

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 3/17
Buenos Aires, 24 de enero de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto al valor agregado. Hecho imponible. Obra pública. Importación de equipos. Señas o anticipos que congelan precio. Locación de obra. Trabajos sobre inmueble ajeno. Tratamiento tributario.

Sumario:

1. En la operatoria descrita por la consultante se verifica la existencia de dos hechos imponibles: importación de bienes (...) –art. 1, inc. c)– y locación de obra, trabajos sobre inmueble ajeno –art. 3, inc. a)–. En el caso de la importación, el hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento en que ésta sea definitiva –cfr. art. 5, inc. f)–, en tanto que respecto de los trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior, de conformidad con los términos del art. 5, inc. c) de la ley del tributo.

2. Con relación a la posibilidad de escindir, a los fines de su tratamiento tributario, las prestaciones que están involucradas en la locación de obra, cabe tener presente que la ley del gravamen, desde la modificación operada por la Ley 23.349 –B.O. 25/8/86–, la cual suprimió el segundo párrafo del inc. a) del art. 3, consagra el principio de unicidad, por lo que tanto el suministro de materiales como la locación de obra en sí se encuentran alcanzados por el inc. a) del referido artículo, perfeccionándose el hecho imponible en el momento que fija la ley y que se indicó en el punto anterior.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., provenientes de su par de ..., referidas a la consulta que, en los términos del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones, formulara la empresa del rubro "... con relación al tratamiento aplicable en el impuesto al valor agregado (I.V.A.) a la operatoria de venta de bienes cuya fabricación o elaboración es efectuada por terceros fuera de la República Argentina, los cuales deben ser importados al país por nuestra representada en el marco del contrato llamado ... –cfr. fs. ... vta.–.

Cabe recordar que la referida empresa oportunamente había formulado la misma consulta, con los alcances del régimen de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 –Actuación .../15 (DI ...)–, la cual, posteriormente –Actuación .../15 (DI ...)–, fue desistida –cfr. Nota Nº .../15 (DI ...), del 13/11/15–.

II. Pues bien, en primer lugar corresponde reseñar, brevemente, la operatoria llevada a cabo por la ... del rubro, según surge de los términos de la consulta en cuestión.

La Unión Transitoria de Empresas (UTE) conformada por las empresas ... firmó un contrato de obra pública por el cual el comitente (Estado nacional) acuerda con el contratista (UTE) y éste se obliga a

realizar la obra de aprovechamiento ... (...), la cual comprende la elaboración del proyecto ejecutivo, la provisión de la totalidad de los materiales, equipamientos, maquinarias, montaje y puesta en marcha de los mismos, mano de obra, la construcción completa de acuerdo con su fin, con el financiamiento indicado para llevar adelante dichas obras y la operación y mantenimiento por un plazo de quince años, adjudicada por Res. .../13 del Ministerio de ..., en el marco de la licitación pública nacional e internacional Nº .../12.

Señala la rubrada que el proyecto comprende la provisión de ... y equipamiento de construcción para la instalación de ..., constituyendo su oferta la de más bajo precio (\$...) a valores de diciembre de 2012, equivalentes a u\$s (...) y ofreciendo el financiamiento del ciento por ciento (100%) del monto ofertado.

Apunta que para lograr el cometido del proyecto de instalar las ... la UTE deberá importar una serie de equipos especiales (... , etc.) a terceros del exterior y que serán incorporados a la obra civil – denominados ... (...),–, además de otra cantidad de equipos de construcción, tales como grúas de gran porte, camiones volcadores, etcétera.

Agrega que en este tipo de contrataciones es usual que el vendedor del exterior requiera una serie de pagos anticipados antes de que el contratante local pueda realizar la importación de los equipos, bienes y maquinarias.

En el caso, tales pagos fueron estipulados según el siguiente cronograma: el veinte por ciento (20%) del valor del equipo al momento de la colocación de la orden de compra, otro diez por ciento (10%) al momento de la entrega de la ingeniería, otro sesenta por ciento (60%) al momento del embarque de los bienes y el diez por ciento (10%) restante con el montaje de los mismos.

Adicionalmente, señala que el suministro de tales equipos está claramente diferenciado en la oferta y se encuentran valorizados en dólares estadounidenses, totalizando la suma de (u\$s ...) y que su tiempo de construcción o fabricación es de al menos dieciocho meses desde que se coloca la orden de compra al fabricante.

A fin de poder entregar cada uno de los pagos pactados a los proveedores del exterior, aclara, la UTE deberá previamente requerir los fondos al comitente –Estado argentino–. Para esto y según se estableció como procedimiento administrativo, para que dichos desembolsos se hagan efectivos, la UTE deberá emitir un documento que indique los montos destinados al pago de tales bienes y una factura en pesos, que convertidos al tipo de cambio de la fecha, sean equivalentes a los dólares estadounidenses fijados en la oferta.

Ahora bien, el punto central de su consulta consiste en establecer cuándo nace el hecho imponible en el impuesto al valor agregado, en el caso de que la UTE deba emitir facturas al comitente a fines de hacerse de los fondos necesarios para la compra de los bienes del exterior, así como su posterior percepción o cobro por parte de la UTE.

Resume su postura señalando que, de la lectura armónica de los arts. 1, 5 y 6 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, puede interpretarse que la facturación o cobro de los bienes provenientes del extranjero no hace nacer el hecho imponible del impuesto en ese momento, sino que tal hecho se perfeccionará con la puesta a disposición del comprador de dichos bienes a fabricarse en el exterior sin perjuicio del nacimiento del otro hecho imponible que la norma prevé con la importación definitiva de los bienes y/o despacho a plaza.

III. Al tomar intervención la Dirección de ... –Actuación .../15 (DI ...), obrante a fs. ... –efectúa una reseña de normas vinculadas con las obras públicas - Ley 13.064; Dtos. 19.324/49; 1.023/01; 893/12– y señala que de ella se desprende que el contrato por el cual se consulta encuadraría, en principio, como un contrato de obra pública, toda vez que el mismo tiene por objeto la construcción de ...; agregando que la adquisición de materiales y maquinarias destinadas a dichas construcciones, hasta su habilitación, también participaría de la naturaleza de la obra pública, conforme con lo normado por el art. 2 del Dto. 19.324/49.

En línea con ello, subraya el área técnica, en oportunidad del análisis de la Actuación .../15 (DI ...) se concluyó que en la operatoria planteada se verificaban dos operaciones distintas con relación a los bienes fabricados en el exterior: a) por un lado, su importación por parte de la rubrada, configurándose el hecho imponible en el momento en que ésta sea definitiva –cfr. art. 5, inc. f) de la ley del tributo– y, b) por el otro, su incorporación a la obra objeto del contrato, perfeccionándose el hecho imponible relativo a esta última en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior –cfr. art. 5, inc. c) de la citada ley–.

No obstante ello, destaca lo manifestado por la presentante en el sentido de que el contrato en cuestión involucra diversas prestaciones que excederían el ámbito de un contrato de obra pública, por lo cual cabría entender que el mismo es atípico y, por ende, no correspondería aplicar a todas las prestaciones el tratamiento previsto por la ley del gravamen para las obras sobre inmueble ajeno, y que la provisión de los equipos adquiridos en el exterior tendría individualidad propia en el marco de dicho contrato, por lo que debería analizarse en forma separada de la prestación relativa a la obra propiamente dicha.

Señala el área técnica que este planteo involucra la dilucidación de una cuestión de carácter eminentemente legal, consistente en determinar la real naturaleza jurídica del referido contrato y en función de ello establecer si resulta procedente, a efectos de su tratamiento tributario, la desagregación de las prestaciones pretendida por la consultante.

En efecto, puntualiza aquella asesoría que en caso de resultar jurídicamente viable el criterio sostenido por la consultante, el hecho imponible correspondiente a la provisión del componente extranjero –cuyo precio fue pactado en dólares y por la cual el comitente abona una serie de anticipos en pesos en función al tipo de cambio de la fecha de pago– se perfeccionaría conforme con lo normado por los arts. 5, inc. a) y 6, segundo párrafo, de la ley del tributo, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior, en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador. Por el contrario, la mera emisión de la factura por los anticipos recibidos no perfeccionaría el hecho imponible si los bienes no existen o no fueron puestos a disposición del adquirente, tal como sucede en el caso “sub examine”.

Luego trae a colación el último párrafo del art. 5 de la ley del gravamen referido a las señas o anticipos que congelan precio y lo dicho por el área técnica al respecto –Dict. D.A.T. 70/92– en cuanto entendió que las señas que congelan precio configuran hechos imponibles autónomos aún cuando el bien objeto del contrato no exista, o no se encuentre disponible.

A fines de determinar si dicho criterio resultaba aplicable hace referencia a la Consulta .../91 (...), de fecha .../.../... en la cual se analizaba el tratamiento a otorgar en el gravamen a los importes recibidos en concepto de anticipos para la compra de materiales vinculada con la fabricación de un bien, habiendo sido la operación pactada a un precio fijo e inamovible en dólares, pagaderos en australes según la cotización tipo vendedor del Banco de la Nación Argentina vigente al día anterior al pago. Allí se

concluyó que atento a que conforme las condiciones contractuales no se producía con el respectivo anticipo el congelamiento del precio final de la operación, no se verificaba respecto del mismo el nacimiento del hecho imponible, por lo cual no procedía la liquidación del impuesto.

Siguiendo tal criterio, concluye el área técnica, "... en el caso de que tratamos se observa que al igual que en la consulta comentada, los fondos que recibe la UTE para la compra de los bienes en el exterior no congelarían el precio de la operación en pesos, toda vez que este último surge de la conversión del importe fijado en dólares estadounidenses por el tipo de cambio de la fecha que corresponda considerar. Por tal motivo, tampoco darían lugar al nacimiento del hecho imponible –cfr. fs. ... vta.–.

Consecuentemente, finaliza, con distinto encuadre legal se arribaría a similar tratamiento fiscal al propuesto en la Actuación .../15 (DI ...), esto es, que se verificarán dos operaciones distintas con relación a los bienes fabricados en el exterior: a) Por un lado, su importación por parte de la rubrada, configurándose el hecho imponible en el momento en que ésta sea definitiva –cfr. art. 5, inc. f) de la ley del tributo– y, b) por el otro, su posterior venta al adquirente, perfeccionándose el hecho imponible en el momento en que dichos bienes existan y se hayan puesto a disposición de este último.

En virtud de que el temperamento fiscal se haya subordinado a la definición de cuestiones de neto corte jurídico, el área técnica estima la pertinencia de solicitar la intervención de esta área legal, en forma previa a elaborar el proyecto de respuesta a la consulta no vinculante que se formulara.

IV. Respecto de la intervención de este órgano asesor en las consultas realizadas en los términos del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones, cabe traer a colación la Actuación .../08 (DI ...), conformada por la Nota .../08 (DI ...), oportunidad en la cual se sostuvo que "... las máximas áreas asesoras intervendrán en las consultas a las que se refiere el art. 12 del Dto. 1.397/79 cuando soliciten su asesoramiento las áreas encargadas de su respuesta y siempre que se den a su respecto los recaudos previstos en las propias disposiciones de estructura (casos que por su novedad, complejidad o relevancia presenten interés general) y, además, los previstos en la Instr. Gral. (A.F.I.P.) .../07 en el supuesto de la Dirección de ...

"Y, ello no podría ser de otra manera pues si los contribuyentes o responsables pudieran consultar directamente a la máxima autoridad asesora del organismo, ya sea técnica o jurídica, se arribaría al absurdo de que se estaría exigiendo el cumplimiento de mayores recaudos para brindar asesoramiento interno que externo".

V. Aclarado dicho aspecto y que por el tenor de la consulta tampoco se ha acompañado copia del contrato respectivo, se procede a título de colaboración a expedirse.

En primer término, cabe indicar que en opinión de este Servicio Jurídico la operatoria descrita en estos obrados contiene dos hechos imponibles. Por un lado, una importación de bienes (... , etc.) con relación a los bienes fabricados en el exterior –art. 1, inc. c)– y por el otro, una locación de obra, trabajos sobre inmueble ajeno –art. 3, inc. a) de la ley del impuesto–.

Respectivamente, se perfeccionarán, la importación, en el momento en que ésta sea definitiva –cfr. art. 5, inc. f)– y los trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior, de conformidad con los términos del art. 5, inc. c) de la ley del tributo.

Así pues, por un lado debe destacarse que la importación definitiva es concebida por la ley como un hecho imponible autónomo cuya configuración da origen al débito fiscal respectivo y el pago del impuesto por las importaciones tiene carácter definitivo, con el poder liberatorio y cancelatorio inherente a tal circunstancia, siendo el hecho generador de la obligación tributaria independiente de la liquidación del período fiscal. Ello sin perjuicio que la ley autorice a computar el impuesto pagado por importaciones, en tanto se encuentren vinculadas con operaciones gravadas, como crédito fiscal del período.

Por su parte, en el caso de los trabajos sobre inmueble ajeno, por disponerlo expresamente la ley del tributo, el perfeccionamiento se produce en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior. El débito fiscal se genera con cada pago.

Ha señalado la doctrina sobre el particular “Con respecto a la disposición contenida en el último párrafo del mismo artículo (se refiere al art. 5), según el cual la obligación se perfecciona en el momento en que se hagan efectivas las señas o anticipos recibidos que congelan precios, la misma no tiene efecto ninguno en relación con este tipo de actos gravados, en virtud de la aplicación de la norma específica que establece la vinculación en función de la percepción total o parcial del precio cuando es anterior a la aprobación del certificado o de la facturación, concepto que subsume a las señas, anticipos o cualquier otro pago a cuenta” –cfr. Oklander, Juan; “Ley del Impuesto al Valor Agregado Comentada”; Ed. La Ley, 2005; pág. 283–.

En el mismo sentido, apunta Marchevsky, “La compra de los materiales para realizar la obra encomendada es parte inescindible de la misma. El objeto de la obra es la ejecución de la obra, cualquier pago anticipado para compra de materiales debe entenderse ligado a la misma locación y por lo tanto configura el nacimiento del hecho de la obligación en los términos del art. 5” –cfr. Marchevsky, Rubén A.; “IVA. Análisis Integral”; Ediciones Macchi, 2002, pág. 206–.

Sobre el particular Fenochietto sostiene que “Los acopios que se perciben en forma anticipada a la realización de los trabajos, harán nacer la obligación de generar el débito fiscal. Se trata de los anticipos que en general cobran las empresas constructoras para comprar materiales y de esa manera iniciar la obra, sin tener que financiarla” –cfr. Fenochietto, Ricardo; “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico”; Ed. La Ley, 2001, pág. 267–.

Refiriéndose también sobre los acopios, puntualiza Diez que “Hay quienes sostienen que los acopios, no habiendo trabajo, no pueden significar por sí mismos un hecho imponible, siendo exclusivamente un anticipo financiero; al respecto pensamos que, como la cobranza está vinculada en definitiva al trabajo sobre inmueble ajeno y el mismo se perfecciona con las percepciones totales o parciales, los acopios, es decir, los adelantos de precio previos al cumplimiento de la ejecución de la obra consuman el acto imponible y, por lo tanto, se devenga el débito fiscal por el importe de los mismos” –cfr. Diez, Humberto P.; “Impuesto al Valor Agregado”; Ed. Errepar, 1998, pág. 130–.

Asimismo, se ha señalado que “A los efectos de que no se produzca una dilación de éstos (se refiere a los locatarios de las obras) por demorarse la aceptación del certificado de obra, el legislador ha establecido que si se produce un pago parcial o el pago total que corresponda a dicho certificado, el momento en que se verifica el hecho imponible por parte del locador y la correspondiente generación del débito fiscal se producirá con dichos pagos” –cfr. Cáceres, Alberto I. - Dreiling, Paola E.; “El Impuesto al Valor Agregado”; Ed. La Ley, 2004, pág. 259–.

Por último, resta tener presente, con relación a la posibilidad de escindir, a los fines de su tratamiento tributario, las prestaciones que están involucradas en la locación de obra, que la ley del gravamen, desde la modificación operada por la Ley 23.349 –B.O. 25/8/86–, la cual suprimió el segundo párrafo del inc. a) del art. 3, ha receptado el principio de unicidad, por lo que tanto el suministro de materiales como la locación de obra en sí se encuentran alcanzados por el inc. a) del referido artículo.

Cabe recordar que, mientras se encontraba vigente la Ley 20.631, se desagregaba del precio total de la obra, la parte correspondiente a los bienes susceptibles de tener individualidad propia que serían incorporados a la locación de obra, los que tenían el tratamiento de venta de cosa mueble y la locación pura y los bienes que fueran incorporados a ella, pero que no tuvieran tal individualidad, estaban alcanzados por el inc. a) del art. 3.

En ese orden de ideas, este organismo oportunamente ha dado respuesta a una consulta con fecha 28/6/94 –Boletín D.G.I. 505 (enero 1996), págs. 135/136– con relación al tratamiento en el gravamen de la incorporación de cosas muebles a los trabajos de construcción sobre inmueble ajeno. Señaló que “... corresponde la imposición por el total de la operación, por cuanto ambos conceptos –venta de cosas muebles y trabajo sobre inmueble ajeno– conforman un único hecho imponible”.

VI. De conformidad con las consideraciones efectuadas se concluye que:

1. En la operatoria descrita por la consultante se verifica la existencia de dos hechos imposables: importación de bienes (... , etc.) –art. 1, inc. c)– y locación de obra, trabajos sobre inmueble ajeno –art. 3, inc. a)–. En el caso de la importación, el hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento en que ésta sea definitiva –cfr. art. 5, inc. f)–, en tanto que respecto de los trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior, de conformidad con los términos del art. 5, inc. c) de la ley del tributo.

2. Con relación a la posibilidad de escindir, a los fines de su tratamiento tributario, las prestaciones que están involucradas en la locación de obra, cabe tener presente que la ley del gravamen, desde la modificación operada por la Ley 23.349 –B.O. 25/8/86–, la cual suprimió el segundo párrafo del inc. a) del art. 3, consagra el principio de unicidad, por lo que tanto el suministro de materiales como la locación de obra en sí se encuentran alcanzados por el inc. a) del referido artículo, perfeccionándose el hecho imponible en el momento que fija la ley y que se indicó en el punto anterior.