DICTAMEN D.A.T. 18/15
Buenos Aires, 11 de junio de 2015
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Hecho imponible. Exenciones. Concesión de servicio público de estacionamiento. Tratamiento tributario.

Sumario:

I. La ley del tributo exceptúa del gravamen únicamente al servicio de estacionamiento en la vía pública cuando sea explotado por el Estado "lato sensu", o por los sujetos comprendidos en los incs. e), f), g) o m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, por lo que desarrollada la explotación por un sujeto privado distinto de los enunciados, como ocurre en el presente caso, cualquiera sea la modalidad contractual que lo vincule a aquéllos, dicho servicio se encontrará alcanzado por el impuesto.

II. La actividad de la consultante se enmarca en las previsiones del art. 3, inc. e), pto. 16 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que grava con el tributo las prestaciones de servicios efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares. La base imponible sobre la que se liquida el débito fiscal está constituida por la totalidad de las sumas que, en concepto de tarifa de estacionamiento, percibe el concesionario.

III. La exención dispuesta en el pto. 23, inc. h) del art. 7 de la Ley de I.V.A., que exime al otorgamiento de concesiones, sólo beneficia al importe que perciba el organismo público concedente en virtud del otorgamiento de la concesión. En el presente caso, el canon mensual que recibe la Municipalidad de ...

Texto:

I. Vuelven las presentes actuaciones de la Subdirección General de ... con el informe elaborado por la Dirección de ... a raíz del planteo efectuado oportunamente por este servicio asesor, relativo a definir tanto la naturaleza jurídica del contrato involucrado en la consulta vinculante interpuesta por la encartada, como la de los pagos derivados del mismo.

Al respecto, cabe recordar que la cuestión de fondo objeto de consulta en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, consiste en determinar el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto al valor agregado, a los servicios que presta la consultante por la adjudicación de la concesión de explotación del servicio de estacionamiento medido en la vía pública –otorgado por la Municipalidad de ...– por la cual cobra el ochenta y cuatro por ciento (84%) de la recaudación en concepto de derecho por ocupación del espacio público o estacionamiento medido, así como también analizar la gravabilidad del canon que representa el dieciséis por ciento (16%) restante y

que deposita a nombre del concedente –Municipalidad de ...– en oportunidad de practicarle la rendición correspondiente.

Asimismo procede aclarar que los interrogantes puestos a consideración del servicio asesor jurídico mediante la Actuación .../12 (DI ...) –la cual se da aquí por reproducida–, tienen su origen en las inconsistencias que, a criterio de este servicio asesor, surgen de la Cláusula decimocuarta del contrato, en cuanto estipula que la concesionaria efectúa la recaudación de la tasa por uso del espacio público, por cuenta y orden de la Municipalidad, lo que se contrapondría con la figura de la concesión en la que el concesionario actúa por cuenta propia.

II. En primer término corresponde señalar que mediante la Nota Nº .../12 (SD.G. ...) la Subdirección General ... aceptó parcialmente el carácter vinculante de la presentación efectuada, teniendo en cuenta las salvedades detalladas en el párrafo tercero de la mentada nota, en la cual se dejó constancia que "... conforme con lo dispuesto por el art. 1 de la referida resolución general, la respuesta que se emita tendrá el mencionado carácter únicamente con referencia al servicio prestado por la consultante, y no respecto al canon que debe abonarle a la Municipalidad por ser ésta el sujeto legitimado para realizar la presentación ..."; agregando que "... en función del art. 5 inc. a) de la misma normativa se informa que, resulta aplicable para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta".

Expuestos sintéticamente los motivos del presente informe, procede señalar que el área asesora legal se abocó al análisis de la cuestión llevada a su consideración, expidiéndose mediante la Actuación .../14 (DI ...), conformada por Nota Nº .../14 (SD.G. ...), a cuyos términos cabe remitirse en mérito a la brevedad, pero que en lo sustancial expresa que, "... en palabras de Manuel María Diez 'Se puede decir que la concesión es un modo de gestión de un servicio, por medio del cual una persona pública, que es el concedente, encarga, por contrato concluido con él, a una persona privada, el concesionario, la gestión de un servicio público a su costo y riesgo, mediante el derecho de obtener una remuneración por medio de las tarifas percibidas de los usuarios' (vid. 'Derecho administrativo', T.° III, Ed. Plus Ultra, 1967, pág. 262)".

Sobre el particular el servicio asesor jurídico indica que:

"... cuando la doctrina dice que la explotación es a costo y riesgo del concesionario se está refiriendo a que el concesionario prestará el servicio tomando a su cargo las consecuencias patrimoniales de la explotación. Es decir que es a él a quien le corresponde toda responsabilidad que derive de hechos que concreten el ejercicio de la concesión".

El contrato en análisis recepta lo descripto "... en la Cláusula octava, referida a la responsabilidad en tanto obliga al concesionario a mantener indemne a la Municipalidad y reembolsar la suma de dinero que por cualquier concepto debidamente fundado y relacionado con la prestación del servicio, deba ésta abonar a personas físicas o jurídicas como consecuencia directa o indirecta de la prestación de los servicios objeto de la contratación".

Aclara que si bien "... en la Cláusula decimocuarta al determinar las condiciones en las que el concesionario debe efectuar la recaudación, dispone que la misma será realizada por el concesionario por cuenta y orden de la Municipalidad de ..., ello no modifica las responsabilidades esenciales del concesionario, que es a lo que en definitiva se refiere la doctrina al elaborar el

concepto de contrato de concesión de explotación de servicios". Concluyendo en consecuencia que "... el contrato en estudio reviste todas las características de un contrato de concesión pública".

El importe que percibe la Municipalidad de ... –canon del dieciséis por ciento (16%)– en virtud del contrato de concesión suscripto con la Unión Transitoria de Empresas del asunto, se encuentra contemplado en la exención dispuesta por el pto. 23, inc. h) del art. 7 de la ley del gravamen.

III. Definidos por el área asesora legal los aspectos jurídicos oportunamente planteados, corresponde analizar la temática tributaria involucrada en la cuestión consultada, ello a la luz de la normativa que gobierna la materia.

En tal sentido, cabe señalar que el apart. 16 del inc. e) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado incorpora al objeto del gravamen a las locaciones y prestaciones efectuadas "... por playas de estacionamiento o garajes y similares. Se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las provincias o Municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incs. e), f), g) o m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1986 y sus modificaciones ...".

Una discreta y razonable exégesis del apart. 16 precedentemente citado permite afirmar que éste contiene una exclusión del objeto del impuesto para el caso de que el servicio sea prestado en la vía pública, remunerado por parquímetros o tarjetas y explotado por alguno de los sujetos que allí se indican.

Nótese que la exclusión en trato requiere el cumplimiento de ambos requisitos en forma conjunta y que la ley es taxativa, por lo que de no cumplirse alguno de ellos no procederá la aludida exención.

Sobre el particular y por tratarse de una concesión, es necesario determinar quién es el sujeto que presta el servicio. A tal fin resulta ilustrativo traer a colación la definición de concesión en el sentido público que menciona el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Ossorio que expresa que es "... un acto de derecho público, mediante el cual el Estado, o, en su caso, las provincias y los Municipios, delega en una persona o en una empresa particular (concesionaria), una parte de su autoridad y de sus atribuciones para la prestación de un servicio de utilidad general ..."; agregando que el contrato de concesión de servicios que se celebra entre los poderes públicos de una parte y los concesionarios de otra es de carácter administrativo, determinándose en él las obligaciones y los derechos que corresponden a cada una de las partes.

En el caso en particular consultado se advierte que según la Cláusula ..., la retribución del concesionario se compone de los ingresos provenientes de la recaudación por la operación del sistema de estacionamiento medido y pago que abarca la tarifa de estacionamiento medido, los derechos de ocupación cobrados por reservas de estacionamiento y la tarifa por estacionamiento medido percibida luego de iniciado el procedimiento de actas de deuda, no incluyéndose en la retribución la multa tributaria que puede aplicar el organismo fiscal, siendo el cobro al público realizado por cuenta y orden de la Municipalidad.

Al respecto, resulta pertinente citar el fallo "Tránsito Mendocino S.A. - CWD S.R.L. UTE" T.F.N., Sala "B" del 12/7/04 en el cual se analizó también un caso de concesión de estacionamiento por parte de una Municipalidad expresándose que:

"... la concesión es un modo de ejecución de una obra o servicio, de utilidad pública por el que la Administración contrata a una empresa para la realización del trabajo, o para disponer y configurar los medios necesarios para la prestación de un servicio y no paga luego un precio por ello, sino que la remunera otorgando la explotación de la nueva obra o servicio dispuesto durante un plazo determinado. Bajo esta modalidad de contratación, expresa Diez: '... la obra (o servicio) se construye o dispone por el concesionario a su costa y a su riesgo y la Administración le otorga el privilegio de explotarla ...' (cfr. Diez, Manuel M. 'Manual de Derecho Administrativo' Ed. Plus Ultra - T.° I - págs. 384/385)".

"... la gran diferencia radica (...) en la forma de pago del precio del trabajo público de que se trate. 'Ello así, porque en el contrato (directo de obra pública entre Municipio y empresa), la retribución del contratista consiste en el precio que paga la Administración, mientras que en las concesiones en (la) retribución del concesionario se realiza por medio de lo que pagan los usuarios'. Puntualmente, en la concesión de servicios públicos o de utilidad pública."

"... los ingresos por la concesión del servicio son exclusivamente del concesionario ... ."

En igual sentido la Dirección de ... en la ya referida Actuación .../14 (DI ...) también aludiendo al fallo citado en los párrafos precedentes sostuvo que: "... la actividad de la UTE '... no es ser concesionario y cobrar por ello, sino, antes bien, explotar la concesión del servicio de estacionamiento medido y vincularse con los usuarios dentro de ciertos límites y pautas que nada interesan al marco impositivo ... los servicios prestados a los usuarios son los conceptos alcanzados en el devenir de la explotación y no su estática relación de concesionario del Municipio, independientemente de la forma utilizada por éste para liquidarle sus ingresos".

De todo lo expuesto puede inferirse que la actividad de la UTE consultante se enmarca en las previsiones del art. 3 inc. e) pto. 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quedando expuesto que la ley del tributo contempla el caso de estacionamiento en la vía pública, exceptuando del gravamen únicamente al caso en que el servicio sea explotado por el Estado "lato sensu" o por los sujetos comprendidos en los incs. e), f), g) o m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, por lo que no cumplida esta condición subjetiva en el presente caso, esto es, desarrollada la explotación por un sujeto privado distinto de los enunciados, cualquiera sea la modalidad contractual que lo vincule a aquéllos, dicho servicio se encontrará alcanzado por el tributo.

Por otra parte, en cuanto a la naturaleza de los pagos derivados del contrato de concesión, la Dirección de ... señala que "... el concesionario cobra una tarifa de quienes utilizan el servicio de estacionamiento medido y pago en el centro de la ciudad, sujetos que resultan ser los económicamente incididos por el impuesto al valor agregado"; agregando que "... de la totalidad de las sumas que en concepto de tarifa de estacionamiento el concesionario percibe, que conforma la base imponible sobre la que se liquida el débito fiscal correspondiente, debe destinar una parte –dieciséis por ciento (16%)– para abonar el canon pactado con la Municipalidad concedente para poder explotar el servicio".

Así, expresa que "Respecto de este pago, es del caso tener presente que el pto. 23, inc. h) del art. 7 de la ley del gravamen exime del impuesto al otorgamiento de concesiones, pero el art. 39 de su Dto. reglamentario –692/98– precisa que dicha exención '... sólo comprende a las concesiones

públicas, otorgadas por el Estado nacional, las provincias, los Municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también por las instituciones pertenecientes a los mismos, incluidos las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la Ley 22.016'".

Por ello puntualiza que "... dicha exención no alcanza a la contraprestación de los servicios concesionados, sino que sólo se refiere al importe que perciba el organismo público concedente, en virtud del otorgamiento de la concesión, en el caso bajo análisis, el canon mensual que recibe la Municipalidad de la Ciudad de ....".

En virtud de todo lo precedentemente señalado cabe dar respuesta a la consultante en los siguientes términos:

1. La ley del tributo exceptúa del gravamen únicamente al servicio de estacionamiento en la vía pública cuando sea explotado por el Estado "lato sensu", o por los sujetos comprendidos en los incs. e), f), g) o m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, por lo que desarrollada la explotación por un sujeto privado distinto de los enunciados, como ocurre en el presente caso, cualquiera sea la modalidad contractual que lo vincule a aquéllos, dicho servicio se encontrará alcanzado por el impuesto.

2. La actividad de la consultante se enmarca en las previsiones del art. 3, inc. e), pto. 16 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que grava con el tributo las prestaciones de servicios efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares. La base imponible sobre la que se liquida el débito fiscal está constituida por la totalidad de las sumas que, en concepto de tarifa de estacionamiento, percibe el concesionario.

3. La exención dispuesta en el pto. 23, inc. h) del art. 7 de la Ley de I.V.A., que exime al otorgamiento de concesiones, sólo beneficia al importe que perciba el organismo público concedente en virtud del otorgamiento de la concesión. En el presente caso, el canon mensual que recibe la Municipalidad de ....

– Referencias normativas:

- **Ley 20.628**
- **Ley 20.631**
- **Dto. 692/98**