

Buscar Texto:



## CONTENIDO RELACIONADO

- [VOCES](#)
- [PUBLICADO EN](#)

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, SALA D

Ente Municipal de vialidad y servicios urbanos • 09/02/2011

Cita: TR LALEY AR/JUR/20277/2011

## HECHOS

El Fisco determinó el Impuesto al Valor Agregado a un ente de vialidad municipal, al considerar que las obras realizadas por éste en un parque industrial y la venta de tierra a un sindicato, constituyan operaciones alcanzadas por el referido tributo. El ente interpuso recurso de apelación. El Tribunal Fiscal revocó el ajuste.

## SUMARIOS

1 - Las obras realizadas por un ente municipal de vialidad en un parque industrial ubicado en terrenos de la comuna y cuya administración está a cargo del intendente, no se encuentran alcanzadas por el art. 3 inc. a) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, pues no se trata de una obra realizada en inmueble ajeno, no se advierte que la prestación se halle fuera del fin institucional del organismo y no existió fin de lucro, en tanto el costo declarado se corresponde con los valores existentes a la fecha de realización de la obra.

2 - La venta de tierra efectuada por un ente de vialidad municipal a un sindicato no se encuentra gravada por el Impuesto al Valor Agregado, dado que aquél no es ninguno de los entes u organismos incluidos en la ley 22.016 y la operación no encuadra en el marco empresarial que pretende adjudicarle el Fisco, por cuanto los valores cobrados por el ente no superan el costo del servicio prestado.

## TEXTO COMPLETO:

Buenos Aires, febrero 9 de 2011

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fs. 40/49 el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos de Mar del Plata, interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha II de noviembre de 2004, dictada por la Jefa reemplazante de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la qué se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos noviembre a diciembre de 1999 y febrero a mayo de 2000, por la suma de \$ 14298,19.- en su carácter de continuadora de la Dirección Municipal de Vialidad, con más intereses resarcitorios y se deja sin efecto el sumario iniciado como así también las actuaciones vinculadas con el impuesto al valor agregado por los períodos febrero, junio, setiembre y octubre de 1999.

Manifiesta que durante la fiscalización se verificó la existencia de operaciones de ventas y servicios con las empresas Cabrales S.A., Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata, Plantel S.A., Sirti Argentina S.A. y Sammartano Construcciones S.A., exponiendo que los trabajos realizados por el municipio fueron realizados en el marco de las facultades que le son propias al Estado.

Se agravia de que en el punto 1º de la resolución se determina el IVA por los trabajos realizados al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata por la venta de tierra y a Cabrales S.A. por nivelación de suelo. Sobre el primer caso, sostiene que la Municipalidad se encuentra excluida del impuesto por estar dicha actividad dentro de los fines propios del ente, establecidos en el art. 14 de la Ordenanza 14.441 y art. 226 de la Ley Orgánica de las Municipalidades, sin que pueda equiparse a una actividad de tipo empresarial alcanzada por la ley del tributo, precisando que para

en cuestión, entendiendo por ello que la municipalidad no omiso el pago del tributo sino que esta exenta por aplicación del inc. II) apartado 1) del art. 7º de la ley del IVA. Destaca que la interpretación que realiza la AFIP es erronea al aplicar el art. 3º inc. a) de la ley del gravamen, puesto que en uno de los casos no se realizó trabajo alguno sobre propiedad ajena y en el otro el supuesto trabajo se hizo en un terreno sujeto a un régimen

Buscar Texto:

Buscar



procede calcular intereses y remarca que no existe mora imputable al ente municipal que legitime la aplicación de tales accesorios.

Finalmente ofrece prueba documental y pericial contable y por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que se revoque parcialmente la resolución recurrida, con costas. Formula reserva del caso Federal.

II. Que a fs. 61/67 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Manifiesta que la apelante se encuentra inscripta ante la AFIP en el rubro "Servicios Auxiliares para los Servicios Generales de la Administración Pública N.C.P." y que de acuerdo con las pruebas producidas durante el procedimiento de determinación se concluyó que las operaciones efectuadas con las firmas Plantel S.A., Sirti Argentina S.A. y Sanmartano S.A. se encuentran fuera del ámbito de imposición del gravamen por tratarse de obras sobre inmuebles de dominio público. Además se halla ausente el elemento subjetivo previsto para la configuración del hecho imponible de acuerdo con lo normado por los arts. 3º inc. a) y 4º inc. d) de la ley del gravamen.

Señala que la cuestión traída a debate se limita a los trabajos efectuados por la recurrente a la firma Cabrales S.A. por nivelación de suelo de una de sus fábricas situadas en el parque industrial en los años 1999 y 2000 y a la venta de 1082,21 toneladas de tierra de limpieza y/o bocha al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata a los efectos de poder llenar los terrenos del club para su posterior parquización al precio pactado de \$ 2,17, indicando que, en ambos casos, se verificó dicha situación según recibos emitidos por la Dirección Municipal de Vialidad imputados a la cuenta "Ingresos Varios". Expresa que el criterio fiscal se sustenta en que las exenciones del IVA son de índole objetiva sin depender del sujeto que las realice, entendiendo que las operaciones observadas se encuentran gravadas por el tributo.

Pone especial énfasis en que el punto Iº del inciso h) del art. 7º de la ley del impuesto excluye a las entidades y organismos a que se relieve el art. 1º de la ley N° 22.016, remarcando que en él se hace mención expresa a "todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso" y en consecuencia considera que la obra efectuada a Cabrales S.A. constituye una obra sobre inmueble ajeno a título oneroso y los ingresos referidos a los bienes entregados al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata están alcanzados por los arts. 1º y 2º inc. a) de la ley del gravamen. En apoyo de sus dichos cita distintos dictámenes emanados de distintas áreas legales del organismo fiscal en igual sentido.

En cuanto a los intereses resarcitorios remarca que al omitir el ingreso de la suma determinada en concepto de impuesto, los intereses resarcitorios son una consecuencia jurídica de dicho actuar de acuerdo con la normativa vigente y cita jurisprudencia de este Tribunal, solicitando se confirme la liquidación de intereses.

Por último desconoce la prueba documental aportada con el escrito de apelación y se opone a la pericia contable y por los argumentos que desarrolla solicita que se confirme la resolución en crisis en todas sus partes con costas y hace reserva del caso federal.

III. Que a ts. 75 se hace lugar parcialmente a la oposición formulada por el Fisco Nacional sólo respecto de los puntos 2 y 3 de la prueba pericial ofrecida, por inconducente. Que a fs. 79 se ordena la apertura de la causa a prueba, teniéndose por agregada la documental acompañada y se admite la pericial contable por los puntos que no fueron objeto de pronunciamiento a fs. 75 de autos, la que es producida a fs. 88/118. Que a fs. 120 se declara cerrado el período de instrucción elevándose los autos a consideración de la Sala "D" a fs. 121.

Que a fs. 129/131 y fs. 132/133 se encuentran agregados los alegatos producidos por las partes y finalmente a fs. 135 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. Que de lo expresado en el recurso incoado se evidencia que la apelación se circunscribe a lo dispuesto en los puntos 1º y 4º de la resolución recurrida, esto es por la determinación del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales noviembre y diciembre de 1999 y febrero a mayo de 2000, y los intereses resarcitorios liquidados en consecuencia.

Que si bien la verificación fiscal involucró a operaciones efectuadas por el ente municipal con varias firmas, lo cierto es que del resultado de las pruebas colectadas durante el procedimiento de determinación, el fisco concluyó que las únicas operaciones que estarían alcanzadas por el impuesto al valor agregado son las realizadas con; a) Cabrales S.A. por trabajos de nivelación de suelo de una de las fábricas situadas en el Parque Industrial en los años 1999 y 2000 y b) Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata donde el Fisco verificó la adquisición de 1.082,21 toneladas de tierra de limpieza y/o bocha a los efectos de proceder a llenar los terrenos de club para su posterior parquización, indicándose que el precio por tonelada era de \$ 2,17.

Que en el acto apelado se hace constar que la situación reseñada surge de los recibos emitidos por la Dirección Municipal de Vialidad, imputados a la cuenta "Ingresos Varios", considerando el Funcionario actuante que no procede la exención prevista en el inc. h) apartado 1) del art. 7º de la ley por operar únicamente para los servicios enumerados en el art. 3º inc. e) apartado 21 de dicha norma y no para el resto de las actividades que se pudieran desarrollar, tales como las obras sobre inmueble ajeno, remarcando que esa exención no es de carácter puramente subjetivo sino que la franquicia recae sobre determinadas locaciones o prestaciones de servicios que se realicen.

Que la AFIP sustenta la determinación del gravamen en que la obra efectuada a la firma Cabrales S.A. Fue realizada sobre inmueble ajeno a título oneroso y que los bienes entregados al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata se encuentran alcanzados por el tributo en cuestión en virtud de lo dispuesto por los arts. 1º, 2º y 3º inc. a) de la ley del gravamen.

V. Que el suscripto ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la prestación de servicios realizados por los municipios y retribuidos mediante tasas, al resolver el 20/2/98 la causa "Municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca s/recurso de apelación -IVA-" (Expte. N° 14.551-I y su acumulado N° 15.293-I), en fallo confirmado por la Alzada, sosteniendo la existencia de agravio constitucional en el intento de aplicar IVA a los recursos presupuestarios constituidos por las tasas de servicios (cfr. doctrina de la C.N.A.C.A.F., Sala I, "Municipalidad de Paraná s/apelación" del 17/5/91; Sala III, "Municipalidad de Santa Fe s/apelacion-IVA" del 27/8/90 y Sala IV, "Municipalidad de Colón s/recurso de apelación-IVA" del 8/2/90). Que dichos precedentes jurisprudenciales, propongan que corresponde aplicar sin limitación alguna la exención que para las personas públicas (en este caso el Estado Municipal), contiene la ley del IVA en su artículo 6, inciso j), punto 3 [cfr. ley N° 23.349. texto vigente a partir del 1/12/90 –actual art. 7º inc. h) punto 1º] –t.o. en 1997 y modif.].

con participación estatal, actúan como sujetos de derecho privado vendiendo bienes o prestando servicios en régimen de competencia con las similares privadas.

Buscar Texto:

Buscar



característicos que diferencian a los entes a los que va dirigido el proyecto, de aquellos otros que en el mismo se los cita como "establecimientos de utilidad pública". Conceptos tales como "organismos", "rentabilidad" o "empresas" no se compadecen con el marco referencial de una ley orgánica de municipios.

Consecuente con ese párrafo extractado de la exposición de motivos es que la ley N° 22.016 tiene como destinatarios a las sociedades de economía mixta del dto.-ley N° 14.349/46, a las Empresas del Estado regidas por la ley N° 13.653 o por leyes especiales, a las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o a las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la ley N° 19.550, a las Sociedades del Estado regidas por la ley N° 20.705, a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, a los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la ley N° 21.526 y/o las leyes de su creación según corresponda, y por fin, todo organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.

Que ratificando el encasillamiento a que se refiere el artículo 1º de la ley, su reglamentación también se ocupó de limitar el alcance a las empresas y entidades pertenecientes total o parcialmente al Estado Nacional, provincial o municipal (decreto n° 261/80, art. 1º). Pero ha sido el decreto n° 145/81 el que fijo los parámetros y límites que sirven para interpretar los alcances de la ley, al disponer que no están comprendidos en la caducidad los entes u organismos estatales cuando resulte que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial tanto comercial como industrial (excluyó a los "servicios") y aquellos que cumplan como objeto principal funciones de policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social salud pública y/o investigación (decreto n° 145/81, art. 1º). También dispuso en su artículo 2º que la exclusión estaría condicionada a que tales entidades no persigan fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades y siempre y cuando no se encontraren expresamente incluidas en la enumeración taxativa de la primera parte del art. 1º de la ley N° 22.016.

VI. Que a fin de dirimir la cuestión de autos corresponde analizar las probanzas agregadas y producidas a fin de establecer si las obras aquí cuestionadas se encuentran dentro de las prestaciones y funciones de las que se encuentra imbuido el ente municipal o si por el contrario se trata de una actividad con características netamente empresariales.

Que en el informe final de inspección obrante a fs. 88/93 se expone que los trabajos realizados a Cabrales S.A. en el parque Industrial no adquiere un "rol institucional identificado con los fundamentos del estado mismo" por tratarse de una obra de carácter privado que no puede ser encuadrada como una donación en los términos de las Ordenanzas N° 10943 y 1173 y que dicha actividad no se condice con lo dispuesto en el los arts. 3º y 4º de la Ordenanza que determina la misión y funciones de la ex Dirección Nacional de Vialidad, considerando a tal actividad gravada de acuerdo con el art. 3º inc. a) de la ley del IVA.

En cuanto a la adquisición de 1082,21 toneladas de tierra de limpieza y/o bocha por parte del Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata para rellenar los terrenos del club para su posterior parguización, los inspectores detallan que el precio pactado de la operación fue de \$ 2.17 la tonelada, y que al ser consultado sobre dicha transacción el Sindicato manifestó que dicha operatoria se realizó por ser el precio que ofrecía la Dirección el más económico, de plaza, entendiendo así que se trata de una "transferencia de dominio a título oneroso" otorgando a tales operaciones el carácter de privadas, carentes de un fin público y que podrían haber sido satisfechas por cualquier otra empresa del ramo, estimando por ello que se encuentra gravada según el art. 2º de la ley del tributo —venta de cosa mueble—.

Que en el caso de los trabajos efectuados a Cabrales S.A. esto es nivelación de suelo de una de las fábricas situadas en el Parque Industrial, el Fisco encuadra a dicha prestación en el art. 3º inc. a) de la ley del IVA que establece 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".

Que en la Ordenanza N° 3404, cuya copia está agregada a fs. 167/170 del cuerpo principal de actuaciones administrativas, se dispone la creación del Parque Industrial de Mar del Plata "que tendrá su asiento en los terrenos municipales" y cuya finalidad primordial será la radicación de establecimientos industriales que contribuyan al desarrollo económico social y al bienestar del partido de la población, conforme con las disposiciones y políticas que sostienen en la materia los gobiernos nacional y provincial (art. 1º); se establece, un régimen de propiedad y se establece que la gestión y administración se efectuará por intermedio de la Oficina de Administración del Parque Industrial de Mar del Plata con dependencia directa del señor Intendente Municipal.

Que no ha sido cuestionado por el organismo fiscal que las obras realizadas a Cabrales S.A. que se intentan gravar han ciclo el efectuadas en el mencionado Parque Industrial de Mar del Plata y que se encuentran en terrenos Municipales y cuya administración y gestión están a cargo del Intendente Municipal, por lo que el encuadre que hace el Fisco aplicando el art. 3º inc. a) de la ley del tributo es incorrecto toda vez que no puede sostenerse válidamente que se trata de un "inmueble ajeno" (vidé act. adm. fs. 213/214), a lo que se debe sumir que de acuerdo con las previsiones contenidas en la Ordenanza N° 14.441 por la que se crea el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos, al enumerar los recursos del mismo en su artículo 14 se remite al art. 226 de la ley orgánica de las municipalidades donde no se advierte que la prestación efectuada se encuentre fuera del fin institucional (ver act. adm. cit., fs. 157/159 y 171/172).

Que a mayor abundamiento no puede soslayarse el hecho de que ha sido expresamente reconocido por la AFIP en la resolución en crisis que el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos es continuador de la Dirección Municipal de Vialidad. Que de acuerdo con las constancias agregadas en el cuerpo de actuaciones administrativas —Antecedentes Auxiliares— correspondiente al informe de auditoría y antecedentes del cargo oportunamente efectuado a la Dirección Municipal de Vialidad (O.I. N° 15998/0), fiscalización iniciarla el 18/2/2000 y finalizada el 21/9/2000 con el objeto de verificar operaciones de venta de bienes y servicios a terceros a título oneroso, se cita el caso de Cabrales S.A. (act. adm., cpo. Verificación, fs. 78/80).

Que en el Dictamen jurídico emitido con fecha 13/9/2000, a fin de determinar la situación de la Dirección Municipal de Vialidad frente al IVA por tales operaciones, se concluye que "El verdadero sujeto titular del patrimonio de la Dirección Municipal de Vialidad es el mismo Estado Municipal,

Sue deslinde, corresponde hacer mención de la pericia contable realizada ante esta instancia judicial. Que al tratarse específicamente las operaciones referidas a "Obra Cabrales S.A.", los peritos explican que la obra se refiere a nivelación de suelo realizada sobre un terreno ubicado en el denominado Parque industrial en donde posee una de sus fábricas la mencionada empresa, detallando las obras realizadas, la superficie sobre la

Buscar Texto:  Buscar



como una actividad empresarial.

VII. Que en cuanto a la venta de tierra concertada con el Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata, el Fisco sostiene que se trata de una "transferencia de dominio a título oneroso" encuadrándola en el art. 2º de la ley del tributo, como venta de cosa mueble, mientras que la actora sostiene que el importe abonado por tal concepto sólo cubre los costos del servicio y que no existió lucro alguno en la operación, la que se encuentra dentro del objeto institucional del ente municipal.

Que al contestar el requerimiento cursado, el Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata (act. adm. cpo. Información de 3ros. fs. 34/38) expone que el 10/5/2000 la Dirección Municipal de Vialidad entregó en el predio del Club del Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata, tierra de limpieza y/o bocha a fin de rellenar los terrenos del club para su posterior parquización detallando la cantidad de tierra recibida, el precio pactado por tonelada —que coinciden con los datos reseñados ut supra—, fecha y forma en que fue abonado y que la adquisición de la tierra se realizó a esa Dirección "por ser el precio más económico que otros de plaza".

Que la frase transcrita entre comillas, es utilizada por el Fisco como sustento para afirmar que se trató de una operación que pudo llevarse a cabo con cualquier empresa del ramo y no necesariamente por el recurrente, pero lo cierto es que a tenor de la pericia contable ya aludida es evidente que esta última afirmación se ha visto desvirtuada por dicha probanza.

En efecto, en el informe pericial al referirse puntualmente sobre la obra "Transporte de Tierra al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata", si bien aclaran los expertos, previo a todo que el recurrente no lleva una contabilidad que permita determinar fehacientemente el costo de la obra han efectuado estimaciones sobre la base de la documentación e informes que han tenido a su disposición, realizando un detalle de las cantidades y valores de los materiales y mano de obra. Que determinado, calculado y analizado el costo unitario por tonelada de tierra transportada, ambos profesionales indican que el costo presentado por el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos de \$ 2,17 por tonelada se corresponde razonablemente con el costo de los insumos utilizados a la fecha de realización de la obra y por lo tanto los valores cobrados por el Ente Municipal, no superan el costo del servicio prestado.

Asimismo, en el informe se expone que "Es importante señalar que no se han tenido en cuenta para el análisis y determinación del costo la incidencia de las amortizaciones de los camiones las cuales si bien representan un costo no erogable, si deberían incluirse como elemento integrante del costo al momento de determinar el correspondiente por tonelada transportada", es decir que aún sin tener en cuenta esta variable, los peritos señalan que el precio recibido responde al costo del servicio.

Que por los argumentos expuestos, la pretensión fiscal ha quedado sin sustento, y como consecuencia de las consideraciones que anteceden corresponde declarar que el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos no es ninguno de los entes u organismos incluidos en la ley N° 22.016, así como que los obras que se intentan gravar con el acto apelado no encuadran en el marco empresarial que pretende adjudicarle el Fisco Nacional.

En esto no hace más que recoger la doctrina que sostiene que "en el otorgamiento de derechos especiales o privativos de uso y en general, en todo lo atinente a la regulación del uso de los bienes dominicales, el Estado actúa como persona de derecho público, ejerciendo sus potestades de poder público. Trátase de una función típicamente estatal (cfr. Marienhoff; "Tratado de Derecho Administrativo", tomo V, pág. 384. 3<sup>a</sup> Edic. Abeledo-Perron, Bs. Aires, 1992 y C.S.J.N. — Fallos. 149:260, en "S.A. Simón Mataldi Ltda. c/Prov. de Buenos Aires s/repetición de impuestos", del 28/9/27). Que a mayor abundamiento, no pueden perderse de vista los dictámenes emanados del propio organismo recaudador donde en casos análogos entendió que la venta realizada por entes autárquicos provinciales no están gravadas con el impuesto que se trata (Dict. DAT Nros. 42/1994 y 43/1994 — Bol. DGI N° 491— págs. 1365 y 1366).

Y aún en el supuesto de estimarse que la existencia o no del factor onerosidad resulta extraña a la tipificación de las prestaciones a que se refiere la ley del IVA, viene al caso tener en cuenta que el art. 1º de la ley N° 25.920 (B.O. 9/9/04), por el que se agregaron dos nuevos párrafos al artículo sin número incorporado a continuación del 7º de la ley del IVA, vino a zanjar estos cuestionamientos, al prevalecer los términos de las exenciones anteriores dispuestas por ley (véase al respecto el fallo de la CSJN del 26/9/06, en la causa "Club 20 de Febrero c/Estado Nacional y/o AFIP s/acción meramente declarativa-medida cautelar").

VIII. Que a tenor de lo expresado, resulta que la determinación apelada no se ajusta a derecho por lo que corresponde revocarlo en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida.

La doctora Sirito dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede. SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "D" por encontrarse vacante la Vocalía de la 10a. Nominación (conf. art. 184 de la ley N° 11.683 —t.o. en 1998 y sus modificaciones—).

Regístrate, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. —Sergio Pedro Brodsky. — María Isabel Sirito

Buscar Texto:    

