República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-117836808-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Diciembre de 2021

Referencia: Sentencia "El Galante S.A.I.C. s/ Apelación" EX-2019-92553916-APN-SGAI#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2019-92553916-APN-SGAI#TFN,** caratulado "**EL GALANTE S.A.I.C s/Apelación**" a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que mediante IF-2020-55139370-APN-DTD#JGM la firma EL GALANTE S.A.I.C interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 104/19 (DI RSUR) emitida por Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI que rechaza la presentación mediante la cual requirió la aceptación de las declaraciones juradas rectificativas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 10/2010 a 05/2018 y, en consecuencia, denegó la solicitud de devolución de la suma abonada en exceso de $2.312.301,46, con más sus respectivos intereses.

Expone, como antecedentes del caso, que EL GALANTE fue sometida a dos fiscalizaciones en las que se observaron las operaciones de venta de lotes de un emprendimiento de urbanización privada, denominado "El Mirador".

La primera de ellas, según O.I Nº 1.492.346, verificándose las obligaciones relativas al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 10-2013 a 01-2016, detectándose diferencias en favor del fisco nacional. En razón de ello, el 22/02/2018 presentó las declaraciones juradas rectificativas por los períodos 10-2016 a 03-2017, cancelando las diferencias con la adhesión al plan de pagos Nº K571335 del 26/02/2018.

La segunda de ellas, según O.I Nº 1.599.368 en la que se verificaron las obligaciones relativas al impuesto

a las ganancias, periodo fiscal 2016, detectándose también diferencias en favor del organismo fiscal. Ello así, el 27/08/2018 presentó las declaraciones juradas rectificativas, regularizando las mismas con la suscripción el 20/10/2017 de un plan identificado con el Nº K118415.

Concluidas las determinaciones de oficio que oportunamente consintió, expresa que la compañía advierte un error en la confección de las declaraciones juradas rectificativas que había presentado, en tanto fueron elaboradas considerando que la venta de los lotes de tierra del club de campo "El Mirador" se encontraba gravada por el IVA, lo cual asevera, es inexacto. En consecuencia, el 20/10/2018 presentó la rectificación de las citadas declaraciones juradas.

En apoyo de su accionar, cita el fallo de fecha 08/10/2015, emitido por la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos *"Fideicomiso Nordelta S.A Niella Reinaldo c/ DGI s/ Recurso"*, que luego fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en sentencia del 10/08/2017.

Con sustento en el citado antecedente jurisprudencial, señala que el 19/10/2019 interpuso ante el organismo fiscal un recurso de repetición a los fines de solicitar la devolución de las sumas ingresadas indebidamente, por las diferencias surgidas de las verificaciones seguidas en las OI. Nº 1.492.346 y Nº 1.599.368, rectificando las declaraciones juradas en las que había incluido -a su entender, erróneamente- la venta de lotes de tierra como operación gravada en el IVA.

La repetición fue denegada por la resolución que en autos se apela. Advierte que la denegatoria se pronunció desconociendo la doctrina legal surgida del Máximo Tribunal de Justicia -ut supra citada- e invocando la existencia de los dictámenes Nº 3/2005 (DI ALIR) y Nº 41/2016 (DAT) en los cuales el organismo se había expedido sobre la temática, exponiendo un criterio distinto al judicial, el que según destacó en su dictamen jurídico, no ha mudado a la fecha de emisión de la resolución Nº 104/19. Ello así, señala que la administración fiscal ha emitido un acto arbitrario y sin sustento jurídico que lo avale.

Describe el negocio jurídico llevado a cabo por la firma y que es objeto de la controversia. Explica que EL GALANTE vendió, instrumentados en boletos de compraventa, lotes de tierra de un proyecto de urbanización en desarrollo, estructurado como un Club de Campo regido por normativa específica de la provincia de Buenos Aires, según ley Nº 8912 y su Dec. Reglamentario Nº 9404/1986.

Asevera que conforme surge de los boletos de compraventa, se ha instrumentado lisa y llanamente una venta de inmueble, y no una venta de obra efectuada directamente o a través de terceros sobre inmueble propio -art. 3 inc. b) de la ley de IVA- en oposición a la postura del organismo fiscal, exhibida en sus dictámenes, en los que haciendo aplicación del principio de la realidad económica, interpreta que el hecho imponible si se ha verificado.

Acompaña prueba documental. Hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la inmediata devolución de los importes ingresados en exceso, con más sus respectivos intereses, con costas a la demandada.

II.- Que mediante IF-2020-55139370-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal.

Advierte que en esta instancia, la recurrente expone idénticos argumentos que los exhibidos en oportunidad de efectuar su descargo en sede administrativa, los que a su entender, se encuentran debidamente refutados. Ello así, hace suyos los razonamientos esgrimidos en la resolución recurrida.

Destaca que la fiscalización actuante determinó oportunamente ajustes en el Impuesto al Valor Agregado a favor del organismo consistentes en débitos fiscales omitidos, originados en la venta de lotes del desarrollo inmobiliario Country El Mirador, ubicado en Ruta 2, Km. 91 de la localidad de Brandsen - Provincia de Buenos Aires, los cuales fueron consentidos por la responsable presentando las declaraciones juradas rectificativas correspondientes e ingresando las diferencias con la suscripción de planes de pago.

Con relación al fallo en el que la apelante sustenta la repetición, destaca que la administración federal se ha expresado en casos similares, a través de sus máximas áreas asesoras, mediante el Dictámen N° 41/2016 (DAT), en el que se opinó que: *"Atendiendo a la realidad económica, cabe interpretar que independientemente de las formas jurídicas que adopte la organización del emprendimiento inmobiliario, a los efectos del IVA se verifica el presupuesto a que se refiere el artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, encabeza de una empresa constructora en los términos del artículo 4°, inciso d), de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, de inmuebles."*.

Explica que aquel criterio fue adoptado también en el dictamen N° 3/2005 (DI ALIR) estableciendo que *"Más allá de la adopción de cualquier forma jurídica que se aplique para la transferencia del dominio de los espacios comunes; la realidad económica del negocio llevado a cabo por el contribuyente del rubro implica la ejecución de obras sobre inmueble propio, actividad alcanzada por el impuesto al valor agregado - artículo 3°, inciso b) de la ley del gravamen-"*.

Frente a ello, asevera que, teniendo presente el planteo exhibido por la recurrente, no puede predicarse que su caso sea asimilable al analizado en el fallo que cita. Concluye que, siendo precisos los términos de las áreas asesoras, resulta atinado acogerse a los lineamientos doctrinarios establecidos por la Corte Suprema, en tanto se ventilen las mismas circunstancias que las constatadas en el caso citado, lo que no ocurre en autos.

Acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y se opone a la prueba ofrecida por la actora, solicitando se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Mediante PV-2021-108341718-APN-VOCIV#TFN se elevan las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala "B" y se disponen los autos para el dictado de sentencia.

IV.- Que teniendo presente los antecedente del caso, es dable inferir que la suerte de la repetición que se intenta se encontrará determinada por la dilucidación de la gravabilidad en el impuesto al valor agregado del negocio "venta de lotes de tierra en un emprendimiento de Club de Campo" realizada por la firma EL GALANTE en los períodos fiscales involucrados.

Que según surge de los antecedentes administrativos, el organismo fiscal siguió verificaciones en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias, arribando a la determinación de diferencias en su favor por la presunta omisión de débitos fiscales originados en la venta de los lotes de tierra

efectuados por la recurrente.

El informe final de fiscalización correspondiente a la O.I 1.492.346 -fs. 99/104 de los antecedentes administrativos- expone que el origen de las actuaciones radicó en una denuncia escrita tipo “C” Nº 2.172112 realizada en la Dirección Regional La Plata el dia 15/05/2015 sobre presunto ocultamiento de operaciones (compras-ventas).

Que cursados los requerimientos a la contribuyente, se presenta y mediante nota en F206/I informa que la sociedad desarrolla la actividad de Club de Campo, venta de lotes de terreno, aportando la documentación solicitada por el organismo.

En el mentado informe se deja constancia que se relevaron los compradores de terrenos del libro IVA-Ventas y se circularizaron, solicitando remitir fotocopias de escrituras de compra y/o venta de inmuebles relacionados con el Country El Mirador. Que recibida la información de los distintos clientes se observó que los contratos de compra-venta eran expresados en dólares, que en la mayoría de los mismos se entregaba la posesión a los tres meses de haberlo firmado y que todos tenían la intervención de los notarios Guillermo M. Hourquebie y Juan Pablo Hourquebie.

Asimismo, se circularizó a la escribania interviniente, solicitando lo libros de requerimiento donde se certificaron la autenticidad de las firmas del boleto de compra-venta entre EL GALANTE S.A. en carácter de vendedor y sus clientes. Al vencimiento, se constituyó el actuante, relevándose que todas las certificaciones de firma correspondían al Sr. Carlos Pedro Malvassora DNI 10.326.806. interviniente en nombre y representación en carácter de presidente del directorio de la firma EL GALANTE S.A, compulsando veintitres libros con cuatrocientas hojas cada uno, correspondiente a los períodos 26/01/2011 hasta el 30/09/2016.

Seguidamente, se requirió a la fiscalizada que aporte los contratos de compraventa que fueron obtenidos de las certificaciones relevadas en la escribania. Al vencimiento, la contribuyente exhibió la documentacion solicitada y se confeccionó una planilla identificando al comprador, número de lote e importe de compra del mismo.

Con sustento en la documentacion obtenida se determinó el volumen total de venta de lotes efectuadas en los períodos fiscales 2011 al 2016. Dichas ventas fueron confrontadas con el IVA declarado y las ventas declaradas en las DDJJ del impuesto a las ganancias de dicho período, observándose diferencias a favor del organismo fiscal.

Por su parte, a fs. 134/138 obra agregado el informe final de investigación correspondiente a la O.I. 1.599.368. De allí surge que la orden de intervención tiene su origen en su antecesora O.I 1.492.346, en la que se detectó la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período 2016, sugiriendo la auditoría.

La fiscalización expone una auditoría similar a la seguida en la O.I expuesta en los párrafos precedentes. Procede a relevar nuevamente a los compradores de los lotes y a la escribania actuante. Concluye, en idéntica línea, que de la documentación obtenida se determinó el volumen total de venta de lotes efectuadas en los periodos fiscales 2011 a 2016. Dichas ventas fueron confrontadas con el IVA declarado

y las ventas declaradas en las DDJJ del impuesto a las ganancias de dichos períodos, observándose diferencias a favor de la AFIP.

Las diferencias determinadas por ambas fiscalizaciones fueron consentidas por el contribuyente, procediendo a rectificar las declaraciones juradas y a formalizar sendos planes de pago para la cancelación de los montos surgidos en consecuencia.

Ahora bien, corresponde aquí expedirse sobre la repetición que posteriormente es incoada por el contribuyente, aseverando haber incluído erróneamente como operaciones gravadas con el IVA a la venta de lotes de tierra, sustentando su postura en la doctrina legal del fallo *"Fideicomiso Nordelta"*.

Que en razón del análisis del recurso de repetición, la AFIP emite a fs. 294/297 de las actuaciones Nº 10538-362-208 un Informe Técnico fechado 28/05/2019, en el cual expresa que el sustento de los ajustes efectuados se encuentra en los dictamenes Nº 3/2005 (DI ALIR) y 41/2016 (DAT), concluyendo que no corresponde hacer lugar a la devolución intentada por EL GALANTE S.A.

Seguidamente, a fs. 298/300 de las actuaciones Nº 10538-362-208, obra agregado el Dictamen Jurídico de fecha 28/06/2019, concluyendo sobre la improcedencia de la repetición, fundándose también en los dictámenes referenciados en el informe técnico, aseverando que *"a la fecha no se ha producido en el organismo un cambio de criterio que recepcione lo sostenido en los fallos mencionados por la peticionante en su escrito recursivo"*.

V.- Que según emerge de las constancias obrantes en los presentes autos, el negocio jurídico objeto de la controversia es la comercialización por parte de EL GALANTE, de los lotes de tierra de uso privado resultantes del proyecto de urbanización en desarrollo, denominado Club de Campo "El Mirador".

De acuerdo con lo acreditado en los antecedentes administrativos, las operaciones de la contribuyente fueron formalizadas mediante la suscripción de boletos de compraventa con los adquirentes. De las claúsulas obrantes en los mencionados instrumentos -todos ellos de similar redacción- pueden extraerse las siguientes características del negocio:

i) En el capitulo denominado "ANTECEDENTES", se precisa que el emprendimiento inmobiliario denominado "EL MIRADOR" es un proyecto de construcción y desarrollo de una fracción de campo de propiedad de EL GALANTE, quien actúa en el instrumento como "VENDEDOR". Se consigna que el emprendimiento se desarrolla en varias etapas, siendo obligación del vendedor cumplir con la ETAPA 1. Asimismo, se establece que el CLUB DE CAMPO se regirá por el sistema denominado "GEODESIA" previsto en el decreto Nº9404/86 y la ley 8912/77, ambos de la provincia de Buenos Aires. Finalmente, se dispone que el vendedor constituirá una Asociación Civil bajo la forma de Sociedad Anónima (art.3 de la ley 19.550) a los efectos de cumplir con la normativa vigente, la que una vez aprobados los planos de subdivisión respectivo, será la titular de los espacios comunes de circulación y recreación.

ii) El vendedor se obliga a vender, ceder y transferir al comprador un lote de terreno en el club de campo, los que provisionalmente, no contando con la subdivisión definitiva, son identificados por números (claúsula primera).

iii) El comprador declara conocer y aceptar que la operación se encuentra condicionada a la aprobación final de los trámites ante las autoridades provinciales en virtud del régimen al que se encuentra sujeto el emprendimiento. Asimismo declara conocer y aceptar expresamente el estado del inmueble (lote) y del desarrollo de las obras de infraestructura domiciliaria y de servicios correspondientes al club de campo (claúsula tercera).

iv) El vendedor se obliga a transferir el dominio del lote de tierra otorgando conjuntamente con la transferencia del dominio una servidumbre real y perpetua de uso sobre las áreas de uso común y espacios circulatorios del club de campo (claúsula cuarta).

v) El vendedor debe entregar la posesión del lote a los tres meses, contados desde la suscripción del boleto.

vi) El comprador se compromete a otorgar, al momento de la escrituración del lote, una servidumbre real, gratuita y perpetua sobre dicho lote, a favor de los lotes de uso común que serán oportunamente transferidos en propiedad a la Asociación Civil (claúsula cuarta).

vii) Al momento de otorgarse la escritura, la cual queda sujeta al cumplimiento íntegro del precio pautado, el comprador se compromete también a suscribir los reglamentos internos de construcción y edificación, de presentación de servicios y de convivencia.

viii) Finalmente, como anexos, son partes integrantes del boleto: el Master Plan General; El plano de la Etapa 1; la Memoria Técnica y el Proyecto de Reglamentos.

Acorde con lo acreditado en los tres cuerpos de circularización que forman parte integrante de las actuaciones de la OI 1.492.346, todos los compradores relevados declaran no haber escriturado aún el lote, teniendo algunos de ellos posesión de los mismos, e informando que pagan las expensas a la Asociación Civil Samborombon, administradora de los espacios comunes.

En este estadío del análisis, es conveniente introducirnos en la naturaleza jurídica que el derecho civil le asigna al boleto de compraventa, pues resulta ser el negocio observado por el fisco en la controversia.

El boleto de compraventa inmobiliaria ha quedado regulado en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (artículos 1170 y cttes) como una especie del género contrato de compraventa, con efectos propios especiales, y que tiene por objeto una obligación de hacer, cual es firmar un “futuro contrato” por el que se transmita el derecho real, obligación que, en caso de ser incumplida, confiere al comprador promeso el derecho de exigir el cumplimiento específico.

En consecuencia, podemos identificar dos contratos: uno actual cuyo objeto es una obligación de hacer (transferir el dominio mediante la firma de la escritura pública) y uno futuro: el de transferencia de dominio.

Como contrato, la compraventa se circunscribe al fuero personal, estableciendo el marco obligacional dentro del cual la transmisión del dominio es una obligación más o principal, pero no única. De ahí que el marco legislativo permita su celebración en forma privada.

En cambio, al referirnos a la transmisión de derechos reales (obligación que asume el vendedor a cambio de un precio), nos imbuimos en materia de orden público, que amerita, en consecuencia, la intervención de un representante del Estado que garantice la salvaguarda de derechos de terceros, así como la legalidad, eficacia e inalterabilidad del acto mediante la autorización del instrumento público portante del derecho real transmitido. En este ámbito, los particulares no pueden crear por su voluntad derechos distintos a los establecidos en la ley, ni modificar por pactos privados las normas estatutarias que los rigen, entre ellas, la forma de su transmisión (doct. art. 1884, Cód. Civ. y Com.).

Ello así, cabe concluir que los particulares podrán convenir obligaciones de distintos matices, más no podrán cumplir con la obligación de transmitir el dominio sin someterse al orden público que impera sobre dicha materia, distinto al orden obligacional, mediante la intervención estatal delegada en el notariado o autoridad de análoga competencia. Por esto, la transmisión del dominio es, como sostuvimos, un acto diferente a la compraventa en sí, pudiendo autorizarse escrituras de compraventa o sólo de transferencia de dominio cuando el contrato ya fue perfeccionado mediando boleto *(“El conflicto de derechos entre dos titulares de boletos de compraventa. las cuestiones de la buena fe, la posesión y la fecha cierta” Hotz, Francisco - TR LALEY AR/DOC/4213/2017*).

De la lectura de las claúsulas de los boletos de compraventa celebrados por EL GALANTE en conjunción con lo informado por los adquirentes circularizados, puede inferirse que:

i) no se ha perfeccionado la transferencia de dominio de los lotes, pues no obran agregadas las escrituras de dominio;

ii) sólo algunos de los adquirentes tomo posesión de ellos, encontrándose la mayoría -al momento de la circularización- en proceso de cancelación del precio pactado;

iii) la transmisión de dominio tiene como objeto únicamente los lotes de terreno;

iv) en la escritura que perfeccione la transmisión de dominio del lote, el vendedor deberá además constituir una servidumbre de uso y goce sobre los espacios comunes de recreación y circulación, en favor del lote de uso privado;

v) la celebracion de la escritura se encuentra supeditada a la subdivision definitiva de los lotes;

vi) perfeccionada la subdivisión, se transferirá el dominio de los espacios comunes a una asociacion civil que será la encargada de administrarlos;

VI.- Prosiguiendo con el analisis del negocio juridico, conviene señalar que el empredimiento inmobiliario desarrollado por EL GALANTE ha sido instrumentado siguiendo las previsiones de la normativa específica para urbanizaciones cerradas de la provincia de Buenos Aires.

El marco regulatorio es el establecido por el decreto-ley Nº 8912/77, de Ordenamiento Territorial y Uso del Suelo, específico en materia de clubes de campo. En el Capítulo V del referido decreto-ley se define qué se entiende por “club de campo o complejo recreativo residencial” y establece los requisitos a cuyo cumplimiento se encuentra supeditada su creación.

Así en su artículo 64 se establece que *"Se entiende por club de campo o complejo recreativo residencial a un área territorial de extensión limitada que no conforme un núcleo urbano y reúna las siguientes características básicas: a) Esté localizada en área no urbana. b) Una parte de la misma se encuentre equipada para la practica de actividades deportivas, sociales o culturales en pleno contacto con la naturaleza. c) La parte restante se encuentre acondicionada para la construcción de viviendas de uso transitorio. d) El área común de esparcimiento y el área de viviendas deben guardar una mutua e indisoluble relación funcional y jurídica, que las convierte en un todo inescindible. El uso recreativo del área común de esparcimiento no podrá ser modificado, pero podrán reemplazarse unas actividades por otras; tampoco podrá subdividirse dicha área ni enajenarse en forma independiente de las unidades que constituyen el área de viviendas."*

Por su parte, a través del decreto provincial N° 9404/86 (reglamentario del decreto 8912/77) se estableció un nuevo régimen denominado como Geodesia, mediante el cual el sector residencial, compuesto por parcelas independientes pertenecientes a diferentes titulares de dominio, se vincula con el sector común y las calles de circulación interior mediante la constitución de un derecho real de servidumbre predial.

En tal sentido se estableció en el artículo 1° de dicho decreto provincial que *"Los clubes de campo que se constituyan conformes al régimen específico del Decreto-Ley 8912/77 y en base a la creación de parcelas de dominio independiente, se sujetarán a las siguientes disposiciones: a) Una entidad jurídica que integren o a la que se incorporen los propietarios de cada parcela con destino residencial será titular del dominio de las áreas recreativas o de esparcimiento y responsable de la prestación de los servicios generales. b) Sus estatutos deberán incluir previsiones expresas referidas a la incorporación de los adquirentes de cada parcela; representación, derechos y deberes de los miembros, administración del club, determinación de las áreas y espacios que conforman su patrimonio inmobiliario, servicios generales a asumir y modo de afrontar los gastos comunes, servidumbre reales y restricciones urbanísticas previstas y toda otra disposición destinada a asegurar el correcto desenvolvimiento del club según el proyecto propuesto. Cuando la entidad promotora sea una asociación civil preexistente, podrá la misma asumir la titularidad de las áreas comunes y prestar los servicios generales. En este caso se exigirá la modificación o adecuación de los respectivos estatutos para contemplar los aspectos consignados en el párrafo precedente. c) A los efectos de cumplimentar lo dispuesto por el artículo 64 inciso b) del Decreto Ley 8912/77, con simultaneidad a la transmisión del dominio de cada parcela perteneciente al área de viviendas, deberá constituirse el derecho real de servidumbre de uso sobre las áreas de esparcimiento, el que deberá constar como restricción en el plano de subdivisión pertinente. d) Podrá optarse por mantener en el dominio privado las áreas que configuren la red de circulación interna. En este supuesto, dichas superficies quedan sujetas a la afectación especial que resulte de su destino (espacios circulatorios) y acordes con el uso, trazado y características contenidas en la memoria técnica proyecto de planta y plano de mensura y subdivisión aprobado. La entidad a que aluden los precedentes incisos a) y b) será también titular dominial de dichos espacios circulatorios. e) Los planos de subdivisión contendrán la determinación según mensura, de la superficies afectadas con destino a esparcimiento y circulación conforme se opte por las disposiciones precedentes. Asimismo deberán consignarse en dichos planos, como restricción de venta referida a las parcelas residenciales, la exigencia de la previa transmisión del dominio de las áreas de esparcimiento y circulación a la entidad referida en los incisos a) y b)."*

Finalmente, el artículo 10° del Decreto Provincial N° 27/98 establece que los barrios cerrados deberán gestionarse a través de la Ley Nacional 13.512 de Propiedad Horizontal, sin vulnerar los indicadores contenidos en el artículo 52 del Decreto Ley N° 8912177 u optar en lo pertinente por el régimen jurídico establecido por el Decreto N° 9404/86.

Como puede apreciarse, es la normativa provincial la que define las condiciones bajo las cuales deberán instrumentarse los emprendimientos de urbanización privada en Buenos Aires, estableciendo las formas jurídicas que permitan vincular los espacios privados con los espacios comunes formando un todo inescindible, cual es el espiritú final de aquellos barrios cerrados.

VII.- Que delimitado el negocio juridico instrumentado, sus caracteristicas y la normativa provincial especifica a la que se encuentra sometido, resta ahora analizar si aquel podría encontrarse alcanzado por el impuesto al valor agregado en los términos de lo observado por el organismo fiscal.

La fiscalización actuante fundamenta su ajuste en que no se habrían declarado en su totalidad los débitos fiscales por la supuesta realización de “obras sobre inmueble propio”, perfeccionándose de esta forma el hecho imponible del art. 3, inciso b) de la ley de IVA, trayendo a colación las consideraciones vertidas en los dictámenes surgidos de sus áreas de asesoramiento legal.

De las interpretaciones expuestas en las mentadas opiniones, puede apreciarse que el fisco razona que los emprendimientos de urbanizacion privada de tales caracteristicas implican un lucro para el desarrollador que al vender los lotes de terreno estaría encubriendo la transmisión de las obras de infraestructura construídas en los espacios comunes y de circulación, sustentándose para ello en el principio de la realidad economica, esgrimiendo que con la “transferencia” de los espacios comunes ha obtenido un lucro, conforme lo describe la normativa del IVA.

A la luz de tales consideraciones, se impone entonces dilucidar si, el negocio juridico -tal cual ha quedado descripto y acreditado en autos- es factible de perfeccionar el hecho imponible del impuesto, en razón de haber encubierto el contribuyente con la forma juridica adoptada, otro negocio que no es el expresado en los boletos de compraventa.

Para ello, corresponde describir aquí los elementos contenidos en la ley del impuesto al valor agregado que implican el perfeccionamiento del hecho imponible, como lo pretende la demandada.

El articulo 1 de la ley describe el objeto del impuesto, siguiendo al Dr. Ruben A. Marchesky, diremos que *“En una primera y general apreciación, se destaca que la venta de cosas inmuebles e intangibles o materiales quedan excluídas del objeto del gravamen”; y* para el caso de analizarse una venta, según lo previsto en el articulo 2, esta debe entenderse como *“toda transferencia de dominio a titulo oneroso de cosas muebles o colocadas en el territorio del país”* (pags. 81 a 85, “Impuesto al Valor Agregado. Analisis Integral”, ed. Errepar, 2006).

A los efectos de perfeccionar la transferencia de una obra a titulo oneroso sobre inmueble propio, surge del texto de la ley y su decreto reglamentario que deben concurrir una serie de elementos a saber:

i) debe existir un trabajo sobre un inmueble propio; realizado directamente o a tráves de terceros (art. 3,

inc. b de la ley)

ii) se entiende por “trabajo” a las construcciones de cualquier indole, las instalaciones civiles, comerciales e industriales; las reparaciones o trabajos de mantenimiento y conservacion (art. 4 del decreto reglamentario)

iii) es importante destacar que la obra y **solo la obra es objeto del impuesto**. Por ello, al venderse un inmueble, debe segregarse del precio -para obtener la base sujeta a impuesto- la parte asignada al terreno ya que, éste ultimo, se encuentra excluído del objeto (pag. 817, “Impuesto al Valor Agregado. Analisis Integral”, ed. Errepar, 2006, Ruben Marchesky).

iv) el sujeto es la empresa constructora, considerando tales a las que efectivamente se han constituido bajo aquella figura, como tambien a las empresas unipersonales y cualquier forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, caracterizándose como aquellos entes que directamente o a través de terceros, efectúen dichas obras con el propósito de obtener lucro con su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble (art. 4 inc. d de la ley)

v) la generación del debito fiscal se producirá con la **transferencia a titulo oneroso del inmueble**, entendiéndose que esta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, lo que fuera anterior, sobre la porción de la obra objeto del gravamen (art. 5 de la ley).

Que dada la configuración del hecho imponible tal y como se describe, no puede predicarse que el negocio jurídico instrumentado en los boletos de compraventa suscriptos por EL GALANTE con los adquirentes de los lotes de tierra del club de campo “El Mirador”, lo haya perfeccionado.

No obra acreditado en autos que se haya perfeccionado la transferencia de obras realizadas sobre inmueble propio, pues a poco que se analizan los hechos de la causa, el contribuyente ha pactado la obligación de transferir el dominio del lote de uso privado con mas la obligación de constituir una servidumbre de uso en favor de aquel sobre los espacios comunes.

Mas aún, en virtud del régimen de Geodesia adoptado, se deja establecido que la propiedad de los espacios comunes de recreación y circulación sera transferida, una vez operada la subdivisión definitiva de los lotes, a la asociación civil constituída para administrarlos. En otras palabras, en lo relativo a la infraestructura (obra) que forma parte del emprendimiento como “espacio común”, no puede predicarse una transferencia de dominio, pues el vendedor sólo se obliga a constituir sobre ella una servidumbre de uso.

VIII.- En razon de lo expuesto en el considerando anterior, no asistió razon a la fiscalización actuante al determinar diferencias en favor del organismo por los supuestos débitos omitidos por EL GALANTE, que se habrían originado en la venta de los lotes.

Que conforme surge de los dictamenes en los que la AFIP pretende sustentar su pretensión, haciendo aplicación del principio de la realidad económica, presume que la venta de lotes encubriría la transferencia a titulo oneroso de las obras efectuadas en los espacios de uso común. Sin embargo, éste último hecho no ha sido acreditado por la fiscalización, ni encuentra sustento en los antecedentes de la repetición que se

intenta.

Al respecto corresponde señalar, en cuanto a la forma en que se habría desarrollado y comercializado el Club de Campo "El Mirador" por parte de la recurrente, que se ajustó a la normativa provincial antes citada cuya legitimidad no ha sido objetada por el Fisco Nacional, esto es, las disposiciones del decreto ley 8912/77 y el decreto reglamentario 9404/86.

Como lo ha merituado nuestro Máximo Tribunal *"(…) en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica -expresado en el art. 2º de la ley 11.683 (t.o. en 1998)- faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar la situacion económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les permitiría aplicar como las más adecuadas a la real intención de los mismos (art. 2º in fine), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio jurídico y la froma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, 'debe darse prioridad a las estructuras juridicas utilizadas por los particulares' (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812)"*. (CSJN "Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A (TF 24.929 c/ AFIP-DGI", sentencia del 31/10/2017).

A la luz de la citada doctrina legal, no surge de los elementos de mérito de la causa que el contribuyente haya hecho uso de una forma juridica inadecuada, pues ha estructurado su empredimiento de urbanización privada siguiendo las normas específicas de la provincia de Buenos Aires.

En este punto, tal como lo ha señalado la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en autos "*Fideicomiso Nordelta SA - Niella, Reinaldo s/recurso de apelación"*, sentencia de fecha 8-10-2015, *"...la recurrencia al principio de la realidad económica resulta a todas luces insuficiente para sustentar el ajuste, en tanto la aplicación de dicho principio no debe vulnerar el de legalidad extendiendo el alcance de las normas tributarias a supuestos no contemplados por éstas, tanto más cuanto, como aquí ocurre, se configura un supuesto de "economía de opción", en virtud del cual dentro de un marco de posibilidades se recurre al empleo de formas jurídicas que generan un resultado que el legislador tributario no intentó alcanzar (tal la constitución de servidumbres sobre inmuebles propios), por lo que no se produce situación alguna de tensión entre la conducta del contribuyente y el fin de la ley tributaria (conf. Tarsitano, Alberto, "Economía de opción, elusión y evasión", en E.D., ejemplar del 29.9.05, págs.. 3/4), de suerte tal que no existe motivo alguno que justifique recaracterizar la estructura económico-jurídica del negocio, como ha pretendido el fisco en la determinación que da lugar a estas actuaciones"*.

No caben dudas que, el hecho imponible "obra sobre inmueble propio" se configura con su respectiva enajenación. El Impuesto al Valor Agregado grava las transacciones onerosas que tengan por objeto bienes inmuebles con obras incorporadas efectuadas por empresas constructoras.

Pues bien, en el caso de marras no existe transferencia onerosa (ni siquiera gratuita) de dichas obras de infraestructura a los titulares de las distintas parcelas destinadas a vivienda. Esa infraestructura pertenecerá, según se encuentra pautado, a una Asociación Civil. Y más aun, de los instrumentos

agregados en los presentes autos, surge que sobre aquella infraestructura solo se constituirá una servidumbre de uso en favor del adquirente.

Lo razonado encuentra sustento en la doctrina del fallo “Fideicomiso Nordelta SA - Niella, Reinaldo s/recurso de apelación, en el que el tribunal expresa*“(…) interesa poner de resalto que, en rigor, en el caso de autos, no se configura el perfeccionamiento del hecho imponible en los términos requeridos por el art. 5, inc. e) de la ley del tributo, más arriba citado, en tanto establece como tal el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble sobre el que se realizaron las obras, ... entendiéndose que ésta tiene lugar al momento de extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Se requiere, por consiguiente, la transferencia del dominio del inmueble sobre el que se realizaron las obras, o al menos su posesión, lo que, en el caso, claramente no acontece, en tanto sobre los espacios comunes del emprendimiento inmobiliario, únicos sobre los que se realizaron tales obras, se constituye el derecho real de servidumbre.”*

Finalmente concluye *“las ventas de cada uno de los lotes de terreno, sobre el que se transfiere el dominio, no se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado”*.

En razón de lo merituado, no dándose el supuesto previsto por el art. 5º inc. e) de la Ley de IVA para el perfeccionamiento del hecho imponible al no transferirse el dominio del inmueble sobre el que se efectuaron las obras (espacios comunes), respondiendo toda esta operatoria a la normativa establecida por el decreto-ley 8912/77 y el decreto 9404/86, ambos de la Provincia de Buenos Aires y no a una estructura inadecuada, no se advierten razones para confirmar la tesitura fiscal.

En función de lo aquí expuesto, corresponde revocar el acto apelado, y hacer lugar a la repetición solicitada por el recurrente con más los respectivos intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (art. 179, Ley N° 11.683), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. N° 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental.

Que debido a la complejidad de los hechos controvertidos, las costas se imponen por el orden causado.

Los Dres. Pérez y Porporatto dijeron:

I.- Que adhieren al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal Instructor en su voto como así también a la solución a la que arriba.

Al respecto cabe puntualizar que los suscriptos se han expedido en los autos “Murphy Tomas Martin (TF 34.506-I) c/ DGI", sentencia de fecha 26-09-2019, en una cuestión análoga a la presente, a cuyos fundamentos cabe remitirse en honor a la brevedad, sin perjuicio de lo cual a modo de síntesis se transcriben las partes concluyentes de dicho fallo, donde sostuvimos que: “*... el hecho imponible de “obras sobre inmueble propio” se configura con su respectiva enajenación. El Impuesto al Valor Agregado grava las transacciones onerosas que tengan por objeto bienes inmuebles con obras incorporadas efectuadas por empresas constructoras, en el caso de marras no existe transferencia*

onerosa (ni siquiera gratuita) de dichas obras de infraestructura a los titulares de las distintas parcelas destinadas a vivienda..."

"En el mismo sentido la CNCAF en los autos "Fideicomiso Nordelta SA - Niella, Reinaldo s/recurso de apelación, antes citados, señaló "Cabe precisar, en primer lugar, que la venta de los lotes no se encuentra alcanzada por el gravamen, mientras que las ventas, locaciones indicadas en el inciso c) del art. 3º e importaciones definitivas de títulos valores y de acciones se encuentra exenta…""

"...Más adelante el fallo citado señala "A juicio de este Tribunal, no debe soslayarse que sobre las partes comunes del club de campo no se transfiere el dominio a los compradores de los lotes, sino que se constituye a favor del "fundo dominante" adquirido (lote o parcela) una servidumbre de uso, que constituye por definición un derecho real sobre un inmueble ajeno y que no implica facultades de disposición -tal como se señalara en el considerando VII del presente pronunciamiento-.""

""Al ser ello así, interesa poner de resalto que, en rigor, en el caso de autos, no se configura el perfeccionamiento del hecho imponible en los términos requeridos por el art. 5, inc. e) de la ley del tributo, más arriba citado, en tanto establece como tal el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble sobre el que se realizaron las obras, "... entendiéndose que ésta tiene lugar al momento de extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior"."

""Se requiere, por consiguiente, la transferencia del dominio del inmueble sobre el que se realizaron las obras, o al menos su posesión, lo que, en el caso, claramente no acontece, en tanto sobre los espacios comunes del emprendimiento inmobiliario, únicos sobre los que se realizaron tales obras, se constituye el derecho real de servidumbre.""

"En conclusión, no dándose el supuesto previsto por el art. 5º inc. e) de la Ley de IVA para el perfeccionamiento del hecho imponible al no transferirse el dominio del inmueble sobre el que se efectuaron las obras (espacios comunes), y tratandose en el caso de venta de acciones exentas en el Impuesto a las Ganancias, respondiendo toda esta operatoria a la normativa establecida por el decreto-ley 8912/77 y el decreto 9404/86, ambos de la Provincia de Buenos Aires y no a una estructura inadecuada, no se advierten razones para confirmar la tesitura fiscal."

II.- En función de ello, votamos por revocar el acto apelado y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada por la recurrente, con más los respectivos intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (conf. art. 179 ley 11.683), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada por la recurrente, con más los respectivos intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (conf. art. 179 ley 11.683), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco

Central de la República Argentina, de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2021.12.03 13:32:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2021.12.03 15:53:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2021.12.03 18:04:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.03 18:04:53 -03:00