

DICTAMEN D.A.T. 38/12
Buenos Aires, 28 de setiembre de 2012
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Prestaciones realizadas a empresas privadas o particulares. Registro Nacional de Efectores Sociales. Tratamiento impositivo. Alícuota. Cooperativa de trabajo.

Sumario:

I. Los trabajos de veredas y sendas peatonales que efectúe la cooperativa de trabajo inscripta en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social al Municipio se encuentran alcanzados por la tasa reducida del diez coma cinco por ciento (10,5%) del impuesto al valor agregado, en virtud de lo dispuesto por el inc. j) del art. 28 de la ley del tributo, mientras que las prestaciones realizadas a empresas privadas o particulares, incluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1 de la Ley 22.016, se encuentran gravadas con la alícuota general del veintiún por ciento (21%).

II. Por otra parte, cuando la citada cooperativa facture la primera operación con los sujetos no incluidos en el inc. j) del art. 28 de la ley del gravamen, deberá regularizar su situación presentando las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado e ingresar el saldo resultante por la totalidad de las prestaciones realizadas con el Municipio, con anterioridad al vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada en la que corresponda declarar tal operación, de acuerdo con lo previsto por el art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05 –modificada por su par Res. Gral. A.F.I.P. 1.991/06.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del epígrafe mediante la cual consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, sobre el tratamiento a otorgar en el impuesto al valor agregado a los trabajos que realiza para la Municipalidad de “XX” –en el marco del Programa de Inversión Social– consistentes en la realización de veredas y sendas peatonales, y para terceros privados que la contratan para realizar diferentes trabajos, ello en virtud de que la cooperativa se encuentra inscripta en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social.

Asimismo, consulta si para el caso que deba tributar I.V.A. por las operaciones realizadas con el Municipio le resulta aplicable la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05 –modificada por su par N° 1.991/06–; y si al realizar la primera operación con una empresa del sector privado le corresponderá pagar el impuesto por todas las operaciones (inclusive las realizadas con el Municipio) o sólo por las realizadas con los privados.

Sobre el particular, su presidente señala que en los convenios firmados entre la Municipalidad de "XX" y el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación se prevé que los fondos otorgados al Municipio se destinen a: mano de obra aportada por la cooperativa, compra de materiales, honorarios profesionales en materia contable, gastos de herramientas, indumentarias de seguridad, útiles y libros contables y gastos administrativos.

En ese orden, aclara que no se encuentra previsto en los referidos convenios la aplicación del destino de los fondos que recibe la cooperativa al pago del impuesto al valor agregado.

Además, informa que la Municipalidad compra algunos materiales, cal y cemento, mientras que el resto los compra la cooperativa, facturando estas últimas compras y la mano de obra al Municipio.

En su opinión, considera que la cooperativa por encontrarse inscripta en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social y trabajar en el marco de un Programa de Inversión Social, debería estar exenta del impuesto al valor agregado.

Finalmente manifiesta que con respecto a la presente consulta no se verifican los supuestos del art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05.

II. En primer término corresponde aclarar que mediante la Nota N° ... /12 (SD.G. ...), la Subdirección General ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante, con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a los hechos imponible acaecidos con posterioridad a la formulación de la misma.

Por otra parte, con relación a lo consultado respecto a si la cooperativa por estar inscripta en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social le resultan aplicables las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05 de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, se le informó que dicha temática será respondida con el alcance del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones, por no referir a la determinación de impuestos sino a un planteo procedimental, conforme el art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05.

Aclarado ello, cabe señalar que las disposiciones relativas al impuesto al valor agregado no prevén exención específica alguna respecto de las cooperativas, por lo que las mismas son responsables del tributo en tanto se verifiquen todos los aspectos constitutivos del hecho imponible.

En el caso particular que nos ocupa, corresponde observar que, según lo informado por la consultante, la entidad se encuentra inscripta en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social creado por el Dto. 189, del 13 de febrero de 2004.

Al respecto, el mencionado decreto establece en su art. 1 que: "... Podrán inscribirse en el referido Registro aquellas personas físicas en condiciones de vulnerabilidad social debidamente acreditada mediante informe técnico social suscripto por profesional competente, o que se encuentren en situación de desempleo, o que resulten real o

potenciales beneficiarias de programas sociales o de ingreso, sean éstas argentinas o extranjeras residentes. Asimismo, podrán inscribirse en el citado Registro aquellas personas jurídicas cuyos integrantes reúnan las condiciones precedentemente descriptas o aquéllas que pudieran ser destinatarias de programas sociales o de ingreso”.

En ese sentido, se estima pertinente transcribir algunas cláusulas vinculadas al convenio específico suscripto entre el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación y la Municipalidad de “XX”, en el marco del Programa de Inversión Social, aportado por la consultante y que obra a fs. 18 a 32, ello en virtud de que la misma es una de las cooperativas habilitadas por la Municipalidad para ejecutar dicho convenio –cfr. anexo adjunto–”.

Según la Cláusula primera del citado convenio, el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación le otorga a la Municipalidad de “XX”, en carácter de subsidio institucional, la suma de pesos un millón cuatrocientos noventa mil ciento cuarenta y ocho con siete centavos (\$ 1.490.148,07).

La Cláusula segunda establece que: “El monto objeto del subsidio será invertido conforme lo enunciado en la cláusula precedente, y será destinado a la ejecución de veredas y sendas peatonales, bacheo pavimento, mantenimiento y parquerización de banquetas y cordón cuneta ..., las que serán llevadas a cabo a través de la mano de obra aportada por cooperativas de trabajo habilitadas para tal fin”.

Por su parte, la Cláusula cuarta enumera el detalle de las inversiones que la Municipalidad estará obligada a efectuar, consistentes en mano de obra a ejecutar por las cooperativas contratadas, materiales, honorarios profesionales, herramientas, indumentaria, de seguridad, útiles y libros contables y gastos administrativos.

A su vez, la Cláusula octava señala que la Municipalidad, en su carácter de ejecutor del proyecto, tendrá a su cargo, entre otros: “... e) celebrar los respectivos contratos con las cooperativas de trabajo participantes, ... h) efectuar los pagos de mano de obra conforme el detalle de las cooperativas intervinientes denunciadas por la Municipalidad, en un todo de acuerdo con los Anexos I a IV del presente” –fs. 27, 30 y 31–.

Los mencionados anexos detallan los planes de trabajos y el cronograma de desembolsos que hará la Municipalidad, habilitando, entre otras, a la Cooperativa “XX” Ltda. para llevar a cabo trabajos de veredas y sendas peatonales.

Asimismo, la consultante aportó copia de otros convenios que reúnen las mismas características –ver fs. 34 a 54–.

Por otra parte, es dable reseñar que el objeto social de la cooperativa, según surge del art. 5 del contrato constitutivo de la misma, es: “... asumir por su propia cuenta, valiéndose del trabajo personal de sus asociados, las actividades inherentes a: la construcción de viviendas colectivas y unidades o viviendas individuales, y de toda otra obra afín, conexas o complementarias de aquélla o de infraestructura. Mantenimiento y creación de espacios verdes, zanjeo y desmalezamiento, y de otros espacios públicos y/o privados. Señalización, bacheo y otras actividades de mantenimiento vial. Asimismo, en razón de la especialidad profesional técnica de sus asociados, podrá asumir cualquier

otro tipo de tareas en obras públicas o privadas. Fomentar el espíritu solidario y de ayuda mutua entre asociados y cumplir con el fin de crear una conciencia cooperativa”.

En ese entendimiento, corresponde a continuación señalar el marco normativo que rige la materia a fin de dilucidar el alcance en el impuesto al valor agregado de la actividad que realiza la cooperativa con el Municipio y con particulares. Al respecto, el inc. a) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, dispone que: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta Ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: 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”.

Por su parte, el inc. j) del art. 28 de la Ley de I.V.A. establece que se encuentran alcanzadas con la alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la tasa general vigente: “Las ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicio efectuadas por las cooperativas de trabajo, promocionadas e inscriptas, en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social, cuando el comprador, locatario o prestatario sea 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 art. 1 de la Ley 22.016”.

Por lo expuesto, cabe concluir que los trabajos de veredas y sendas peatonales, que efectúe la cooperativa de trabajo inscripta en el citado Registro Nacional de Efectores al Municipio, se encuentran alcanzados por la tasa reducida del diez coma cinco por ciento (10,5%) del impuesto al valor agregado en virtud de lo dispuesto por el inc. j) del art. 28 de la Ley, mientras que las prestaciones realizadas a empresas privadas o particulares, incluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1 de la Ley 22.016, se encuentran gravadas con la alícuota general del veintiún por ciento (21%).

Sentado ello, analizaremos si la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05 –modificada por su par N° 1.991/06– es aplicable a la rubrada, respecto de la presentación y pago del impuesto al valor agregado, que la misma debe realizar a partir de la primera operación con una empresa del sector privado y, de corresponder, si debe pagar el impuesto por todas las operaciones –inclusive las realizadas con el Municipio– o sólo por las realizadas con los privados.

Así, el art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05 –modificada por su par N° 1.991/06–, dispone que: “Las cooperativas de trabajo inscriptas en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social, habilitado en la Secretaría de Políticas Sociales y Desarrollo Humano del Ministerio de Desarrollo Social, deberán presentar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y, en su caso, ingresar el saldo resultante, correspondientes a los períodos fiscales vencidos entre la fecha de su inscripción en el mencionado Registro y la fecha en que efectúen la primera operación de venta, obra, locación o prestación de servicio realizada con personas –físicas o jurídicas– distintas a las indicadas en el inc. j) del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997, y sus modificaciones, con anterioridad al vencimiento

fijado para la presentación de la declaración jurada en la que corresponda declarar tal operación”.

El segundo párrafo establece que: “La declaración jurada determinativa del período fiscal en que se exteriorice la primera operación realizada con sujetos no incluidos en el inc. j) del art. 28 de la ley del gravamen, así como las correspondientes a los períodos fiscales posteriores, se presentarán conforme con las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 715/99 y sus complementarias, en las fechas previstas en el cronograma vigente”.

Por su parte, el art. 2 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.991/06 aclara –en referencia al texto original del mentado art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05– que: “En el supuesto de que las obligaciones de presentación de las declaraciones juradas y de pago, indicadas en el primer párrafo del art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05, no hubieran sido satisfechas por los responsables a la fecha de publicación de la presente resolución general en el Boletín Oficial, se considerarán cumplidas en término siempre que las mismas se efectivicen hasta el día 21 de abril de 2006, inclusive”.

Para un mejor entendimiento, cabe remitirnos al texto original de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05, que en sus Considerandos manifiesta que las “... cooperativas de trabajo se encuentran constituidas por individuos en condiciones de vulnerabilidad social debidamente acreditada o en situación de desempleo, o resultan real o potenciales beneficiarios de programas sociales o de ingreso, circunstancia que pudo haberles imposibilitado cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones de presentación de declaraciones juradas y pago correspondiente al impuesto al valor agregado, previstas en la Res. Gral. A.F.I.P. 715/99 y sus complementarias”.

Asimismo agrega que: “... en virtud de las particulares características de los sujetos involucrados y a los fines de no desvirtuar los programas sociales implementados por el Gobierno nacional, se entiende razonable contemplar la situación descripta, disponiendo la fecha hasta la cual las mencionadas obligaciones se considerarán cumplidas en término”.

Así, el art. 1 dispuso originalmente que: “Las obligaciones de presentación de las declaraciones juradas y, en su caso de pago, correspondientes al impuesto al valor agregado a cargo de los contribuyentes y/o responsables que revistan el carácter de cooperativas de trabajo, inscriptas en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social habilitado en la Secretaría de Políticas Sociales y Desarrollo Humano del Ministerio de Desarrollo Social, con vencimientos producidos entre la fecha de inscripción en el mencionado Registro y el día 30 de noviembre de 2005, se considerarán cumplidas en término siempre que se efectivicen hasta el día 23 de diciembre de 2005, inclusive”.

De lo antedicho se desprende que la intención de la norma fue que las cooperativas de trabajo inscriptas en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social regularicen su situación fiscal en cuanto a la presentación y el pago del impuesto al valor agregado.

Por lo expuesto, cabe concluir que la cooperativa, cuando facture la primera operación con los sujetos no incluidos en el inc. j) del art. 28 de la ley del gravamen, deberá

regularizar su situación presentando las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado e ingresar el saldo resultante por la totalidad de las prestaciones realizadas con el Municipio, con anterioridad al vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada en la que corresponda declarar tal operación, de acuerdo con lo previsto por el art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.968/05 –modificada por su par N° 1.991/06–.