

UNIVERSIDAD NACIONAL DE VILLA MARÍA

**INSTITUTO ACADÉMICO PEDAGÓGICO DE
CIENCIAS SOCIALES**

CARRERA DE CONTADOR PÚBLICO

TALLER DE INTEGRACIÓN PROFESIONAL

**CONCESIÓN DE EXPLOTACIÓN, TRATAMIENTO ANTE EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

ROBASTI, VALERIA.

TUTOR: BOLATTI, CECILIA.

12 de diciembre 2017

INDICE

I. RESUMEN.....	Pág. 3
II. MARCO TEORICO.....	Pág. 4
III. CONCESION DE EXPLOTACION, TRATAMIENTO DEL IVA.....	Pág. 9
IV. PALABRAS FINALES.....	Pág. 22
V. BIBLIOGRAFIA.....	Pág. 24

RESUMEN

Este trabajo integrador profesional tiene como objetivo exponer el desarrollo del artículo 23 de IVA en cuanto al tratamiento impositivo de una concesión de explotación, ya que su procedimiento se encuentra apartado de la norma general del impuesto respecto a:

- Nacimiento del hecho imponible
- En la determinación de la base para el cálculo del débito fiscal
- En la admisibilidad del cómputo del crédito fiscal

Este régimen particular se abordará y aplicará a través de las distintas situaciones ejemplificativas en cuanto a las actividades que pueden desarrollar estas concesiones, ya sea que se trate de actividades gravadas, como así también las no gravadas, exentas o con exclusión de objeto. Además se tendrá en cuenta el tratamiento del débito fiscal en los casos en que los hechos gravados estén alcanzadas a diferentes alícuotas, ya sea superior o inferior.

MARCO TEORICO

El objetivo de este trabajo será el desarrollo de Concesión de Explotación desde su tratamiento ante el Impuesto al Valor Agregado en el artículo 23.

ARTICULO 23 — Cuando la contraprestación por hechos imponibles previstos en el inciso a) del artículo 3º comprenda una concesión de explotación, la base imponible para la determinación del débito fiscal será la suma de ingresos que perciba el concesionario, ya sea en forma directa o con motivo de la explotación, siendo de aplicación las exclusiones que al concepto de precio neto gravado se instituyen en esta ley.

En el supuesto contemplado en este artículo, el nacimiento del hecho imponible se configurará en el momento de las respectivas percepciones y a los fines de la liquidación del gravamen también resultará computable el crédito fiscal emergente de compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios, vinculadas a la explotación, en la medida en que se opere tal vinculación. Dicho cómputo estará sujeto a las disposiciones que rigen el crédito fiscal.

Si los aludidos ingresos procedieran de actividades exentas o no alcanzadas por el impuesto, el débito fiscal resultante de la referida liquidación especial no podrá ser trasladado al precio de los bienes o servicios derivados de la explotación, debiendo en estos casos tenerse en cuenta tal circunstancia en la determinación de los costos, plazos y demás condiciones inherentes al otorgamiento de la concesión. Cuando la exención o no sujeción contemplada en este párrafo tenga un alcance parcial, el tratamiento previsto será aplicable en la medida que corresponda.

En el caso que los ingresos procedentes de la explotación constituyan para el concesionario otros hechos gravados, la liquidación practicada según los párrafos anteriores sustituirá a la prevista para

estos últimos. De estar estos últimos sujetos a una alícuota distinta a la de los hechos imponible motivo de la referida liquidación especial, ésta deberá practicarse utilizando la mayor de las alícuotas.

Si la diferencia de alícuotas señaladas en el párrafo anterior sólo se diera parcialmente y la mayor correspondiera a determinadas ventas o prestaciones derivadas de la explotación, la misma recaerá sobre los ingresos atribuibles a dichas operaciones, siendo de aplicación para el resto de la liquidación la alícuota común a ambos hechos imponible. Asimismo, cuando los bienes o servicios derivados de la explotación estén alcanzados, total o parcialmente, por una alícuota inferior a la que debe utilizarse en la liquidación especial, la diferencia resultante no podrá ser trasladada a sus precios, siéndole de aplicación a la misma las previsiones señaladas para el caso de actividades exentas o no alcanzadas por el impuesto a los efectos del otorgamiento de la concesión.

Este régimen especial se aparta de la norma general de IVA en tres situaciones:

- La determinación de la base para el cálculo del débito fiscal
- El perfeccionamiento del hecho imponible.
- En la admisibilidad del cómputo del crédito fiscal.

Las concesiones de explotación no son contratos regulados, sino que se encuentran de manera dispersa en las leyes:

- La ley de obra pública 17.520.
- La Ley 13.064.
- Ley de Reforma del Estado 23.696 en la que se faculta al Poder Ejecutivo para proceder a la privatización total o parcial, a la concesión total o parcial de servicios, prestaciones a obras cuya gestión actual se encuentre a su cargo.
 - Decreto Reglamentarios 1105/89.

En este tipo de contratos los sujetos que intervienen son:

1. Concedente. La persona, entidad o empresa dueña, propietaria del producto, servicio marca, patente, etc.

2. Concesionario. La persona, entidad o empresa que explota por su cuenta el producto, servicio, marca, patente, etc.

Marchevsky en su libro Impuesto al Valor Agregado editorial Errepar define concesión de explotación

Aquel contrato en el que un sujeto, realiza trabajo sobre inmueble ajeno, y están a su cargo, salvo otro tipo de convenio, los costos relacionados con la misma y recibe como pago el usufructo de la obra realizada, por el término que establece el contrato.

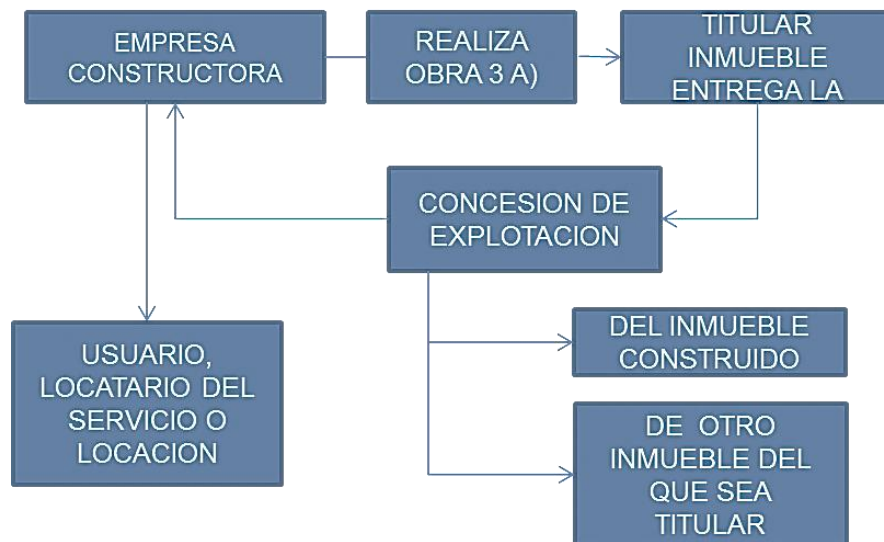
Cumplido el término de la concesión, la obra es de dominio¹ del titular del terreno o inmueble primigenio, sin que deba mediar pago alguno por parte de éste.

Incluso también se puede dar, que la contraprestación sea otorgada sobre un inmueble ajeno al sujeto sobre el que se realizó la obra a retribuir. Es decir un sujeto C que por algún tipo de obligación a cumplir con el concedente, convenga cancelar la misma en todo o en parte, otorgando él la concesión de la explotación. (p. 795)

Humberto P. Diez (Impuesto al Valor Agregado, 1997) establece que para estar comprendido en este régimen especial se deben dar los siguientes requisitos:

- El contribuyente debe realizar obras del 3° inc. A) de la norma de IVA; es decir, 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.
- Recibir como contraprestación por el trabajo realizado la concesión de explotación de un servicio o locación.

¹ Según C.C. se trata de un dominio imperfecto, Artículo 1946 C.C.C., que se resuelve al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición, o si la cosa que forma su objeto es un inmueble, gravado respecto de terceros con un derecho real, como servidumbre, usufructo, etcétera. El dominio se adquiere por la percepción de los frutos. Art. 2212 a 2218 Cód. Civil y Comercial.



A la finalización o extinción del contrato de concesión, el concesionario debe devolver los bienes que se le hubieren entregado para la ejecución o explotación del objeto del contrato sin costo alguno, puesto que es de la naturaleza y esencia del contrato de concesión, la reversión, restitución de los bienes destinados a la explotación de la cosa concedida

Diez (1997) manifiesta que este tipo de concesiones las concede el Estado, ya sea a nivel Nacional, Provincial, Municipal y se trata de obras de gran infraestructura, como por ejemplo autopistas, terminales de micros o trenes, playas de estacionamiento, galerías comerciales, parques de diversiones, teatros, etc.

Según mi punto de vista, el encuadre legal que presenta este tipo de contrato es el de la anticresis, el Código Civil de la República Argentina, en su Art. 2212, define "La anticresis es el derecho real de garantía que recae sobre cosas registrables individualizadas, cuya posesión se entrega al acreedor o a un tercero designado por las partes, a quien se autoriza a percibir los frutos para imputarlos a una deuda."

Por último hay que destacar que el Decreto Reglamentario de la ley de IVA en su artículo 62 establece: ***-El régimen establecido en el artículo 23 de la ley, no comprende a los contratos de concesión de los servicios públicos de telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacales y de desagüe, quedando subsumidos en los mismos los trabajos que pudieran encuadrar en el inciso a) de su artículo 3º, ejecutados con la finalidad de***

realizar la referida prestación, por lo que los hechos imponderables originados en la explotación se perfeccionarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5º de la misma norma legal.-

CONCESIÓN DE EXPLOTACIÓN. ARTICULO 23 IVA

El régimen especial establecido en el artículo 23 de la ley IVA se aparta de la norma general en tres situaciones como mencionábamos anteriormente:

- a) En el perfeccionamiento del hecho imponible
- b) En la determinación de la base para el cálculo del débito fiscal
- c) En la admisibilidad del cómputo del crédito fiscal

A continuación, desarrollare cada una de las siguientes, exponiendo las razones por la cual se produce este tratamiento especial.

A. PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

Una de las cuestiones fundamentales referidas a este régimen especial es la perfección del hecho imponible, ya que la misma en la norma general, está establecida en el artículo 5 inc. c) constituyendo el mismo 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.

El régimen especial toma como determinante de la configuración del mismo el momento de la percepción de los ingresos correspondientes a la explotación, de esta manera se logra un gravamen que no interfiera en las obras de gran infraestructura ya que no se trata de una carga financiera que tendría lugar en caso del régimen general, sino que por medio de la percepción de ingresos directos o recién cuando comience la explotación se le da exigibilidad, pudiendo así diferir el gravamen.

La sala A del Tribunal Fiscal de la Nación (concesionaria Vial Metropolitana S.A. 20/09/2004) señaló en su fallo:

“... el nacimiento del hecho imponible produce en el momento de la percepción, con lo cual y atendiendo al alcance que debe otorgarse a este concepto, tal extremo legal queda configurado al efectuarse la cobranza de los aportes de marras, sin necesidad de que medie alguna circunstancia ulterior.”²

² Marchevsky, Impuesto al Valor Agregado, editorial Errepar, pág. 799

B. DETERMINACION DE LA BASE PARA EL CÁLCULO DEL DEBITO FISCAL.

El artículo 23 establece en su primer párrafo establece el precio neto computable sobre el cual se calcula el débito fiscal.

“...la base imponible para la determinación del débito fiscal será la suma de ingresos que perciba el concesionario, ya sea en forma directa o con motivo de la explotación, siendo de aplicación las exclusiones que al concepto de precio neto gravado se instituyen en esta ley.”

Los ingresos que menciona este primer párrafo, es una ampliación del ámbito de este régimen especial, ya que considera como ingresos no sólo los recibidos en contraprestación a la concesión de explotación, sino también a los ingresos directos que recibe el concesionario por parte del titular por la obra sobre inmueble.

Hay que tener en cuenta que esta disposición se aplica independientemente si los servicios que se otorgan son exentos o no gravado, esto no significa que ahora pasan a estar gravados sino que lo que busca es la determinación de la base imponible de la obra gravada.

P. Diez, establece en su libro Impuesto al Valor Agregado, ed. Errepar p. 489 que los ingresos directos son la suma en efectivo o en especie que reciba el contribuyente además de la concesión de explotación; el mismo lo efectúa el titular del inmueble y su origen proviene:

- Del hecho que en la entrega de la concesión se le asegure al concesionario un mínimo de recaudación de manera tal que si los ingresos originados en la explotación de la misma están por debajo de la suma garantizada, el titular del inmueble debe pagar la diferencia.
- Cuando se pactan en el contrato sumas adicionales a la concesión de explotación. esta situación se da cuando la construcción de la obra no se resarce totalmente con la concesión del servicio o explotación, debiendo agregarse de otra forma de retribución.

Marchevsky por su parte, en su libro Impuesto al Valor Agregado, editorial Errepar, pág. 799 lo define como no sólo los pactados contractualmente como adicionales a la concesión sino también aquellos que realice el cedente por haber garantizado un ingreso mínimo al concesionario, sea cual fuere la denominación bajo la cual se realizan(aporte financiero, pago indemnizatorio, etc.)

A su vez el dictamen DGI 7/83 ha entendido como lo había hecho en su anterior dictamen 65/81³:

“En el caso de una concesión de explotación, cuando el organismo licitante asegura un mínimo de recaudación, debajo del cual pagará los importes correspondientes hasta alcanzar la suma garantizada, estos pagos directos y la sumatoria de los ingresos que bajo la forma de ‘peaje’ percibe el concesionario, componen la materia imponible sobre el cual se determina el pertinente debito fiscal.”

Cuando el artículo menciona que “**...se aplican las exclusiones que al concepto de precio gravado se instituyen en esta ley**”, hace mención a los conceptos que no integran el precio neto de la operación que se determinan con carácter general en los artículos:

✓ Art. 7 inc. H) pto. 23 como el decreto reglamentario en su artículo 39 en cuanto establece la exención de los otorgamientos de concesiones otorgadas por el Estado Nacional, las Provincias o los Municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también las instituciones pertenecientes a los mismos, incluidos las entidades y organismos a que se refiere el art.1 de la Ley 22016

✓ El artículo 10 establece en la formación de la base imponible que en ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto.

Fuera de estos aspectos cuantitativos que hace a la conformación, son de aplicación todas las normas que rigen la determinación de la base imponible del gravamen.

³ Marchevsky, impuesto al valor agregado, ed. Errepar, pág. 801

Marchevsky a su vez aclara en su libro Impuesto al Valor Agregado, pág. 800 que en caso de hacerse pagos parciales además de la explotación, la ley no hace lugar a tratamientos diferenciales para ambas formas de retribución directa.

REGIMEMEN ESPECIAL ART. 23		
BASE PARA LA DETERMINACION DEL DEBITO		
FORMADA POR		
INGRESOS PERCIBIDOS POR EL CONCESIONARIO	EN FORMA DIRECTA	SUMAS PACTADAS ADICIONALES A LA CONCESION
		CUANDO SE ASEGURA UN MINIMO EN LA EXPLOTACION DE LA CONCESION
CON MOTIVO DE LA EXPLOTACION		
SE EXCLUYEN	LOS INTERESES CUANDO EL TITULAR DEL INMUEBLE SEA EL ESTADO NACIONAL, PROVINCIAL O MUNICIPAL EN EL CASO DE LOS INGRESOS DIRECTOS'.	
	EL PROPIO IVA	

C. ADMISIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL.

“...a los fines de la liquidación del gravamen también resultará computable el crédito fiscal emergente de compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios, vinculadas a la explotación, en la medida en que se opere tal vinculación. Dicho cómputo estará sujeto a las disposiciones que rigen el crédito fiscal.”

Por un lado, el crédito fiscal que provoque el débito calculado conforme al citado régimen especial depende del origen de los ingresos percibidos.

Por ende si se trata de ingresos directos que percibe el que realiza la obra sobre inmueble ajeno, el impuesto facturado puede producir crédito fiscal para el titular del inmueble.

Mientras que si el ingreso proviene de la concesión de la explotación, el crédito fiscal contenido en el impuesto facturado únicamente podrá ser apropiado por el usuario o locatario de la explotación en la medida que esté alcanzada por el gravamen.

Por otro lado este régimen especial permite computar como crédito fiscal en la medida que lo permitan las leyes en particular y en el momento en que se facturen los importes de compras, importaciones, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obra del art. 3 inc. a) y los servicios de explotación. La ley prescinde que el origen de los ingresos provengan de actividades exentas o no gravadas.

Así como establece Diez, se pueden computar materiales de construcción (arena, fierros, azulejos, artículos de electricidad, etc.) por parte de la construcción, como también los derivados de la concesión, como los son gas, luz, teléfono, etc.

Por lo tanto, estamos en condiciones de decir que la característica que aparta este tratamiento de la norma general es que no da existencia a un apareamiento entre en crédito y el débito en cuanto a actividad, poniendo como punto de partida para el contribuyente el crédito fiscal, sirviendo de base para absorber cualquier debito fiscal producido por la actividad que generó el crédito o por otra. En resumen podrá computárselo al momento de la facturación, siempre que se haya configurado el hecho imponible en cabeza del vendedor, locador o prestador.

REGIMEN ESPECIAL DEL ARTICULO 23	
ADMISIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL	
CONCEPTO	EL PRODUCIDO CON MOTIVO DE LA CONSTRUCCION REALIZADA EN EL INMUEBLE AJENO
	EL ORIGINADO EN LA EXPLOTACION DEL SERVICIO DE LA LOCACION RECIBIDA EN CONCESION EN LA MEDIDA QUE OPERE TAL VINCULACION.
MOMENTO	EL DE LA FACTURACION.
SIEMPRE QUE	SE HAYA GENERADO EL HECHO IMPONIBLE EN CABEZA DEL VENDEDOR, LOCADOR O PRESTADOR. ART. 1 ULTIMO PARRAFO.

D. CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA

Los últimos tres párrafos de la norma legislan la aplicación de las alícuotas, la proporción de la aplicación de las mismas y la posibilidad de traslación del impuesto cuando ocurran las siguientes circunstancias:

1. La explotación del servicio o la locación constituya un hecho gravado para el concesionario.
2. Que la explotación del servicio o la locación que retribuya la realización de la obra sobre el inmueble ajeno esté exenta o no alcanzada.
3. La explotación del servicio o la locación recibida en concesión esté alcanzada a una alícuota distinta de la de la realización de la obra.
4. Que se den las situaciones de los puntos anteriores pero en forma parcial.

No habría diferencia alguna si los hechos imposables que derivan de la explotación están gravados a igual alícuota que la obra, ya que por la diferencia que excede la obra se genera un débito fiscal. Distinto se da en el caso en que los ingresos se encuentran gravados a una alícuota diferencial mayor o están beneficiados por alguna exención o en otro caso se encontraren no alcanzados por el gravamen.

Por ello, sostiene CHALUPOWICZ (Chalupowicz, Israel, el IVA en la industria de la construcción, ed. Cangallo, pág. 176, citado en Impuesto al Valor Agregado, p.807):

“... todo importe que perciba el concesionario, en exceso del valor de tales obras, significa gravar aquello que-tal vez- esté fuera de la imposición del IVA.

Esto significa que mediante la figura creada así artificialmente por la ley, no solamente se ‘cierra la brecha’ en la imposición sino que se la extiende inopinadamente, sobre servicios que, de otro modo, no estarían gravados.”

Por esto, también hay que tener en cuenta que los ingresos originados en la concesión de explotación, pueden no guardar relación con el valor de la obra, pudiendo superarlo.

1. La explotación del servicio o la locación constituya un hecho gravado para el concesionario.

“...En el caso que los ingresos procedentes de la explotación constituyan para el concesionario otros hechos gravados, la liquidación practicada según los párrafos anteriores sustituirá a la prevista para estos últimos.”

Como bien lo establece el artículo, cuando los ingresos derivados de la explotación sean gravados, la liquidación conforme al régimen especial del art. 23 reemplaza la prevista para la explotación del servicio o de la locación. Se produce la sustitución por el régimen especial en la liquidación del gravamen, ya que lo que busca es el alcance del impuesto a las retribuciones obtenidas por la concesión de la explotación, sustituyendo la forma convencional. Por ello podemos decir que no estamos frente a una doble base imponible, sino una sola liquidación sobre la base imponible especial mencionada.

Por ejemplo: una autopista construida que tiene la explotación de un peaje como contraprestación; en este caso el hecho imponible nace con la percepción del importe del peaje y no como establece el artículo 5 inc. B) en el momento que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción, el anterior.

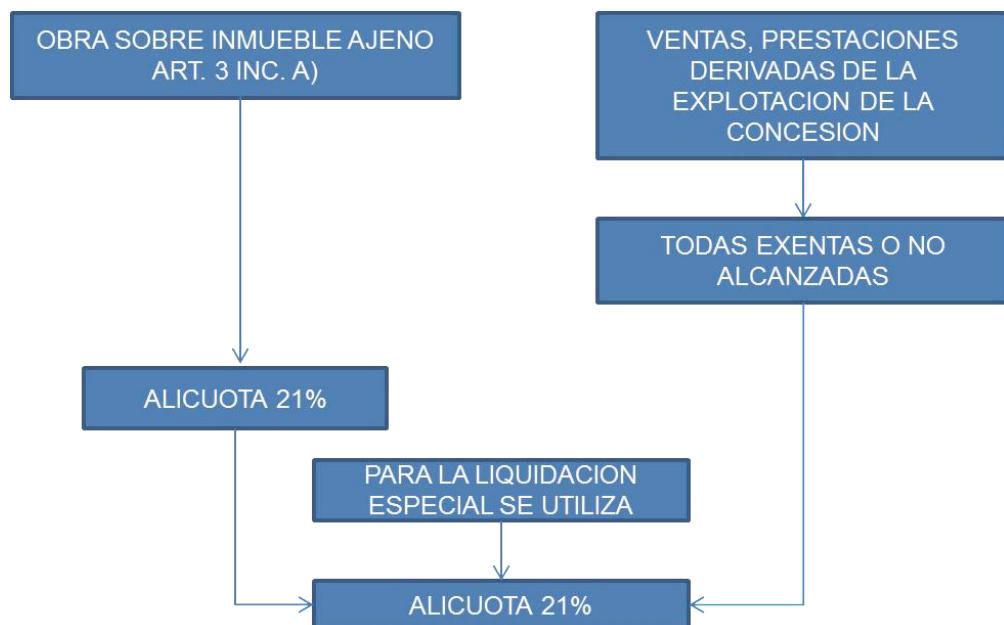
2. Explotación de la concesión se encuentra exenta o no gravada.

“Si los aludidos ingresos procedieran de actividades exentas o no alcanzadas por el impuesto, el débito fiscal resultante de la referida liquidación especial no podrá ser trasladado al precio de los bienes o servicios derivados de la explotación, debiendo en estos casos tenerse en cuenta tal circunstancia en la determinación de los costos, plazos y demás condiciones inherentes al otorgamiento de la concesión”

Esta restricción a la traslación es otra característica de este régimen especial contenido en el artículo 23 de la ley de IVA. Lo que se busca en este párrafo es

evitar que el usuario, locatario se compute el crédito fiscal que devenga el débito fiscal que surge de la liquidación especial, ya que de hacerlo posible, se perdería la neutralidad del impuesto.

Como sostiene DIEZ (P. DIEZ, IVA pág. 492) esa neutralidad del impuesto se perdería porque un servicio o locación exento o no gravado permitiría, cuando quien lo realice lo haya recibido como contraprestación de una obra efectuada en inmueble ajeno (reg. Especial del artículo 23), al usuario o locatario la posibilidad de computar como crédito de impuesto algo que de otra manera sería sin lugar a dudas un gasto o un costo mayor.



Como ejemplo de este caso podríamos mencionar la construcción de un aeropuerto en el cual se otorgan locales para alquilar y también se le asigna la parte de reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves (ambos exentos por el art. 7 inc. H) pto. 16 apartados 22 y 26), en tanto esta liquidación conforme al régimen general no puede dar lugar al cómputo del crédito fiscal ni a los inquilinos ni al taller de mantenimiento de aeronaves.

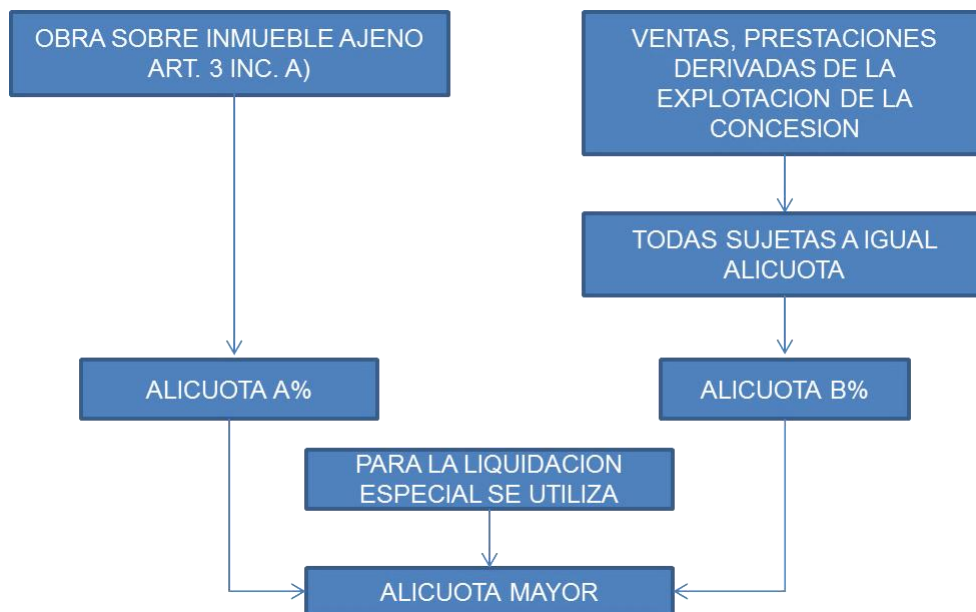
REGIMEN DEL ARTICULO 23	
TRATAMIENTO SI LA EXPLOTACION ESTA EXENTA O NO ALCANZADA	
NORMA	EL DEBITO FISCAL NO SE PUEDE TRASLADAR AL PRECIO DE LOS BIENES O SERVICIOS DERIVADOS DE LA EXPLOTACION
EFEECTO	MAYOR COSTO. EL ADQUIRENTE, USUARIO O LOCATARIO NO PUEDE COMPUTARSE CREDITO FISCAL ALGUNO

3. La explotación del servicio o la locación recibida en concesión esté alcanzada a una alícuota distinta de la de la realización de la obra.

“De estar estos últimos sujetos a una alícuota distinta a la de los hechos imposables motivo de la referida liquidación especial, ésta deberá practicarse utilizando la mayor de las alícuotas.”

Cuando los ingresos que provengan de la explotación estén gravados por una alícuota distinta a la de los hechos imposables que generan la liquidación especial, se utilizará la mayor de las alícuotas.

Lo importante a destacar es que la norma no deja en claro a qué tipo de ingresos se le aplica la alícuota mayor, P. DIEZ (Impuesto al Valor agregado pág. 493) deja en claro un criterio racional en cuanto a la aplicación de la alícuota incrementada a los ingresos que percibe el concesionario con motivo de la explotación, dejando a la alícuota general los ingresos que recibe por parte del titular de la obra.



“Si la diferencia de alícuotas señaladas en el párrafo anterior sólo se diera parcialmente y la mayor correspondiera a determinadas ventas o prestaciones derivadas de la explotación, la misma recaerá sobre los ingresos atribuibles a dichas operaciones, siendo de aplicación para el resto de la liquidación la alícuota común a ambos hechos imponibles. Asimismo, cuando los bienes o servicios derivados de la explotación estén alcanzados, total o parcialmente, por una alícuota inferior a la que debe utilizarse en la liquidación especial, la diferencia resultante no podrá ser trasladada a sus precios, siéndole de aplicación a la misma las previsiones señaladas para el caso de actividades exentas o no alcanzadas por el impuesto a los efectos del otorgamiento de la concesión.”

Cuando la igualdad de alícuotas se diera en forma parcial, y la mayor corresponde sólo a determinados ingresos de ventas o prestaciones de la explotación, la alícuota mayor se aplica únicamente sobre los bienes y servicios que les de origen y en cuanto al resto de la liquidación se aplicará la alícuota común a ambos hechos imponibles

En este caso podríamos citar como ejemplo la construcción de una planta eléctrica de una empresa privada, recibiendo como contraprestación la explotación de la misma, brindando servicio de electricidad a Responsables Inscriptos, monotributistas (Alic. 27%) y consumidores finales(Alic. 21%).

Según lo dispuesto en la norma, la alícuota superior se aplicaría sólo sobre el precio computable de las operaciones de los ingresos de la explotación

Cuando los bienes o servicios derivados de la explotación estén alcanzados por una alícuota inferior a la que se utiliza para el régimen especial, la diferencia no se puede trasladar a los precios de la explotación, ocurriendo lo mismo que para las actividades no gravadas o exentas.

Lo que se trata de lograr con esta norma, es que solo computen el crédito fiscal los adquirentes, Locatario o usuario de la explotación hasta el valor que surja de considerar la alícuota inferior sobre el precio computable, resultando la diferencia, un costo mayor o gasto

Diferencias entre la base imponible y el monto atribuible a la obra

En este tipo de contratos, puede ocurrir que no coincida el valor de la obra con los ingresos percibidos con motivo de la explotación de la concesión, aun pudiendo estos últimos, superar el valor de la construcción sobre inmueble ajeno. Por ello citamos algunos ejemplos prácticos para la obtención del débito fiscal conforme al régimen especial:

❖ Primero pondremos como ejemplo, el caso de una construcción de un centro comercial, cuyas prestaciones originadas en la concesión son por el alquiler de 10 locales a un precio pactado de \$1400 (son locaciones exentas).

Valor de la construcción: \$4.500.000

Alícuota de la obra: 21%

Percepciones con motivo de la explotación: \$168.000

Debito fiscal que hubiera obtenido por el régimen general: \$945.000 que se obtienen del cálculo de $\$4500000 \times 0.21$

Pero el débito generado por la aplicación del régimen especial del artículo 23 es: \$29157 que se obtiene de $\$168000 / 1.21 \times 21\%$.

En este caso podemos observar que la obra no tributa sobre su verdadero valor agregado. Es importante citar a VOLMAN (Volman Mario, el impuesto al valor agregado y las obras sobre inmueble ajeno retribuidas por

concesión de explotación, Derecho Fiscal, T. XLVI, Pág. 92, citado en Impuesto al Valor Agregado, Marchevsky, 2006) cuando sugiere una reforma que contemple las siguientes normas:

“...la base imponible no podrá ser inferior al valor económico convenido por las partes a la fecha de habilitación de las obras, o al que resulte de actualizar las respectivas inversiones según la variación de precios al por mayor, al nivel general, desde el momento de cada erogación hasta la fecha de habilitación, el que resulte mayor.

El excedente de ingresos al valor indicado en el párrafo anterior no integrara la base imponible. La comparación del valor de la obra al momento de su habilitación, indicado en el párrafo anterior, con los respectivos ingresos se efectuará actualizando aquel valor al momento de percepción de éstos aplicando el índice mencionado en el primer párrafo.”

❖ Otro caso a citar de ejemplo sería una construcción de un establecimiento educativo privado reconocido por el Estado Nacional, cuya retribución a la empresa constructora se la da a través de la cantina y de un local que vende libros al alumnado y personal docente y no docente. En este caso nos encontramos con una concesión que presta servicios que se encuentran con exclusión de objeto por el art. 3 e) pto. 1 segundo párrafo y otra mencionada en el art. 7 inc. A)

Valor de la construcción: \$1.500.000

Alícuota de la obra: 21%

Percepciones recibidas con motivo de la explotación: \$1.958.000

Debito fiscal correspondiente por el gravamen general:
 $\$1500000 \times 21\% = \315.000

Por aplicación del artículo 23 tiene como debito fiscal:
 $\$1.958.000 / 1.21 \times 0.21 = \339.818

❖ Otro caso a plantear sería el de aquellos bienes o servicios de la explotación que estuvieran gravados a una alícuota inferior, ya que como vimos, se le aplicara la alícuota mayor.

En este ejemplo, citamos la construcción de un hipermercado cuya contraprestación será la concesión de carnicería por medio de la

venta de carne de bovino, caprino y sus despojos. Como también la concesión de frutería en la cual se venden además, legumbres secas (porotos, arvejas, lentejas) y la parte de panadería del hiper. Todas estas actividades se encuentran alcanzadas con alícuota del 10.5% por el artículo 28, 3er. Párrafo inciso a) puntos 2, 3, 5, y 7.

El valor de la obra es de \$6.000.000

La alícuota de la obra es del 21%

Las percepciones con motivo de la explotación: \$8.500.000

Debito que hubiera obtenido por el régimen general sería:

Por la obra: \$1.260.000 ($6.000.000 \times 0.21$)

Por la explotación: \$262.500 ($2.500.000 \times 0.105$)

Total de débito: \$1.522.500

Por aplicación del régimen general del artículo 23: \$1.785.000
($\$8.500.000 \times 0.21$)

Vemos que por aplicación del artículo 23 la incidencia termina siendo mayor.

Palabras finales

A modo de cierre puedo comentar que este régimen especial establecido en el artículo 23 de Ley de IVA, al tratarse de obras de gran magnitud, está en lo correcto al diferir el gravamen, para no transformarlo en una carga financiera para el responsable de la construcción, como si pasaría en el régimen general cuando establece que el nacimiento del hecho imponible se da con la aceptación del certificado, total o parcial, percepción total o parcial o facturación lo que fuere anterior, ya que de ser así debería declarar un débito fiscal cuantioso, el cual todavía no percibió, sino que lo hará con las futuras percepciones provenientes de la explotación de la concesión.

A su vez, también es necesaria esa distinción que hace la norma especial en la que aclara que los ingresos que perciba el concesionario ya sea exentos o gravados son considerados en la formación de la base imponible de la obra, porque el propósito de esta norma consiste en cuantificar la base imponible de dicha obra, independientemente del origen de los ingresos, ya que los mismos no sufren modificaciones en cuanto a su alcance o no del impuesto. Al respecto la doctrina (RAIMONDI, CARLOS; OTERO RAUL J. Y LAURIA, RUBEN A., El nuevo impuesto al Valor Agregado, ed. Contabilidad Moderna, pág. 149)⁴

"Merece la pena recalcar que el tributo... sobre lo que perciba el locador de la obra (concesionario) reemplaza lo que debería haber pagado sobre el valor de la obra. Pero de ningún modo significa que el peaje, alquiler de locales u otros ingresos de la explotación que estén exentos, hayan pasado a estar gravados. Siguen siendo exentos y no puede facturárseles el impuesto por separado a sus usuarios, por lo que estos no pueden obtener crédito alguno por tales insumos."

Ratifica esto la DGI (dictamen 7/94, DAT, 13/1/1994, BDGI 487, pág. 834) diciendo que en el artículo 23

"Se indica específicamente que los créditos fiscales originados en la explotación son imputables contra el débito fiscal que surja de la liquidación especial a practicarse para determinar el IVA correspondiente a la obra; para ello

⁴ Marchevsky, Impuesto al Valor Agregado, ed. Errepar, pág. 805

la propia ley prescinde de que los ingresos deriven de una actividad exenta o no gravada, pues tal como lo consagra el dispositivo, la explotación se convierte en la retribución del hecho imponible citado.”

En cuanto a la reforma propuesta por Volman, adhiero su postura, ya que puede ocurrir que el valor de los ingresos percibidos con motivo de la concesión de explotación no guarden relación con el valor de la obra. En caso de estar los ingresos gravados a la misma alícuota no generaría ningún problema, el que si surge cuando los mismos se encuentran exentos, gravados a una alícuota menor o directamente no están alcanzados. Como menciona CHALUPOWICZ(CHALUPOWICZ, ISRAEL, El IVA en la industria de la construcción, Ed. Cangallo, pág. 176)⁵

“ Todo importe que perciba el concesionario, en exceso del valor de tales obras, significa gravar aquello que –tal vez- este fuera de la imposición en el IVA.

Esto significa que mediante la figura creada así artificiosamente por la ley, no solamente se ‘cierra la brecha’ en la imposición sino que la extiende inapropiadamente, sobre servicios que, de otro modo, no estarían gravados”

Recordemos que lo planteado anteriormente se da siempre y cuando se respeten las características antes mencionadas para quedar encuadrado en el régimen especial de este artículo como lo eran la obra del 3 inc. A), la concesión de explotación como contraprestación de su obra sobre inmueble ajeno y la condición de que no sea quien otorgue concesión el Estado Nacional, Provincial, Municipal, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, instituciones pertenecientes a los mismos, incluidos las entidades y organismos del art. 1 de la Ley 22016, siendo de plena aplicación la exención prevista en el art. 7 inc. H) pto. 23; y que este régimen tampoco se aplica en caso de servicios públicos de telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacales y desagües rigiendo los mismos por la norma general, ya que la finalidad de dicho contrato es el suministro del servicio y no la retribución de la obra sobre inmueble ajeno a través de una tarifa.

⁵ Marchevsky, Impuesto al Valor Agregado. Ed. Errepar pág. 807

Referencias bibliográficas.

- Administración Federal de Ingresos Públicos, Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones. Buenos Aires 26/03/1997
- Administración Federal de Ingresos Públicos. Decreto 692/98, reglamentación de IVA y sus modificaciones. Bs As, 11/6/98
- INFOLEG:<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm#26> (Consulta 28/11/2017)
- Diez, Humberto P. (1997) Impuesto al Valor Agregado, Buenos Aires, Errepar.
- Marchevsky, Rubén A. (2000) Impuesto al Valor Agregado: Análisis Integral. Buenos Aires. Errepar