

DICTAMEN D.A.T. 11/14

Buenos Aires, 14 de febrero de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Alícuotas. Obras, locaciones y prestaciones de servicios destinados a vivienda. Provisión y colocación de mármoles y mesadas de baños y cocina.

Sumario:

I. Se consultó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de la provisión y colocación de mármoles y mesadas de baños y cocina (no incluye soportes, piletas de cocina, anafes, ni materiales de asiento).

II. Se concluyó que la provisión y colocación de mármoles y mesadas de baños y cocina reviste el carácter de una locación comprendida en el inc. c) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que corresponde aplicar la alícuota general del impuesto.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que le corresponde dispensar en el impuesto al valor agregado a la provisión y colocación de mármoles y mesadas de baños y cocina (no incluye soportes, piletas de cocina, anafes, ni materiales de asiento), correspondiente al emprendimiento individualizado como "ZZ".

Específicamente solicita la interpretación con respecto a si resulta aplicable al caso la alícuota reducida establecida en el cuarto párrafo del inc. c) del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, o si por el contrario le corresponde la alícuota general.

Sobre el particular aclara que la empresa "RR" S.R.L. realizará la provisión y colocación de mármoles y mesadas de baños y cocina, aclarando que de las características obrantes en planos se determina fehacientemente que el emprendimiento tiene como destino la construcción de viviendas. Además, especifica que la empresa realizará en su taller, y a pedido del comitente, un proceso de corte y transformación del mármol en revestimientos, pisos y mesadas de baños y/o cocinas, para posteriormente ser colocado en obra con su personal bajo relación de dependencia.

En lo que concierne a la alícuota aplicable, la empresa proveedora "RR" S.R.L. considera que la operación objeto de análisis se encuentra gravada a la alícuota general del I.V.A. –veintiuno por ciento (21%)– y por el contrario la comitente entiende que se encuentra gravada a la alícuota establecida por el inc. c) del cuarto párrafo del art. 28, equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la alícuota general –diez coma cinco por ciento (10,5%)–.

Expresa que la duda está centrada en determinar el correcto encuadre de la actividad objeto del contrato, ya sea si se trata de una locación de obras y servicios de las contempladas en los incs. a) o b) del art. 3, que gozan de la reducción de alícuota, o si encuadra en el inc. c) de dicho artículo.

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

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../13 (SD.G. ...) la Subdirección General de ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma y en la medida que se relacionen con temas de naturaleza vinculante.

Es del caso indicar que la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en su art. 28, cuarto párrafo, establece que "... Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo:"... "Los hechos imponible previstos en el inc. a) del art. 3 destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imponible previstos en el inc. b) del art. 3 destinados a vivienda".

Por su parte, el art. 3 dispone que "... Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

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

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

c) La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble –aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión– por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, ya sea que la misma suponga la obtención del producto final o simplemente constituya una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización ...".

Asimismo, el primer artículo, agregado a continuación del art. 66 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, dispone que: "A efectos de lo establecido, en el inc. c) del cuarto párrafo del art. 28 de la ley serán de aplicación las disposiciones del art. 2 del Dto. 1.230/96".

Dicho artículo indica que: "A los fines de la reducción de la alícuota dispuesta para los hechos imponible previstos en los incs. a) y b) del art. 3 de la ley del tributo, deberán tenerse en consideración las siguientes normas:

(...)

c) Atento a que la reducción de la alícuota dispuesta para los trabajos sobre inmueble ajeno u obras sobre inmueble propio, definidos en el inc. a) de este artículo, ha sido establecida exclusivamente respecto de esos hechos imponible, dicha reducción 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 la alícuota no alcanza a los bienes de propia producción que se incorporen a trabajos realizados sobre inmueble ajeno, los que deberán facturarse separadamente, no resultando aplicable a su respecto lo dispuesto en el encabezamiento y en el numeral 3 del quinto párrafo del art. 9 de la ley ..." (actual art. 10).

Ahora bien, una vez mencionada la normativa, resulta ilustrativo traer a colación la conclusión a la que se arribara en el Dict. Di.A.Téc. 21/09, en el cual se analizó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de una locación de obra consistente en la colocación de aberturas metálicas en un edificio de departamentos para viviendas en construcción, fabricadas por un contribuyente, en su propio taller.

En dicho caso, se concluyó que “... la operatoria sometida a consulta constituye un contrato de locación de obra en el cual el locador asume una obligación de resultado (fabricación de abertura conforme especificaciones apta para su funcionalidad en el edificio), que encuadra en el inc. c) del art. 3 de la ley del gravamen –elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero–, por lo que no queda alcanzada por el beneficio de reducción de alícuota, toda vez que dicha reducción opera únicamente para los hechos imponible previstos en los incs. a) y b) de dicho dispositivo legal”.

Asimismo, se señaló que ello es así “... por cuanto el acto de la colocación y ajuste no es lo que caracteriza a la operación, sino que lo principal es la elaboración de una abertura que luego adquiere carácter de inmueble por accesión, en otras palabras los ajustes que se realizan en la obra no revisten entidad para caracterizar a la operación como ‘obra sobre inmueble ajeno’, por cuanto los mismos constituyen tareas meramente accesorias a la fabricación, que se realizan sobre las aberturas ya armadas en el taller o sobre sus partes componentes ya fabricadas y no sobre la estructura del inmueble, con la finalidad de ponerlas en condiciones de utilización”.

Por último expresa que “... tratándose del hecho imponible previsto por el inc. c) del art. 3 de la ley del gravamen, corresponde aplicar sobre el precio neto de la locación la alícuota general del impuesto, incluyendo los servicios prestados juntamente con la locación de obra (ajuste y colocación)”.

En igual sentido, en la Actuación N° .../10 (DI ...), se consultó el tratamiento en el mismo impuesto de la fabricación y posterior colocación de aberturas y carpintería metálica en obras con diversos destinos, concluyéndose con sustento en el referido Dict. Di.A.Téc. 21/09 que “... dado que la temática consultada ... resulta de características similares al caso comentado, se entiende que corresponde adoptar idéntico criterio ...” al sostenido en el dictamen antes mencionado.

Por consiguiente, se concluyó en ese momento que “... la fabricación y posterior colocación de aberturas y carpintería metálica en obras no constituye una operatoria susceptible de ser encuadrada en los incs. a) y b) del art. 3 –hechos imponibles que de acuerdo al art. 28, inc. c), de la ley se encuentran beneficiados con la alícuota reducida cuando tengan como destino el de vivienda–, sino que reviste el carácter de una locación comprendida en el inc. c) del citado art. 3, por lo que corresponde aplicar la alícuota general del impuesto”.

En razón de lo expuesto, se entiende que corresponde adoptar similar criterio respecto de la consulta bajo análisis, por tratarse de un encargo de un tercero y cuya colocación es una etapa para su puesta en condiciones de utilización.