



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

TRATAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA CONSTRUCCIÓN DE ESTACIONES DE SERVICIO PARA EL AUTOMÓVIL CLUB ARGENTINO

Autor: Chaves Osores, Augusto

Director: Llanos, Vanesa Anabel

2016

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

El presente trabajo, tiene como objetivo principal servir como una herramienta de consulta para el graduado en Ciencias Económicas, preferentemente al joven Contador que incursiona por primera vez en el mundo de la construcción en Tucumán desarrollando tareas impositivas vinculadas particularmente a la construcción de estaciones de servicio del Automóvil club argentino.

Para el logro del objetivo planteado, se investigó como afecta el impuesto al valor agregado a una empresa constructora que lleva a cabo construcciones, pero puntualmente de estaciones de servicio para el automóvil club argentino, y que todo contador al momento de ingresar por primera vez a desarrollar su trabajo dentro del área impositiva de dicha empresa debe conocer.

Para un mejor alcance del objetivo, se explicó en primer término como se realiza el sistema de licitación; para recién entonces abordar el tratamiento de la actividad indicada en el impuesto al valor agregado.

La importancia de este trabajo está dada por la posibilidad de que un recién graduado cuente con una herramienta que le permita resolver cualquier tipo de duda impositiva que se le pueda presentar, al momento de desarrollar su tarea en una empresa constructora que lleve adelante este tipo de obras.

PRÓLOGO

Esta monografía se realizó como trabajo final de la materia Seminario de la Carrera Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

En estos últimos años, luego del default, la construcción ha sido durante varios años una de las actividades que ha tomado mayor impulso.

Se dice que la construcción es una actividad multiplicadora, dado que tiene la particularidad de ocupar un importante número de personas.

A su vez, los contratistas y subcontratistas generan nuevas fuentes de trabajo y requieren de insumos que producen otras industrias (cerámicos, sanitarios, cañerías, etc).

Por otra parte, contamos en nuestro país con la mayoría de los productos y maquinarias que se requieren para llevar adelante tanto la obra pública como la privada.

En este contexto el Automóvil Club Argentino decide realizar su aporte mediante la construcción de estaciones de servicio como efecto multiplicador.

Este trabajo tiene por finalidad el estudio del impuesto al valor agregado que afecta a una empresa constructora que lleva a cabo dichas obras luego de haber ganado una licitación, de manera tal que sirva como herramienta de consulta a aquellas personas que estén por desarrollar por primera vez su tarea profesional en las mismas.

La metodología del trabajo comienza introduciendo al lector en una visión de la imposición y del proceso de licitación con el cual se va a llevar a cabo la adjudicación, contratación y ejecución de la obra para luego continuar analizando como el impuesto al valor agregado afecta a una empresa constructora (introducción, hecho imponible, base imponible y alícuota).

Se toma como problemática principal las dificultades que pueden presentarse al Joven Profesional por no recordar aspectos básicos de la carga impositiva que afecta a una empresa del rubro de la construcción. Se pone especial énfasis en el impuesto al valor agregado ya que, ante esta situación, cualquier mala decisión que adopte puede afectar de gravedad, financieramente y legalmente, a la Empresa.

Considero fundamental que el lector comprenda la importancia de conocer los aspectos esenciales de un llamado a presentación de propuestas, antecedentes de ofertas y adjudicación por parte del Automóvil Club Argentino para la construcción de estaciones de servicio, y del impuesto al valor agregado que afecta a una empresa de este tipo para poder así desarrollar su trabajo de la mejor manera.

Finalmente se expresa la conclusión a la que se arriba.

CAPÍTULO I

VISION GENERAL DE LA IMPOSICIÓN

Sumario: 1.-Introducción 2.-Regimen Federal de Gobierno y Poderes Tributarios 3.-Distribución de los Poderes Tributarios según la Constitución de la Nación Argentina 4.-Regimen de Coparticipación 5.-Potestad Tributaria Municipal 6.-Limites a la Potestad Tributaria 7.-Problema de Doble y Múltiple Imposición.

1.- Introducción

La conjunción de territorio, población y gobierno denominada oficialmente Nación Argentina es un Estado soberano que adopta para su gobierno la forma representativa, república y federal.

La primera noción a aclarar es la de soberanía.

Para la ciencia política, la soberanía significa “estar por encima de todo y de todos”. Quien la ejerce tiene el poder de mando, al cual deben obediencia los sometidos a tal poder. La **soberanía** es:

- Suprema, porque no se concibe una autoridad superior a ella
- Independiente, porque no existe sujeción al mando de otra potencia
- Perpetua, por que se ejerce sin interrupciones y no tiene término de vigencia.

“En nuestro país la soberanía emana del pueblo. El órgano oficial que representa al pueblo, cumple y hace cumplir la Constitución Nacional, es el gobierno federal, como suma autoridad del país.

De la soberanía emana, entre otros múltiples poderes y facultades, el poder tributario, que significa la facultad o posibilidad del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía.

*Del poder tributario surge en primer lugar la potestad tributaria, que es la facultad de dictar normas de las cuales nace para ciertos individuos la obligación de pagar tributos. Por ende la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos”.*¹

2.- Régimen federal de gobierno y poderes tributarios

El artículo 1 de la Constitución de la Nación Argentina establece:

*“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana, federal según lo establece la presente Constitución”*²

¹ POSLEMAN, María Elena, Curso: Derecho fiscal y administrativo de la UNT, (Tucumán, 2015).

² Art. 1 Constitución de la Nación Argentina (Nº 24.430, t.o. 1994)

Nuestro país ha adoptado para su gobierno la forma federal de gobierno, lo cual implica que existen diversos entes estatales: un Estado nacional o central y Estados provinciales o locales. Por otra parte el art 5 y el 123 establecen:

*“Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.”*³

*“Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”*⁴

Por lo tanto las provincias deben asegurar su régimen municipal; en consecuencia surgen los municipios como tercer orden de ente estatal con poder tributario.

Históricamente, la nación está constituida por una reunión de unidades autónomas (provincias) que son preexistentes a ella; de ahí que las provincias tengan (en teoría) la generalidad de las facultades tributarias, pues conservan todo el poder no delegado por la Constitución de la Nación Argentina al gobierno federal.

*“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”*⁵

³ Ibídem, Art. 5

⁴ Ibídem, Art. 23

⁵ Ibídem, Art. 121

En cambio la nación solo tiene las facultades que resulten de la delegación efectuada por la Constitución de la Nación Argentina.

Las municipalidades son entidades definidas como autónomas, pero acotadas en su alcance y contenido por las leyes constitucionales provinciales, por lo que podríamos hablar de una “autonomía restringida”.

3.- Distribución de los poderes tributarios según la Constitución de la Nación Argentina

La interpretación que se considera correcta en lo que hace a la delimitación de poderes tributarios entre la nación y las provincias surge de los textos constitucionales que se transcriben a continuación:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”⁶

“En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.”⁷

“En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.”⁸

⁶ Ibíd., Art. 4

⁷ Ibíd., Art. 9

⁸ Ibíd., Art. 10

“Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.”⁹

“Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito; sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.”¹⁰

“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después de que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo en el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno Federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.”¹¹

Del artículo 75 de la Constitución de la Nación Argentina surge la distribución de potestades tributarias según se trate de contribuciones directas o indirectas:

⁹ Ibídem, Art. 11

¹⁰ Ibídem, Art. 12

¹¹ Ibídem, Art. 126

a) La Nación y las provincias tienen facultad concurrente para establecer impuestos **indirectos**, salvo los impuestos que gravan las importaciones y las exportaciones que son exclusivamente de la Nación.

b) Las provincias tienen la facultad exclusiva para establecer impuestos **directos**. Sin embargo pueden ser establecidas por la Nación por tiempo determinado y siempre que haya razones de defensa, seguridad o interés superior del país que así lo justifiquen.

“Aunque a priori las potestades tributarias están distribuidas equilibradamente entre la Nación y las provincias, una lectura detenida permite advertir:

a) Si la facultad para establecer impuestos indirectos es concurrente, no hay impedimento constitucional para que la Nación los recaude y luego distribuya una parte de lo recaudado entre las provincias;

b) Si la Nación puede, en determinadas circunstancias excepcionales, recaudar los impuestos directos, no hay impedimento constitucional para que lo haga si invoca una razón valedera.

*Esta interpretación del texto constitucional no es la que prevalece en los hechos, pues mientras las provincias recaudan unos pocos impuestos de escasa significación económica (Inmobiliario, Automotor, de Sellos, Ingresos Brutos), la Nación recauda los impuestos de mayor significación económica (IVA, Ganancias, Internos, etc) y los coparticipa (en parte) con las provincias. Esta tendencia a la centralización de los impuestos no es mala ni buena en sí misma (ello depende de cómo se distribuya), pero se contradice con el régimen federal consagrado por la Constitución, pues coloca a las provincias en situación de dependencia con respecto a la Nación, limitando significativamente las autonomías provinciales”.*¹²

4.- Régimen de coparticipación

¹² POSLEMAN, María Elena, Op. Cit.

La tendencia a la centralización de la recaudación tributaria comenzó a manifestarse hace mucho tiempo. Si bien hubo algún antecedente ya en el siglo XIX, la tendencia cobró impulso en 1934 cuando se dictó la Ley 12.138, de unificación de impuestos internos, la que fue complementada con otras que facultaron a la Nación a recaudar el impuesto a los Réditos (hoy Ganancias) y otros tributos a condición de que coparticipara a las provincias. El régimen de coparticipación quedó integrado por varias leyes dictadas a comienzos de la década del 40 y se aplicó, mediante convenios suscriptos con las provincias o por simple imposición de la Nación, hasta 1973, cuando se dictó la Ley 20.221.

La ley 20.221 tenía como objetivos declarados garantizar una mayor estabilidad financiera en las provincias, otorgar algunas ventajas diferenciales a las provincias menos favorecidas y simplificar todo el sistema recaudatorio. Para ello la ley estableció un sistema único de recaudación y distribución de los productos coparticipables, asignando partes iguales a la Nación y a las provincias. La ley 23.548, sancionada en 1988, reformó parcialmente la anterior, especificando que la masa de fondos a distribuir se integraría con todos los impuestos nacionales existentes o a crear, excepto los de exportación e importación y otros afectados a regímenes especiales de coparticipación o de fines específicos. Igualmente esta ley fijó los porcentuales de distribución, indicando que el 42,34% sería de la Nación, el 54,66% de las provincias y el 3% restante se destinaría al recupero de ciertas provincias y a la formación de un fondo nacional de aportes especiales para emergencias (luego conocido Fondo de Aportes del Tesoro de la Nación o ATN). La ley estableció los porcentajes que correspondían a cada provincia y le impuso a la Nación la obligación de hacer las transferencias en forma automática e inmediata (diaria). Igualmente le impuso la obligación de coparticipar de su parte propia a la ciudad de Buenos Aires (que por entonces no era ciudad autónoma) y a Tierra del Fuego (que por entonces no era provincia sino territorio nacional).

Para que el sistema establecido por la ley 20.221 fuera aplicable, las provincias debían adherir a él sin reservas ni limitaciones y abstenerse de aplicar en sus respectivas jurisdicciones tributos análogos a los coparticipables, pudiendo cobrar ellos los impuestos Inmobiliario, Automotor, de Sellos e Ingresos Brutos. La ley además recomendó a las provincias que aplicaran en sus respectivos territorios regímenes similares al nacional para coparticipar a los municipios.

Muchas provincias, disconformes con los porcentajes que les asignó la Ley 23.548, se negaron a adherir a ella, ante lo cual el Gobierno Nacional dictó decretos que imponían la aplicación imperativa de la Ley. Las provincias disconformes plantearon sus controversias con la Nación ante la Suprema Corte, manteniéndose la conflictiva situación. En 1992, en el marco del Plan de Reforma del Sector Público que estaba desarrollando el Gobierno Nacional invitó a las provincias a adherir a un Pacto Fiscal que apuntaba a reordenar el sistema tributario y previsional y a poner fin a las controversias. Este primer Pacto Fiscal transfería a la Nación la masa de jubilaciones provinciales, a la vez que facultaba a la Nación a retener el 15% de la coparticipación provincial para atender las obligaciones del sistema previsional. Igualmente el Pacto establecía la transferencia automática de fondos coparticipables de asignación específica tales como FONAVI (viviendas), COFAPyS (agua potable), FVF (obras viales), etc. Era condición para adherir al pacto y alcanzar los supuestos beneficios que él ofrecía que la provincia desistiera de las acciones que hubiera planteado ante la Corte Suprema. El primer Pacto Fiscal dejaba muchos asuntos sin resolver y además tenía vigencia por poco tiempo, razón por la cual en 1993 el Gobierno Nacional promovió la firma de un Segundo Pacto Fiscal. Ante la negativa de algunas de las provincias a suscribirlo, el Gobierno Nacional lo impuso por Decreto de Necesidad y Urgencia en agosto de 1993, con lo que la arbitrariedad política y la conflictividad subsistieron.

Con los avatares y controversias señaladas el régimen de la ley 20.221 se aplicó hasta 1994, cuando la reforma constitucional incorporó expresamente al texto

de la Constitución el sistema de coparticipación, imponiendo que una Ley Convenio “a sancionar” con previo acuerdo con las provincias establecería los porcentuales de coparticipación. Esta Ley Convenio, dice el texto reformado, no podrá ser modificada unilateralmente por la Nación ni podrá ser reglamentada por el Poder Ejecutivo. Aunque la Ley Convenio debía sancionarse en 1996, según se previó en las disposiciones transitorias del texto constitucional reformado, ella nunca llegó a sancionarse. Ante ello el Gobierno Nacional, por vía de sucesivos decretos de necesidad y urgencia, viene asignando los porcentuales de coparticipación de cada provincia con criterios arbitrarios basados en coyunturas políticas ocasionales. Lo grave es que esta práctica, que hasta antes de la reforma era decididamente inconstitucional, ya no lo es (al menos es materia opinable), por dos razones: a) Porque el mismo artículo 75 reformado que habla de la ley convenio “a sancionar” previo acuerdo con las provincias, autoriza al Congreso de la Nación a establecer o modificar “temporalmente” las asignaciones de recursos coparticipables, b) Porque en otro artículo de la constitución reformada se autoriza al PEN a dictar DNU, lo que en la práctica implica otorgarle facultades legislativas que son propias del Congreso de la Nación (aun cuando se aclara que ello no incluye normas tributarias). En síntesis, la reforma constitucional ha acentuado el centralismo tributario, favoreciendo a la Nación en desmedro de las provincias.

5.- Potestad tributaria municipal

*“La mayor parte de la doctrina coincide en que la constitución nacional reconoce de manera directa las potestades tributarias de la nación y de las provincias, y por eso las llama potestades originarias”.*¹³

¹³ Ibíd.

Las facultades de los municipios, en cambio, no surgen de la misma forma de la constitución nacional, sino que ésta se limita disponer la obligación para las constituciones provinciales de establecer su régimen municipal, correspondiéndoles asegurar la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. La referencia constitucional a la autonomía financiera es demostrativa de que los entes municipales deben contar con poder tributario, aunque, según la mayor parte de la doctrina, sería un poder tributario derivado.

La distinción se conecta con los conceptos de autonomía y autarquía. Las provincias son autónomas porque se administran y dan sus normas de gobierno con independencia de todo otro poder, y su poder tributario es originario porque nace de la propia constitución nacional.

Los municipios son autónomos, pero en forma restringida, porque deben sujetarse a las prescripciones de las normas provinciales, y su poder tributario es derivado porque no surge de la constitución nacional, sino de lo que le reconozcan los estados provinciales. En cambio el vocablo autarquía ha dejado de utilizarse luego de que la Corte Suprema demostrará que tal cualidad no se compadecía con las realidades municipales.

*“Uno de los aspectos más importantes (y el que más debate ha generado) vinculado con la concepción del status jurídico de los municipios (es decir, si son autónomos ó autárquicos), es el relativo a la facultad de recaudación fiscal”.*¹⁴

Para comprender los alcances (y la verdadera implicancia) de este debate, repasaremos muy someramente algunos conceptos de la tributación, fundamentalmente el relativo a la diferencia entre impuestos y tasas, pues como

¹⁴ Ibíd.

veremos, en general se le ha negado al municipio la facultad de crear impuestos, por lo que éstos han recurrido a financiarse mediante tasas.

Los impuestos y tasas son especies de un género común: el tributo, dice Sainz de Bujanda *“que se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria habitualmente pecuniaria establecida por ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hechos que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”*.¹⁵

Pero ambos institutos poseen una diferencia sustancial, pues en el impuesto el contribuyente tributa con independencia de esa actividad estatal. (Es decir: el Estado capta aquellas circunstancias que valora como demostrativas de la capacidad contributiva hecho imponible y las grava, como ser: ejercer una actividad lucrativa, vender un inmueble). Desde la óptica del contribuyente, su prestación no se vincula a un servicio estatal específico, en efecto, con estos ingresos se solventan casi todas las actividades estatales: educación, defensa, justicia, etc... Por eso decimos que es un tributo "independiente" de la actividad estatal.

El ámbito de aplicación de la tasa resulta mucho más restringido: en este caso el contribuyente tributa porque hay una actividad estatal que consiste en un servicio vinculado a él. (En efecto: el Estado organiza un servicio público determinado, como ser de Barrido y Limpieza, de Seguridad e Higiene, etc... y para financiarlo exige a los particulares alcanzados por ese servicio, una prestación dineraria). De allí que históricamente nuestros Tribunales hayan exigido que lo recaudado se destine al servicio respectivo, que haya una proporción entre el monto cobrado y el servicio prestado, etc...

Lo cierto es que la creciente crisis social de la Argentina, es decir el aumento de la pobreza, la desocupación, las migraciones internas, etc., ha tenido a los municipios como protagonistas obligados a enfrentar esos desafíos. Y esta situación

¹⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, (Madrid, 1977), Tomo 1 pág. 22

ha generado una desnaturalización de la tasa (que de a poco se ha convertido en un impuesto encubierto), pues esas nuevas obligaciones han tenido que financiarse -entre otros recursos- con tasas percibidas por servicios específicos (Seguridad e Higiene, Barrido y Limpieza, etc...), por los que generalmente se perciben más fondos que lo que realmente cuesta organizar y prestar el servicio.

Ahora bien, aún con posterioridad a la reforma de 1994, continúa el debate sobre la potestad ó no de los municipios de crear impuestos.

*“Algunos autores entienden que la autonomía no implica necesariamente poseer una potestad tributaria originaria, que solamente detentan las Provincias. En esta perspectiva, aún consagrada la autonomía municipal por el art. 123, el poder de crear impuestos será ejercido por las comunas, solo por delegación de los Estados Provinciales. En esta hipótesis los municipios no podrían crear impuestos a menos que una norma provincial expresamente se lo permita. Otra posición sostiene la "teoría de la permisón", ya esbozada anteriormente. Según ella los municipios locales pueden ejercer sus poderes con libertad (y aún crear impuestos) teniendo como único límite lo que taxativamente les está vedado: es decir normas prohibitivas de nivel nacional (ej: derechos de importación y exportación), ó de nivel provincial (ej: impuesto inmobiliario). Pero aún desde esta perspectiva amplia, que teóricamente beneficia a los municipios, en los hechos su derivación práctica no ha de tener tantos resultados, pues ya no quedan casi, materias impondibles ó que no escapen a las leyes de coparticipación que prohíben a las Municipalidades crear tributos "análogos" a los provinciales. En este supuesto, son muy pocos los impuestos que puedan escapar a esta "analogía", salvo la creatividad que tengan algunos municipios, recurriendo al ingenio de captar como hechos impondibles situaciones ó actividades no alcanzadas por otros impuestos”.*¹⁶

¹⁶ POSLEMAN, María Elena, Op. Cit.

6.- Límites a la potestad tributaria

*“El tributo se remonta a los tiempos pretéritos, implicaba sumisión y humillación, era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas”.*¹⁷

El tributo significó violencia del Estado frente al particular, y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a “los consejos del reino”, “representaciones corporativas”, e incluso a las “asambleas populares”. No podía hablarse de “garantías” de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

Un cambio fundamental se produce cuando aparece el principio de legalidad como límite formal. De tal manera, el poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Esta garantía formal se completa cuando aparecen las garantías materiales que constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria. Así como el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de dichas normas, estas garantías materiales son la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la equidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.

Hay otros límites que completan el estatuto de garantías del contribuyente, y que son el control jurisdiccional, la seguridad jurídica y la libertad de circulación territorial.

7.- Problema de doble y múltiple imposición

¹⁷ VILLEGAS, Carlos Gilberto, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 9º Edición, Editorial Astrea (Buenos Aires, 2005), pág. 209

En los países federales una vez establecidos límites a la potestad tributaria se pueden llegar a presentar conflictos de doble o múltiple imposición entre el ente central y los estados o provincias, o entre estos últimos entre sí. Este fenómeno es perjudicial porque significa multiplicidad administrativa, recaudación onerosa y molestias al contribuyente.

La doble imposición puede ser inconstitucional cuando por su conducto se viola alguna garantía constitucional o cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen.

“Por ello las principales soluciones al problema de la doble imposición interna son las siguientes:

➤ *Separación de fuentes. Consiste en distribuir taxativamente los tributos entre los distintos organismos de gobierno con potestad tributaria.*

➤ *Coparticipación. En su estado puro, consiste en que la autoridad central se hace cargo de la recaudación y distribuye todo o parte del producto entre las provincias, sobre la base de lo que a cada una corresponde por su contribución al fondo común.*

➤ *Sistema mixto. La reforma constitucional de 1994 introdujo este sistema, que ha quedado estructurado de la siguiente manera: por un lado, se mantiene el sistema de separación de fuentes (art. 4 y 75.2-1), simultáneamente, se otorga rango constitucional al régimen de coparticipación, estableciendo las pautas generales de funcionamiento”.*¹⁸

“El convenio multilateral es una de las herramientas cuya característica, quizás la más importante, consiste en que trata no solo de subsanar el problema de la superposición, sino que tiende a armonizar y coordinar el ejercicio de los poderes fiscales autónomos, así como a vigilar el comportamiento de quienes realizan actividades en múltiples jurisdicciones para detectar maniobras de evasión.

¹⁸ FORNS, Luis Augusto, Curso: Derecho fiscal y administrativo de la UNT, (Tucumán, 2015)

De lo que se trata es que el hecho de ejercer actividades en distintas jurisdicciones no acarree al contribuyente mayores gravámenes que los que soportaría si desarrollara toda su actividad en una sola jurisdicción, pero que tampoco aproveche tal circunstancia para no tributar lo debido a los distintos fiscos, alegando ante ellos que se paga en otros sin hacerlo en ninguno.”¹⁹

Algunas de las situaciones a solucionar por el convenio multilateral son las siguientes:

1. Que el sujeto industrialice sus productos en una jurisdicción y los comercialice en otra.

2. Que el mismo sujeto cuente con la dirección o administración de sus actividades en una o más jurisdicciones y la comercialización o industrialización se efectúen en otra u otras jurisdicciones.

3. Que el asiento principal de una actividad esté en una jurisdicción y las ventas o compras se concreten en otra u otras jurisdicciones. Es lo que sucede con las sucursales, agencias, representantes, viajantes, visitadores médicos, mandatarios, etc.

4. Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, o bienes o cosas radicados o utilizæ

¹⁹ COURTADE, Giselle Susana, Curso: Impuesto al consumo, (Tucumán, 2015)

CAPÍTULO II

EL AUTOMÓVIL CLUB ARGENTINO.

Sumario: 1.- Introducción 2.- Definición de licitación 2.1.- Licitación pública 2.2.- Licitación privada 3.-Clausulas generales de la licitación.

1.- Introducción

El **Automóvil Club Argentino**, o simplemente **A.C.A.**, es la institución encargada de fiscalizar y organizar el automovilismo deportivo en Argentina. También brinda servicios en asistencia al viajero, auxilio mecánico, cartografía, hospedaje y otros servicios relacionados con el turismo. Fomenta el uso del automóvil. Fue fundado el 11 de junio de 1904. Desde 1926 está afiliada a la Federación Internacional del Automóvil y también a la Confederación Deportiva Automovilística Sudamericana (CODASUR).

Para poder cumplir con sus objetivos el Automóvil Club Argentino llama a presentaciones de propuestas, antecedentes y ofertas, a los efectos de desarrollar,

modernizar y expandir su red de estaciones de servicios ubicadas en la República Argentina, procurando adecuar su estructura al constante e importante crecimiento del parque automotor en nuestro país.

Dada esta oportunidad de negocio varias empresas constructoras deciden presentarse en dichas licitaciones.

En este capítulo veremos cómo se lleva a cabo una licitación, adjudicación y puesta en marcha de la obra. En el capítulo siguiente, luego de haber analizado este proceso y bajo el supuesto de que la obra fue puesta en marcha, analizaremos su tratamiento en el impuesto al valor agregado.

2.-Definición de licitación

Licitación: “Acción y efecto de licitar. Licitar: “Sacar algo a subasta o concurso públicos”.²⁰

2.1.- Licitación pública

“La licitación pública es un procedimiento administrativo cuya finalidad es seleccionar al sujeto de derecho con quien se celebrará un contrato; constituye un pedido de ofertas efectuado en forma general al público o a cualquier empresa inscripta en un registro creado al afecto, cuando tal sistema de control existe. Se diferencia de la licitación privada (un pedido de ofertas) en que este es dirigido a personas o empresas determinadas (las que la administración invita especial y directamente para cada caso), no siendo obligatorio, en algunos casos, efectuar la publicación en el BO, pero efectuando invitaciones a proveedores inscriptos en el registro de proveedores (SIPRO) y difundiendo la convocatoria por internet en el sitio de la Oficina Nacional de Contrataciones, mientras que aquélla está dirigida a

²⁰ Consultas a bases de información, en Internet: <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, (Julio 2016)

un número mayor y a veces indeterminado de empresas. (Cualquiera que reúna las condiciones generales exigidas para la presentación)”.²¹

El proceso de licitación comienza con el anuncio. El anuncio de la licitación tiene como función abrir la llamada a todos los proyectos que quieran presentarse para tomar cargo sobre un trabajo o acción, por ejemplo, el tendido de las líneas de un subterráneo. Como este tema incumbe al espacio y al sector público, la empresa que se elegirá como responsable de tal acción no puede ser elegida de manera informal sino que tiene que pasar por un arduo trabajo de control y selección. Cuando se anuncia la licitación, también se anuncia el presupuesto que se asignará a la obra y las empresas o particulares interesados deberán presentar un proyecto detallado de trabajo y presupuesto que luego deberá ser corroborado por los entes apropiados.

Es muy importante que a la hora de elegir una empresa o responsable de obra se tengan en cuenta además del presupuesto o su solvencia, las aptitudes y capacidades de aquellos que llevarán a cabo la obra. Una vez aceptado un proyecto, se elabora el contrato por una cantidad determinada de años en pos de lo previsto en el proyecto entre el Estado y el contratado.

2.2- Licitación privada

Es un procedimiento administrativo alternativo a la licitación pública, cuando ésta última no resulta conveniente. Se ha considerado que la licitación privada es un procedimiento administrativo de contratación con un llamado a ofertar de tipo limitado, esto es, dirigido a un número determinado de personas.

El Automóvil Club Argentino para adjudicar la construcción de sus estaciones de servicio lleva a cabo este tipo de licitación. Es una figura similar a la licitación pública, pero las invitaciones se hacen en forma expresa a determinadas empresas y

²¹ Consultas a bases de información, en Internet: ww.gordillo.com/pdf_tomo2/capitulo12.pdf, (Julio de 2016)

no por anuncio público. Estas empresas deben ser firmas calificadas; seleccionadas en forma no discriminatoria; incluyendo, siempre que sea posible, a empresas elegibles extranjeras; e invitando a un número de firmas suficientemente amplio como para asegurar precios competitivos. En general, se aplican a esta figura los mismos principios y políticas que a la licitación pública, salvo como se ha expresado, en materia de publicidad.

3.-Cláusulas generales de la licitación

Las empresas constructoras al momento de recibir la invitación por parte del Automóvil Club Argentino dando inicio al proceso de licitación con el cual se va a llevar a cabo la adjudicación, contratación y ejecución de la obra es imprescindible que tengan en cuenta que dicho procedimiento no se rige por la ley de obras públicas sino más bien por una norma propia.

A los efectos de la explicación de determinadas Cláusulas Generales y de todo otro documento que pase a integrar el acto licitatorio y/o contrato de obra, empleare las siguientes denominaciones a modo de orientar al lector:

COMITENTE al Automóvil Club Argentino.

CONTRATISTA a la empresa adjudicataria de la licitación.

A continuación pasaré a explicar el camino que la empresa debe seguir para poder dar inicio a la ejecución de la obra.

Pliego de condiciones

Una vez que se recibe la invitación a participar de esta licitación privada los interesados pueden retirar el Pliego de Condiciones dentro del plazo indicado en la invitación correspondiente en el Sector Compras del Automóvil Club Argentino - Av. del Libertador N° 1850 - Cap. Federal - previo pago de la suma de pesos indicada en el Pliego de Cláusulas Generales Particulares. Como ya se estableció con anterioridad este proceso de licitación es privado.

Las aclaraciones y/o consultas de carácter técnico y/o administrativas, que desee formular el interesado deben ser presentadas por escrito en todos los casos a la Dirección de la obra (como veremos luego con más detalle, a cargo de quien el comitente designe dentro del Departamento Técnico del Automóvil Club Argentino), hasta los diez (10) días hábiles antes de la fecha de apertura de las propuestas. Las mismas y sus respuestas, así como toda otra aclaración que la Dirección creyera oportuno, se llevan a conocimiento de todos los que retiren pliegos, hasta cuatro (4) días antes de la fecha de apertura y pasan a integrar el Pliego de Condiciones.

La empresa que presente propuesta para la licitación debe cumplir con las siguientes exigencias:

- a) Haber realizado anteriormente obras de características y/o importancia semejantes a la que se licita y con referencias satisfactorias.
- b) Que la conclusión de la última de estas obras no date de más de dos (2) años hasta la fecha.
- c) Contar con una antigüedad en plaza de tres (3) años como mínimo.
- d) Contar con por lo menos un profesional, el que actuará como representante técnico de la empresa.
- e) El contrato de sociedad debe tener una duración mayor que el plazo previsto para realizar la obra.
- f) Fijar domicilio legal dentro de la Capital Federal.

g) Estar inscripto en el Registro Nacional de la Industria de la Construcción.

Propuesta

La propuesta de la empresa debe ser presentada en el Automóvil Club Argentino, Sector Compras, Av. del Libertador 1850 - 5° Piso - Capital Federal, hasta el día y hora indicado en las cláusulas generales particulares, en sobre sin membrete, cerrado y lacrado, escritas a máquina por triplicado y agregando a las mismas todos los elementos integrantes del Pliego firmado y sellado inicialándose asimismo todos los folios y planos.

Es importante que la empresa adjunte a su oferta el presupuesto detallado de la obra, incluyendo precios unitarios de acuerdo con el modelo que forma parte del pliego.

También debe incluir en su propuesta la nómina completa de subcontratistas que intervendrán en la obra en el caso de resultar adjudicatario.

Análisis de precios

El oferente debe presentar juntamente con su oferta el análisis de todos los precios unitarios y globales de cada ítem, o en algunos casos la lista de materiales con su cantidad detallada y la mano de obra prevista en cada ítem e incluyendo, asimismo, los gastos generales y beneficios con los porcentajes adoptados para su presupuesto.

Pueden presentar variantes del presupuesto básico como alternativa, indicándose en los mismos, en forma detallada aquellos rubros que por ofrecer diferencias con los solicitados varían en los precios unitarios globales, pero siempre en hoja aparte.

Mantenimiento de la oferta

La oferta deber ser mantenida como mínimo por un plazo de cuarenta y cinco (45) días a contar de la fecha de apertura. Vencido este plazo se considera sostenida la oferta, si antes de la adjudicación por parte del comitente no se presentara retiro expreso de la misma.

Garantía de la oferta

La empresa debe acompañar su oferta con un pagaré por una suma no menor al uno por ciento (1%) del valor total de la misma (impuestos incluidos), en concepto de garantía de oferta. Dicho pagaré debe estar extendido a la orden del Automóvil Club Argentino a la vista y sellado en la forma que prescribe la Ley de Sellos en vigencia. Esta garantía será devuelta a los proponentes no favorecidos, una vez producida la adjudicación y al adjudicatario luego de presentada la garantía de contrato.

Apertura de ofertas

En el lugar y hora fijados para la apertura de las ofertas y con asistencia de funcionarios del Automóvil Club Argentino, se procede en acto público a abrir los sobres conteniendo las ofertas recibidas y a dar lectura a las mismas. De todo lo actuado se labra acta que suscribirán los funcionarios y optativamente los proponentes y en la misma se deja constancia de las eventuales objeciones manifestadas por los proponentes presentes, en cuyo caso tendrán obligación de firmar el documento.

Luego del plazo de mantenimiento de las ofertas, las empresas pueden informarse sobre la adjudicación de las obras en el Sector Compras del Automóvil Club Argentino.

Estudio de la oferta

La presentación de las ofertas no crea derecho alguno a favor de los proponentes ni obligación para el comitente el que queda en absoluta libertad de resolver sobre la adjudicación de la obra o declarar desierta esta licitación, de acuerdo con lo que estima más conveniente para su propio interés.

A los efectos de la adjudicación se tienen en cuenta la calidad de la mercadería o servicio, el precio, las condiciones de pago, el plazo de entrega y los antecedentes de cumplimiento del proponente.

Adjudicación de la obra

Notificada la adjudicación por telegrama colacionado, el adjudicatario debe concurrir a la Sede Central del Automóvil Club Argentino, dentro del plazo de diez (10) días, a los efectos de depositar una garantía del cinco por ciento (5%) del valor de su oferta.

Si el adjudicatario (nuestra empresa) no concurriera dentro del plazo estipulado, pierde el derecho a ejecutar la obra y el depósito de garantía de la oferta en favor del comitente, reservándose éste el derecho de accionar judicialmente por daños y perjuicios.

En resumen, el proceso de licitación termina con la apertura de los sobres (ofertas de las distintas empresas que se presentaron) para luego proceder a la adjudicación y posterior firma del contrato entre las partes.

La constitución de la garantía que se hizo mención con anterioridad, es condición inexcusable para la firma del contrato.

La misma debe constituirse con Póliza de Seguro de Caucción Ajustable emitida por una Compañía a satisfacción del comitente, que desafecta con la recepción provisoria de la obra, debiendo estar las firmas de los funcionarios actuantes certificadas por Escribano Público Nacional.

La empresa deba llevar a cabo un plan de trabajo y una vez finalizada la obra deben reunirse el representante técnico de la empresa y el inspector designado por el comitente para llevar adelante la recepción provisoria. Una vez que se haya constatado que se ha cumplido con todos los requisitos técnicos y legales se libra la recepción definitiva y se devuelve la garantía.

Firma del contrato.

La firma del contrato correspondiente se realiza en la Sede Central del A.C.A. previa presentación por parte del firmante de la siguiente documentación.

1. Contrato Social.
2. Acta de Designación de Cargos, de la que resulta además la personería que invocan quienes representan a la empresa.
3. Toda la documentación que demuestra fehacientemente su capacidad legal para obligar al adjudicatario
4. Acta de decisión adoptada por su órgano por la que resuelve ejecutar la obra.

Toda la documentación que se exige debe estar autenticada por Escribano Público Nacional y legalizada por el Colegio respectivo.

El Acto se realiza dentro de los cinco (5) días posteriores a la constitución de la garantía de contrato.

El cincuenta por ciento (50%) del impuesto de sellos correspondiente al contrato por estos trabajos está a cargo del contratista.

Documentos del contrato

El contrato está integrado por los siguientes documentos, cuyo alcance y significado el contratista debe declarar conocer y aceptar:

1. Planos generales y de detalles.
2. Cláusulas Generales.

3. Cláusulas Específicas.
4. Presupuesto Detallado y Cartas Aclaratorias Aceptadas.
5. Contrata.
6. Los demás elementos escritos y dibujados o muestras de elementos que la Dirección o el contratista agregue con la aprobación de aquélla, durante la ejecución de la obra y hasta su recepción definitiva.
7. Plan de Trabajo Definitivo.

Se consideran incorporados al Contrato posteriormente y dan fe en caso de discrepancias, los siguientes documentos de acuerdo con el orden de prelación establecido por el Automóvil Club Argentino.

1. Los planos complementarios y de detalle que, durante la ejecución de la instalación se entreguen al contratista y los que, confeccionados por éste, son aprobados por la Dirección.
2. Las Órdenes de Servicio dadas por escrito por la Dirección.

Los documentos del Contrato se complementan entre sí.

Orden de aplicación de los documentos técnicos

En caso de desacuerdo entre los diversos documentos que integran el contrato, se aplica el siguiente orden de prioridad:

1. Si es evidente, el error se corrige donde se encuentre.
2. Si ello no es aplicable, los documentos privan en el siguiente orden:
 - 2.1 Las clarificaciones ó instrucciones que sean complementarias y Ordenes de Servicio que la Dirección hubiera notificado por escrito al contratista a través del Libro de Ordenes de Servicio.
 - 2.2 Planos constructivos.
 - 2.3 Especificaciones Técnicas Particulares.
 - 2.4 Planilla Modelo de Cómputos y Presupuesto.
 - 2.5 Invitación a Cotizar.

2.6 Condiciones Generales de Contratación.

Si en un mismo plano existen diferencias entre las dimensiones apreciadas a escala y las indicadas con cifras o letras, se aplica el siguiente orden de prioridad:

1. Dimensiones en letras.
2. Dimensiones en cifras.
3. Dimensiones apreciadas a escala.

Sistema de contratación.

Una vez que se le adjudica la obra a la empresa la misma se compromete a ejecutar los trabajos por ajuste alzado, es decir por un precio global preestablecido a pagar por la obra totalmente terminada, de acuerdo con los documentos de la licitación reconociéndose las variaciones del costo de los materiales y de la mano de obra en las condiciones establecidas en el Pliego. Se consideran también incluidas en el precio global establecido todos aquellos trabajos que aún sin estar estrictamente especificados fueran necesarios para dejar la obra terminada perfecta, de acuerdo con la finalidad de la misma. La obligación de incluir los precios unitarios es al solo efecto de posibles adicionales o deducciones y en nada modifica el sistema de ajuste alzado.

Plan de trabajos.

Adjudicada la obra dentro de los quince días la empresa debe presentar a la Dirección el Plan de Trabajo, el que se ajusta a la realización de la Obra. Dicho plan debe ser presentado por cuadruplicado.

La Dirección formula las observaciones que puedan merecerle el Plan de Trabajo ofertado, y el contratista, ajustándose a ellas, rectifica según lo acuerde, el referido plan.

Asimismo, y si así se requiere, el contratista desglosa con mayor detalle las actividades.

Fundamentalmente, el Plan de Trabajos definitivo debe discriminar en forma exhaustiva:

1. Tareas a desarrollarse en el sitio ó lugar de la obra.
2. Tareas y provisiones en talleres ó fábricas fuera del lugar de la obra.
3. Tareas y provisiones correspondientes a partes de la/s instalaciones que se contratan eventualmente por separado, con sus subcontratistas especializados.
4. Tareas de coordinación con otros contratistas de la obra.

Dirección de la obra

Esta dirección está a cargo del Departamento Técnico del Automóvil Club Argentino a cargo de quien el comitente designe. En consecuencia, éste da al contratista las instrucciones que entienda pertinentes para el adelanto de la obra o la correcta ejecución de los trabajos y transmite las órdenes para modificaciones o trabajos adicionales.

El contratista debe considerar entre sus obligaciones, la de asistir con la participación de su Responsable Técnico y la eventual de los Técnicos responsables de la obra por las distintas empresas subcontratistas, a reuniones periódicas promovidas y presididas por la dirección a los efectos de obtener la necesaria coordinación entre las prescripciones de los pliegos, evacuar cuestionarios y facilitar el normal desarrollo del Plan de Trabajos. El contratista debe poner en conocimiento de los subcontratistas sobre esta obligación.

Los días y horas de estas reuniones quedan fijados en el libro de obra en el momento de iniciación de los trabajos.

Tramites de obra y certificado

La preparación de la documentación, planos, etc., y la tramitación de los mismos que sea necesario realizar ante Reparticiones Nacionales y/o Provinciales y/o Municipales, y/o empresas mixtas y/o privadas, comercializadoras de agua,

electricidad, gas, etc., como consecuencia de las obras que ejecuta está a cargo de la empresa.

Asimismo, son por cuenta de la empresa la obtención de los certificados finales correspondiente y todos los pagos que sean necesarios efectuar en concepto de impuestos o de cualquier otro género que resulte como consecuencia de la construcción a su cargo.

La empresa, a su vez, debe realizar los aportes que correspondan ante el Consejo Profesional con exclusión de los aportes por Proyectos y Dirección que están a cargo del Automóvil club Argentino.

Plazo de ejecución

Los trabajos preparatorios deben comenzar dentro de los cinco (5) días de firmado el contrato y los de construcción dentro de los tres (3) días de permitido el comienzo por la Municipalidad. En ese momento se labra el Acta de Iniciación de la Obra con la presencia del Director de la Obra y del contratista o su representante técnico, siempre que esté autorizado a suscribir el documento mencionado.

El contratista debe presentar su máxima diligencia para evitar el entorpecimiento o atraso en las tramitaciones correspondientes o cae bajo su responsabilidad el atraso que por tal motivo experimentase la obra, en consecuencia, no se considera este atraso a los efectos de los plazos de terminación.

Los plazos de ejecución deben estar en un todo de acuerdo con el Cronograma de la Obra aprobado por la dirección. Este plazo se cuenta a partir del Acta de Iniciación de la Obra.

El contratista entra automáticamente en mora si no inicia los trabajos en las fechas acordadas, ó bien si al vencimiento de los plazos parciales y/o total y sus prórrogas acordadas, no hubiera cumplido con el grado de avance de las tareas según se estableciera en el Cronograma de la Obra.

Hay que destacar que el contratista tiene derecho a que se le conceda prórroga de los plazos contractuales cuando los atrasos obedezcan estrictamente a casos fortuitos ó de fuerza mayor.

Los atrasos por fuerza mayor deben ser comunicados por escrito a la dirección dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de producidos éstos y la dirección decide si pueden considerarse como tales.

En caso afirmativo, se prorroga el plazo en igual tiempo que el perdido. Dentro de los plazos fijados para la terminación, la dirección puede imponer al contratista plazos especiales para la terminación de ciertas partes de la obra.

No se consideran prórrogas de plazo por falta de materiales, transporte ó paralización de la mano de obra, que afecten la marcha del contrato principal ó de los subcontratos; salvo falta notoria debidamente comprobada de los dos primeros, ó por conflictos gremiales de orden general.

Las precipitaciones pluviales que afecten el normal desarrollo de los trabajos, se consideran como causales de prórroga siempre y cuando la cantidad de días de lluvia en el mes supere el promedio de los últimos 5 (cinco) años, para el lugar de emplazamiento de la obra de acuerdo con datos fehacientes del Servicio de Meteorología Nacional. Esto significa que solamente en el caso en que el número de días de lluvia promedio mensual de los últimos 5 (cinco) años sea inferior al caído efectivamente en el mes en cuestión se concede prórroga por todos y cada uno de los días de lluvia que superen el promedio; en caso contrario no se concede prórroga por ningún día de lluvia. Se considera día de lluvia aquel en el que la precipitación sea superior a los 3 mm. No se considera prórroga en el caso de que los trabajos sean efectuados bajo techo.

Las prórrogas de plazo no dan lugar al reconocimiento de gastos improductivos.

La dirección evalúa la real incidencia del pedido en la ejecución de la instalación prorrogándose, en caso de ser de aplicación, la fecha parcial/final de instalación según se considere la real afectación de los trabajos.

a. Derechos del comitente en caso de demoras

El comitente se reserva el derecho de adquirir materiales, estructuras, etc., y a mandar ejecutar trabajos incluidos en el Pliego, todo ello por cuenta y cargo del contratista, si por abandono, negligencia o cualquier forma de desatención de la obra por éste, se llega a un ritmo en su adelanto que hiciera peligrar el cumplimiento de los plazos de entrega.

La adopción de tales medidas por el comitente no exime al contratista de sus responsabilidades derivadas de la falta de terminación de la obra dentro de los plazos estipulados y demás obligaciones concordantes.

b. Cláusula penal

Si al vencimiento de los plazos de terminación de los trabajos o de su prórroga debidamente otorgada, el contratista no entrega la obra de acuerdo con las cláusulas pertinentes del Pliego, entra automáticamente en mora sin necesidad de requerimiento alguno por parte del comitente y producida esta mora, el contratista se hace pasible de una multa, indicada en el pliego de Cláusulas Generales Particulares, del monto total de obra por cada día de atraso.

Las multas son acumulativas. En caso de que las mismas lleguen a un monto igual al del 10% del valor original del contrato, el comitente puede rescindir el Contrato u Orden de Compra.

El contratista por las causales que se mencionan en el pliego y las que fije expresamente la Orden de Compra, se hace pasible de las multas establecidas para cada una de ellas; sin perjuicio del derecho de la comitente de rescindir el contrato por causas imputables al contratista.

Las multas se aplican:

1. Por atraso en la entrega final: Se aplica multa por atraso en la fecha estipulada para la entrega final de la obra y/o instalación funcionando.

2. Por atraso parcial: Se aplica multa por cada día ó fracción de atraso de cualquier actividad principal del Plan de Trabajos vigente. Dicha multa se computa sobre los días de atraso de la actividad que afecte al plazo parcial considerado.

El importe de la multa coincide con el establecido para penalidades por atraso en la fecha de entrega final.

3. Por incumplimiento de Ordenes de Servicio: Se aplica multa cada vez que el contratista tergiverse ó desatienda alguna Orden de Servicio ó no le de cumplimiento con la debida diligencia a juicio de la dirección.

El importe de multas, después de aplicada la sanción, se descuenta del primer certificado que se extienda o de toda suma de dinero que por cualquier concepto se adeude al contratista.

La percepción de las multas se hace efectiva aún cuando el contratista resistiere la aplicación, motivada por la procedencia de la sanción.

Si con posterioridad se deja sin efecto la sanción, se devuelve los importes retenidos sin ajustes ni intereses dentro de los 10 (diez) días siguientes.

La dirección se reserva el derecho de reintegrar las multas por retraso parcial al finalizar los trabajos, a su valor nominal, si el contratista hubiese cumplido con el plazo final establecido y no se hubiesen generado inconvenientes por los atrasos parciales.

En caso de resultar necesaria la ejecución de multas, se lleva a cabo por el trámite de los juicios ejecutivos, renunciando el contratista a recusar sin causa y a oponer excepciones hasta donde las leyes vigentes lo permitan.

Inspección y aprobación de trabajos y materiales

Los materiales de toda clase empleados en la construcción deben ser de primera calidad y tener las formas y dimensiones prescriptas en los planos y en las cláusulas específicas y deben someterse antes de su empleo a la aprobación de la dirección.

Los materiales o artefactos que la dirección rechace deben ser retirados de la Obra dentro de los tres (3) días de impartida la orden correspondiente.

Transcurrido dicho plazo, deben ser retirados de la obra por el comitente, estando a cargo del contratista todos los gastos que se originen por esta causa.

a. Trabajos y materiales ocultos

Todo trabajo o material destinado a quedar oculto debe ser inspeccionado por la dirección antes de ser cubierto. Para las obras de estructura se procede de la misma manera en cada etapa de ejecución.

Esta inspección se hace constar, firmada por la dirección en el Libro de Ordenes, a cuyo efecto el contratista le da aviso por escrito contra recibo con cinco (5) días de anticipación y debe esperar (2) días hábiles después del vencimiento del plazo, antes de proceder a su recubrimiento.

La dirección tiene derecho a hacer descubrir para inspeccionarlo, a costa del contratista, todo material o trabajo que quedare oculto sin este requisito previo.

En cuanto al suministro de materiales por el comitente, este provee de ciertos elementos, detallados en las cláusulas específicas, para instalaciones complementarias para su colocación en obra por el contratista. Éste debe aceptar haber incluido en su presupuesto la totalidad de las erogaciones que en concepto de ayuda de gremio u otras, signifiquen estos trabajos.

Aspectos referidos al personal

a. Personal técnico del contratista

Como ya hice mención anteriormente, durante el transcurso de la obra, el contratista designa un Representante Técnico en obra, indicado en el pliego de Cláusulas Generales Particulares, dedicado en forma exclusiva a la atención de la misma.

Él o su delegado formal, deben estar siempre en el sitio mientras se ejecuten tareas. Él o los mismos deben ser propuestos previamente a la firma del Contrato.

El Representante Técnico y los Supervisores de Obra del contratista, deben ser personas idóneas técnicamente y con capacidad administrativa necesaria para manejarse autónomamente. La evaluación de estas dos cualidades corre por cuenta de la dirección, la cual puede aceptar o no a la persona propuesta por el contratista, sin dar razones para ello.

El nombre del Representante Técnico y los Supervisores de Obra debe ser incluido en el Libro de Ordenes de Servicio, requisito sin el cual no se puede comenzar trabajo alguno.

El responsable técnico en obra está autorizado para suscribir planillas de mediciones, debiendo dejar explícitamente aclarado el contratista, si queda además facultado para suscribir los certificados de pago y cualquier otro documento, a cuyos fines debe extender la correspondiente autorización.

Toda notificación hecha al responsable técnico tiene el mismo valor que si se hubiese hecho al contratista.

La ausencia injustificada en la obra del contratista o su responsable técnico puede hacer pasible al primero de la aplicación de una multa diaria equivalente al 0,5 % (medio por ciento) del monto actualizado del contrato.

La actuación del responsable técnico obliga también al contratista en las consecuencias económicas y contractuales, derivadas de la vinculación jurídica con la comitente.

En el lapso que media entre la recepción provisional y la definitiva, el contratista o su responsable técnico quedan vinculados a la instalación de tal manera, que la dirección puede impartirles órdenes o instrucciones, o requerir aclaraciones.

El contratista y su responsable técnico encargado del lugar, son responsables de coordinar las actividades de seguridad del contratista.

b. Personal de obra

En obra está presente permanentemente un Capataz que puede recibir órdenes o instrucciones de la dirección en ausencia del contratista, considerándose las mismas como dadas a éste en persona. En el lugar que se designe a tal efecto, se tiene una copia de cada uno de los planos y documentos del pliego y los permisos y planos administrativos reglamentarios.

c. Relación del personal con el comitente

La contratista asume por cuenta exclusiva la total responsabilidad emergente de la relación laboral con sus empleados, sean estos transitorios, contratados o permanentes, constituyéndose, lisa y llana, en principal pagadora por las sumas de dinero que dichos trabajadores como así los empleados de los subcontratistas eventualmente reclamen al Automóvil Club Argentino (A.C.A.). Asimismo la responsabilidad exclusiva y total asumida, se extiende a las costas judiciales que se viera obligada a abonar el A.C.A. con motivo de cualquier reclamo que reconozca como origen la relación laboral entre los trabajadores y la contratista o subcontratista, no alcanzándole al A.C.A. - por resultar la actividad de ambas partes distintas y diferenciada - la solidaridad contenida en el artículo 30 de la Ley de Contrato de Trabajo. De este modo, el personal o los dependientes que trabajan para el contratista

o subcontratista están exclusivamente bajo dependencia de estos, no pudiendo requerir al A.C.A., indemnización alguna por ningún concepto, por no tener relación ni vínculo alguno con esta, y así se compromete la contratista a hacerlo saber a sus empleados y a la eventual subcontratista y sus empleados.

La contratista debe acreditar ante el A.C.A. el cumplimiento de la Ley 24.557 respecto de su personal, y exigir similar obligación respecto de las eventuales subcontratistas.

La empresa y sus empleados, como las subcontratistas y sus empleados, no tienen relación de dependencia con el A.C.A., ni derecho a los beneficios que el A.C.A. concede a su personal.

La misma da cumplimiento a las disposiciones que determinan la jornada legal de trabajo.

Es importante detallar que la empresa requiere la autorización de la dirección para incrementar los turnos de trabajo.

La dirección se reserva el derecho de autorizar o no el trabajo en horas especiales, e igualmente requerirlo si considera que de otro modo no se cumpliría el plazo de entrega, sin que ello de derechos a la empresa a solicitar cargos adicionales.

El número de personas asignado por la empresa o sus subcontratistas para la ejecución del trabajo son siempre el adecuado para dar cumplimiento a la fecha de terminación fijada en el contrato o en los programas de actividad acordados con la dirección.

La dirección puede, en relación con el alcance de los trabajos a ser ejecutados y en vista de los términos planeados de entrega de la instalación, requerirle que aumente el número de personas que trabajan en el lugar sin que ello implique aumento alguno en el precio de la instalación. El contratista provee según le sea requerido el personal necesario, dentro de los términos acordados; éste debe ser idóneo y calificado.

A requerimiento de la dirección, el contratista o sus subcontratistas deben separar a todo el personal que demuestre incompetencia o inconducta. En dichos casos, la dirección no reconoce reembolsos de ningún tipo por gastos de movilización y/o de otro tipo de dicho personal.

Durante la ejecución de los trabajos, todas las actividades del contratista son supervisadas, controladas e inspeccionadas por la dirección. Todas las tratativas del contratista con la comitente sobre temas relativos a las actividades de la instalación y del sitio, se hacen exclusivamente a través de la dirección.

La dirección puede negar el acceso a su lugar de trabajo al personal del contratista y sus subcontratistas, que en su opinión no cumpla con las normas sobre trabajo bueno y seguro, debido a actitudes, falta de capacidad o adiestramiento, experiencia insuficiente, o cualquier otra causa que crea justificable.

d. Reclutamiento-Registro del personal

El contratista se asegura, a expensas propias, de que todo su personal y el personal de subcontratistas hayan recibido el adiestramiento necesario sobre seguridad, supervivencia y relación al trabajo, que es requerido por la ley y la buena práctica.

El contratista debe disponer de un registro de datos del personal. El listado debe indicar: nombre y apellido, filiación, edad, número de documento de identidad y actividad que desarrolla.

El listado inicial de todo el personal a afectar a la obra se presenta a más tardar, hasta 2 (dos) días hábiles después de la firma del Acta de Iniciación de las Obras. Ningún personal puede ser incorporado a la ejecución de la instalación sin ser agregado a dicho listado. En caso de producirse retiro de personal afectado a la obra, este hecho se comunica con el parte diario.

e. Salarios

El contratista y sus subcontratistas deben abonar a los operarios de todos los gremios que intervengan en la instalación, salarios iguales o superiores a los que correspondan por los convenios colectivos de trabajo, homologados por autoridad competente o por disposición de ésta, para la zona correspondiente a la ubicación de las tareas en vigencia al ejecutar los trabajos.

El contratista además, debe dar estricto cumplimiento a todas las leyes, decretos, reglamentaciones y resoluciones de autoridad competente, que tengan relación directa con las cargas y beneficios sociales de su personal, y del mismo modo, debe hacerlos cumplir a los subcontratistas autorizados.

f. Pago del personal

El contratista y sus subcontratistas deben mantener al día el pago del personal empleado en la obra, abonar íntegramente los salarios estipulados y dar cumplimiento estricto a las disposiciones que determinan la jornada legal de trabajo.

El contratista debe también haber ingresado los aportes jubilatorios, patronal y obrero y cualquier aporte que correspondiese de acuerdo con la legislación vigente.

El contratista debe poner a disposición de la dirección toda la documentación probatoria que ésta le requiera para la verificación del total cumplimiento de las obligaciones mencionadas y, hasta que ello ocurra, no se efectúa el pago de los certificados de obra.

El contratista es el único responsable por el pago a todo el personal que hubiese trabajado en la obra, ya se trate del que lo hace directamente a sus órdenes como el que dependa de los subcontratistas.

g. Trabajo en horas extras

Si el contratista desea que su personal trabaje en horas extras o en días feriados o no laborales, debe abonar a su personal los recargos de la ley que

correspondan. Solo se puede efectuar tareas fuera de los horarios normales previa comunicación a la dirección.

Extracciones y demoliciones

Es por cuenta exclusiva del contratista la ejecución de los trabajos de extracción y demolición que se indica en la Planilla Modelo de Cómputos y Presupuesto (Es una planilla de Excel que presenta la empresa).

El contratista debe:

- Realizar los trabajos dentro de las normas técnicas de práctica y de acuerdo con las instrucciones que recabara de la dirección.
- Cumplir con todas las leyes, ordenanzas y reglamentos en vigor, tanto nacionales y municipales como provinciales.
- Se hace directamente responsable por toda infracción cometida durante y/o después de la ejecución de los trabajos.

Se deben proveer y colocar las defensas necesarias para seguridad de su personal y de terceros, de los clientes y la vía pública, comprendiendo la ejecución de mamparas, pantallas, valla, etc., y cualquier otro elemento que la dirección juzgue oportuno para lograr un mayor margen de seguridad.

Los andamios deben ser metálicos, no pudiendo utilizarse de madera.

Las instalaciones de suministro de gas, agua, electricidad, cloacas, etc., deben ser anuladas, si corresponde, debiéndose efectuar las nuevas conexiones o extensiones necesarias.

La demolición y extracción se realiza hasta los niveles de fundación de los edificios a construir en las zonas indicadas en los planos.

Debe retirar toda estructura bajo nivel de piso existente (bases, vigas de fundación, troncos de columnas, etc.) salvo expresa indicación en contrario.

Los materiales provenientes de las demoliciones pasan a poder del contratista, quien debe retirarlos de inmediato y a su exclusivo cargo.

Las maquinarias, artefactos y equipos que deben ser retirados, quedan en poder de la comitente y deben ser transportados por el contratista.

Agua y energía para la construcción.

Es importante resaltar que de todo lo que no debe hacerse cargo el comitente, debe hacerse cargo del contratista.

Así, el contratista debe instalar un sistema provisional de cañerías y canillas de succión suficiente a los efectos de asegurarse el cómodo y abundante regado mediante manguera de la mampostería, revoques y losas de todo el edificio. Él costea los gastos que esto origina.

También está a cargo y corre por cuenta el tendido para la provisión de iluminación y fuerza motriz para los equipos e implementos de construcción.

El consumo de la energía para la ejecución de la obra, así como para la iluminación, están a cargo del comitente.

Si se realizan los trabajos en horas nocturnas ó en zonas de obra sin iluminación natura, el contratista debe proveer también la iluminación que posibilite a su personal o al de los subcontratistas el desarrollo de los trabajos.

En todos los casos, el contratista debe someter a la aprobación de la dirección las especificaciones, esquemas, etc., de las instalaciones eléctricas provisionarias que se proponga ejecutar, las que deben tener en cuenta las reglas de seguridad.

Los trámites para la obtención de energía eléctrica necesaria para la construcción ante la empresa que corresponda, están a cargo de la dirección: mientras que el contratista realiza el conexionado correspondiente.

Variaciones de costos

A los efectos del reconocimiento de las variaciones de costos de materiales acopiados, no acopiados y mano de obra, se aplica una fórmula establecida por la dirección del Automóvil Club Argentino.

El contratista debe presentar sus certificados de variación de costos juntamente con el Certificado de Obra correspondiente.

En caso de no contarse con los números índices correspondientes a las fechas de estado de obra, acopio y/o apertura de licitación, se considera los inmediatos anteriores publicados por la Cámara Argentina de la Construcción, dándosele carácter de certificación provisoria a los certificados de costos, para el que se toma los números índices que realmente correspondan a las fechas que deben considerarse para el reajuste definitivo.

Los certificados de variación de costos son abonados dentro de los veinticinco días (25) días de su presentación.

Fondo de reparo

En garantía del cumplimiento de las obligaciones a cargo del contratista, establecidas en el Pliego, el comitente retiene el 10 por ciento (10%) de cada Certificado de Obra y variaciones de costos.

Los cotizantes pueden proponer constituir el Fondo de Reparos mediante la emisión de una Póliza de Seguro de Caucción Ajustable en una Compañía a elección y a satisfacción del comitente, debiendo estar las firmas de los funcionarios actuantes certificadas por Escribano Público Nacional.

La desafectación de la Póliza de Seguro de Caucción, se efectúa con la recepción y liquidación definitiva de la Obra y siempre que estén cumplidas todas las obligaciones principales y accesorias a cargo del contratista.

La formación de este Fondo de Reparos y Garantía no constituye límite para las responsabilidades del contratista, reservándose el comitente todo derecho contra

aquél, ya sea para cubrir diferencias como por cualquier otro motivo que la defensa de sus intereses exigiera.

Aumentos o disminuciones posibles por las modificaciones

Las modificaciones que introduzca o autorice al comitente en el proyecto primitivo sólo pueden significar aumentos o disminuciones sobre el monto contratado no mayor que el porcentaje indicado en el pliego de Cláusulas Generales Particulares.

En caso de adicionales el contratista se obliga a mantener los precios unitarios de su oferta hasta el porcentaje mencionado.

En caso que excedan esta suma, tiene derecho a hacerlos o a presentar los nuevos precios de estas ofertas.

Si en las modificaciones hay trabajos cuyos precios no estuvieren estipulados en el contrato, se convienen los precios entre el comitente y el contratista previa presentación de un análisis de precios, que incluye el diez por ciento (10%) de beneficio. El pago de estos trabajos se efectúa juntamente con los anticipos de los certificados parciales de estado de obra.

Bajo ningún concepto se reconoce pago alguno por ningún adicional, si el mismo no ha sido aprobado por escrito en el Libro de Ordenes de Servicio ó solicitado por escrito por la dirección, previamente a su realización.

Los trabajos que no estén especialmente solicitados ó aprobados, ó que modifiquen al contrato por sus características modalidad, materiales, etc., se rechazan y el contratista debe rehacerlos estando a su cargo los gastos provocados por esta causa.

Cuando existan trabajos adicionales aprobados, se retiene de su monto en concepto de Fondo de Reparación, hasta la Recepción Final de la obra.

Los adicionales, en general, no generan prorrogas de plazo parcial y/o total. Si el contratista considera que la tarea adicional está en el camino crítico debe justificar

e indicar la duración de la misma. Este requisito resulta indispensable para que el presupuesto sea considerado y aprobado por la dirección.

Bajo ningún concepto se acepta interpretar como adicional ningún trabajo que no sea agregado al contrato.

Toda aclaración respecto de cualquier duda que pueda existir en cualquier rubro, debe ser consultada previamente a la presentación de la oferta.

Estos trabajos están sujetos a todas las condiciones generales establecidas en el Pliego.

Plazo por modificaciones

A los efectos de determinar la ampliación o disminución de los plazos de terminación, como consecuencia de eventuales modificaciones se conviene previamente entre el comitente y el contratista, y con la conformidad de la dirección, los nuevos plazos quedando este acuerdo documentado por escrito y pasando a formar parte del contrato.

Plano conforme de obra

Durante el transcurso de la obra pueden producirse una serie de contratiempos que deriven en modificaciones con respecto a lo que se estipulo construir. Es por ello que se elaboran nuevos planos con lo efectivamente construido llamados planos de conforme.

Su ejecución está a cargo del contratista, quien debe entregarlos dentro de los 30 (treinta) días de la Recepción Provisoria considerándose la entrega de los mismos como condición de pago del Certificado Final de obra.

Los planos deben contener los elementos necesarios para una correcta representación de la instalación terminada y deben ser aprobados por la dirección.

El contratista debe presentar un juego original reproducible y 3 (tres) copias de los planos.

Documentos que se exigen al contratista a la terminación de la obra

Al contratista se le requiere toda la documentación que acredite el cumplimiento de las distintas ordenanzas de inspección final exigidas por empresas de servicios de aguas, Municipalidad, proveedoras de gas, bomberos, etc. y, asimismo, las liquidaciones y planos correspondientes a medianerías. Estas entregas constituyen requisito indispensable, que acompaña a los demás que surgen del contrato, para el libramiento por la dirección del certificado de verificación de obra, a los efectos de la recepción definitiva.

Recepción definitiva de la obra

A los días de la Recepción Provisional indicados en el pliego, la dirección procede a la verificación de la obra para lo cual se labra un Acta de Verificación que lleva la firma de la dirección y del contratista. Si de esta operación resulta que la obra está en un todo de conformidad con las estipulaciones contractuales, se extiende el certificado al efecto de que el comitente reciba la obra con carácter definitivo, de cuya recepción se labra el Acta correspondiente, con la firma de la dirección y del contratista.

Tramite de los certificados

El contratista confecciona por cuadruplicado el Certificado de Obra en base a la Planilla de Estado de Obra conformada por la dirección.

El contratista debe consignar en el Certificado de Obra con toda claridad los siguientes datos:

1. Número del Certificado.
2. Fecha del Certificado.
3. Obra.
4. Comitente.
5. Director.
6. Período de Certificación.
7. Ítem.
8. Designación de Obras Ejecutadas.
9. Total cantidad contratada en cada rubro.
10. Unidad.
11. Cómputo: a) certificado anterior, b) actual, c) acumulado.
12. Precios unitarios o globales.
13. Importe.
14. Total del Certificado.
15. Total Certificado anteriormente.
16. Fondos de Garantía.
17. Total de los desacopios según detalle adjunto al Certificado de Obra.
18. I.V.A.
19. Importe a cobrar del Certificado de Obra.

Dentro de los veinticinco (25) días de presentado el Certificado de Obra, en debida forma y de acuerdo con todos y cada uno de los requisitos y formalidades establecidas en el Pliego de Condiciones y en la legislación vigente, el comitente lo abona.

Para efectuar el pago de los Certificados, el comitente tiene derecho a exigir al contratista los comprobantes que acrediten que ha efectuado los pagos y ajustes a que esté obligado con sus proveedores, obreros y subcontratistas, como asimismo a exigir el cumplimiento de la obligación que tiene la empresa ante el Consejo Profesional de Ingeniería, por los profesionales que actúan en representación de la misma.

Resolución del contrato

a. Pacto comisorio expreso

En caso de que el contratista no cumpla alguna de sus obligaciones, en especial la realización de todos los trabajos que se compromete en los términos y condiciones estipulados, puede el comitente dar por resuelto el contrato sin más trámite, mediante una notificación al contratista por telegrama colacionado u otro medio fehaciente, sin perjuicio de las otras penalidades establecidas en el contrato y sin que ello obste al reclamo de los daños y perjuicios que pudieran corresponder. Asimismo, puede optar por el cumplimiento con los daños y perjuicios.

b. Resolución por causas especiales

Sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad son causales especiales de resolución del contrato por parte del comitente:

- Desistimiento de continuar la obra
- Si el contratista violara reiteradas veces las estipulaciones contractuales a las órdenes de servicio que le impartiera la dirección y sin distinción de las causas a que obedezcan las violaciones.
- Si abandona la obra o cesa los trabajos de la misma por un plazo mayor de diez (10) días, o en más de tres oportunidades en las cuales el abandono o la cesación haya durado más de cuatro (4) días o cuando la suma de los abandonos parciales sea mayor o igual a quince (15) días.
- Si cediera el contrato en todo o en parte.
- Si desapareciera, quebrare o falleciera
- En todos los demás casos previstos por la Ley.

c. Resolución del contrato por parte del contratista

Por su parte el contratista tiene derecho a resolver el contrato en los siguientes casos:

- Si el comitente aplazara o suspendiera de una manera continúa los trabajos por más de seis meses.
- Si el comitente quebrare o cayera en incapacidad.

En los casos de resolución previstos el comitente puede hacer continuar los trabajos, por un nuevo empresario o administración y con este fin, una vez producida la resolución, el comitente hace inventariar y valorar por un perito arquitecto ajeno a la obra los materiales y los implementos existentes en la misma.

Esta operación se sujeta a las estipulaciones del contrato y hace fe para ambas partes del mismo. La dirección procede, además, a mensurar las cantidades de trabajos aceptables ejecutados por el contratista y formula según precios del contrato, una estimación completa de aquellos, a los que agrega una nómina de los materiales o implementos que crea convenientes aprovechar en la prosecución de los trabajos, valuados con arreglo a la estimación del perito.

El importe de esta estimación, previa deducción de los anticipos efectuados, constituye un crédito definitivo a favor del contratista. No obstante queda en poder del comitente respondiendo a los excesos de gastos y otros perjuicios que éste experimente con motivo de la resolución, hasta tanto unos y otros puedan conocerse, una vez que la dirección certifique que ha sido examinada la obra. Si la suma así retenida por el comitente no basta para cubrir los mayores desembolsos y los perjuicios que la resolución le erogue, el contratista debe abonarle el saldo que resulte.

Todos los implementos, materiales o estructurales desechados por la dirección a raíz de la resolución, deben ser retirados por el contratista a su costa en el plazo que le sea señalado en el acto por el cual se le notifique. Si no cumpliera, el comitente

puede hacer llevar fuera de la obra esos implementos, materiales o estructuras por cuenta y riesgo del contratista.

CAPÍTULO III

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Sumario: 1.- Introducción términos económicos 2.- Clasificación de los Impuestos Indirectos 2.1.- Impuesto indirecto de tipo valor agregado 2.2.-Mecanismo de determinación 2.3.- Ventajas que presenta la imposición al consumo 2.4.- Características del impuesto al valor agregado 3.- Hecho imponible 4.- Trabajo sobre inmueble ajeno y obra sobre inmueble propio 4.1- Trabajo sobre inmueble ajeno y 4.1.1.- Perfeccionamiento del hecho imponible 4.1.2.- Base imponible 4.1.3.- Alícuota 4.2.- Obra sobre inmueble propio 4.2.1.- Perfeccionamiento del hecho imponible 4.2.2.- Base imponible 4.2.3.- Alícuota

1.- Introducción. Términos económicos

La imposición al consumo puede ser directa o indirecta, en la medida que grave manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva.

Aquella que alcanza manifestaciones inmediatas reconoce dos variantes: 1) el impuesto a la renta consumida y 2) el impuesto al gasto.

1) La primera acepción establece que el gravamen limita la imposición solo a la parte de la renta consumida, doctrina que ha encontrado el apoyo de autores tales como (Stuart, Mil, Marshall, Pigou, Fisher y Einaudi) quienes partían de la premisa de que únicamente el consumo determina el bienestar económico de un individuo, lo que equivale a decir que el nivel inmediato de vida de una persona está condicionado por el volumen de consumición.

2) El impuesto al gasto en cambio se diferencia de la imposición a la renta consumida, porque toma en cuenta el consumo de cualquier origen, tanto el originado en riquezas preexistentes como del periodo. Esta modalidad, que reconoce a Kaldor como su principal propulsor, permite considerar condiciones personales de la unidad contribuyente y a su vez posibilita la aplicación de alícuotas progresivas.

Es propia de la esencia del tributo la marginación del ahorro como materia imponible, motivo por el cual se afirma que debería reemplazar el impuesto personal sobre la renta, para incentivar así el ahorro y la capitalización. Este último aspecto, sin embargo, es rebatido por la corriente doctrinaria que sostiene que la incidencia del tributo no dejara de ser regresiva o menos progresiva que la del impuesto a la renta, pues la no imposición de los ahorros beneficia principalmente a los contribuyentes de mayores recursos económicos. Con el propósito de paliar esa tendencia hacia la regresividad, los economistas sostienen que debe propiciarse una imposición fuertemente progresiva sobre el gasto, complementada con un impuesto progresivo sobre el patrimonio neto personal.

Finalmente resta considerar los impuestos indirectos sobre el consumo, es decir la que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva. En esta categoría encuadra el Impuesto al valor agregado.

En estructuras tributarias de países altamente desarrollados los impuestos indirectos sobre el consumo se consideran complementarios del impuesto que recae en las rentas, pues, sobre la base de admitir su traslación, cubren objetivos de hacer contribuir a aquellos sectores que por sus escasos recursos no tributan el impuesto a los réditos.

“En nuestro país, en cambio los impuestos indirectos sobre el consumo constituyen la principal fuente de recursos, lo que obliga a coordinar la normativa del impuesto elegido con los otros gravámenes vigentes, basado en ventas y otros ingresos: de ahí que resulte necesaria la armonización de las legislaciones para lograr congruencia en la determinación de las bases de medida que posibiliten controles cruzados dentro del sistema.”²²

2.- Clasificación de los impuestos indirectos

Los impuestos indirectos se pueden clasificar:

1) Por la calidad de la base: la función económica fiscal de los impuestos indirectos es fundamentalmente, la de gravar los consumos. Atendiendo a la calidad de la base, tales impuestos puede ser; A) *generales*: someten al gravamen volúmenes globales de operaciones de bienes y servicios, por lo tanto son de base amplia. En cuanto a su finalidad, podemos decir que es fundamentalmente recaudadora (Ejemplo: Ingresos Brutos); B) *selectivos o específicos*: recaen sobre determinados consumos de bienes o servicios, de modo que su base es restringida. La experiencia suele indicar que son instrumentados mediante listado o rubros de bienes o servicios

²² CELDEIRO, Ernesto, Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado, 2º Edición, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 2009), Pág. 1.

alcanzados, por lo que no suelen existir franquicias en este tipo de gravámenes, sino únicamente exclusión de objeto (Ejemplo: Impuestos a los cigarrillos)

2) Según la etapa de circulación económica: Podemos encontrar las siguientes:

Manufacturera: Manufactura (del latín manus, mano, y factura, hechura) o fabricación es una fase de la producción económica de los bienes. Consiste en la transformación de materias primas en productos manufacturados, productos elaborados o productos terminados para su distribución y consumo. También involucra procesos de elaboración de productos semi-manufacturados o productos semielaborados.

La manufactura es la actividad del sector secundario de la economía, también denominado sector industrial, sector fabril, o simplemente fabricación o industria.

En la modalidad de imposición de esta etapa manufacturera se sujetan a impuestos las enajenaciones efectuadas por los fabricantes, marginadas las operaciones generadas con posteridad a tales transferencias. Como ventaja de esta modalidad de imposición podemos mencionar el bajo costo administrativo de fiscalización, consecuencia del reducido número de contribuyentes observable en esta forma de imposición. No obstante existe una desventaja: interfiere en la producción, al aumentar los requerimientos de capital de las empresas, en la medida en que el impuesto forme parte constitutiva del importe de las compras de bienes utilizados por la manufactura.

Mayorista: En este caso es objeto a imposición la etapa en que se producen las transferencias de industriales o comerciantes mayoristas a los minoristas. Esta etapa se caracteriza por poseer menores alícuotas con relación a la modalidad precedente, consecuencia del mayor número de contribuyentes, aspecto que trae aparejado un costo administrativo superior. Ventaja: la inferior magnitud del efecto de piramidación, por recaer el impuesto en una etapa intermedia entre el fabricante y el consumidor final.

Minorista: este tipo de imposición grava la última etapa del proceso de comercialización del bien. Una de las ventajas es que posibilita el empleo de tarifas tributarias menores sobre un mayor número de contribuyentes. Al aplicarse el impuesto en la última etapa del proceso elimina la piramidación. Entre las desventajas se pueden nombrar la posibilidad de evasión por ser elevado el número de responsables, la costosa administración y fiscalización del gravamen por parte del fisco, problemas para los pequeños comerciantes que generalmente no poseen los medios para su correcta liquidación.

Una vez definida las distintas etapas podemos realizar la siguiente clasificación en:

A) *Impuestos monofásicos*: recaen sobre una sola de dichas fases.

B) *Imposición plurifásico*: incide en dos o más etapas de las antes señaladas (Ejemplo: Impuesto al valor agregado e Ingresos brutos)

3) Por la acumulación de carga: pueden ser acumulativos o no acumulativos. La forma plurifásica de tributación es: A) “*acumulativa*” cuando el objeto de ella es el valor total que adquiere el producto en las distintas etapas de circulación. Se distingue por ser una modalidad de alto rendimiento, sencilla liquidación, amplia base de imposición y alícuotas proporcionalmente bajas, aspecto, este último que posibilita la existencia de una menor evasión. Si bien se caracteriza por tener eficacia regresiva, Jarach sostiene que esta puede ser atenuada con exenciones y desgravaciones de los artículos de primera necesidad, en el supuesto de traslación hacia adelante. No obstante constituir un factor atemperador de la regresividad es de destacar que las medidas liberatorias indicadas se contraponen al objetivo de neutralidad; B) “*no acumulativa*”: cuando su objeto no es el valor total, sino el mayor valor (valor agregado) que adquiere el producto en las distintas etapas

de la producción y distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado.

2.1- Impuestos indirectos de tipo valor agregado

*“El impuesto al valor agregado también denominado valor añadido o valor adicionado, es una imposición plurifásica (no acumulativa), por cuanto su objeto no es el valor total, sino el mayor valor que adquiere el producto en las distintas etapas de la producción y distribución desde las materias primas hasta el producto terminado.”*²³

Este gravamen presenta además la particularidad de incidir una sola vez en el precio final de los bienes y servicios, eliminando consecuentemente el “efecto piramidación”, salvo que existan etapas intermedias exentas o en el caso en que se corte la secuencia no acumulativa cuando intervenga algún sujeto Monotributista, al gravarse solo la parte que representa el valor agregado en cada una de las transferencias de forma tal que se verifique una igualdad entre los impuestos abonados en las distintas etapas del proceso económico y el impuesto que se obtendría de aplicar la alícuota del tributo sobre el precio neto final de enajenación.

El impuesto que se ingresa en cada etapa es equivalente al que surge de aplicar la alícuota del gravamen al valor agregado en esa etapa o sea a la diferencia entre el precio de venta y el de costo.

2.2.- Mecanismos de Determinación

²³ COSCIANI, Cesare, Problemas Concretos de la Imposición General Sobre el Consumo, Boletín DGI 185, Pág. 400.

“Para determinar el valor que agrega cada uno de los que intervienen en la producción y circulación de un producto se podría utilizar: A) Método por adición y B) Método por sustracción.

A) El método por adición consiste en determinar la base de medida sumando los distintos elementos que componen el valor agregado (mano de obra, gastos y utilidad). Es descartado en la práctica debido a su complejidad y difícil administración.

B) El método de sustracción implica determinar la referida base restado del importe de venta de bienes, locaciones o prestaciones de servicios el valor de adquisiciones de mercaderías, materia prima y otros insumos alcanzados por los impuestos”.²⁴

La determinación del gravamen por sustracción admite a su vez dos variantes:

*Base contra base: el impuesto surge de deducir del importe de las ventas, locaciones, o prestaciones del periodo el valor de las compras realizadas, aplicándose la alícuota correspondiente sobre la diferencia obtenida.

* Impuestos contra impuestos: el gravamen se liquida por diferencia entre impuestos correspondientes a las ventas, locaciones o prestaciones de servicios (débito fiscal) y a las compras (créditos fiscales) del periodo considerado. Esta es la variante utilizada por nuestra ley.

Finalmente y en lo referido al cómputo de crédito de impuestos contenido en la adquisición de insumos o servicios, en cualquiera de las dos modalidades, también podrían admitirse dos variantes (técnicas de liquidación), a saber:

²⁴ COURTADE, Giselle Susana, Curso: Impuesto al consumo, (Tucumán, 2015)

* Integración física: el cual establece el cómputo de las compras o los impuestos vinculados a las mismas en el periodo fiscal de su utilización. Presenta, pues, las mismas dificultades que las mencionadas en el método de adición ya que implica la necesidad de efectuar rigurosos seguimientos en el proceso de producción para identificar los productos que se incorporan en el producto final.

* Integración financiera: a través del que se deducen todas las compras o los impuestos vinculados con ellas dentro de un mismo periodo, prescindiendo del momento en que se produzca la efectiva utilización. Este criterio es el adoptado por nuestra legislación.

2.3.- Ventajas que presenta la Imposición al Consumo

Continuando con el análisis de la imposición al consumo pueden destacarse las siguientes ventajas:

*NEUTRALIDAD: el impuesto no interfiere en las decisiones de los agentes financieros. No obstante pueden presentarse situaciones que atenten contra la neutralidad, por ejemplo: si en la cadena de bienes y servicios tenemos exenciones intermedias, la venta de esos no genera debito fiscal y por su compra no se paga crédito fiscal, pero va al costo.

*ALÍCUOTAS DIFERENTES: permite aplicar alícuotas diferentes sin afectar la recaudación final.

*PERMITE EL CONTROL CRUZADO: para que cada uno se ocupe de que no haya errores en la facturación (comprador y vendedor).

*PERMITE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO EXACTO A LOS EXPORTADORES: Por aplicación del principio de país de destino, los bienes se gravan en el lugar que se consumen. En tal caso, las importaciones están gravadas y las exportaciones, exentas.

2.4.- Características del IVA

*“*Es un impuesto recaudado por el estado nacional que se coparticipa a las provincias.*

**Es general, es decir los hechos gravados son la totalidad o casi todos los bienes y servicios y plurifásico no acumulativo, es decir que son aquellos impuestos que gravan cada etapa de circulación del bien o servicio pudiendo deducirse lo que se tributo en la etapa anterior.*

**Se determina por sustracción mediante el mecanismo de impuestos contra impuestos.*

**Se aplica el principio de integración financiera es decir que se deducen los créditos fiscales por las compras que se realizan en el período, con prescindencia de que los bienes o servicios adquiridos se incorporen efectivamente a los bienes en dicho periodo.*

**No existe restricción en materia de cómputo de crédito fiscal por la utilización de alícuotas diferentes en las distintas etapas.”²⁵*

3.- Hecho Imponible

“Es el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que una vez sucedido en la realidad, genera el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”.²⁶

Efectos del Acaecimiento del Hecho Imponible. Nacimiento de la Obligación Fiscal. El acaecimiento del Hecho Imponible trae como principal consecuencia que

²⁵ IMPUESTOS II, Cuadernillo de Diapositivas para el curso de Impuestos al Consumo, Facultad de Ciencias Económicas, UNT (Tucumán, 2015).

²⁶ VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 9º Edición ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, (Buenos Aires, 2005), pág. 348.

entre en funcionamiento el mandato de pago. Por eso Jarach denomina acaecimiento a la producción en la realidad de la imagen abstracta que formuló la norma legal. El orden lógico es el siguiente:

1) Acaecimiento del hecho imponible (cuando el pago es hecho, entre estos dos, es pago a cuenta).

2) Nacimiento de la obligación tributaria.

3) Pago.

*“Las obligaciones tributarias nacen al producirse las situaciones que, de acuerdo con las leyes, dan origen a las mismas, pero solo son exigible a partir de la fecha señalada por las disposiciones en virtud de las cuales se originaron”.*²⁷

El hecho imponible está integrado a su vez por sus aspectos objetivo, subjetivos espacial y temporal.

En ese sentido, se entiende como aspecto objetivo la descripción objetiva de la hipótesis de incidencia tributaria; es el presupuesto de hecho que la ley del impuesto establece como determinante del mismo.

Por su parte, el aspecto subjetivo es la definición del sujeto pasivo del impuesto, esto es del contribuyente respecto del cual se verifica el hecho imponible.

Vale recordar que el impuesto al valor agregado constituye un gravamen de tipo indirecto: se parte de la premisa de que resulta trasladable, no coincidiendo por lo general el contribuyente de derecho con el contribuyente de hecho que es en definitiva quien soporta el peso del tributo.

Con relación al aspecto espacial este se refiere a la descripción del lugar en que se configura el hecho imponible. La ley de impuesto al valor agregado considera en principio la atribución de la potestad tributaria conforme al criterio de pertenencia económica (principio de territorialidad).

²⁷ Art. 40, Código Tributario de la Provincia de Tucumán

Finalmente el aspecto temporal es aquel que describe el momento de vinculación del hecho imponible con el instante en que nace la obligación tributaria.

Son 4 los tipos de operaciones alrededor de las cuales se ordena el hecho imponible en el impuesto al valor agregado. Los mismos surgen del art 1 de la ley:

- a) Ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el país, realizadas por determinados sujetos.
- b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país.
- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles
- d) Las importaciones de servicios

La segunda manifestación del hecho imponible que se menciona está contenida en el inc b del art 1 de la ley de IVA, al señalar que quedarán alcanzadas por el tributo las obras, locaciones y prestaciones del servicio, incluidas en el art 3, realizadas en el territorio de la nación.

En particular el artículo 3 de la ley, en sus incisos a) y b), dispone que se encuentran alcanzadas por el impuesto:

- a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno.
- b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

¿Qué aspecto del hecho imponible contempla el inc b del art 1 del texto legal?

Tratándose de prestaciones de servicio incluidas en el art 3 de la ley, basta la existencia del elemento objetivo y espacial, sin condicionamiento respecto del aspecto subjetivo, es decir para que nazca la obligación tributaria solo se requiere la realización del hecho imponible en el territorio de la nación, cualquiera fuere el sujeto que lo lleve a cabo. No obstante ello se anticipa que se excluye de lo precedentemente expuesto el caso de obras sobre inmueble propio donde es menester la interdependencia de los elementos objetivo y subjetivo. Se requiere que la obra sea llevada a cabo por una Empresa Constructora, en los términos de la ley de IVA.

4.- Trabajo sobre inmueble ajeno y obra sobre inmueble propio.

La actividad de la construcción y dentro de ella, la figura de la obra sobre inmueble propio y del trabajo sobre inmueble ajeno ha sido siempre una de las más complejas dentro de la temática del Impuesto al Valor Agregado.

A continuación se efectúa el análisis con relación a esta última figura, partiendo del supuesto de que el contratista a quién el Automóvil Club Argentino adjudica la construcción de una de sus estaciones de servicio está radicado en la Republica Argentina.

4.1.- Trabajo sobre inmueble ajeno

Luego del análisis preliminar de conceptos básicos referidos al impuesto al valor agregado en general se puede ahora ahondar en el hecho imponible que realiza la empresa contratista que lleva a cabo la construcción de una estación de servicio en un terreno previamente adquirido por el Automóvil Club Argentino. Es decir en el hecho imponible “trabajo sobre inmueble ajeno”.

En el siguiente resumen, se detallan los 3 elementos constituyentes para la generación de dicho hecho imponible:

* Elemento objetivo: servicio de obra sobre inmueble ajeno, *Elemento subjetivo: Prestadores de servicio y *Elemento territorial: el territorio de la Nación Argentina.

“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.”²⁸

Se puede ver la amplia gama de actividades que se incluyen en la definición dada por la ley, pero la característica esencial de las actividades que comprende este inciso es que implican la prestación onerosa de una actividad, realizando alguna tarea, o mandando a hacer alguna tarea sobre un inmueble perteneciente a un tercero. En esto consiste la tarea que realiza el contratista.

Cualquier contribuyente que realice trabajos sobre inmueble ajeno será sujeto del impuesto. Pueden ser Uniones Transitorias de Empresas, sociedades regulares, sociedades irregulares o empresas unipersonales. Lo que importa es que exista onerosidad.

El elemento condicionante del hecho imponible es la realización de un trabajo sobre inmueble ajeno. El concepto de inmueble y de mueble está definido por nuestro Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, en los art 225 a 227.

“Inmuebles por su naturaleza. Son inmuebles por su naturaleza el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre.”²⁹

“Inmuebles por accesión. Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con carácter perdurable. En este caso, los muebles forman un todo con el inmueble y no pueden ser objeto de un derecho separado sin la voluntad del propietario.

²⁸ Art. 3 inc a, Ley de Impuesto al Valor Agregado (N° 23.349, t.o. 1.997).

²⁹ Art. 225, Código Civil y Comercial de la Nación Argentina.

No se consideran inmuebles por accesión las cosas afectadas a la explotación del inmueble o a la actividad del propietario.”³⁰

“Cosas muebles. Son cosas muebles las que pueden desplazarse por sí mismas o por una fuerza externa.”³¹

A continuación analizaremos cada uno de los conceptos indicados en la norma, haciendo especial mención respecto del encuadre legal de ciertas tareas que ejecuta el contratista:

“La construcción de inmuebles, consiste en la realización de una obra nueva sobre el mismo, siempre que ésta quede adherida a perpetuidad.”³²

De tal modo, las construcciones precarias (excepto instalación de viviendas prefabricadas) que no adquieren el carácter de inmueble conforme al Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, no están comprendidas en dicho concepto, sino en el de venta de cosas muebles o elaboración de cosa mueble por encargo.

El termino construcción indicado en los incisos a y b del art 3 de la ley de Impuesto al Valor Agregado ha sido usado en forma amplia, debiendo entenderse que quedan incluidas todas las construcciones, con o sin provisión de materiales por parte del locador, puesto que ni de la lectura de la ley del gravamen ni de su reglamento, emergen pautas que permitan inferir lo contrario.

“No obstante lo expuesto y mas allá de lo genérico que pudiera resultar la acepción de cualquier naturaleza, el más alto tribunal entendió que tal circunstancia solo determina la imposibilidad de considerar excluidas de la previsión legal a

³⁰ *Ibidem*, Art. 23.

³¹ *Ibidem*, Art. 227.

³² Causa “La Continental Cía de Seguros”, CSJN (15/07/57).

determinada clase de construcción, pero no autoriza a asignar tal carácter a trabajos que no tengan cabida en ese concepto según el significado corriente que cabe atribuirle. Por ello, sentencio que no cabe asimilar a los trabajos de relleno en el marco del hecho imponible definido por el art 3, inciso a de la ley de iva.”³³

“En lo que respecta a las instalaciones, estas son cosas con individualidad como muebles, que no necesariamente constituyen obra del constructor sino que pueden tener una existencia anterior a la intervención del mismo, colocada en un inmueble a perpetuidad por accesión.”³⁴

“Por su parte, debe entenderse como reparación de inmuebles a la restauración de los mismos para volver a su estado anterior, restituyendo la situación original del bien o su estado de uso.”³⁵

“Finalmente, y en lo referido a los trabajos de mantenimiento y conservación, la real academia española define a mantener como “conservar una cosa en su ser, darle vida y permanencia”, en tanto conservar es “mantener o cuidar de su permanencia”. Así pues, se trata de preservar o restituir el estado original del bien o su estado de uso, por lo que dicho concepto supone la necesidad de arreglos, composturas, enmiendas, correcciones o remedios con el propósito de solucionar o prevenir estados de deterioro.”³⁶

“Al ser ello así, las tareas de limpieza en general o de una fábrica, no quedan encuadradas en el art 3° de la ley de impuesto al valor agregado, inc a, pues

³³ Causa “Saneamiento y Urbanización SA”, CSJN (10/02/98).

³⁴ REIG, Enrique, El IVA, Editorial contabilidad moderna, (Buenos Aires, 1976), pág. 183.

³⁵ CELDEIRO, Enrique, Imposición a los consumo, Editorial la ley, (Buenos Aires, 1983), pág. 114.

³⁶ Dictamen 25/1976 (DAT).

no constituyen trabajos que tienden al mantenimiento y conservación de inmuebles, al igual que lo relativo a desinfección, desinsectación y desratización de edificios.”³⁷

La ley define los trabajos en general -gravados- comprendiendo taxativamente diversas figuras que se analizan seguidamente:

Las construcciones de cualquier naturaleza

Ello presupone el resultado de la actividad de "construir".

En cuanto a "construir", las definiciones comprenden: fabricar, erigir, edificar.

Existen algunas actividades referidas a trabajos sobre suelos como ser perforaciones para su estudio, mantenimiento de obras de infraestructura vial, excavaciones, movimientos de tierras entre otras en la cual existen dudas respecto de su encuadramiento fiscal.

En una consulta del 18-11-76 respecto de "**movimientos de tierras, desmontes, excavaciones y tareas de arenado**", se expresó que tales trabajos se hallaban alcanzados por el impuesto "en tanto dichos movimientos, desmontes o compactaciones de suelo constituyan una etapa en la construcción y no se trate del simple movimiento de tierras cuyo fin sea la preparación de un predio destinado a la producción agropecuaria...

Asimismo las "**tareas de arenado**" si bien no suponen una construcción propiamente dicha, son trabajos de mantenimiento y conservación.

De la mencionada consulta podemos concluir respecto de la importancia que tiene definir el fin principal de las mencionadas actividades y su relación con una posterior construcción. Así pues, si nos encontramos frente a "**perforaciones para el estudio de suelos**" dichas tareas no se encontrarían incluidas dentro del inc.a) del

³⁷ Dictamen 05/1984 (DAT).

art.3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sin perjuicio de su inclusión en el inc e), punto que no analizaremos en este trabajo.

Por otra parte, las "construcciones" constituyen el antónimo de "destrucciones", la cual significa echar abajo, deshacer o tornar inservible todo aquello que previamente existía.

La destrucción puede significar un agregado de valor económico a algo con el mismo efecto económico que la construcción. El inc a) art. 3° de la ley de Impuesto al Valor Agregado no grava sino las construcciones, por más que ambas requieran el vuelco de un "trabajo en general" sobre el inmueble - las restantes actividades estarán alcanzadas por la ley por su encuadramiento como prestación de servicios - .

No obstante la D.G.I. ha tenido la oportunidad de expedirse en una instrucción:

“Conforme con las mismas, se expreso que las demoliciones si están contratadas como única obra total, se encuentran fuera del concepto de construcciones. Si, por el contrario, el mismo constituye un paso previo a una construcción gravada, en virtud de un único vínculo contractual, formando parte de una obra integral, se encuentra alcanzado por el impuesto dentro del ámbito del inc. a) del art. 3° de la Ley.

Por otra parte se indicó que la enajenación de los bienes (generalmente escombros) resultantes de la demolición no goza de tal exclusión, ya que conformará la venta de bienes muebles no exentos del impuesto.”³⁸

La misma conclusión fue la expresada a una consulta planteada a D.G.I., con fecha 03-07-78 respecto al caso de una empresa que se ocupaba de desarmar galpones para la Empresa Ferrocarriles Argentinos. Asimismo podía armar otros nuevos, con o sin el aporte de materiales.

³⁸ Instrucción D.G.I 196/1977

En el caso de incorporación de materiales la AFIP en su dictamen DAT 10/84 opinó que el termino construcción del artículo 3 incisos a) y b) de la ley comprende a todas las construcciones sin diferenciar si ellas se realizan con o sin provisión de materiales por parte del locador.

Las instalaciones civiles, comerciales e industriales

La instalación es la consecuencia de la actividad de "instalar", "colocar en un lugar o edificio los enseres o servicios que en él se hayan de utilizar..." En términos de la ley ello se refiere a la acción de poner en el edificio con mayor o menor grado de adhesión, objetos que previamente han estado separados, y con una finalidad de proveer un uso o servicio esperado naturalmente de los mismos (Ej. Instalación de agua caliente, "instalación eléctrica")

Debe, por otra parte, considerarse en forma muy general, la calificación de "civiles, comerciales o industriales" que consigna la ley. También pueden existir instalaciones navales, aéreas, pero el concepto no debe apartarnos de la realidad económica la que, define los actos gravados por la ley.

Muchas instalaciones pueden generar problemas para su encuadre tributario, cuando no se dan nítidamente en edificios o formando parte de ellos. Como por ejemplo el caso del tendido de un cable coaxil, de un gasoducto o de una línea de alta tensión. También en el supuesto de construirse una dársena o pista de aviación, situaciones en las cuales los sujetos intervinientes son más de dos: quien ejecuta el trabajo; quien es el interesado en su realización y paga por el mismo, generalmente el estado; y quien fuere el dueño del inmueble sobre el cual se ejecutan los trabajos también -generalmente- el estado.

Destacamos aquí que la ley no requiere que el interesado económico en la realización de la mejora, obra o trabajo, fuere el mismo propietario del "inmueble

ajeno" (ajeno a quien ejecuta la obra). Interesa, en cambio, el interés económico puesto en juego, como principio fundamental de la ley.

De la misma manera podemos analizar el supuesto de quien lotea una fracción de tierra y en lo que sería la vía pública construye desagües, veredas, etc. Se da aquí el caso de un trabajo sobre inmueble ajeno, pero que queda en propiedad ajena (estado), y que, consecuentemente, no se vende ni cobra (al estado). En cambio, dichas obras, integran el "valor económico" implícito en la venta de las fracciones loteadas, a los compradores. No es obra sobre inmueble propio (pasa a ser del dominio público).

Las reparaciones y trabajos de mantenimiento y conservación.

Una vez finalizada la construcción de la estación de servicio por parte del contratista, la misma ha de requerir periódicamente que se efectúen este tipo de trabajos a fin de que continúen en condiciones funcionales. Con lo cual cabe referirme a los mismos.

Las figuras antes descriptas implicaban "hacer" alguna cosa nueva. Las que ahora tratamos, significan aplicar el esfuerzo o trabajo, sobre algo preexistente, sin obtener nada nuevo.

Así y en términos generales, los actos gravados del artículo 3° inc. a) de la ley se refieren a la "ejecución" de algo, una edificación, un "agregado" a un inmueble ajeno.

Asimismo, las reparaciones y el mantenimiento incluidos se refieren al hecho de que tales tareas sean necesarias, indispensables o efectuadas con motivo de la necesidad de mantener en condiciones de uso para el fin propio, a cada inmueble sobre el que se efectúan tales tareas de mantenimiento y reparación.

Debemos apreciar que pueden existir tareas que se efectúen sobre inmuebles que no imprescindiblemente sean necesarias o indispensables para constituirse en una reparación o mantenimiento, en el sentido arriba expresado.

Cuando tales tareas no encuadren, expresamente, en los conceptos contenidos en la ley, no estarán alcanzadas por el tributo bajo el concepto de trabajo sobre inmueble ajeno del art 3° inc. a), sin perjuicio de su inclusión dentro del art 3° inc e) apartado 21).

4.1.1.- Perfeccionamiento del hecho imponible

El art. 5 apartado c) de la ley del Impuesto al Valor Agregado determina el perfeccionamiento del hecho imponible trabajo sobre inmueble de terceros definiendo que esto se produce:

“En el caso de 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.”³⁹

El perfeccionamiento del hecho imponible implica la definición del momento en cual se reconocerá e imputará la obligación tributaria – el débito fiscal- situación que según la legislación actual se producirá en alguno de los tres siguientes momentos, el que ocurra primero:

1. aceptación de certificado de obra parcial o total: el certificado de obra es un documento que emite quien presta el servicio y considerado por la RG 1415-
“Régimen de Emisión de Comprobantes- como documento equivalente a una factura: cuando los usos y costumbres sustituyan el empleo de la segunda por el primero.”⁴⁰

Es importante aclarar que la generación del débito fiscal se producirá con la aceptación del certificado de obra, no con su simple emisión. Esto podemos corroborarlo en los siguientes fallos del Tribunal Fiscal de la Nación Sala B:

³⁹ Art. 5, Ley de Impuesto al Valor Agregado (N° 23.349, t.o. 1.997).

⁴⁰ Resolución General A.F.I.P 1415/2003.

FALLO OBRAS CIVILES SAICFEL

“Aceptación de certificados de obra: el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la aceptación definitiva, salvo que la realidad económica indique que, habiéndose cumplido con la prestación que hace al objeto de la obligación, la recepción provisoria no rechazada revista una entidad tal que habilite al receptor para disponer del derecho a la contraprestación pertinente.”⁴¹

FALLO NORDESTE CONSTRUCCIONES S.A.

Aceptación del certificado de obra, parcial o total:

“Cabe considerar en defensa del contribuyente la normativa administrativa provincial que dificulta el conocimiento de la aceptación del cert. de obra.”⁴²

2. percepción total o parcial: si la misma no es total sino parcial, se reconocerá el débito fiscal en proporción a la percepción.

3. Facturación: la emisión de la factura correspondiente generará el nacimiento de la obligación tributaria.

4.1.2.- Base Imponible

Para poder obtener la base imponible y de esta manera realizar la liquidación de IVA nos debemos dirigir al art 10 de la ley de impuesto al valor agregado que detalla lo siguiente:

“El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán

⁴¹ Causa “OBRAS CIVILES SAICFEL”, TFN, Sala “B” 15/03/2004.

⁴² Causa “NORDESTE CONSTRUCCIONES S.A.”, TFN, Sala “B” 31/03/2004.

considerados según lo dispuesto en el artículo 12. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

Son integrantes del precio neto gravado —aunque se facturen o convengan por separado— y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:

1) Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.

2) Los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

3) El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3^o”⁴³

Esto implica que los conceptos antes indicados resultan atraídos (principio de unicidad) por el hecho imponible “Trabajos sobre inmueble ajeno” en cuanto a gravabilidad y en cuanto a la alícuota aplicable. No obstante tienen generación de débito fiscal autónoma.

4.1.3.- Alícuota

Los trabajos sobre inmueble ajeno están alcanzados a la alícuota general del 21%; salvo los destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso, que se encuentran alcanzados a la alícuota del 10,5%.

⁴³ Art.10 Ley de Impuesto al Valor Agregado (Nº 23.349, t.o. 1.997).

Con lo cual, el caso bajo análisis, se encuentra alcanzado con la alícuota general.

El caso de honorarios de proyecto y dirección de obra

“No se encuentran entre los hechos imposables del artículo 3º, incisos a) y b)... Gravados en el IVA s/art. 3º, e), pto. 11 (Locaciones y prestaciones destinadas a preparar, coordinar o administrar los trabajos sobre inmuebles ajenos contemplados en el inc. a).”⁴⁴

4.2.- Obra sobre inmueble propio

A fin de dejar en claro que en la operatoria descrita en el capítulo II el Automóvil Club Argentino no realiza el hecho imponible “obra sobre inmueble propio” corresponde mencionar algunos aspectos referidos a dicho hecho imponible.

Elementos constitutivos del hecho imponible

* Elemento objetivo: obra sobre inmueble propio, *Elemento subjetivo: Empresas constructora y *Elemento territorial: el territorio de la Nación Argentina.

Las obras sobre inmueble propio se encuentran alcanzadas por el gravamen según surge, como ya se mencionó, del art 3 inc. b) de la ley, pues el mismo indica que se encuentran gravadas *“Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.”⁴⁵*

Por su parte el inciso d) del artículo 4 de la ley del IVA dispone que el tributo alcance a las obras sobre inmueble propio efectuadas por empresas constructoras con propósito de lucro, ya sea que se efectúen directamente o a través de terceros, sobre inmuebles ubicados en el país.

⁴⁴ Consulta Bol. D.G.I, n°519, 12/06/1996.

⁴⁵ Art. 3 inc b, Ley de Impuesto al Valor Agregado (N° 23.349, t.o. 1.997).

¿Que debe entenderse por “obra”?:

“A los efectos de lo dispuesto por el inciso b), del artículo 3º de la ley, se entenderá por obras a aquellas mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente. Cuando por la ubicación del inmueble no existiere tal obligación, la calidad de mejora se determinará por similitud con el tratamiento indicado precedentemente vigente en el mismo Municipio o Provincia o, en su defecto, en el Municipio o Provincia más cercano.”⁴⁶

Por lo tanto, se debe tener presente que:

- a) Las obras no deben representar meros trabajos de reparación, conservación o mantenimiento de los inmuebles, sino mejoras que incrementen su valor patrimonial.
- b) No es necesario que esté efectivamente autorizada por autoridad competente. La norma legal sólo menciona que debe tratarse de una obra sujeta a autorización, es decir que formará parte del objeto del impuesto aún cuando las tramitaciones correspondientes para dicha aprobación no se hayan iniciado.
- c) Pueden ser ejecutadas directamente por el sujeto titular del terreno o indirectamente por terceros.
- d) Puede tratarse de obras totalmente nuevas o incorporadas a otras ya existentes.
- e) No interesa el plazo de ejecución de la obra.

⁴⁶ Art. 4, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al valor Agregado (Nº 23.349, t.o. 1.997).

Necesidad del carácter de empresa constructora.

Se encuentran alcanzadas las obras sobre inmueble propio realizadas por empresas constructoras.

La ley en su artículo 4 inciso d) tiene su propia definición conceptual del alcance de lo que constituye una Empresa Constructora.

*"Serán empresas constructoras las que realicen obras sobre inmueble propio, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. Se entenderá que reviste el carácter de empresa constructora las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble".*⁴⁷

La ley establece que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente, o a través de terceros, efectúen las referidas obras sobre inmueble propio con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble, sin importar la forma jurídica adoptada por las mismas. Es decir que pueden organizarse como empresa unipersonal, sociedades constituidas regularmente adoptando algún tipo social tipificado por la ley, fideicomisos, consorcios, etc.

Teniendo en cuenta el concepto de esta figura, queda fuera del alcance del I.V.A. la simple reventa de inmuebles, sobre la cual el enajenante no hubiera construido las "mejoras" del caso.

⁴⁷ Art. 4 inc d, Ley de Impuesto al Valor Agregado (Nº 23.349, t.o. 1.997).

Se destaca que incluye dentro de las empresas constructoras al contribuyente que para realizarlas contrata el servicio con un tercero.

La ley del IVA pone como condición especial para determinar el carácter de sujeto pasivo del impuesto al propósito de obtener un lucro.

Se entiende que el lucro debe evaluarse desde el punto de vista de la intención del contribuyente al momento de la construcción. Puede que no de ganancias, pero si su intención fue el propósito de lucro materializado en la venta o transferencia con carácter oneroso del inmueble a un tercero, igualmente la operación estaría alcanzada por el gravamen.

“Por lo tanto, queda claro que si quien construye no lo hace con propósito de lucro, no es empresa constructora para el IVA y la operación queda fuera del ámbito de imposición”⁴⁸

Cabe concluir entonces que en la operatoria descripta en el capítulo II el Automóvil Club Argentino no realiza el hecho imponible “obra sobre inmueble propio” pues el mismo no reviste el carácter de empresa constructora en los términos de la ley de IVA.

Si eventualmente el Automóvil Club Argentino vendiera o desafectara de la actividad gravada la estación de servicio por él construida habría que considerar lo dispuesto por el artículo 11, 3er párrafo de la ley de IVA:

“Asimismo, cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a los responsables a que se refiere el inciso d) del artículo 4º, o realizadas por el sujeto pasivo, directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, que hubieren generado el crédito fiscal previsto en el artículo 12, deberá adicionarse al débito fiscal del período en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto tales

⁴⁸ Consultas a bases de información, en Internet: www.adelaprat.com, (julio de 2016)

hechos tengan lugar antes de transcurridos DIEZ (10) años, contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior.”⁴⁹

Si bien en el caso bajo análisis no se verifica el hecho imponible obra sobre inmueble propio, a fin de no dejar trunco su análisis se explican brevemente a continuación otros aspectos relevantes del mismo.

4.2.1.- Perfeccionamiento del hecho imponible

Podemos apreciar, que los "momentos" que son relevantes para esta imposición, comprenden lo establecido en el art 5 inc. e) de la ley de impuesto al valor agregado

“En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior.”⁵⁰

La ley grava las obras efectuadas sobre inmueble propio de quien las enajena. Ha elegido como momento definitivo y preciso de su imposición, la venta, a través de dos alternativas, la entrega de la posesión, o la escritura traslativa de dominio si fuere simultánea con la entrega de la posesión.

4.2.2.- Base imponible

⁴⁹ Art.11, la Ley de Impuesto al valor Agregado (N° 23.349, t.o. 1.997).

⁵⁰ Art.5 inc e, la Ley de Impuesto al valor Agregado (N° 23.349, t.o. 1.997).

El artículo 10 de la ley dispone que a los fines de conformar la base imponible, deba aplicarse al valor asignado al inmueble, la proporción que las partes hayan convenido respecto de lo que corresponde atribuir al terreno por un lado y a la obra por el otro. El valor convenido para la obra se compara con el asignado en el avalúo fiscal a los fines del Impuesto Inmobiliario y de ambos se toma el mayor. Ahora bien, cuando se trata de obras que se encuentran en ejecución, no existe avalúo fiscal, por lo que el valor convenido debe compararse con el costo de la obra calculado de acuerdo con las normas del Impuesto a las Ganancias.

Puede ocurrir también, que el avalúo fiscal exista, pero no incluya el valor de la obra ejecutada, en cuyo caso debería adicionárselo. O bien podría darse la situación de que el mencionado avalúo comprenda el valor de obras preexistentes que deberían deducirse para encontrar la correcta proporción.

Si por la venta se pactan expresamente intereses de financiación, los mismos no integran el precio neto gravado salvo que se trate de intereses devengados por financiación referidos a anticipos que se hicieron efectivos antes de la escrituración o posesión, en cuyo caso deben sumarse al precio total convenido por las partes, a los fines de realizar las comparaciones pertinentes para la determinación de la proporción que del total corresponde asignar a la obra en construcción.

Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la AFIP podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado

Señas que congelan precio. Tratamiento en el impuesto

El último párrafo del artículo 5 de la ley de IVA establece que todos aquellos anticipos de precio que se otorguen antes de la escrituración o entrega de la posesión del inmueble y siempre y cuando congelen precio, determinan el nacimiento del hecho imponible generando en esa oportunidad el débito fiscal correspondiente.

Por su parte el artículo 45 del decreto reglamentario estipula que los mismos deben afectarse íntegramente a la parte del precio atribuible a la obra.

Es importante destacar que si se generase débito fiscal respecto de todos los anticipos que congelan precio que se reciban podría superarse al valor total de la obra y comenzar a referirse al terreno que se encuentra excluido del gravamen.

Por ello, el artículo 25 del decreto reglamentario dispone que a los fines de no liquidar el impuesto respecto de la venta del terreno, cuando el importe recibido por adelantado haya cubierto el valor de la obra, el contribuyente debe solicitar a la AFIP la autorización pertinente para no facturar el IVA sobre los importes que lo exceden. Los requisitos y las formalidades para la obtención de tal autorización han sido reglamentados por el Organismo Fiscal a través de la Resolución General de AFIP 707/99.

Cabe aclarar que en caso de que las señas o anticipos no congelen precio, es necesario dejar constancia escrita de esta situación, a fin de poder contar con un elemento de prueba ante el fisco por cualquier reclamo posterior.

4.2.3.- Alícuota

Las obras sobre inmueble propio están alcanzadas a la alícuota general del 21%, excepto que se trate de obras sobre inmueble propio con destino a vivienda. Las mismas están alcanzadas con la alícuota del 10,5%.

CONCLUSIÓN

Al desarrollar el presente trabajo, resultó imprescindible introducirse en el estudio de los aspectos generales de la imposición para poder así, luego analizar y comprender el “funcionamiento” del impuesto al valor agregado. Por otro lado se efectuó en un capítulo aparte una breve explicación respecto de cómo se lleva a cabo el proceso de licitación, adjudicación y puesta en marcha de la construcción de una estación de servicio por parte del Automóvil Club Argentina para poder trazar el camino que debe recorrer una Empresa Constructora al incursionar en este rubro.

En un sentido amplio, se denomina construcción a todo aquello que exige, antes de hacerse, disponer de un proyecto y una planificación predeterminada.

También se denomina construcción a una obra ya construida o edificada, además a la edificación o infraestructura en proceso de realización, e incluso a toda la zona adyacente usada en la ejecución de la misma.

Partiendo de este antecedente, podemos señalar que la construcción comprende el conjunto de técnicas, materiales, procesos, artes y oficios aplicados a llevar a cabo edificios y obras públicas.

La construcción empieza en el terreno utilizando mano de obra que se apoya en el uso de aparatos o herramientas superiores gracias a la evolución tecnológica, minimizando así errores e incrementando la rapidez en la ejecución. En toda sociedad la industria de la construcción está relacionada con el desarrollo económico. Este no puede concebirse sin la evolución de la industria de la construcción y viceversa. Es por ello que hablar de la construcción en general, es un tema de relevancia y de visión futura sumamente importante para el desarrollo y la calidad de vida de la sociedad. Además es un fuerte componente organizativo que logra su aplicación en la administración del ambiente urbano principalmente.

Sabiendo esto es que el Automóvil Club Argentino ha decidido hacer su aporte a este proceso de desarrollo económico impulsando las construcciones de estaciones de servicio mediante el proceso de licitación privada.

A continuación reproduzco algunos aspectos desarrollados en este trabajo que considero importante puntualizar:

- Es importante recordar que el sector público logra gran parte de sus recursos imponiendo tributos a los distintos actores económicos habiendo adquirido, en los últimos años, una gran relevancia el impuesto al valor agregado que afecta directamente a las empresas del rubro de la construcción.

- Las empresas que presenten propuestas para la licitación deben cumplir con las ciertas exigencias impuestas por el ACA: 1) Fijar domicilio legal dentro de la Capital Federal lo que implica un gasto y trámite adicional por parte de alguna empresa radicada en el interior del país y 2) Los medios utilizados para la difusión de la licitación son muy reducidos ya que deberían haber sido de tiraje nacional.

- Las empresas que presentan propuesta para la licitación son pocas dada que la licitación es privada (se invita a las empresas a participar).

- El procedimiento de licitación del Automóvil Club Argentino es uno particular ya que no se rige por la ley de obras públicas.

- En el caso que se desarrolla en el presente trabajo adquiere importancia el análisis del hecho imponible previsto por el impuesto al valor agregado “trabajos sobre inmueble ajeno”.

Dada la variedad de situaciones que pueden presentarse podemos expresar que estos son hechos imponibles de amplio alcance y compleja aplicación. Entre otras consideraciones debemos tener presente la existencia de distintas alícuotas y la importancia que los mismos asumieron por los nuevos negocios.

- Tratándose de obras sobre inmueble propio, el sujeto pasivo está definido como “empresa constructora”, entendiéndose como tal, la que realiza la obra

con la intención de obtener lucro con la ejecución o posterior venta de la misma.

Identificar la intención |

ANEXO

ANEXO I: Onerosidad

Hasta la entrada en vigencia de la ley 23871 en diciembre de 1990, el impuesto al valor agregado era taxativo en cuanto a la gravabilidad de las obras, locaciones o prestaciones de servicios, toda vez que solo se encontraban incluidas dentro del objeto del tributo aquellas previstas en la planilla anexa del art 3 de la norma legal. A partir de la fecha indicada, se incorpora al mencionado artículo el inciso 21 generalizándose de esta forma, el impuesto que nos ocupa para las restantes obras, locaciones y prestaciones de servicios.

¿Resulta necesario que la obra, locaciones o prestaciones sean efectuadas a título oneroso?

Si, pues de la economía propia del gravamen surge que solo estarán alcanzadas las prestaciones donde exista una contraprestación, por lo que las realizadas a título gratuito no están gravadas.

Obsérvese que para el derecho privado la locación es el contrato consensual por el cual las partes se obligan recíprocamente una a conceder el uso o goce de una cosa o a ejecutar una obra o prestar un servicio y la otra a pagar por ese uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero.

“Por ende, la condición de onerosidad se expresa en la norma al aludirse a prestaciones en las que el sujeto ejecuta, mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.”⁵¹

No obstante lo expuesto, existe otra postura doctrinaria:

⁵¹ OKLANDER, Ley de Impuesto al Valor Agregado Comentada, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2015), pág. 88.

*“En efecto, a diferencia de lo que ocurre con las ventas de cosa mueble para los servicios no se menciona la condición de onerosidad dentro del texto legal, la que solo aparece expresada en el art 3 inc e apartado 21 y en el art 8 del decreto reglamentario y solo en relación con los servicios gravados a partir de la generalización del impuesto. En virtud de ello, se ha señalado que una interpretación subjetiva de la norma nos conduce al mismo resultado: cuando el legislador quiso exigir el requisito de la onerosidad como condición de gravabilidad, lo hizo en forma expresa.”*⁵²

⁵² FENOCHIETO, Ricardo, Ley de Impuesto al Valor Agregado – Análisis Técnico y Jurídico, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2005), pág. 165.

ANEXO II: ¿Qué tenemos que entender por obtener un lucro con su ejecución?

El artículo 5° del Decreto Reglamentario establece:

“No se encuentra alcanzada por el impuesto la venta de las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3° de la ley, realizadas por los sujetos comprendidos en el inciso d) de su artículo 4°, cuando por un lapso continuo o discontinuo de TRES (3) años -cumplido a la fecha en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si este acto fuera anterior-, las mismas hubieran permanecido sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. En las situaciones previstas en este artículo, en el período fiscal en que se produzca la venta deberán reintegrarse los créditos fiscales oportunamente computados, atribuibles al bien que se transfiere.”⁵³

Este artículo pretende definir cuándo debe entenderse que se asume la condición de empresa constructora.

La norma es imperfecta y presenta sus problemas. A modo de resumen uno puede decir lo siguiente: si se construye, se alquila y se vende dentro de un lapso corto que el Decreto Reglamentario pauta en 3 años, se mantiene la condición de empresa constructora y nada cambia. El crédito fiscal se computó correctamente y hay débito fiscal en el momento de la enajenación. En cambio, si se alquila por un período mayor a los 3 años, no es empresa constructora, con lo cual no hay débito fiscal en el momento de la enajenación del inmueble, pero existe la obligación de devolver el crédito fiscal.

⁵³ Art. 5, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al valor Agregado (N° 23.349, t.o. 1.997).

“Relacionado con este tema podemos citar la causa Bahía Blanca Plaza Shopping S.A.”, Scia n° D.421. XLIII de la CSJN, 23/02/2010 (TF 22.062-I). El contribuyente construyó una obra sobre un inmueble propio para utilizarlo como shopping, lo alquila por dos (2) años, y después lo terminó vendiendo .El Fisco entiende que hay una desafectación de bien de uso. Está apuntando al tercer párrafo del Art. 11 de la Ley de IVA. El Fisco sostiene: “ lo ha desafectado de la actividad gravada. Devuélvame el crédito fiscal oportunamente computado originados en la obra (por aplicación del tercer párrafo del Art. 11 de la Ley de IVA).”⁵⁴

En dicha causa la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que el TFN señaló que la discrepancia entre las partes radica en que el contribuyente aduce encontrarse sometido al tratamiento de venta de inmueble al calificarse subjetivamente como empresa constructora, mientras el Fisco niega dicho carácter subjetivo y considera la transferencia de titularidad del mismo como una desafectación de bien de uso. El Fisco aduce que conforme a una correcta interpretación de los arts. 4° inc. d) y 11 tercer párrafo, de la Ley de IVA y del art. 5° primer párrafo, del D.R., en el período respectivo, se debe incrementar el débito fiscal de la sociedad, adicionándole el crédito que oportunamente había computado con motivo de su afectación a la actividad gravada como bien de uso. En ese orden de ideas debe ser ponderada como una desafectación de bien de uso en los términos del tercer párrafo del Art. 11 de la Ley del IVA.

En ese contexto, el mencionado Tribunal consideró que la cuestión definitoria radicaba en determinar si la actora revestía el carácter de empresa constructora a los fines de la Ley del IVA, para lo cual subrayó que el texto legal (art. 4° inc. d) de la Ley 23.349) asigna ese carácter a quien realiza las obras, directamente o a través de

⁵⁴ Consultas a bases de información, en Internet: www.adelaprat.com, (julio 2016).

terceros con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble. Sobre esa base, el TFN entendió que la Ley del IVA no limita el carácter de empresa constructora al sujeto que construye sobre inmueble propio para vender lo construido, pues lo reconoce también a quien lo hace para lucrar comercialmente con la explotación de la obra.

Y, en esa inteligencia, consideró que, en el caso, al haberse realizado la venta antes de que transcurrieran los tres años que marca el art. 5° del D.R. de la Ley del IVA es correcto el tratamiento que el contribuyente asignó a esa operación.

Que el criterio de la AFIP, en cuanto a que el mero hecho de lucrar con arrendamientos excluye el tratamiento de venta de inmueble, aún cuando la enajenación se materialice dentro de los tres (3) años previstos por el art. 5° D.R., implicaría entender que lo establecido en el mencionado artículo del D.R. se encuentra en oposición con el texto legal, lo cual no es admisible...pues debe preferirse la interpretación que concilie a las normas y deje a todas con valor y efecto.

La Cámara compartió los fundamentos expresados por el TFN:

“Los Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señalaron que los agravios expuestos por AFIP resultan insuficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados por los Tribunales de las instancias anteriores (TFN compartido por la Cámara)...” ⁵⁵ .

⁵⁵ BALAN, Osvaldo, Curso: Actualidad Tributaria, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, (Buenos, Aires, 2010)

ANEXO III: Reparación y Mantenimiento

Las reparaciones y trabajos de mantenimiento y conservación.

Para clarificar el alcance de este tipo de tareas a continuación cito algunos antecedentes en relación con las actividades comprendidas:

Desagote y limpieza de pozos

Con fecha 14-05-75, D.G.I. emitió su dictamen N°6/75 sobre la materia.

“Por el mismo se sostuvo que las tareas descriptas se encontraban comprendidas en el impuesto. Se efectuó a tal fin un análisis del servicio prestado, comprendiendo las definiciones de "conservar" y "mantener". Se expresó así que "Los trabajos que se ejecutan tendrían por fin mantener y conservar en estado de utilización las referidas instalaciones, que forman parte del inmueble, ya que sin ellos las mismas dejarían de cumplir el objeto para el que fueron construidas, debiendo ser sustituidas por otras".⁵⁶

Sobre el mismo tema, el T.F.N. en fallo del 06-06-78 (Causa "Etchart, Héctor J.") se pronunció en forma coincidente.

“Por el contrario, el fallo de segunda instancia (C.N.A. Sala I, Cont.Adm., del 20-11-79) revocó la decisión anterior. En una parte relevante de la sentencia se afirmó que "...en la medida en que ese trabajo no importa contribuir al ulterior normal funcionamiento de la instalación, permitiendo la absorción de las aguas servidas por el terreno, no puede considerarse que dicha tarea implique mantener o

⁵⁶ Dictamen D.G.I. 06/1975

*conservar el inmueble al no brindar potencialmente como resultado el adecuado cumplimiento del objetivo para el que fue construido.”*⁵⁷

Tema resuelto con la vigencia del Dcto.357/91 del 05/03/91, con el cual se especificó la mencionada actividad dentro del art.3° inc. e) pto. 6, con aplicación a partir del 11/03/91.

Riego de Caminos

Mediante el dictamen 25/76, D.G.I. trató esta figura, referida al riego de los caminos internos de un ingenio azucarero. La opinión final fue que:

*"tales trabajos, en caminos de tierra, constituyen labores de conservación, en razón de que técnicamente, los mismos se realizan con el objeto de preservar y mantener en estado de utilización a las mencionadas obras..."*⁵⁸

Operaciones vinculadas con pozos petrolíferos

Por consulta del 18-11-76 se contemplaron diversas actividades. La respuesta del Fisco consideró que las perforaciones de pozos de petróleo y gas constituyen trabajos sobre inmueble ajeno y, por lo tanto incluido en el artículo 3 ° inc. a) de la ley. Las actividades destinadas a colocar o retirar implementos del pozo para su reparación ("pulling") están alcanzadas también por el impuesto.

Los procesos de "work over" y desparafinación, de pozos y oleoductos se encuentran asimismo gravados, por considerarse incluidos en el art.3° inc. a).

⁵⁷ Causa "ETCHART, HÉCTOR ", TFN, 06/06/1978

⁵⁸ Dictamen D.G.I 25/1976

Mejoras efectuadas por el inquilino

FALLO C&A ARGENTINA S.C.S: Las obras y locaciones en inmuebles alquilados están gravados en iva.

“AFIP afirma que existen dos hechos imponibles: 1) Locación de inmuebles y 2) trabajos realizados sobre inmueble ajeno. Las obras otorgan un valor agregado al inmueble.

Por lo tanto, la AFIP reclama los débitos fiscales no declarados de las obras y mejoras sobre inmuebles ajenos.”⁵⁹

⁵⁹ Causa “C&A ARGENTINA S.C.S.” , TFN Sala c, 16/03/2010

ANEXO IV: Destino Vivienda

Trabajo sobre inmueble ajeno. Obra sobre inmueble propio. Destino vivienda. Su tratamiento en el gravamen.

Están alcanzados con la alícuota reducida del 10,50 % los trabajos sobre inmueble ajeno destinados a vivienda nueva y las obras sobre inmueble propio destinadas a vivienda.

Este beneficio alcanza a cualquier tipo de vivienda, no solamente los destinados a la casa habitación del contribuyente. En función del aspecto arquitectónico de la obra se puede evaluar si fue concebida para vivienda o no.

El artículo 2 del decreto 1.230/96 fija pautas sobre esta cuestión al disponer que debe entenderse 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.

Bauleras y cocheras

El mencionado artículo aclara que la categorización de destino vivienda resulta comprensiva de las bauleras y cocheras cuando, en el caso de trabajos sobre inmueble ajeno, sean construidas como unidades complementarias de las citadas viviendas y en el caso de obras sobre inmueble propio, sean vendidas en forma conjunta con las mismas.

Construcciones no alcanzadas por la reducción

La tasa diferencial no será de aplicación respecto de las restantes construcciones que puedan integrar un edificio destinado a vivienda, tales como

locales, oficinas o cocheras que no reúnan los requisitos previstos precedentemente, como así 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.

Incorporación de bienes de propia producción

El inciso c) del artículo 3 del decreto 1.230/96 establece que la reducción de alícuotas no resulta aplicable a las ventas por incorporación de bienes de propia producción que puedan configurarse a raíz de la realización de los mismos. Por lo tanto, la reducción de alícuota no alcanza a los bienes de propia producción que se incorporen a trabajos realizados sobre inmueble ajeno y los que se incorporen a obras realizadas sobre inmueble propio. En ambos casos, estos bienes deberán facturarse en forma separada.

Materiales, bienes y/o servicios que se incorporan a los trabajos

El Organismo Recaudador emitió con el dictado del dictamen DAT 124/96 su opinión sobre la aplicación de la alícuota reducida a la venta de materiales para la construcción de viviendas, y la de artefactos a ser instalados en las mismas.

a. Hormigón Armado.

La provisión de materiales conjuntamente con la mano de obra para la ejecución completa de la estructura del edificio encuadra en el artículo 3° inciso a) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto gozan de la reducción de la alícuota establecida por el Decreto N° 324/96.

b. Albañilería.

La provisión de materiales gruesos conjuntamente con la mano de obra encuadra en el artículo 3° inciso a) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, alcanzándole la reducción de la alícuota mencionada. Por el contrario, la adquisición de materiales de terminación tales como pisos, revestimientos, etc., no gozan de la misma, por cuanto constituyen hechos imponibles distintos a los del artículo 3° incisos a) y b), dado que se trata de ventas de cosas muebles encuadradas en el artículo 1° inciso a) de la ley que rige el gravamen.

c. Instalación eléctrica.

El precio de la contratación de mano de obra para efectuar la instalación eléctrica del edificio encuadra en el artículo 3° inciso a) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto goza de la reducción de la alícuota establecida por el Decreto N° 324/96, no así la adquisición de materiales pues al igual que lo indicado en el punto precedente es un hecho imponible distinto a los del artículo 3° incisos a) y b), correspondiendo gravarla con la tasa general por constituir venta de cosa mueble.

d. Instalación Sanitaria y de Gas.

La provisión de materiales gruesos conjuntamente con la mano de obra encuadra en el artículo 3° inciso a) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto gozan de la reducción de la alícuota establecida por el Decreto N° 324/96. En el caso de la adquisición de artefactos y griferías por parte de la sociedad civil cabe lo señalado en cuanto al tratamiento aplicable a la venta de cosas muebles, por lo que esa operatoria se halla sujeta a la tasa del 21%.

e. Carpintería metálica y de madera.

La contratación conjunta de material y mano de obra, con la correspondiente colocación y ajuste en obra se halla encuadrada en el artículo 3° inciso a) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, gozando con tal motivo de la reducción.

Construcción de inmuebles. Provisión y colocación de materiales.

Dictamen N° 66/02 (D.A.T. Fecha: 31/5/02)

En dicho acto se consulta si resulta aplicable la alícuota reducida prevista en el artículo 28 inciso c) de la ley de IVA a los trabajos sobre inmueble ajeno y las obras sobre inmueble propio, declarando expresamente que las construcciones sometidas a consulta son destinadas a vivienda nueva.

La presentante entiende que "la provisión de mano de obra constituye un hecho imponible encuadrado en el artículo 3°, inciso a) y b) de la Ley N° 23.349 y sus modificatorias, por lo tanto según el Decreto N° 324/96 goza de la reducción del 50% de la alícuota prevista en el 1° párrafo del artículo 24 de la Ley N° 23.349 y sus modificaciones" - actual artículo 28 de la ley de I.V.A.-.

Asimismo interpreta que la provisión en forma conjunta de materiales no encuadrados en el artículo 1° inciso a) de la Ley N° 23.349 - tales como materiales gruesos- y mano de obra - citando como ejemplo a los trabajos de hormigón armado, albañilería, carpintería metálica y de madera, instalación sanitaria, de gas y eléctrica- resultan ambos hechos imponibles sujetos a dicha alícuota reducida.

Por otra parte, concluye que cuando se trata de provisión de materiales encuadrados en el artículo 1° inciso a) de la Ley N° 23.349 - citando como ejemplo los materiales de terminación tales como pisos, revestimientos y artefactos, grifería, materiales eléctricos- dicha operación reviste el carácter de venta de cosa mueble sujeta a la alícuota general del gravamen.

Si bien este entendimiento es el que le genera inquietudes a la consultante, resulta oportuno destacar que independientemente de la caracterización efectuada oportunamente de los materiales involucrados, corresponde analizar cuál es la verdadera naturaleza del acto.

- Si la entrega de materiales constituye una unidad con la ejecución de la obra, en dicha circunstancia el importe total de la operación quedará alcanzado a la alícuota reducida del gravamen. Ello, siempre que no se trate de bienes de propia producción a los cuales les alcanzan las disposiciones del Decreto N° 1.230/96.

- Si la colocación de los materiales es meramente accesoria a la venta, no poseyendo dicha prestación entidad que permita caracterizarla como trabajos sobre inmueble ajeno, quedará alcanzada a la alícuota general del gravamen, ello así toda vez que esta última operación resulta incurso en las disposiciones del artículo 2° inciso a) de la ley del tributo y por ende resultan de aplicación las disposiciones del punto 1 del artículo 10 de dicho cuerpo legal, el cual dispone la integración al precio neto gravado - aunque se facturen o convengan por separado- de "Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a "colocación" criterio recogido en el Dictamen N° 53/01 (D.A.T.).

Nivelación de terrenos

En el dictamen DAT 78/05 la AFIP al analizar si los trabajos de nivelación de un terreno sobre el cual se construiría un edificio con destino vivienda con cocheras encuadraban en el inciso a) del artículo 3° de la ley del tributo, estimó procedente aplicar el criterio vertido en la consulta de fecha 18/11/76, en el sentido de considerar que los trabajos de movimientos de tierras u otros materiales en forma mecánica que comprenden esencialmente excavaciones, rebajes de terreno, rellenos y nivelaciones, como así también las tareas de desmonte y de compactación de suelos "...se hallan alcanzados por el gravamen en tanto dichos movimientos, desmontes o

compactaciones de suelo constituyan una etapa en la construcción y no se trate del simple movimiento de tierras cuyo fin sea la preparación de un predio destinado a la producción agropecuaria", en virtud de lo establecido por el citado inciso a) del artículo 3°. En ese orden de ideas, en el mencionado dictamen se concluyó que atento a que las características y finalidad de los trabajos de nivelación de terrenos apuntaban a una determinada construcción, podían considerarse etapas de la misma y por lo tanto comprendidos en los alcances del mentado artículo 3°, inciso a), resultándoles de aplicación la alícuota reducida en función al destino de vivienda del edificio a construir.

“... no constituyen las tareas preparatorias a que alude el artículo 3°, inciso e), apartado 11, de la ley, sino que encuadran en el inciso a) del mismo artículo...”

Puertas, ventanas y vidrios

En el dictamen DAT 24/97, la Asesoría entiende que las operaciones a que hace referencia la consultante -ventas de puertas, vidrios, ventanas, etc., que conforme a lo contratado deben ser colocados en el inmueble por los distintos gremios- es indudable que la operación principal es la venta de los bienes, quedando subordinada a ésta la posterior colocación, por lo que en tales circunstancias, por tratarse de venta de cosas muebles, el importe total de la operación quedará alcanzado a la tasa general del gravamen.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

A. General:

CELDEIRO, Ernesto, Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado, 2º Edición, Editorial Errepar. Buenos Aires, 2009.

REIG, Enrique, El IVA, Editorial contabilidad moderna. Buenos Aires, 1976.

FENOCHIETO, Ricardo, Ley de Impuesto al Valor Agregado – Análisis Técnico y Jurídico, Editorial La ley. Buenos Aires, 2005.

OKLANDER, Ley de Impuesto al Valor Agregado Comentada, Editorial La ley. Buenos Aires, 2015.

B. Especial:

COSCIANI, Cesare, Problemas Concretos de la Imposición General Sobre el Consumo, Boletín DGI 185.

CELDEIRO, Enrique, Imposición a los consumo, Editorial la ley. Buenos Aires, 1983.

BALAN, Osvaldo, Curso: Actualidad Tributaria, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. Buenos, Aires, 2010.

IMPUESTOS II, Cuadernillo de Diapositivas para el curso de Impuestos al Consumo, Facultad de Ciencias Económicas, UNT. Tucumán, 2015.

<http://dle.rae.es/?w=diccionario> (Julio 2016).

www.gordillo.com/pdf_tomo2/capitulo12.pdf (Julio de 2016)

www.adelaprat.com (diciembre de 2012).

C. Leves:

Impuestos al valor agregado Ley 20.628 (b.o.31/12/1973) - t.o. D. 649/1997

Impuesto al valor agregado. Consulta Bol. D.G.I 519/1996

Constitución de la Nación Argentina Ley 24.430 - t.o. 1994

Código Civil y Comercial de la Nación Argentina Ley 26.994 - (b.o.08/10/2014)

D. Jurisprudencia:

Dictamen D.G.I N° 06/1975 (DAT)

Dictamen D.G.I N° 25/1976 (DAT)

Resolución General A.F.I.P 1415/2003

Instrucción D.G.I 196/1977

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 15/03/2004. Oras Civiles Saicfel

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 06/06/1978. Etchart, Hector

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. 16/03/2010. C&A Argenina S.C.S

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. 31/03/2004. Nordeste Construcciones S.A.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. 15/07/57. La Continental Cía. de Seguros.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. 10/02/98. Saneamiento y Urbanización SA.

ÍNDICE ANALITICO

	<u>Págs.</u>
Prólogo.....	02.-

CAPITULO I

Visión general de la Imposición

1.- introducción.....	04.-
2.- Régimen Federal de Gobierno y Poderes tributarios.....	05.-
3.- Distribución de los Poderes Tributarios Según la Constitución de la Nación Argentina.....	06.-
4.- Régimen de Coparticipación.....	09.-
5.- Potestad Tributaria Municipal.....	12.-
6.- Límites a las Potestades Tributarias.....	15.-
7.- Problema de la Doble y Múltiple imposición.....	15.-

CAPITULO II

EL Automóvil Club Argentino

1.- Introducción.....	18.-
2.- Definición de Licitación.....	19.-
2.1.- Licitación Pública.....	19.-
2.2.- Licitación Privada.....	20.-
3.- Clausulas Generales de la Licitación.....	21.-

CAPITULO III

Impuesto al Valor Agregado

1. Introducción Términos Económicos.....	48.-
2.- Clasificación de los Impuestos Indirectos.....	49.-
2.1.- Impuesto Indirecto de Tipo Valor Agregado.....	51.-
2.2.- Mecanismo de Determinación.....	52.-
2.3.- Ventajas que Presenta la Imposición al consumo	53.-

2.4.- Características del Impuesto al Valor Agregado..	54.-
3.- Hecho imponible.....	55.-
4.- Trabajo s/inmueble ajeno y obra s/inmueble propio..	57.-
4.1.- Trabajo sobre inmueble ajeno.....	57.-
4.1.1.- Perfeccionamiento del hecho imponible.....	64.-
4.1.2.- Base imponible.....	66.-
4.1.3.- Alícuota.....	67.-
4.2.- Obra s/inmueble propio.....	67.-
4.2.1.- Perfeccionamiento del hecho imponible.....	71.-
4.2.2.- Base imponible.....	72.-
4.2.3.- Alícuota.....	73.-
Conclusión.....	79.-
Anexos.....	82.-
Anexo I.....	83.-
Anexo II.....	85.-
Anexo III.....	88.-
Anexo IV.....	91.-
Índice Bibliográfico	97.-
Índice Analítico.....	99.-

