiniones encontradas, se vincula a la situación del propietario cuando éste recibe bienes en pago del arrendamiento. En principio, por el hecho de percibir el alquiler en “especie”, en nada se ve alterado el tratamiento como

⁵² Monto fijado s/ Decreto 616/01 (B.O. 14/05/01) incorporado al art. 38° del Dto. Reglamentario

⁵³ s/ RG (AFIP) 1032 (B.O. 26/06/01) art. 8°

exenta de la locación, consagrado por el art. 7° inciso h) punto 22. El tema a considerar se refiere al tratamiento a otorgar a la posterior venta de los bienes recibidos.

Si el propietario es responsable inscripto por otros hechos gravados, no cabe duda que la venta de los bienes recibidos en pago del arrendamiento, configuran una venta de cosa mueble alcanzada por el impuesto. Pero en cambio, si quien enajena los bienes es un sujeto cuya actividad es exclusivamente locación de inmuebles rurales, mientras el Organismo Fiscal entiende que dicha venta se encuentra alcanzada, prestigiosa doctrina opina en sentido contrario.⁵⁴

4.4.1.2 Criterios de imputación de las mejoras no indemnizables

En relación a las mejoras introducidas por el locatario en la parte que el propietario no esté obligado a indemnizar, que según expresa el último párrafo del artículo 49° del decreto reglamentario, se deben prorratear *“en los meses de duración del contrato”*, cabe preguntarse a partir de qué mes corresponde incluir en el valor del alquiler la proporción atribuible a la mejora.

Siguiendo a Marchevsky⁵⁵, el autor considera que en el caso planteado se deben aplicar las pautas establecidas para el nacimiento del hecho imponible *“obra sobre inmueble ajeno”* fijadas en el artículo 5° inciso c) de la ley, incrementando de esa manera el monto del alquiler mensual: i) a partir del período de aceptación del certificado de obra, parcial o total o ii) en el de la percepción total o parcial del precio o iii) en el de la facturación, el que fuere anterior.

4.4.2 Reintegro del impuesto a las misiones diplomáticas, agentes consulares y representantes oficiales de países extranjeros

⁵⁴ En opinión de Teresa A. Stafforte y Alfredo Brunoti, expresada en *“IVA. Tratamiento del arrendamiento en especie”*, Doctrina Tributaria, Errepar, Tomo XXIII - N° 226 - Mayo 2002 – pág. 435: *“Consideramos que en el caso de personas físicas o sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales o condominios, no son sujetos del impuesto al valor agregado cuando arrienden los mismos y tampoco existe hecho imponible cuando dispongan de los frutos recibidos por tal concepto. En razón de no tener habitualidad en la venta de cosas muebles y no realizar actos de comercio accidental”*.

En el mismo sentido se expresan Osvaldo Balán, Claudia Chiaradía y Oscar Fernandez en *“Los contratos agropecuarios en el impuesto al valor agregado”*, Doctrina Tributaria, Errepar, Tomo XXII – N° 257 – Agosto 2001 – pág. 523.

⁵⁵ Cfr. Rubén A. Marchevsky, *“Impuesto al Valor Agregado”*, 1° Edición, Editorial Errepar SA – 2006, pág. 493

A través del artículo 46° de la ley, se establece el reintegro a las misiones diplomáticas permanentes acreditadas ante el Estado Nacional, del impuesto al valor agregado que se encuentre incluido en el precio que se les facture por bienes, obras, locaciones, servicios y demás prestaciones gravadas, que estas utilicen en el desarrollo de su actividad. El beneficio alcanza también a diplomáticos, agentes consulares y representantes oficiales de países extranjeros,

En consecuencia, tendrán derecho al reintegro del impuesto que se les haya facturado por la locación del inmueble que dichos sujetos utilicen en su actividad.

Dicho reintegro se efectuará por cuatrimestre calendario, conforme a la RG (DGI) 3571 artículo 3°) (B.O. 14/08/92), que fuera modificada por la RG (DGI) 3746 y por la RG (DGI) 3872.

4.5 Algunas situaciones particulares referidas al alcance de la locación de inmuebles en opinión del Organismo Fiscal

4.5.1 Alquiler de un inmueble por entidad religiosa en calidad de locataria

Al respecto, el **Dictamen (DAT) 37/01**, expresa “(...) atento a las modificaciones introducidas a la ley del I.V.A. y su Decreto Reglamentario, se concluye que a partir del 1° de mayo del 2001, la locación de inmuebles destinados a la prestación de un servicio religioso, resulta alcanzada por el impuesto (...) siempre y cuando el monto de alquiler convenido entre las partes, por unidad, por locatario y por período mensual supere las suma de \$ 1.500 (pesos mil quinientos), independientemente del carácter que revista frente al gravamen la entidad locataria.”

En el mismo sentido se manifestó el Fisco en el **Dictamen (DAT) 88/01**, ante la consulta efectuada por un locatario que prestaba servicios en carácter de obra social.

4.5.2 Definición del concepto “unidad”

A través del **Dictamen (DAT) 5/02**, se aclaró una consulta efectuada por un locatario, que habiendo alquilado dos locales distintos, anexó las dos propiedades tirando abajo la pared que las separaba y obteniendo una sola habilitación municipal, aunque continuaban siendo dos unidades funcionales independientes y cada una mantenía su correspondiente inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble.

En este caso, las autoridades fiscales se manifestaron por la consideración individual de cada unidad locada a efectos de determinar su gravabilidad, al expresar: “ (...) se concluye (...) que **el término "unidad" no se refiere a "unidad económica" sino al inmueble objeto de la locación**, destacándose que a efectos de que proceda la exención deberá constar en el respectivo contrato la identificación de la unidad que se alquila y su valor.”

4.5.3 Alquiler de inmueble cuyo locatario es una entidad bancaria

Se consultó a la AFIP-DGI, si un inmueble cedido en locación al Banco de la Provincia de Buenos Aires debía considerarse libre de impuesto al valor agregado en línea con la exención subjetiva consagrada en el artículo 7° inciso h) punto 6 de la ley o por el contrario, su tratamiento fiscal debía interpretarse a través del artículo 7° inciso h) punto 22. La respuesta se manifestó a través del **Dictamen (DAT) 20/07**, expresando: “*En función del criterio expuesto en los precedentes analizados, cabe informar a la rubrada que **las locaciones de inmuebles en las cuales el Banco de la Provincia de Buenos Aires actúe como locatario no se encuentran alcanzadas por la exención prevista en el artículo 7, inciso h), punto 22 de la ley de impuesto al valor agregado**, toda vez que el citado Banco se encuentra comprendido en los términos del artículo 1 de la ley 22016, la cual excluye a dichas entidades del goce de la referida franquicia.*

En consecuencia, la locación por la que consulta se encuentra gravada, atento a que tampoco encuadra en la exención establecida en el párrafo 2 del citado punto 22, en función de que el monto del alquiler pactado supera el importe establecido por el artículo 38 del decreto reglamentario de la ley del tributo.”

4.5.4 Prorrateo de créditos fiscales. Inclusión del ingreso por alquiler de inmuebles cuando no es el objeto de la actividad principal

A través del **Dictamen (DAT) 47/06**, el Fisco analizó la situación de un responsable que además de los ingresos propios de su actividad, obtenía otros originados en colocaciones financieras y provenientes de alquiler de inmuebles. La cuestión a resolver consistía en determinar, si a los efectos de proceder al prorrateo de créditos fiscales se debían considerar exclusivamente los ingresos relacionados con la

actividad propia del responsable y además incluir en el cálculo los alquileres de inmuebles, o por el contrario, debía considerar la totalidad de los ingresos que obtenía, incluyendo el producido de colocaciones de los excedentes financieros.

*La conclusión fue que “el mecanismo de asignación de créditos fiscales previsto por el artículo 13 no debe efectuarse excluyendo determinados ingresos por el hecho de no derivar de la actividad principal de la empresa. Por el contrario, **la aludida asignación debe realizarse teniendo en cuenta los montos de las operaciones gravadas, exentas y no gravadas, sin hacer ningún tipo de distinciones.**”*

4.5.5 Alquiler de una unidad funcional a nombre de un consorcio

Se planteó al Fisco una consulta relacionada al tratamiento tributario que correspondía dispensarse en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, a los ingresos resultantes del alquiler de un departamento propiedad de un consorcio bajo el régimen de la ley 13512.

La respuesta del Organismo Fiscal origina el **Dictamen (DI ATEC) 77/11**, que en sus aspectos pertinentes señala:

*“Al respecto cabe agregar sobre la situación planteada lo expuesto en el primer párrafo del Artículo 57 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que **“La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto”.***

Asimismo, (...) en cuanto a la argumentación de que las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas, es de señalar que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia.

*El consorcio ingresa vía movimiento de fondos el alquiler, y lo distribuye a cada uno de **los propietarios que deberán incorporar en su declaración jurada anual del Impuesto a las Ganancias si es responsable inscripto, la porción de sus ingresos según su porcentual, para su categorización en el Monotributo o no hacer nada si no corresponde su inscripción.***

*(...) cabe colegir que para el caso de que la locación del inmueble objeto de consulta resulte gravada en el Impuesto al Valor Agregado por no reunir las condiciones para su exención de acuerdo al Artículo 7°, inciso h), punto 22 de la ley del tributo, **será el consorcio quien deberá inscribirse (...) atento revestir la calidad de sujeto en dicho tributo.***

4.5.6 Cesión del uso y goce de un inmueble a través de un contrato de usufructo. Diferencias con la locación

Es interesante reproducir el criterio fiscal emitido a través del **Dictamen (DAL) 55/01**, con relación a las similitudes y diferencias que caracterizan al derecho real de usufructo en comparación con la locación. En este sentido el dictamen expresa: *“En primer término es conveniente destacar que la similitud entre la locación y el usufructo radica en que en ambos se transmite el uso y goce de una cosa a cambio de un precio.*

Pese a la semejanza apuntada, existen notorias diferencias entre la locación de inmuebles y el usufructo oneroso en virtud de que poseen regímenes distintos dentro del Código Civil. La locación se encuentra regida por las normas del derecho creditorio en tanto que el usufructo pertenece al campo de los derechos reales, en el cual se encuentra legislado.”

*“ (...) **los contratos hechos mediante escritura pública, en los cuales las partes constituyen expresamente un usufructo, sometiendo la relación al régimen que para éste establece el Código Civil, sin que existan cláusulas que desnaturalicen el usufructo convirtiéndolo en una locación, no son asimilables a la locación gravada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.***

A su vez, la cesión de derechos que se perfeccione en el mismo instrumento en el cual se constituya un usufructo, es independiente de éste a los efectos del análisis de su gravabilidad.”

4.5.7 Contrato de “pastoreo” y “pastaje” en la actividad agropecuaria

A través del instituto del “**pastoreo**”, el propietario de un inmueble rural cede el uso y goce del mismo a un tercero, por un precio pagadero en forma mensual, anual, etc. por un plazo máximo de un (1) año. Es una variante del contrato de arrendamiento rural, fijado en la ley 13246 (B.O. 18/09/48) de “Arrendamientos y Aparcerías Rurales”.

A través del **Dictamen (DAT) 6/99**, el Fisco asimila en el impuesto al valor agregado, el tratamiento de los ingresos obtenidos a través de un contrato de pastoreo, con el arrendamiento rural exento por artículo 7° inciso h) punto 22.

En cambio, en el contrato de “**pastaje**”, el propietario del inmueble rural se compromete, sin ceder el uso y goce del campo, a recibir animales de un tercero para que estos se alimenten de pasturas a cambio de un precio convenido por cabeza y por un plazo estipulado. En el mismo pronunciamiento citado en el párrafo anterior, el Fisco dejó sentado su criterio, al considerar al contrato de “pastaje” como una prestación de servicio gravada por el impuesto al valor agregado.

Paralelamente y por **Dictamen (DAT) 14/99**, se dejó sentado que los servicios brindados por el dueño de un inmueble rural se encuentran alcanzados a la alícuota general del 21%, no gozando en consecuencia de alícuota reducida.

4.5.8 Constitución de depósito en garantía en la locación de inmuebles

En el ámbito de la Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA se emitió la siguiente consulta con fecha 06/2010, relacionada con el impuesto al valor agregado:

Consulta: “1.1 Al momento de celebrarse un contrato locativo, ¿la constitución del depósito de garantía se encuentra alcanzada por el impuesto? 1.2 Se consulta el tratamiento que corresponde dispensar al depósito de garantía, cuando se lo utiliza con alguna de las siguientes finalidades: a) una vez vencido el contrato, el depósito es utilizado como resarcimiento por los daños ocasionados en el inmueble. b) rescisión del contrato locativo, antes de producirse el año de vigencia.

Respuesta: “El depósito en garantía en la locación de inmuebles está vinculado al concepto de una indemnización, “resarcir de un daño o perjuicio”. En consecuencia, la constitución del mismo como su utilización por parte del locador cuando esté justificado, no se encuentra alcanzado por el tributo.”

C – TRATAMIENTO EN EL MONOTRIBUTO

5. Tratamiento de los ingresos por alquiler de inmuebles frente al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo

La locación de bienes inmuebles constituye una de las actividades económicas comprendidas en el objeto del Monotributo. Aquellos sujetos que obtengan ingresos por ese concepto, con independencia del carácter que éstos revistan frente al impuesto al valor agregado (gravados o exentos), podrán adherir al régimen en la medida que no superen los parámetros requeridos por la ley 26565 (B.O. 21/12/09). Para el caso que la actividad por la cual se encuentra el contribuyente adherido al Monotributo sea locación de inmuebles, sólo resultará de aplicación el parámetro “ingresos brutos”⁵⁶.

Cuando el locador no resultare ser una persona física, sólo podrán adherirse al régimen las sucesiones indivisas, en su carácter de continuadoras de la actividad que desarrollaba el causante, y las sociedades de hecho o comerciales irregulares, en la medida en que tengan un máximo de hasta tres (3) integrantes. Los condominios recibirán igual tratamiento que las sociedades de hecho.

Para los sujetos mencionados, el monto a ingresar como componente impositivo, corresponderá a la categoría de revista según el monto de alquileres declarados, con más un incremento del veinte por ciento (20%) por cada uno de los socios o titulares de dominio que lo integren.

El artículo 17° inciso a) del decreto 1/2010 (B.O. 05/01/10), reglamentario de la ley 26565, atribuye el carácter de “unidad de explotación” a cada inmueble cedido en alquiler, reconociendo como “actividad económica” a la locación de bienes inmuebles.

No podrán adherir aquellos sujetos que posean más de tres (3) fuentes de ingresos, entendiendo como tales a cada una de las actividades económicas desarrolladas o a cada una de las unidades de explotación⁵⁷. Consecuentemente, para determinar la permanencia en el régimen se deberán considerar en primer término, las unidades de explotación (cada inmueble alquilado) y en segundo lugar las actividades

⁵⁶ S/ artículo 9°, anteúltimo párrafo, de la ley 26565 y artículo 25 del decreto reglamentario 1/2010. Según RG (AFIP) 3529 (B.O. 12/09/13) dicho parámetro fue establecido en \$ 400.000 anuales.

⁵⁷ Art. 2°, inc. e) ley 26565 y art. 27° del decreto 1/2010

económicas desarrolladas, en la medida que por estas últimas no se posean unidades de explotación.

Es interesante analizar la respuesta dada por el Fisco, ante una consulta efectuada en el marco de la Comisión de Enlace AFIP-CPCECA, con fecha 11/2006, relacionada a la situación de un contribuyente que teniendo ingresos exentos en IVA producto de dos inmuebles alquilados, simultáneamente desarrolla una actividad comercial.

Pregunta: *“En el caso de sujetos con actividad susceptible de ser incorporada al RS (por ej. quiosco), que simultáneamente posean hasta dos unidades de inmuebles en alquiler (tratándose de locaciones exentas de IVA por su destino o su monto), se entiende que podrían solicitar su adhesión al RS por la actividad del quiosco y dejar fuera del mismo la actividad de locación de inmuebles, actuando respecto de éstas como inscriptos en el impuesto a las ganancias. Ello así por cuanto, al tratarse de una actividad exenta de IVA y no debiendo actuar como responsable inscripto frente a este tributo, no existiría incompatibilidad alguna para actuar como pequeños contribuyentes (quiosco) e inscriptos en Ganancias por la locación de inmuebles. Se desea conocer si la AFIP comparte esta interpretación.”*

Respuesta: *“En tanto los alquileres de que se trata resulten exentos en el IVA, no serían un impedimento para incorporarse al RS teniendo en cuenta que a efectos de verificar su inclusión al mismo y la pertinente categorización, deberá consignarse la sumatoria de los ingresos -locaciones y kiosco-Independientemente de ello, podrá inscribirse en el impuesto a las ganancias y tributar por las rentas obtenidas de los inmuebles.”*

Aquellos contribuyentes que adhieran al régimen de Monotributo deberán abonar una cuota fija mensual equivalente al componente impositivo, que suplirá el pago de los impuestos a las ganancias y al valor agregado. En este sentido, los ingresos incluidos en el régimen tendrán en ambos tributos la categoría de exentos.

Según el artículo 62° del decreto reglamentario, los sujetos que adhieran al régimen exclusivamente *“en su condición de locadores de bienes muebles o inmuebles, están exentos de ingresar las cotizaciones previsionales fijas indicadas en el artículo 39 del Anexo.”*

D – REGIMEN DE FACTURACION

6. Régimen de emisión y registración de comprobantes en la actividad de locación de inmuebles

El marco regulatorio de la obligación de emisión de comprobantes, se encuentra establecido por la RG (AFIP) 1415 (B.O. 13/01/03). En particular referencia a la locación de inmuebles, según Anexo I, apartado A), inciso o), **se encuentran eximidas de emitir comprobante, únicamente aquellas personas de existencia visible por la locación de un único inmueble, cuando el valor del alquiler no supere mensualmente la suma de \$ 1.500.**

Paralelamente, según el artículo 7° de la resolución citada, la excepción de obligaciones alcanza también a la de registrar sus operaciones de locación de inmuebles.

Por Anexo IV, Apartado B) punto 11, de la citada RG (AFIP) 1415, cuando los importes correspondientes a la locación se perciban a través de intermediarios, se considerarán válidas las facturas o recibos emitidos por éstos a su nombre, en tanto y en cuanto la locación no esté alcanzada por el impuesto al valor agregado. Los comprobantes extendidos por los aludidos intermediarios, deberán identificar a los beneficiarios por cuya cuenta y orden se percibe el importe de la locación y la C.U.I.T de los mismos.

Cuando las locaciones se encuentren alcanzadas por el impuesto al valor agregado, los comprobantes relativos al cobro de las mismas deben ser emitidos, exclusivamente, a nombre del propietario de los bienes respectivos⁵⁸. Estos deberán utilizar comprobantes tipo “A” o “B”, según corresponda.

En el caso que la locación no se encuentre alcanzada por el impuesto al valor agregado y la titularidad de dominio del inmueble pertenezca a más de un sujeto, el comprobante podrá ser emitido a nombre de alguno de los condóminos, que deberá ser el mismo mientras perdure el condominio, correspondiendo además identificar en el documento emitido, el apellido y nombre o denominación y C.U.I.T de los restantes condóminos.

⁵⁸ Según texto RG (AFIP) 1415, Anexo IV, Apartado B), punto 11.2

6.1 Régimen de emisión de “comprobante electrónico” original

Sin perjuicio de lo expresado en el apartado anterior, a través de la RG (AFIP) 3571 (B.O. 18/12/13), se ha fijado la obligación aplicable a sujetos que posean la calidad de responsables inscriptos y realicen alguna de las actividades señaladas en el Anexo I⁵⁹ de la citada resolución, de emitir “comprobantes electrónicos originales” por el desarrollo de las mismas, con vigencia a partir del 1° de mayo del 2014.

A continuación, se enumeran las distintas actividades vinculadas con la locación de bienes inmuebles obligadas a emitir factura electrónica:

Grupo 2
Servicios de alquiler y explotación de inmuebles para fiestas, convenciones y otros eventos similares
Servicios de alquiler de consultorios médicos
Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.
Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes rurales propios o arrendados n.c.p.
Servicios prestados por inmobiliarias
Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata n.c.p. (incluye compra, venta, alquiler, remate, tasación, administración de bienes, etc., realizados a cambio de una retribución o por contrata, y la actividad de administradores, martilleros, rematadores, comisionistas, etc.)

A través de la pregunta frecuente identificada con el ID 18079579, se consulta si al realizar más de una actividad y encontrándose solamente una de ellas alcanzada por la obligación de emitir comprobantes electrónicos, las restantes también quedarían incluidas en la obligación.

La respuesta, con sustento en el artículo 1° de la resolución citada expresó: **“Si desarrolla alguna actividad prevista en el Anexo I de la RG 3571/13 se deberán emitir comprobantes electrónicos originales a los fines de respaldar todas las operaciones realizadas en el mercado interno.”**

6.2 La situación del monotributista. RG (AFIP) 3067

⁵⁹ Según Anexo I de la RG (AFIP) 3571 las actividades alcanzadas por el régimen de emisión de comprobante electrónico se clasifican en seis (6) Grupos, con fechas de vigencia especial para cada uno, a partir del 1° de abril del 2014 para las incluidas en el Grupo 1.

A través de la norma del epígrafe, se establece la obligatoriedad de emitir factura electrónica a los sujetos adheridos al régimen de Monotributo que se encuentren revistando en las categorías H, I, J, K o L. Quedan comprendidos en el régimen, las facturas, recibos, notas de crédito y débito tipo “C”, que respalden operaciones de locación de bienes inmuebles.

En el caso de contribuyentes que al 29/03/11 -fecha de la resolución bajo análisis- se encuentren en alguna de las categorías alcanzadas y que con posterioridad, en virtud de la recategorización cuatrimestral, deban encuadrarse en una categoría inferior, continuarán obligados por el régimen especial de emisión de comprobantes electrónicos.

Quedan exceptuados de la obligación los sujetos que pasen a revistar como responsables inscriptos en IVA, o que se encuentren eximidos de emitir comprobantes conforme a situaciones especiales⁶⁰ y/o su actividad⁶¹.

6.3 Nuevo régimen de emisión de comprobantes. RG (AFIP) 3665

6.3.1 Vigencia de las normas

La resolución bajo análisis entró en vigencia a partir del 05/09/2014, sin perjuicio de lo cual sus normas se aplican:

- Para el “Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores” desde el 01/11/2014
- Para el procedimiento de solicitudes de autorización de impresión de comprobantes y regímenes de información vinculados, la fecha de vigencia dependerá de la condición del contribuyente:
 - Monotributistas: a partir del 01/11/2014
 - Responsables exentos o no alcanzados por el Iva: a partir del 01/03/2015
 - Responsables inscriptos en Iva: a partir del 01/04/2015, excepto para las novedades referidas a altas, bajas y modificaciones de puntos de ventas, que deberán ser realizadas siguiendo las normas de la RG (AFIP) 3665,

⁶⁰ RG (AFIP) 1415, Anexo I, apartado A) inciso o)

⁶¹ RG (AFIP) 1415, Anexo IV, apartado B), punto 11.

es decir deberán tramitarse vía web a través del servicio “Autorización de Impresión de Comprobantes” opción “ABM de Puntos de Venta”.

6.3.2 Sujetos alcanzados

La norma que analizamos implica un cambio sustancial en el mecanismo de solicitud de autorización de emisión y/o impresión de comprobantes regulado originalmente en la Resolución General (AFIP) 100. Entre los distintos cambios que comentamos en los apartados siguientes se aprecia una ampliación respecto de los sujetos obligados a solicitar autorización de emisión así como también un mayor control por parte del Fisco a la hora del otorgamiento de tal autorización.

La novedad que introduce el presente régimen de autorización de impresión de comprobantes consiste fundamentalmente en que sus obligaciones alcanzan: tanto a 1) responsables inscriptos, como a 2) sujetos exentos o no alcanzados por Iva y 3) también a contribuyentes del Monotributo. Paralelamente se regula con respecto a sujetos habilitados en el “Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e importadores”. En mérito a la brevedad y extensión del trabajo solo nos referiremos a los sujetos señalados en primer término.

Se amplía notablemente el universo de comprobantes alcanzados por sus disposiciones, enumerando cincuenta y nueve (59) tipos de comprobantes incluidos.

6.3.3 Autorización de impresión de comprobantes

Los sujetos obligados (responsables inscriptos, Monotributistas, exentos y no alcanzados en Iva) previamente a gestionar la autorización deberán habilitar sus puntos de venta vía web, los que serán específicos y distintos a otros sistemas de facturación, ingresando para ello con clave fiscal, al servicio “Autorización de Impresión de Comprobantes” y seleccionando la opción “ABM de Puntos de Venta”.

Como requisito complementario deberán tener debidamente registrados, los domicilios que se asocien a los puntos de venta que se habiliten.

Una vez habilitado el punto de venta, se deberá solicitar la autorización de impresión, a través del servicio “Autorización de Impresión de Comprobantes”, opción “Nueva solicitud de Código de Autorización de Impresión (C.A.I.)”.

La Afip evaluará la solicitud presentada realizando controles sistémicos, que ponderarán entre otros parámetros los siguientes: a) poseer CUIT activa; b) contar con las actividades económicas actualizadas en el Sistema Registral; c) poseer clave fiscal con nivel de seguridad 2; d) de corresponder encontrarse registrado como empleador; e) no estar alcanzado por las disposiciones de la RG (AFIP) 3358; f) contar con domicilio fiscal actualizado y sin ningún tipo de inconsistencias; g) haber habilitado los puntos de venta vía web; h) haber cumplimentado con la presentación, en el caso que corresponda, de las doce (12) últimas declaraciones juradas de Iva y del Sistema Previsional Argentino (SIPA); i) haber presentado, de corresponder, hasta el penúltimo mes anterior al de la solicitud, la última declaración jurada del Impuesto a las Ganancias; j) haber presentado, cuando corresponda, las declaraciones juradas informativas cuatrimestrales previstas para contribuyentes adheridos al Monotributo.

Bajo diferentes supuestos que la resolución prevé, el Organismo Fiscal podrá rechazar o autorizar parcialmente la solicitud de C.A.I. tramitada por el contribuyente.

Para el caso que la solicitud sea aceptada (total o parcialmente) se generará un Código de Autorización de Impresión (C.A.I.) por cada pedido tramitado. Se emitirá una constancia que contendrá los datos de la solicitud y el C.A.I. otorgado.

6.3.4 Validez temporal de los comprobantes

Los comprobantes emitidos al amparo de la RG (AFIP) 3665 tendrá la siguiente validez:

- Comprobantes clase “A”, clase “A” con leyenda “Pago en C.B.U. informada” y clase M: según lo dispuesto por el artículo 5° de la RG (AFIP) 1575
- Comprobantes tramitados como contribuyente e impresos a través de imprenta: un (1) año
- Comprobantes tramitados como contribuyente e impresos a través de imprenta para ser utilizados como comprobante de resguardo: dos (2) años
- Tramitado en carácter de Autoimpresor: 180 días corridos

E – TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS PROVINCIALES

7. Tratamiento de los ingresos por locación de inmuebles en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, principal recurso que obtienen los gobiernos provinciales, grava el ejercicio de una actividad económica con propósitos de lucro, en una determinada jurisdicción. Además de su carácter de impuesto local, es por su naturaleza un tributo al consumo, de tipo real, periódico y acumulativo.

Del análisis del objeto del impuesto se extraen los cuatro elementos integrantes del hecho imponible. Ellos son:

- El ejercicio de la actividad
- La habitualidad
- El propósito de lucro
- El sustento territorial

Analizaremos cada uno en particular:

Ejercicio de la actividad: para dar lugar a la obligación tributaria, la actividad debe ser ejercida efectivamente. No basta con “ser” o “tener” determinada profesión u oficio, sino que es necesario ejercerlos en forma real. Modernamente se ha impuesto el criterio que la generación de ingresos como elemento cualitativo integra también el hecho imponible, por lo cual, si no se verifican conjuntamente ambos elementos (actividad e ingresos) no se puede aplicar el tributo.

Habitualidad: se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada, el desarrollo en el período fiscal de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

En cierto tipo de actividades, como las comerciales, el ejercicio de las mismas importa necesariamente su habitualidad.

La actividad debe tener un grado de permanencia y continuidad o estabilidad que la caracterice. Con relación al concepto de habitualidad fueron estableciéndose excepciones, como la de loteos y alquiler de inmuebles.

El propósito de lucro: este concepto ha ido evolucionando hacia el de ejercicio de la actividad a “título oneroso”. Se ha pretendido alcanzar a todas las actividades habituales ejercidas a título oneroso, es decir a cambio de contraprestaciones, lo que termina caracterizando la onerosidad en forma objetiva, sin hacer referencia a la intencionalidad del sujeto.

Como se señalará a continuación en la definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en las jurisdicciones de C.A.B.A. y P.B.A, no es requisito determinante del mismo, la existencia de beneficio obtenido en el ejercicio de la actividad.

Sustento territorial: requisito contenido en la definición del hecho Imponible, por el cual para que se configure la actividad, ésta debió haberse ejercido de manera efectiva y tangible en el territorio de la provincia que se trate.

La definición de este concepto tiene su importancia no solo en cuanto a la interpretación y alcance de las legislaciones impositivas estrictamente locales, sino también cuando debe aplicarse el Convenio Multilateral.

7.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Provincia de Buenos Aires

El artículo 182 del Código Fiscal⁶² de la Provincia de Buenos Aires, establece como hecho imponible “*el ejercicio habitual y a título oneroso*” de actividades desarrolladas en su jurisdicción, entre ellas, la locación de bienes inmuebles cualquiera fuere la naturaleza del sujeto que actúe en calidad de locador, incluidas las sociedades cooperativas.

A través del artículo 184° del CF se legisla:

“Art. 184: Se consideran también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica:

(...)

c) El fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos), la compraventa y la locación de inmuebles y la transferencia de boletos de compraventa en general.

Esta disposición no alcanza a:

*Los ingresos correspondientes al propietario **por la locación de hasta un inmueble destinado a vivienda**, siempre que los mismos no superen el monto que*

⁶² Texto s/ ley 10397 (B.O. (B.A.) 08/05/86) t.o. 2011 s/ Res. (ME Bs.As.) 39/11

establezca la ley impositiva.⁶³ Esta excepción no será aplicable cuando el propietario sea una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público de Comercio o se trate de un fideicomiso. Cuando la parte locadora esté conformada por un condominio, el monto de ingreso al que se alude, se considerará con relación al mismo como un único sujeto.”

Como se desprende de la norma, se establecen importantes condicionamientos a efectos de eximir del impuesto a los ingresos por alquiler, a saber:

- a) que se trate de un solo inmueble cedido en alquiler;
- b) que el inmueble en locación esté destinado a vivienda;
- c) que la renta obtenida no supere el monto que determine la ley impositiva anual;
- d) que el locador sea una persona física, una sociedad de hecho, una sociedad irregular o un condominio;

A continuación se muestran las alícuotas del impuesto vigentes para el año 2014:

Código de actividad	Servicios inmobiliarios, empresariales y de alquiler	Alícuota	
		Ingresos anuales	Alícuota
701020	Servicios inmobiliarios para uso residencial por cuenta propia, con bienes propios o arrendados	General	3,5 %
		Mayores a \$ 500.000	4,0 %
		Mayores a \$ 30.000.000	5,0 %
701030	Servicios inmobiliarios para uso agropecuario por cuenta propia, con bienes propios o arrendados	Sin especificar	6,0 %
701090	Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados, n.c.p.	Sin especificar	6,0 %

⁶³ Mediante la ley (Bs.As.) 14553 (B.O. (Bs.As.) 24/12/13) se establece para el período fiscal 2014 en la suma de \$ 5.300 mensuales o \$ 63.700 anuales el monto de ingresos por alquileres a que se refiere el presente apartado.

Para el período 2015 a través de la ley (Bs.As.) 14653 (B.O. (Bs.As.) 19/12/14) se actualizaron los valores en la suma de \$ 6.890 mensuales o \$ 82.680 anuales.

La base imponible se encuentra conformada por los ingresos de alquileres devengados durante el período fiscal, tanto en efectivo como en especie. Para aquellos responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y confeccionar balance comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos.

Por último, si bien en la actualidad el Código Fiscal utiliza el término “inmueble” a fin de interpretar el alcance de la exención planteada, es oportuno citar las conclusiones arribadas por la Dirección de Técnica Tributaria de la entonces Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (hoy ARBA) mediante la circular 20/1981al expresar *“...esta palabra (se refiere al término propiedad) debe entenderse en el sentido de unidad locativa. Por ejemplo, en el caso de una propiedad constituida por 6 departamentos, nos encontraríamos ante 6 unidades locativas...”*.

7.2 Impuesto sobre los Ingresos Brutos en C.A.B.A.

7.2.1 Contribuyentes locales y adheridos al Convenio Multilateral

El Código Fiscal⁶⁴ de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en texto muy similar al de Provincia de Buenos Aires determina como hecho imponible para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos *“el ejercicio habitual y a título oneroso”* de actividades desarrolladas en el ámbito de su jurisdicción territorial, en particular la locación de bienes.

Luego de considerar en el artículo 173⁶⁵, aspectos y características que completan la interpretación del concepto “habitualidad”, en el artículo siguiente el código establece la **presunción** de habitualidad para ciertas actividades específicamente enumeradas, entre las que se encuentra incluida la locación de inmuebles. En consecuencia, para el supuesto que la actividad no genere ingresos por alquiler en forma permanente y continua, ese hecho no altera su condición de “habitualidad”, ni la calidad como contribuyente del impuesto, que detenta el locador.

⁶⁴ Ley 541 (B.O. (Bs.As. Cdad.) 28/12/00)

⁶⁵ *“Art. 173 – La habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.*

El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo –en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades.

El ejercicio en forma discontinuada o variables de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su condición de contribuyente.

A diferencia del tratamiento fiscal en la Provincia de Buenos Aires, se observa: 1) en esta jurisdicción se exime del tributo el alquiler de **“hasta dos (2) unidades de vivienda y siempre que no se supere el importe que fije la ley tarifaria”**⁶⁶, 2) la exención será procedente **más allá de la condición que revista el locador**; es decir, no importa si se trata de una persona física o jurídica.

Al respecto, la ley tarifaria⁶⁷ vigente para el periodo fiscal 2014, ha fijado la pauta de exención para alquileres en la suma de \$ 1.600 mensuales por inmueble. Este tratamiento nos permite afirmar que estamos en presencia de una exención objetiva, condicionada al monto del alquiler devengado.

El decreto reglamentario⁶⁸ establece que cuando se obtengan ingresos superiores a los fijados en la ley tarifaria anual, no corresponde reconocimiento alguno de exención, ni siquiera por los ingresos hasta la concurrencia del tope fijado por la ley (dos (2) unidades de vivienda).

Cabría plantearse: si un contribuyente tuviere dos unidades cedidas en locación con destino a vivienda y las alquilara mensualmente en \$ 1.500 y la otra a \$ 1.700, ¿gozará de exención por el alquiler que no supera la pauta de \$ 1.600? Es decir, el límite de gravabilidad, ¿opera por inmueble o en forma global? Nuestra opinión, tomando en consideración la redacción legal en referencia a los *ingresos que arroje la actividad* y no a cada inmueble, es coincidente con la expresada por el Organismo Fiscal de la ciudad, en atención que tal importe no opera por cada unidad **sino por todos los inmuebles alquilados por un mismo sujeto**.

La determinación de la base imponible, si bien existen excepciones, se encuentra regulada por el artículo 194° del Código Fiscal, expresando que el gravamen liquidado mensualmente *“(...) se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario”*. No alcanza a la locación de inmuebles ninguna disposición especial, por lo que cabe interpretar que los ingresos gravados estarán constituidos por el total devengado en la locación.

⁶⁶ Artículo 177 inciso 8) del Código Fiscal C.A.B.A.

⁶⁷ El valor de \$ 1.600 fue establecido por el artículo 66 de la ley 4808 (B.O. Cdad. 27/12/13)

⁶⁸ Dto. (Bs.As. cudad.) 2033 (Anexo I) (B.O. (Bs.As. cudad.) 05/11/03)

A ese efecto, el artículo 195° del C.F. considera ingreso bruto *“el valor o monto total -en dinero, en especies o en servicios- devengado por el ejercicio de la actividad gravada, quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital”*.

Asimismo, cuando el precio se pacta en especies, el ingreso está constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento.

Una figura novedosa no existente en la legislación de provincia, tiene que ver con aquella situación en la que un contribuyente fuere titular de dominio y/o usufructuario de cuatro (4) o más inmuebles, en cuyo caso el artículo 203° del Código Fiscal estatuye: *“(…) se presume, a partir del cuarto inmueble inclusive un valor locativo computable sobre el cual deben tributar el impuesto del presente Título, independientemente de la situación de ocupación o uso del mismo.*

Se tomará como propios los de la sociedad conyugal, debiendo tributar el integrante con mayor cantidad de inmuebles y los cedidos gratuitamente a hijos menores y padres.”

Como base imponible se establece el alquiler presunto o valor locativo de plaza, fijando un parámetro mínimo equivalente al veinte por ciento (20%) de la valuación fiscal homogénea establecida para los gravámenes inmobiliarios.

A continuación se esquematizan las alícuotas vigentes para el período 2014:

Código de actividad	Servicios inmobiliarios, empresariales y de alquiler	Alícuota	
		Ingresos anuales	Alícuota
701990	Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.	Sin especificar	1,5 %

Código de actividad	Servicios inmobiliarios, empresariales y de alquiler	Alícuota	
		Ingresos anuales	Alícuota
7021	Servicios inmobiliarios de alquiler de inmuebles con servicios brindados para el normal funcionamiento de oficinas, comercios e industrias	Sin especificar	1,5 %
551230	Servicios de locación de bienes inmuebles con fines turísticos	Sin especificar	6,0 %
7011	Servicios de alquiler y explotación de inmuebles para fiestas, convenciones y otros eventos similares	Menores o iguales a \$ 43.000.000	3,0 %
		Mayores a \$ 43.000.000	4,0 %
701910	Leasing de propiedades no residenciales y residenciales por cuenta propia	Sin especificar	7,0 %
701920	Leasing de tierras y predios no residenciales y residenciales por cuenta propia		

Se observa un incremento significativo en la alícuota aplicable a las locaciones con fines turísticos. Entendemos que la justificación respecto de las diferencias de tasas del gravamen, es atribuible en parte a:

- que las locaciones turísticas se ofrecen por cortos períodos
- que en ellas además del inmueble, también se ofrecen bienes muebles y otras prestaciones de servicios (TV, heladera, Internet, ropa de cama y hasta en algunos casos servicio de mucama, etc.);
- que tratándose el impuesto sobre los ingresos brutos de un tributo que alcanza como manifestación de capacidad contributiva “al consumo”, resulta perfectamente trasladable y prima facie podríamos sostener que el tipo de locatario que utiliza dichos inmuebles, es de un poder adquisitivo mayor al nivel medio de la sociedad.

7.2.2 Contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado C.A.B.A.

A través del Capítulo XII del Título II del Código Fiscal, desde el 1° de enero de 2005, los pequeños contribuyentes –personas física y sucesiones indivisas- del impuesto sobre los ingresos brutos que solo desarrollen actividad dentro del ámbito de la ciudad, podrán adherir al régimen. El mecanismo de determinación es similar al fijado a nivel nacional para pequeños contribuyentes, dado que los exime de su obligación de calcular y liquidar el impuesto por el sistema general (base imponible por alícuota), y en su reemplazo, los contribuyentes deben simplemente ingresar un pago bimestral en función a la categoría en la que estén encuadrados.

Con relación a locación de bienes inmuebles, el único parámetro a considerar para permanecer en el régimen, es el de ingresos anuales que según la ley tarifaria aplicable para el período fiscal 2014 fue fijado en la suma de pesos doscientos mil (\$ 200.000).

8. El Impuesto de Sellos frente a los contratos de locación de inmuebles

Como se dejó expresado en la introducción de este trabajo, a pesar que el tema abordado para su desarrollo ha consistido en analizar el tratamiento dispensado a los ingresos por locación de inmuebles, entendimos que el mismo no debía concluirse sin antes efectuar algunas breves consideraciones sobre el impuesto de sellos en el ámbito de las dos jurisdicciones analizadas.

8.1 El impuesto de sellos en C.A.B.A.

Resultan alcanzados los contratos de locación de carácter oneroso, respecto de inmuebles ubicados en jurisdicción de la ciudad, concretados ya sea mediante instrumentos públicos, privados, o por correspondencia (estos últimos siempre y cuando cumplan con las condiciones establecidas en el art. 421° del Código Fiscal (t.o. 2014).

Los contratos quedan sujetos al pago del impuesto por la sola creación y existencia material del instrumento, sin importar su validez, su eficacia jurídica, ni su posterior cumplimiento. Asimismo, debemos tener presente que todo acto sujeto a condición se entiende como puro y simple.

En este aspecto, resultarán alcanzados por este impuesto, los contratos de locación y sublocación de inmuebles con destino comercial y los de locación o sublocación de viviendas con muebles que se arrienden con fines turísticos y de leasing.

Conforme al artículo 460° inciso 15) del Código Fiscal, se encuentran exentos del pago del gravamen: *“Los contratos de locación de inmuebles con destino vivienda, excepto las locaciones y sublocaciones de viviendas con muebles que se arrienden con fines turísticos”*.

El impuesto determinado se calculará aplicando la alícuota de cincuenta centésimos por ciento (0,5 %) sobre la base imponible, la que estará conformada por el importe total del alquiler pactado durante el tiempo de duración del contrato. Sin perjuicio de ello, cuando el Valor Locativo de Referencia⁶⁹ resulte mayor al precio convenido por las partes en el contrato de locación, aquel constituirá la base imponible a efectos de determinar el tributo.

8.1 El impuesto de sellos en la Provincia de Buenos Aires

Rigen similares reglamentaciones a las citadas para Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con la diferencia que el contrato de alquiler de inmuebles destinados a vivienda única se encuentra exento cuando la valuación fiscal⁷⁰ del inmueble involucrado en la operación, sea igual o inferior a un monto determinado por la ley tarifaria en forma anual.

Al igual que para el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la base imponible del impuesto estará dada por el importe total del alquiler pactado durante el tiempo de duración del contrato. En los contratos de locación o sublocación de inmuebles en los que no se fijare el plazo de duración, según artículo 287° del Código Fiscal (t.o. 2011), se tendrá como monto total del mismo el importe que resulte de computar el tiempo mínimo establecido en el Código Civil (24 meses).

A continuación, se esquematizan las alícuotas aplicables para el período 2014:

Tipo de contrato	Alícuota del impuesto
Locación o sublocación de inmuebles excepto los casos que tengan previsto otro tratamiento	12 ‰
Locación o sublocación de inmuebles en las zonas de turismo, cuando el plazo no exceda ciento veinte (120) días y por sus cesiones o transferencias	5 ‰

⁶⁹ Artículo 428 del Código Fiscal C.A.B.A. (t.o. 2014)

⁷⁰ Según artículo 51 Ley 14553 (B.O. PBA 24/12/13) se ha fijado la valuación fiscal en la suma de \$ 105.636

Análisis tributario de los ingresos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles

Tipo de contrato	Alícuota del impuesto
Por la locación o sublocación de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuya valuación fiscal no supere la suma de \$ 105.636	0 %
Por la locación o sublocación de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuya valuación fiscal supere la suma de \$ 105.636	5 ‰
Por la locación o sublocación de inmuebles destinados total o parcialmente al desarrollo de actividades de agricultura y/o ganadería cuyos locatarios no sean personas físicas y/o sucesiones indivisas	15 ‰