

DICTAMEN D.A.T. 41/12

Buenos Aires, 29 de octubre de 2012

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Industria de la construcción. Viviendas sociales. Obras de infraestructura. Alícuota reducida.

Sumario:

I. Las obras de infraestructura, consistentes en redes externas de cloacas, gas, agua potable y pluviales, se encontrarán sujetas a la tasa general del tributo; en tanto que las redes internas, en la medida en que las mismas se efectúen dentro de los límites externos de la vivienda se hallarán beneficiadas por la tasa diferencial.

II. En cuanto a la inquietud relativa a los límites externos de las viviendas, se indicó que los mismos no comprenden todo el predio construido, es decir a la totalidad del barrio, sino que se refieren a cada vivienda en forma individual, de forma tal que las obras previstas en los incs. a) y b) del art. 3 de la ley del tributo, vinculadas con la construcción de la vivienda, se hallarán alcanzadas por la tasa reducida, en la medida en que las mismas se efectúen dentro de los mencionados límites externos de la vivienda.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe, mediante la cual consulta la tasa del impuesto al valor agregado que corresponde aplicar a las obras de infraestructura de redes internas y externas –cloacas, gas, agua potable y pluviales–, efectuadas por los contratistas adjudicatarios de la licitación para la construcción de las referidas obras, correspondientes a viviendas sociales.

Al respecto, la consultante –Corporación “XX” S.E.– informa que es una sociedad del Estado creada mediante la Ley N° ..., cuyo capital pertenece en un cien por ciento (100%) al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y cuyo objetivo es el desarrollo humano, social, económico y urbano integral de la zona sur de dicha ciudad.

En cumplimiento de su objetivo, expresa que con presupuesto aprobado por la legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y mediante la suscripción de convenios con distintos ministerios u organismos de esa ciudad, efectúa, entre otras tareas, obras por cuenta del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tales como construcción de viviendas de carácter social, apertura de calles y su pavimentación, centros de salud, polideportivos de barrios, mejoramientos de frentes, etcétera.

Sobre el particular, señala que está "... construyendo viviendas sociales en distintos barrios de la zona sur de la ciudad, mediante un convenio firmado con el Ministerio de Desarrollo Económico de la C.A.B.A., y adjudicando la obra a empresas constructoras mediante un proceso de licitación pública".

Agrega que: "Luego de la etapa de construcción de las mencionadas viviendas y a través de otro proceso licitatorio, se procede a la contratación de las obras de infraestructura de redes internas y externas: cloacas, gas, agua potable, pluviales".

En ese contexto, y luego de mencionar las disposiciones del art. 2, inc. b) del Dto. 1.230/96, así como las conclusiones arribadas en la Res. SD.G.T.L.I. 78/10, consulta cuál es la alícuota que deben aplicar los contratistas cuando le facturan las referidas obras de infraestructura. Asimismo, y con relación a ello, solicita que se determine qué se entiende por "límites externos de la vivienda".

En su opinión, considera que dadas las características de las obras que realiza y en el entendimiento de que los límites externos de las viviendas comprenden todo el predio construido, estima que las obras de infraestructura en cuestión, se encuentran alcanzadas por la tasa reducida establecida por el art. 28, inc. c) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

II. En primer lugar, cabe señalar que la consulta que nos ocupa fue interpuesta por la rubrada en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, habiendo sido desestimada como tal mediante Nota N° .../11 (SD.G. ...), en virtud de que la consultante no resulta ser el sujeto legitimado para tal presentación, por cuanto no reviste el carácter de sujeto pasivo frente al tributo; circunstancia que determina que la misma sea analizada con los alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Aclarado ello, y abocándonos al análisis de la normativa a aplicar, se destaca que el art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que se encuentran alcanzados por el gravamen:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones – civiles, comerciales e industriales –, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

Por su parte, el art. 28, cuarto párrafo, inc. c) de la ley del gravamen dispone que "Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo: ... c) Los hechos impositivos previstos en el inc. a) del art. 3 destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso, y los hechos impositivos previstos en el inc. b) del art. 3 destinados a vivienda; ...".

Al respecto, el artículo sin número incorporado a continuación del art. 66 del decreto reglamentario de la ley del tributo aclara que: "A efectos de lo establecido en el inc. c)

del cuarto párrafo del art. 28 de la ley, serán de aplicación las disposiciones del art. 2 del Dto. 1.230, del 30 de octubre de 1996”.

El mencionado decreto establece en su art. 2 que a los fines de la reducción de la alícuota dispuesta para los hechos imponible previstos en los incs. a) y b) del art. 3 de la ley del tributo, deberán tenerse en consideración las siguientes normas:

a) Se entenderá que los trabajos sobre inmueble ajeno u obras sobre inmueble propio, según corresponda, están destinados a vivienda, cuando por las características de la construcción pueda considerarse que la misma ha sido concebida para ese fin, ...

b) La tasa diferencial no será de aplicación respecto de las restantes construcciones que puedan integrar un edificio destinado a vivienda ..., así como tampoco cuando los referidos trabajos consistan en la realización de obras de infraestructura complementarias de barrios destinados a vivienda, ya sea que estén directamente afectadas a las mismas, como las redes cloacales, eléctricas, de provisión de agua corriente y la pavimentación de calles, o cubran necesidades sociales como en el caso de escuelas, puestos policiales, salas de primeros auxilios, centros comerciales y cualquier otra realizada con fines de urbanización.

Reseñada la normativa atinente al caso que nos ocupa, cabe señalar que el tema en cuestión fue analizado por este organismo recaudador en diversos pronunciamientos.

Así, en la Actuación N° .../05 (DI ...), en la cual la Dirección de ... trató el planteo efectuado por la Cámara Argentina de la Construcción, en cuanto a la procedencia de la aplicación de la alícuota reducida del I.V.A. sobre obras de construcción de redes para la prestación de servicios esenciales, que van desde las unidades de vivienda – construidas en el marco del Plan Federal de Viviendas– a las redes troncales cloacales, eléctricas y de aguas corrientes, se dijo que: “... respecto de las construcciones excluidas de la reducción de la alícuota, la norma taxativamente menciona a las obras de infraestructura, tales como, redes cloacales, eléctricas y de provisión de agua corriente, ...”, agregando que en cuanto “... a la especificación de viviendas económicas a la que se hace mención, cabe hacer notar que las normas analizadas no hacen distinción entre los distintos tipos de viviendas existentes, sino que la reducción de la alícuota en cuestión y sus exclusiones, tienen aplicación sobre las viviendas de cualquier naturaleza”, por lo que “... conforme el principio general, no corresponde distinguir donde la norma no distingue, por lo tanto dicha distinción no modifica el alcance de la reducción en la alícuota aquí analizada”.

En ese orden de ideas, en el citado antecedente se concluyó que: “... la reducción de la alícuota establecida en el art. 28, inc. c) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no es de aplicación a las obras de construcción de redes que van desde cada unidad a las redes troncales de provisión de servicios cloacales, de electricidad y de provisión de agua, con destino a viviendas del Programa Federal de Construcción de Viviendas”.

En el mismo sentido, en el Dict. D.A.T. 28/10 –que diera lugar al dictado de la Res. SD.G.T.L.I. 78/10– este servicio asesor señaló que el Dto. 1.230/96, art. 2, inc. b) “... excluye expresamente de la alícuota reducida a las obras de infraestructura complementarias de barrios destinados a vivienda, considerando como tales no sólo a las construcciones destinadas a un uso social, sino también a las redes cloacales,

eléctricas, de provisión de agua corriente y la pavimentación de calles, aunque están directamente afectadas a las viviendas”.

Asimismo, en el referido acto de asesoramiento se citó la consulta tratada en la Actuación N° .../97 (DI ...) “... en la que se concluyó que las obras de infraestructura –relativas a vivienda y a cargo de los adquirentes de las mismas–, tales como red de agua potable y cloacal, cordón cuneta, red secundaria de baja tensión y alumbrado público, veredas, caminerías, arbolado, plaza, así como también los nexos de infraestructura, debían imponerse con la tasa general del I.V.A., siendo la tasa diferencial sólo aplicable a los hechos impositivos del art. 3, incs. a) y b), de la ley del gravamen, vinculados con la construcción de la vivienda propiamente dicha, abarcando exclusivamente sus espacios ocupacionales –cerrados y abiertos–, sus perímetros internos y hasta sus límites externos”.

En ese entendimiento, en el precitado Dict. D.A.T. 28/10 se concluyó que: “... las obras contratadas por el desarrollador, relacionadas con el tendido de redes cloacales, eléctricas, provisión de agua potable y demás obras de infraestructura complementarias del emprendimiento inmobiliario, no encuadran en los supuestos del art. 28, cuarto párrafo, inc. c) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que se encuentran gravadas a la alícuota general del impuesto, dispuesta en el primer párrafo de dicho artículo”, criterio éste que fuera compartido por la Dirección de ... –Actuación N° .../10 (DI ...), conformada mediante Nota N° .../10 (DI ...) y N° .../10 (SD.G. ...)-.

En virtud de las consideraciones expuestas, cabe concluir que atento a que la normativa en trato específicamente prevé la no aplicación del beneficio de reducción de la alícuota para las obras de infraestructura complementarias de barrios destinados a vivienda, aun cuando estén directamente afectadas a las mismas, las obras de infraestructura consistentes en redes externas de cloacas, gas, agua potable y pluviales, se encontrarán sujetas a la tasa general del tributo; en tanto que las redes internas, en la medida en que las mismas se efectúen dentro de los límites externos de la vivienda se hallarán beneficiadas por la tasa diferencial.

Finalmente, con respecto a la inquietud relativa a los límites externos de las viviendas, corresponde indicar que –contrariamente a lo que entiende la rubrada–, los mismos no comprenden todo el predio construido, es decir a la totalidad del barrio, sino que se refieren a cada vivienda en forma individual, de forma tal que las obras previstas en los incs. a) y b) del art. 3 de la ley del tributo, vinculadas con la construcción de la vivienda, se hallarán alcanzadas por la tasa reducida, en la medida en que las mismas se efectúen dentro de los mencionados límites externos de la vivienda.