

## **TRABAJO FINAL INTEGRADOR**

### **EMPRESAS CONSTRUCTORAS VIALES LICITADORAS DEL ESTADO NACIONAL - SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO – REGIMEN DE FACTURACION Y REGISTRACION – PRINCIPALES PROBLEMAS DEL RAMO Y SUS POSIBLES SOLUCIONES -**

Alumno: Sebastian García.

Director: Marcelo del Moro

La Plata, 31 de agosto de 2019.

## INDICE TEMATICO

Objetivo.....	4
Encuadre Normativo	
Relación Estado – Empresa contratista.....	5
Participación del sector en la economía y en la recaudación tributaria.....	13
Aspectos Impositivos	
Impuesto a las Ganancias.....	18
Impuesto al Valor Agregado	
Objeto.....	22
Sujeto.....	27
Impuesto Sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral.....	40
Impuesto a los sellos.....	44
T.A.D. (Tramites a distancia).....	46
Régimen de Facturación y Registración.....	50
Certificado Fiscal para Contratar.....	52
Régimen especial para trabajadores de la construcción.....	57
Régimen jubilatorio .....	63

Reclamo de intereses ante la Dirección Nacional de Vialidad.....	65
El “sobrecosto” impositivo - Cambio en los criterios de Imputación.....	73
Conclusión .....	94
Bibliografía.....	96

## OBJETIVO

El presente trabajo tiene como objetivo principal realizar una descripción detallada de los principales impuestos y regímenes vigentes en Argentina aplicados a la actividad de construcción de obras de infraestructura del transporte. Luego de realizar dicho análisis técnico se presenta una alternativa al criterio de imputación del nacimiento del hecho imponible, de lo devengado al de percibido, analizando las consecuencias prácticas de dicho cambio.

Se desarrollarán temas como la relación jurídica que une al estado con las empresas, la firma de contratos de obra pública, la importancia relativa de este rubro en la economía global del país, la recaudación que obtiene el estado nacional por intermedio de su actividad, metodología de imposición de cada uno de los impuestos y tasas existentes en el territorio de la Nación, regímenes especiales de facturación y registración y trámites especiales a realizar por las empresas del ramo.

También se analiza las particularidades de los regímenes contratación de los empleados como así también las características especiales en cuanto a los regímenes de seguridad social.

Se ha hecho hincapié en los principales temas y actividades vinculadas a la actividad antes mencionada y cual es su tratamiento impositivo analizado desde las leyes y decretos que la regulan como de los dictámenes y consultas realizadas al efecto.

## EL ENCUADRE JURIDICO DE LA RELACION ESTADO – EMPRESA

### CONTRATISTA - EL CONTRATO DE OBRA PÚBLICA -

El concepto de obra pública alcanza solo a aquellas obras artificiales y no naturales, es decir, aquellas que solamente son producto del trabajo humano. En base a esto, surgieron diferentes criterios para definir lo que es una obra pública. Por un lado tenemos el *Criterio Objetivo* para el cual dentro de la obra pública quedan comprendidas aquellas cosas muebles e inmuebles como así también los objetos inmateriales. Ej. Una escuela, una cárcel, una ruta, etc. También tenemos el *Criterio Subjetivo* que apunta a identificar quien puede ser sujeto titular de una obra publica. Para este concepto, titular puede ser el Estado Nacional, Provincial, Municipal, o inclusive un ente público no estatal. En otro orden de ideas tenemos el *Criterio Finalista* el cual encierra dentro del concepto de obra publica a aquellos intereses que versen sobre el interés publico, es decir, aquellas obras que tengan como finalidad el bien publico serán obras publicas. Por su lado, la doctrina, para definir a la obra publica, une o realiza una mixtura entre estos tres criterios sosteniendo que, *una obra publica puede consistir en una cosa mueble, inmueble o inmaterial; proveniente de un ente publico Nacional, Provincial o Municipal y sometida a una finalidad publica.*

El régimen Jurídico, en el orden nacional, del contrato de obra publica se encuentra regulado por la Ley 13.064; mientras que en la Provincia de Bs. As. se encuentra reglado por el Decreto Ley 6.021. En materia municipal, en la Provincia de Bs. As., el contrato de obra pública lo encontramos normado por la Ordenanza

General 165 aplicable a todos los municipios de la Provincia, sin perjuicio de que cada municipio cuente con una ordenanza específica de obra pública.

Según la Ley 13.064, obra pública es aquella construcción, trabajo o servicio de industria que se ejecuta con el tesoro de la nación. Este concepto adopta un criterio subjetivo, ya que requiere que los fondos provengan del tesoro nacional. Este artículo es criticado debido a que también con fondos de terceros se puede acudir a una obra pública. También es criticado debido a que apunta a la construcción de una obra nueva y no tiene en cuenta que una obra pública también puede consistir en la reparación o mantenimiento de una obra ya construida.

Según el artículo 1 del Decreto Ley 6.021, obra pública es toda construcción, trabajo, instalación y obra en general que ejecute la Provincia por si o por medio de personas privadas u oficiales, con fondos propios o de aporte Nacional, Municipal o de particulares. El decreto reglamentario de la Ley 6.021, también nos dice que construcción, trabajo e instalación puede consistir en una reparación, mantenimiento, etc y hace extensivo este concepto tanto a las cosas muebles como inmuebles.

La construcción de una obra pública puede ser llevada a cabo de tres maneras diferentes:

- 1- Realizada directamente por la propia administración pública (obras por administración).
- 2- Realizada por un contrato de concesión de obra pública.
- 3- Realizada por un contrato de obra pública: es un acuerdo de voluntades, donde una de las partes es el estado o un ente público no

estatal y la otra parte es una persona física o jurídica, la cual va a asumir a su cargo la construcción, reparación o mantenimiento de una obra pública. Este método de ejecución de obra pública es el que va a ser desarrollado en el presente trabajo.

Las principales características de los contratos de obra pública son:

1. Bilateral: porque genera obligaciones para ambas partes.
2. Oneroso: la administración paga un precio por ello.
3. Formal: se perfecciona con la firma del contrato respectivo.
4. Intuito Persona: a la hora de elegir al contratante, la administración tiene en cuenta la capacidad financiera del co-contratista, sus antecedentes empresariales, etc. Por ello, el co-contratista no puede ceder el contrato sin el consentimiento de la administración. Lo que si puede hacer es sub-contratar.

El principio general es que el contratista será elegido mediante el procedimiento de licitación pública, pero excepcionalmente podrá ser elegido por los procedimientos de licitación privada o contratación directa, como por ejemplo en los casos de obras de monto menor, trabajos de urgencia, obras secretas, cuando se declare desierta la licitación pública, etc. Esta selección, cuando se efectúe por licitación pública, recaerá sobre la oferta mas conveniente para la administración, permitiendo seleccionar entre una u otra oferta conforme con la facultad discrecional con que esta cuenta. Otros sistemas de contratación son: Sistema de unidad de

medida o precio unitario: En este sistema, el precio se pacta por unidad de medida y es generalmente utilizado para la contratación de tendidos de cables, pavimentación, etc. Sistema de ajuste alzado: Por este sistema, se pacta en el contrato un precio total, único e invariable como por ejemplo, en la construcción de una escuela, hospitales, etc. Los riesgos se encuentran en cabeza del empresario, como así también todos los gastos del personal y maquinaria que contrate. Sistema de coste y costas: Es este sistema, se le paga un precio total al empresario, pero la administración asume a su cargo el pago de las ganancias del empresario, como así también de los gastos que este tenga. Aquí, la administración asume todos los riesgos. Este sistema de contratación se aplica solo para casos de conveniencia justificada o razones de urgencia.

De la firma del contrato de obra pública, surgen derechos de las partes tanto de la administración como del contratista. De parte de la Administración por ejemplo: Derecho de dirigir y controlar el contrato; Derecho de designar a un inspector de obra (funcionario público generalmente ingeniero) en representación de la administración. Será este inspector quien imparta las direcciones e indicaciones de cómo llevar a cabo el contrato; Derecho de sancionar al contratista, como por ejemplo a través de sanciones pecuniarias y hasta la rescisión del contrato; Derecho de ejercer la potestad modificatoria (*ius Variandi*) aumentando o disminuyendo la cantidad de trabajo hasta un 20% (en cualquiera de las dos situaciones habrá una reliquidación de gastos). De parte del Contratista: Derecho a exigir el pago del precio; Derecho a recibir y cobrar los intereses por el pago fuera de término; Derecho a nombrar un representante técnico de obra, quien será la cara visible en la obra (debe ser un profesional de la ingeniería). Este representante técnico, maneja

y ejecutara el contrato relacionándose constantemente con el inspector de obra;  
Derecho a rescindir el contrato por incumplimientos imputables a la administración.

Existen a su vez, al momento de firmar un contrato de obra pública, diferentes elementos que son condicionantes del mismo; por ejemplo:

**Garantías:** Al momento de ser presentada la oferta por parte del oferente, este a su vez debe presentar una garantía pre-contractual (generalmente del 1% del total del monto de la contratación) por la cual se compromete a mantener la oferta.

**Garantía contractual:** Esta garantiza la ejecución del contrato (generalmente entre un 5 y 10%, pudiendo llegar hasta un 30% del valor del contrato y de sus redeterminaciones). Esta garantía será presentada por parte del contratista una vez adjudicado el contrato, y se mantendrá hasta la realización definitiva de la obra, entendiéndose por tal, hasta la emisión del acta de recepción provisoria, en el caso de la mayoría de los comitentes. Un caso especial es la Dirección de Vialidad de la Provincia de Buenos Aires, que exige que se mantenga dicha garantía hasta el momento de la emisión del acta de recepción definitiva.

**Ordenes de servicio:** Son actos administrativos expedidos por el inspector de la obra con el fin de realizar observaciones respecto a deficiencias en la obra o formulando requerimientos al representante del co-contratista intimándolo para que en determinado plazo subsane dichas irregularidades. Estas ordenes de servicio, al ser actos administrativos, pueden ser impugnadas por el co-contratista, tanto administrativa como judicialmente. Pero al cabo de reiteradas órdenes de servicio, las cuales

denotan una serie importante de irregularidades, la administración estará facultada a rescindir el contrato por culpa del contratista.

**Certificados de Obra:** Son aquellos certificados en los cuales se deja constancia de lo realizado (parcialmente) por el contratista y el valor de lo hecho. Es un verdadero crédito documentado, y constituye una antesala del cheque que deberá presentar el contratista en tesorería al momento del cobro. Estos certificados son extendidos por el inspector de la obra y constituyen un acto administrativo. Estos certificados deben pagados a los treinta días de su vencimiento, fecha que es establecida por el contrato, y de no ser pagados en plazo, el contratista podrá constituir en mora a la administración y a reclamar los respectivos intereses.

**Certificado final de Obra:** Consiste en un reajuste de aquellas diferencias que puedan haber surgido en los certificados de obra parciales. Al cobrar este certificado, el particular deberá hacer reserva de lo que se le adeuda por ejemplo en concepto de intereses. La reserva deberá ser realizada al momento de la presentación del certificado final de obra, de lo contrario perderá dicha atribución.

**Certificado de Anticipo financiero:** es un certificado en el cual consta el monto (generalmente hasta un 20% del total del monto de la obra) anticipado por parte de la administración al contratista para los gastos que hagan a la preparación de la ejecución del contrato y puesta en marcha de todo el sistema.

**Certificado de variación de costos:** Son aquellos certificados que se entregan en caso de existir diferencias o aumentos en los costos de los insumos utilizados en la construcción de la obra.

Fondo de reparo: Consiste en el monto que es retenido por parte de la administración de cada uno de los certificados parciales (generalmente un 5%) el cual es depositado en una cuenta en caso de existir reclamos contra el contratista por causas de responsabilidad como por Ej. Incumplimientos, daños a terceros, etc.. Esta garantía se mantendrá hasta la emisión del acta de recepción definitiva, en el caso de la mayoría de los comitentes. Un caso especial es la Dirección de Vialidad de la Provincia de Buenos Aires, que exige que se mantenga dicha garantía hasta el momento de la emisión del acta de recepción provisoria.

Gastos improductivos: Todos los daños, perjuicios o pérdidas del empresario, como así también todos los hechos ajenos a su voluntad como ser el caso fortuito o fuerza mayor, podrán ser reclamados por este a la administración, siempre y cuando el hecho sea ajeno a este. Para ello, debe formular un reclamo por escrito más un estimado de esos gastos o pérdidas acreditándolos con la documentación respectiva.

Una vez terminada la obra, la administración debe recibirla mediante la *recepción provisional* de obra; es en este momento donde toma posesión y comienza a transcurrir un plazo de garantía (generalmente de un año). En este periodo, el inspector de obra puede requerir al contratista, en caso de existir, la reparación de vicios o defectos que pueda tener la obra. Terminado este plazo de un año, se procede a la *recepción definitiva* de la obra, donde se labrara un acta por la cual cesara la responsabilidad del empresario (a excepción de la responsabilidad por

ruina) y la administración devolverá la garantía de cumplimiento del contrato y el fondo de reparos. Es conveniente que, si esta recepción definitiva no es otorgada espontáneamente por parte de la administración, se le intime a esta para la entrega de la misma y quedar así el contratista exento de toda responsabilidad.

Los motivos por los cuales puede darse por finalizado el contrato de obra pública son:

- Por haberse cumplido el objeto del contrato.
- Por razones de interés público.
- Por caso fortuito o fuerza mayor.
- Por culpa de la administración. Ej. Que la potestad modificatoria supere el 20%, la no entrega del terreno en las condiciones que se obligo, etc.
- Por culpa del contratista. Ej. Abandono de la obra, ejecución muy lenta, incumplimientos graves, etc.

## ANALISIS DE LA PARTICIPACION DEL SECTOR EN LA ECONOMIA Y EN LA RECAUDACION TRIBUTARIA

Antes de iniciar el análisis técnico impositivo del sector que me ocupa en el presente trabajo, me parece importante resaltar, sin explayarme en demasía, la importancia relativa de dicha rama de actividad en la economía general del país utilizando dicho análisis como argumento de la importancia del trabajo desarrollado. Para ello analizare la recaudación que dicho rubro aporto al estado nacional en los impuestos al valor agregado y a las ganancias y el nivel de ocupación que requirió a partir de los últimos datos publicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos y del Ministerio de Producción y Trabajo de la Nación respectivamente.

El índice que se utiliza en nuestro país para registrar la evolución del sector de la construcción el cual se denomina “Indicador Sintético de la Actividad de la Construcción” (ISAC). El mismo es publicado mensualmente por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) y muestra la evolución del sector tomando como referencia los consumos aparentes de insumos requeridos en la construcción. El consumo aparente se calcula como la suma de los despachos al mercado interno de producción nacional más las importaciones para cada uno de los insumos que componen el índice general del ISAC. Para el cálculo del ISAC se consideran, en términos de volumen físico distintos insumos, como ser: “Asfalto”, “Cales”, “Cemento portland”, “Grifería”, “Hierro redondo y aceros para la construcción”, etc.

Una vez obtenidos los índices de cada uno de los insumos, se calcula el índice del nivel general del ISAC en función del peso relativo de cada uno de ellos en el nivel general, es decir, a cada uno de los insumos considerados se le asigna una ponderación calculada para el año 2004.

Para realizar la medición del conjunto del sector se determinaron cinco bloques que representan distintas tipologías de obra:

- Edificación para vivienda,
- Edificación para otros destinos,
- Construcciones petroleras,
- Obras viales y
- Otras obras de Infraestructura.

Para el caso de las obras viales indicador comprende la construcción y mantenimiento de carreteras, caminos, puentes, viaductos, autopistas, etc. Asimismo se incluye el tramado vial urbano. La evolución se sigue mediante las series de asfalto, cemento, hierro redondo y pinturas para construcción y uso doméstico.

El índice del nivel general del ISAC se obtiene promediando los índices de los bloques intervinientes, ponderados de acuerdo a la siguiente estructura:

	en %
Edificación para viviendas	58,36
Edificación para otros destinos	19,00
Obras Viales	7,18
Otras Obras de Infraestructura	10,36
Construcciones Petroleras	5,10
TOTAL	100,00

Estas ponderaciones surgen del cálculo del Valor Bruto de Producción de cada tipología de obra para el año 1997, realizado en ocasión de la elaboración de la Matriz de Insumo Producto (MIP).

La estimación de cada bloque está basada en índices de cantidades de cada uno de los ocho insumos considerados, cuyos ponderadores dentro de cada bloque provienen de las estructuras del costo de cada tipología de obra que se elaboraron para la MIP 1997.

Para cada insumo, el índice elemental de producción se calcula mensualmente relacionando la cantidad producida del mes t con el valor mensual de la misma para el año base 1997. Es decir, la expresión básica del cálculo corresponde a un índice de cantidades. La fuente principal de datos es un relevamiento entre los principales productores de los insumos considerados.

Indicador sintético de la actividad de la construcción (ISAC) base 2004=100, por bloques.  
Serie mensual, desde 1993 en adelante

Período	Bloques que componen el ISAC				
	Edificios		Construcciones petroleras	Obras viales	Otras obras de infraestructura
	Para vivienda	Otros destinos			
<b>1993</b>	88,5	83,3	52,3	91,0	86,2
<b>1994</b>	101,4	94,4	81,2	104,1	96,1
<b>1995</b>	81,7	80,2	97,4	88,1	82,6
<b>1996</b>	87,8	83,6	79,3	92,4	82,3
<b>1997</b>	104,9	104,2	85,8	116,1	107,4
<b>1998</b>	112,8	110,4	79,0	130,5	114,3
<b>1999</b>	106,6	106,4	55,1	120,2	112,5
<b>2000</b>	95,6	90,7	84,1	100,0	95,2
<b>2001</b>	84,3	79,8	91,7	90,6	83,7
<b>2002</b>	60,8	56,7	71,6	56,8	60,3
<b>2003</b>	86,1	78,8	83,2	74,4	80,5
<b>2004</b>	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
<b>2005</b>	119,5	120,2	104,4	119,0	120,7
<b>2006</b>	139,4	140,3	107,5	141,8	143,1
<b>2007</b>	149,3	151,2	111,6	152,9	154,5

<b>2008</b>	158,2	156,6	113,8	157,1	157,5
<b>2009</b>	162,0	153,4	74,2	147,3	150,0
<b>2010</b>	177,4	168,1	110,9	162,1	165,1
<b>2011</b>	191,3	183,1	120,6	180,4	183,2
<b>2012</b>	186,8	174,7	132,5	168,7	169,8
<b>2013</b>	192,7	185,5	128,2	183,1	186,7
<b>2014</b>	192,9	182,2	138,5	180,0	181,5
<b>2015</b>	208,9	194,5	138,6	188,0	194,2

Como se puede observar en la serie indicada tanto el sector como el rubro particular de las obras viales ha evolucionado desde que el mismo se registra, hasta el periodo de octubre del año 2015, ultimo periodo en el que se informo la serie de este indicador de la manera expuesta.

Con relación a la recaudación que aporta el sector a la economía del país analizaremos los dos principales impuestos nacionales como son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias.

Al analizar el impuesto al valor agregado y analizando los datos comparativos para los años 2017 y 2018 (ultimo análisis publicado por AFIP) para el caso particular de la industria de la construcción y analizando la estructura porcentual por actividad económica se ve que, en términos relativos, en el 2017 la construcción aportaba el 4.7 por ciento de la recaudación del IVA bruto mientras que en el año 2018 dicho porcentaje disminuyo a 4,5.

Actividad Económica		2018	2017
<b>Total</b>		<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
A	Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	3,8	3,9
B	Explotación de minas y canteras	5,4	3,1
C	Industria manufacturera	28,3	29,5
D	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	4,2	3,4
E	Suministro de agua; cloacas; gestión de residuos y recuperación de materiales y saneamiento público	0,6	0,7
F	Construcción	4,5	4,7
G	Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	23,6	24,2
H	Servicio de transporte y almacenamiento	3,5	3,6
I	Servicios de alojamiento y servicios de comida	1,1	1,2
J	Información y comunicaciones	5,0	5,5
K	Intermediación financiera y servicios de seguros	10,0	9,7
L-M N	Servicios inmobiliarios; servicios profesionales, científicos y técnicos; actividades administrativas y servicios de apoyo	8,4	8,7
	Otras actividades	1,7	1,8

Con relación al Impuesto a las Ganancias en el año 2018 del rubro de la construcción represento un 4.35% del impuesto determinado total contra un 3.84% que represento en el año 2017. En términos absolutos fueron 15.044 millones de pesos para el año 2018 y 10.183 millones de pesos para el año 2017.

Actividad Económica	2018	2017	Dif.	Var. %
<b>Total</b>	<b>345.757</b>	<b>264.629</b>	<b>81.128</b>	<b>30,7</b>
A Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	17.860	14.310	3.550	24,8
B Explotación de minas y canteras	15.191	12.122	3.069	25,3
C Industria manufacturera	83.613	69.848	13.765	19,7
D-E Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	13.972	6.091	7.880	129,4
F Construcción	15.044	10.183	4.862	47,7
G Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	51.370	43.449	7.921	18,2
H Servicio de transporte y almacenamiento	12.539	11.010	1.528	13,9
I Servicios de alojamiento y servicios de comida	2.579	1.705	874	51,3
J Información y comunicaciones	26.614	16.567	10.047	60,6
K Intermediación financiera y servicios de seguros	66.515	50.323	16.193	32,2
L-M-N Servicios inmobiliarios; profesionales, científicos y técnicos y actividades administrativas y servicios de apoyo	26.347	18.890	7.456	39,5
Otras actividades	14.112	10.130	3.982	39,3

Con relación a la cantidad de asalariados que registra el sector, podemos observar que la industria de la construcción ocupa un quinto lugar, siempre representando un sector importante en cuanto a la contratación de la mano de obra.

Sector	Cantidad de trabajadores registrados En miles	Variación anual junio-18 / junio-19*		Variación mensual desestacionalizada mayo-19* / junio-19*		Variación mensual mayo-19* / junio-19*	
		Absoluta En miles	Relativa	Absoluta En miles	Relativa	Absoluta En miles	Relativa
Total	6.068,7	-148,0	-2,4%	-2,9	0,0%	-22,5	-0,4%
Comercio y reparaciones	1.119,6	-46,7	-4,0%	-0,8	-0,1%	-3,2	-0,3%
Industrias manufactureras	1.105,3	-62,7	-5,4%	-1,8	-0,2%	-4,2	-0,4%
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	819,3	-11,0	-1,3%	1,3	0,2%	-4,0	-0,5%
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	540,0	-16,7	-3,0%	0,6	0,1%	-0,5	-0,1%
Construcción	446,0	-12,6	-2,7%	-3,4	-0,8%	-7,0	-1,5%
Enseñanza	419,6	3,4	0,8%	-0,7	-0,2%	0,7	0,2%
Servicios comunitarios, sociales y personales	378,4	-4,4	-1,2%	0,1	0,0%	-1,4	-0,4%
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	324,3	7,3	2,3%	-0,3	-0,1%	-3,3	-1,0%
Servicios sociales y de salud	324,2	-0,9	-0,3%	0,1	0,0%	0,2	0,0%
Hoteles y restaurantes	257,6	-5,7	-2,2%	0,3	0,1%	-1,2	-0,5%
Intermediación financiera	160,5	-2,9	-1,8%	-0,1	0,0%	-0,4	-0,3%
Explotación de minas y canteras	85,6	4,2	5,2%	0,7	0,8%	0,6	0,7%
Suministro de electricidad, gas y agua	74,6	0,4	0,6%	0,2	0,3%	0,2	0,3%
Pesca	13,1	0,2	1,4%	0,9	7,3%	1,0	8,4%
sin especificar	0,8	0,1	20,2%	0,0	-0,6%	0,0	-0,6%

## ASPECTOS IMPOSITIVOS

El objeto del acápite siguiente es proporcionar una recopilación de de los principales artículos tanto de las leyes impositivas como de sus respectivos decretos reglamentarios relacionados con el tema del presente trabajo. También se exponen dictámenes, consultas y sentencias específicas que resuelven disyuntivas planteadas en el sector.

### IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La Ley 20.628 de impuesto a las ganancias fue sancionada el 27 de Diciembre de 1973 y promulgada dos días después, es decir el 29 de Diciembre de ese año. En la actualidad el texto vigente es el ordenado por el decreto 649/97.

En ella se establece cual es el objeto de dicho impuesto y hace una diferenciación entre los sujetos residentes y no residentes, gravando, en el primer caso, tanto las ganancias obtenidas en el país como en el exterior, mientras que en el segundo solo se gravaran las ganancias obtenidas en el país.<sup>1</sup>

La definición de objeto anteriormente expuesta es laxa si se analiza por si sola, es por eso que tanto la Ley como el decreto exponen cuales serán las características del rédito para ser consideradas como ganancia; estos son que la renta debe ser separable de la fuente, la fuente que la produce debe ser durable, la renta debe ser periódica y que la fuente haya sido puesta en condiciones de producir renta. En principio estas características deben cumplirse para el caso de

---

<sup>1</sup> Art. 1. Ley de Impuesto a las Ganancias

personas humanas. Para el caso de personas jurídicas y determinadas actividades de personas humanas dichas cualidades de la renta pueden o no cumplirse para que un ser considerada como ganancia.<sup>2</sup>

En el presente trabajo se hace hincapié en las ganancias denominadas de tercera categoría y dentro de ellas las obtenidas por sociedades regularmente constituidas, es decir, las caracterizadas en el inc. a del art. 49 de la ley de impuesto a las ganancias<sup>3</sup>.

La ley de impuesto a las ganancias en su artículo número 74 establece, para el caso de las empresas de construcción y entendiendo que su actividad genera un hecho imponible complejo distintos métodos para la imputación de las ganancias en el período fiscal. Uno de ellos es el método del porcentaje sobre importes cobrados (inc. a) y el otro es el método de los importes cobrados menos costos (inc. b).

En el caso de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza para terceros, en que las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

*Método del Porcentaje sobre Importes Cobrados:* Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra. Dicho coeficiente podrá ser modificado - para la parte correspondiente a ejercicios aún no declarados - en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar. Los porcentajes a que se

---

<sup>2</sup> Art. 2 Ley de Impuesto a las Ganancias - Art. 8 Decreto Reglamentario.

<sup>3</sup> Art. 49 Ley de Impuesto a las Ganancias.

ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

*Método de los Importes Cobrados Menos Costos:* asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos.

En cualquiera de los dos métodos, la diferencia en más o en menos que se obtenga en definitiva, resultante de comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos, deberá incidir en el año en que la obra se concluya.

Elegido un método, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras, trabajos, etc., que efectúe el contribuyente y no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que determinará a partir de qué período fiscal podrá cambiarse el método

En el caso de obras que afecten a dos períodos fiscales, pero su duración total no exceda de 1 (un) año, el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termine la obra. La Administración Federal de Ingresos Públicos, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de 1 (un) año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etc.)

El artículo 18 de la Ley de impuesto a las ganancias y el 23 del decreto reglamentario establecen el denominado criterio de imputación “devengado

exigible”. Si bien rara vez se aplica en la construcción de obras públicas debido a las particularidades que deben presentarse, es importante destacarlo. Así, la ley enuncia: “...Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo. No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a DIEZ (10) meses, en cuyo caso la opción deberá mantenerse por el término de CINCO (5) años y su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación. El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario...”.

Por su parte el decreto reglamentario profundiza aun más en la cuestión y habla particularmente de las construcciones de obras públicas en sí inc. c y establece que *podrá optarse por efectuar la imputación de las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad, cuando las mismas sean originadas por las siguientes operaciones: “...la construcción de obras públicas cuyo plazo de ejecución abarque más de UN (1) período fiscal y en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de CINCO (5) períodos fiscales”.*

El párrafo que antecede, incluye aquellos casos en los que no obstante las figuras jurídicas adoptadas en el respectivo contrato, de acuerdo con el principio de la realidad económica, corresponda concluir que las cuotas convenidas retribuyen el servicio de construcción prestado directamente o a través de terceros.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Impuesto a las Ganancias - Gustavo E. Diez. – 7ma. Edición.

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Ley 20.631 fue sancionada el 27 de Diciembre del año 1973 y promulgada el 29 de Diciembre del mismo año. Actualmente el impuesto al valor agregado se encuentra legislado en la Ley 23.349 texto ordenado por el decreto 280/1997.

### OBJETO DEL IMPUESTO

La mencionada norma legal establece, para el caso analizado en el presente trabajo, un impuesto que se aplicara sobre 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. También se aplicara sobre la elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble, aun cuando adquiriera 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.<sup>5</sup>

Por su parte, el decreto reglamentario amplía el objeto establecido en la ley y enuncia en su artículo número 10: "...Los intereses originados en la financiación o el pago diferido o fuera de término, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas."

---

<sup>5</sup> Art. 1 y Art. 3 Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Dictamen N° 17/80 – Dirección de asuntos técnicos y jurídicos (D.A.T. y J.)

El artículo 3° de la ley del Impuesto al Valor Agregado en sus incisos a) y b) no solo define a los trabajos en general sobre inmueble ajeno y a las obras sobre inmueble propio, respectivamente, sino que además deja expresamente establecido que se excluyen los trabajos realizados, a consecuencia de los cuales resulten bienes susceptibles de tener individualidad propia antes de su transformación en inmueble por accesión, comprendiéndolos en el inciso c) del mismo artículo, referente a la elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero con o sin aporte de materia prima. Por su parte el artículo 2° del mismo cuerpo legal, incluye dentro de la definición de venta a la incorporación de cosas muebles en los casos de locaciones, prestaciones de servicios o realización de obras. (El dictamen es de fecha anterior a la modificación del concepto de venta del artículo 2° de la ley).

#### ANTECEDENTES DE ACTIVIDADES VINCULADAS

Algunos de los documentos citados en esta sección son de fecha anterior a la generalización en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a los servicios. Actualmente, revisten interés en cuanto a la calificación de los trabajos, los cuales están sujetos a imposición.

## DEMOLICIONES - INSTRUCCIÓN (DGI) N° 196, 28/09/77

Las demoliciones no se encuentran comprendidas dentro del alcance del tributo. Pero la enajenación de los bienes resultantes – generalmente escombros – no goza de tal exclusión, ya que conformará la venta de bienes muebles no exentos del impuesto. En caso de que la demolición sea parte de una tarea posterior, usualmente la construcción, toda la prestación pasa a estar gravada.

## CONSULTA (DGI) 25/10/77

Se opinó que el trabajo de demolición, en la medida en que fuera contratado como única obra total, no calificaba como trabajo sobre inmueble ajeno, según las normas del gravamen.

## RELLENOS SANITARIOS - SANEAMIENTO Y URBANIZACIÓN S.A. - CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 10/02/98

Se planteó si los trabajos de transporte y disposición de residuos que realizó la empresa en virtud del contrato celebrado con el Cinturón Ecológico Área Metropolitana Sociedad del Estado (CEAMSE) – cuyo objeto consistió en la disposición final de los residuos de la Capital Federal y de la provincia de Buenos Aires – , con los que se efectuaría el ‘relleno sanitario’ de tierras bajas encuadraba en el art. 3 inc.a) de la ley del IVA.

La Corte expresó que en cuanto a la interpretación de la palabra ‘construcciones’ resulta aplicable el criterio fijado por la jurisprudencia de este Tribunal – que ha sido seguido por las sentencias de las instancias anteriores – según el cual constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las

palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos 302:429) o bien el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos 304:195).

Concuerda con el Tribunal Fiscal de la Nación, que entendió que la mención a las ‘construcciones de cualquier naturaleza’ no autoriza a atribuir al vocablo una amplitud tal que implique abarcar supuestos que desvirtúen el significado que se le asigna corrientemente. Del mismo modo, el hecho de que la ley 13.064, en la definición de obra pública, incluya además de las construcciones, a los servicios o trabajos, no debe extenderse el ámbito de la norma tributaria a todos los rubros que integran la definición legal de ‘obra pública’, en tanto no respondan al significado corriente de la voz ‘construcción’. La Corte llega a la conclusión de que las tareas de relleno sanitario no constituyen construcciones, reparaciones, ni trabajos de mantenimiento sobre el terreno.

#### MANTENIMIENTO Y CONSERVACION DE CAMINOS – RIEGO DE CAMINOS - DICTAMEN N° 25/76 - DIRECCIÓN DE ASUNTOS TÉCNICOS Y JURÍDICOS (DATyJ)

Referente al riego de caminos internos de un ingenio azucarero, la opinión del fisco fue que tales trabajos en caminos de tierra son labores de conservación, dado que técnicamente los mismos se efectúan con el objeto de preservar y mantener en estado de utilización a las mencionadas obras.

#### DICTAMEN N° 23/00 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

Los trabajos de mantenimiento y conservación de caminos están alcanzados por el IVA, en virtud del artículo 3 inciso a) de la ley.

## PAVIMENTACION DE CAMINOS - CONSULTA (DGI) N° 800716

La consultante plantea ¿Qué tratamiento fiscal corresponde aplicar el I.V.A. a la comercialización de una mezcla asfáltica denominada “pastón asfáltico”, cuando la empresa que lo produce lo emplea en la pavimentación de caminos o bien cuando terceros le asignen igual destino o la utilicen para reparaciones y cuál es el criterio aplicable con respecto al gravamen en los trabajos de tendido del citado material en forma de camino?

El Fisco entiende que las obras de pavimentación encuadran en lo que la ley del gravamen menciona como trabajos sobre inmueble ajeno y por lo tanto se encuentran alcanzadas por el impuesto. Con referencia al tratamiento a acordar a las operaciones de venta a terceros de dicha mezcla, ello depende de la clasificación que se le acuerde dentro de la nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, atento a la diversidad de elementos que lo puedan componer.

## MOVIMIENTOS DE TIERRA - DICTAMEN N° 73/99 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

La nivelación del terreno, como trabajo previo a la edificación, está alcanzada por el IVA, art. 3 inc.a).

## DESMONTES Y EXCAVACIONES - CONSULTA (DGI) 18/11/76

Configuran una actividad alcanzada por el impuesto en tanto los movimientos, desmontes o compactaciones de suelo constituyan una etapa en la construcción y no se trate del simple movimiento de tierras, desmontes y excavaciones cuyo fin sea la preparación de un predio destinado a la producción agropecuaria.

En cuanto a las tareas de arenado, si bien no suponen una construcción propiamente dicha, conforman un mantenimiento y conservación, por ende también están gravadas.

## SUJETO DEL IMPUESTO

Con relación al sujeto del gravamen la Ley establece que son sujetos pasivos del impuesto quienes, entre otros, presten servicios gravados y/o sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

Quedan incluidos dentro de esta definición quienes, revistiendo la calidad de por ejemplo, uniones transitorias, según las definiciones del nuevo código civil, en su capítulo 16 de “contratos asociativos”, cumplan con las características precedentemente enunciadas.

Quienes adquieran el carácter de sujeto pasivo del impuesto ya sea por prestar servicios gravados o por ser locadores de estos, serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando estas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.<sup>6</sup>

Por su parte el decreto reglamentario en sus artículos 14 y 15 establece que serán sujetos pasivos del impuesto en el caso de las prestaciones de servicios o locaciones indicadas, tanto quienes las efectúen directamente como quienes las

---

<sup>6</sup> Art. 4 Ley de Impuesto al Valor Agregado.

realicen como intermediarios, en este último supuesto siempre que lo hagan a nombre propio.

## ANTECEDENTES DE ACTIVIDADES VINCULADAS

### AGRUPAMIENTOS DE COLABORACION EMPRESARIA - DICTAMEN N° 178/94 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

El agrupamiento de colaboración empresaria por imperio de la ley del IVA es sujeto pasivo (artículo 4 inciso f) y el segundo párrafo). En el presente caso su actividad resulta encuadrada en el artículo 3 inciso c) de la norma legal, debiendo facturar a sus integrantes las prestaciones que les efectúa por un precio no inferior al costo total incurrido en las mismas.

### DICTAMEN N° 6/94 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA LEGAL (DAL)

Atento el texto expreso de la Circular N° 1183, cabe inferir la verificación del hecho imponible en cabeza de la unión transitoria de empresas.

### COPAM S.A. - OSCAR P. SEGGIARO - U.T.E. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA "C", 24/06/96

Cabe razón a la recurrente toda vez que la determinación no se realizó respecto de los sujetos que, según la legislación vigente, son responsables por la deuda tributaria, como es la unión transitoria de empresas.

No se trata en el caso de adopción de estructuras jurídicas del derecho privado inadecuadas para configurar la cabal intención económica de los contribuyentes – art.12 de la ley 11.683 – sino que es precisamente el derecho

privado el que proporciona la figura de las uniones transitorias de empresas con características específicas y objetivos concretos.

HUAYQUI BABIC, MARAGUA U.T.E. Y HUAYQUI S.A. DE CONSTRUCCIONES -  
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA “B”, 23/08/99

Sea que se entienda que el hecho imponible ha sido verificado por la U.T.E. en su conjunto —como lo sostiene el Fisco en base a que fue ésta última la licitadora adjudicataria del contrato de obra pública - o que, por el contrario, se admita – como lo reclama la apelante – que las obras que dieron origen al hecho imponible fueron realizadas exclusivamente por una de ellas, el pago efectuado tiene efecto liberatorio frente a la pretensión fiscal.

I.B.M. ARGENTINA S.A. C/DGI - CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,  
04/03/03

El argumento de que el hecho imponible se verificó individualmente en cabeza de cada uno de los partícipes y no el agrupamiento empresario es inatendible. Constituida la unión transitoria de empresas con la específica finalidad de cumplir con el objeto de ese contrato, resulta evidente que las prestaciones realizadas en el marco de dicha contratación son atribuibles impositivamente a ese agrupamiento. No pueden las empresas proceder como si aquel no existiera, atribuyéndose cada una la realización de los hechos gravados, y computando a las retenciones efectuadas a la UTE como propias en una determinada proporción, cuando ellas mismas constituyeron ese agrupamiento para obtener la contratación.

El momento de Perfeccionamiento del Hecho Imponible es un tema de suma importancia más que nada por el enfoque que se le ha dado al presente trabajo. Para el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, el hecho imponible se perfecciona 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.<sup>7</sup>

Con relación a los intereses el decreto reglamentario establece que tratándose de intereses , actualizaciones, comisiones recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivos de pagos diferidos o fuera de termino cuando se convengan y facturen discriminados del precio de la venta, obra, locación o prestación, el hecho imponible que los mismos originan se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.<sup>8</sup>

A estos efectos los intereses se considerarán percibidos cuando se produzca una real traslación de recursos en favor del perceptor motivada por un pago en efectivo o en especie, o por un débito en la cuenta del prestatario conforme lo establecido en el artículo anterior.

En el caso de refinanciaciones, cuando los intereses resarcitorios y/o punitivos se hubieran capitalizado para el cálculo del nuevo monto adeudado, el hecho imponible correspondiente a dichos intereses se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepción, total o parcial, el que fuere anterior. A los

---

<sup>7</sup> Art. 5 Ley de Impuesto al Valor Agregado.

<sup>8</sup> Art. 22 DR – Art. 10 Ley de IVA - art 5 ley de iva

efectos del cálculo del impuesto, los intereses capitalizados se considerarán distribuidos proporcionalmente a las nuevas condiciones pactadas.<sup>9</sup>

#### CONSULTA (DGI) N° 188

Aun cuando no exista orden de pago y/o no se haya cobrado la que se hubiera emitido, el hecho imponible se configura en el momento de la aceptación del certificado de obra, ya que esta circunstancia se ha verificado con anterioridad.

#### CONSTRUCTORA CIPOLLETI S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA "B", 08/07/94

De acuerdo al art. 5 inc.c) el perfeccionamiento del hecho imponible para trabajos sobre inmuebles de terceros se configura desde el momento de la aceptación del certificado de obra, total o parcial, o desde la percepción total o parcial del precio o de la factura, el anterior. No es atendible la impugnación de la resolución apelada con sustento en el pretendido anatocismo.

#### VICTOR Y MIGUEL GALLO S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA "A", 09/12/97

En cuanto al perfeccionamiento del hecho imponible para el caso de aceptación del certificado 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 entidad tal que habilite al receptor para disponer del derecho a la contraprestación pertinente.

---

<sup>9</sup> Art. 24 DR

## ARCA S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA “A”, 18/03/98

La actora expresa que una de las principales actividades que desarrolla es la construcción de viviendas para el Estado a través del régimen de licitación pública y que en jurisdicción de la provincia de Corrientes, el art.1º del Decreto Provincial N° 3960/87, que entre otras normas regula dicha actividad, fija que la fecha de aprobación de los certificados de obra emitidos por las distintas reparticiones de la Provincia es “...el día en que se produzca el efectivo pago del certificado correspondiente”.

Por aplicación de la norma referida incluyó certificados de avance de una obra pública en la declaración jurada del IVA en el período en que el pago de los mismos tuvo lugar, agregando que el citado Decreto Provincial implica un reconocimiento de la excesiva demora del Estado en pagar los mencionados certificados, atenuándose el perjuicio financiero que acarrea, mediante un reconocimiento expreso de diferir la carga impositiva.

El Fisco realizó ajustes al sostener que se había diferido la registración de algunos certificados de ejecución de obra, razón por la cual el tributo debió declararse en períodos anteriores. El Tribunal indicó que cabe tener en cuenta que el artículo 5º inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que en el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, el hecho imponible se perfecciona 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.

Frente a las expresas y, por lo demás, claras disposiciones de la norma citada, que definen el momento de conexión con la obligación tributaria, no puede oponerse lo establecido por la Ley Provincial citada por el demandante junto con los

respectivos decretos reglamentarios, disposición que carece de toda entidad para modificar la norma tributaria aplicable.

SAIACH CONSTRUCCIONES S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA “A”,  
20/03/00

La materia imponible está constituida por obras sobre inmueble ajeno, caracterizados en el inc.a) del art.3 de la ley del IVA.

El Tribunal sentenció que para dicha hipótesis de incidencia el momento de la imputación temporal del débito fiscal está fijado en el inc.c) del art. 5 del mismo texto legal, tratándose de una norma de meridiana claridad. Por lo que no cabe duda que el débito fiscal generado por el precio neto correspondiente a las obras realizadas, recién debe ser apropiado al período fiscal en que se produzca la aceptación del certificado de obra, es decir el primero de los presupuestos fácticos taxativamente mencionados en la ley, independientemente si las obras se hubiesen ejecutado y terminado en su totalidad.

JOFRE, JORGE - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA “D”, 07/02/03

La actividad desarrollada por la empresa consiste en la ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros bajo la modalidad de contratista de obra pública, siendo el organismo contratante una entidad dependiente del Estado provincial. En la práctica la empresa ha optado en la mayoría de los casos, en hacer concordar la fecha de acaecimiento del hecho imponible con la del cobro de los certificados.

El Tribunal estimó correcto el criterio aplicado por el Fisco Nacional – expuesto en la resolución recurrida – en cuanto imputa los ingresos alcanzados por

el IVA y por el impuesto a las ganancias, al período fiscal en que fue aceptada la obra por el comitente.

#### TECNIFOR S.R.L. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA “D”, 23/06/03

En la ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros, bajo la modalidad de contratación de obra pública, el momento de emisión del certificado de obra es el de la aceptación a que se refiere el inc.c) del art. 5 de la ley del IVA y es aquél en que se perfecciona el hecho imponible, pues el procedimiento generalmente utilizado es el de pagar la obra a medida que se realiza. Hecha la medición hasta un cierto momento, la administración contratante expide el certificado que, firmado por la autoridad correspondiente, conforma un crédito documentado que habilita al contratista para hacer efectivo el importe que se le adeuda.

#### NORDESTE CONSTRUCCIONES S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA “B”, 31/03/04

A efectos de establecer la imputación temporal del débito fiscal del IVA en la construcción de obras para organismos estatales, no puede considerarse al certificado de obra como aceptado, si se ha probado la omisión del organismo provincial en comunicar dicha aceptación.

Los anticipos de precios en relación al tema del presente trabajo, constituye un factor fundamental toda vez que, en la mayoría de las veces en que el estado encomienda la realización de una obra pública, se abona lo denominado anticipo financiero que son adelantos de dinero que serán deducidos de cada uno de los certificados de obra para hacer frente al inicio de la obra. Para el caso de los

importes antes mencionados, hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.<sup>10</sup>

Con relación a la base imponible del impuesto al valor agregado, le Ley establece que 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 considerados y tratados aplicando las normas de crédito fiscal tal como lo establece el artículo 12 de la ley de IVA

Son integrantes del precio neto gravado – aunque se facturen o convengan por separado – y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen, os servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares y el precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas. En ningún caso el impuesto al valor agregado integrará el precio neto.

A continuación se citan diferentes dictámenes relacionados con que conceptos se encuentran, o no, incluidos en la base imponible del tributo en cuestión.

---

<sup>10</sup> Ultimo parrafo art 5 ley de iva

INDEMNIZACION. CONTRAPRESTACION GRAVADA - DICTAMEN N° 37/94 -  
DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

Respecto de una indemnización que se corresponde con ciertos incumplimientos del comitente, se asemeja más a una contraprestación por trabajos realizados que a un resarcimiento por daños y perjuicios. Por ende, aplicando el principio de la realidad económica, deben considerarse un aumento del precio gravado.

INDEMNIZACION POR GASTOS. PARALIZACION DE LOS TRABAJOS -  
DICTAMEN N° 40/99 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

La empresa del Estado reconoce una suma que adeuda en concepto de indemnización por gastos incurridos entre la paralización de los trabajos y la toma de posesión de la obra, referidos a mayores gastos generales e indirectos derivados del menor ritmo y/o paralización de los trabajos y mayor permanencia en obra, así como en concepto de “seguros, valor locativo, serenos, primas de seguro, movilidad, inspectores”.

El artículo 10 de la ley establece en su 5º párrafo, apartado 1, que “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” integran el precio neto gravado aunque se facturen o convengan por separado y aún cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen.

En el presente caso, tratándose de un ajuste de precio a partir del reconocimiento de mayores gastos, es dable concluir acerca de la inclusión de las

partidas de que se trata como materia imponible del gravamen, en virtud de lo dispuesto por la citada norma legal.

GASTOS IMPRODUCTIVOS - CONSORCIO IMPRESIT SIDECO  
S.A.C.E.A.C.A.S.A.C. - SAIUGE ARG.S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN  
SALA "A", 18/02/00

Las sumas percibidas en concepto de gastos improductivos por la paralización de la obra no pueden considerarse como formando parte del precio de la misma.

En cuanto al importe cobrado por la construcción de un terraplén no es dable considerarlo como 'indemnización', ya que resultan integrantes de un hecho imponible no subordinado, esto es, una obra sobre inmueble ajeno, por lo que integran en consecuencia su precio.

DICTAMEN Nº 102/96 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

Una entidad consulta acerca del tratamiento en el IVA de los intereses que el Instituto Provincial de la Vivienda de la provincia de Buenos Aires debe abonar por la adquisición de un inmueble.

La prestación financiera a que se alude debe tributar el gravamen en virtud de lo establecido por el art.3 inc.e) punto 20 de la ley del IVA y cuarto artículo a continuación del 12 de su decreto reglamentario.

DICTAMEN Nº 86/98 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

Los intereses originados en la financiación o el pago diferido o fuera de término del precio correspondiente a ventas, obras, locaciones o prestaciones,

resultan alcanzados por el impuesto aún cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas (artículo 10 del decreto reglamentario de la ley).

#### DICTAMEN N° 34/02 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

Si bien los intereses por mora antes del 1/7/92 corrían la suerte de la operación principal, desde la fecha indicada las prestaciones financieras tienen autonomía dentro de la normativa del gravamen.

Los intereses por mora (en el caso relacionados con los servicios de telecomunicaciones gravados a la tasa diferencial), al tener su propio régimen no integrarán en ningún caso el precio neto gravado de tales servicios, correspondiendo aplicar la alícuota general.

#### DAGHE S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA "D", 22/12/00

En cuanto a si los ajustes de precio percibidos por la actora integran la base imponible, resulta indiscutible que la voluntad del legislador fue la de excluir de la base de cálculo solo a la actualización motivadas en la mora del Estado, esto es la referida en el art. 2 inc.b) de la ley 21.391, pero no las indicadas en el inc. a) de tal artículo, las que no tienen origen en las mentadas deudas.

#### DICTAMEN N° 91/06 - PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN, (abril/2006)

El Procurador adhiere a los términos del pronunciamiento de la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, en los autos Chryse S.A. en el que se sostiene que el actual artículo 10 del Decreto Reglamentario del IVA no encuentra sustento legal, lo que determina su invalidez constitucional.

Destaca asimismo que el fallo sostiene que la norma reglamentaria objetada, desconoce el principio de unidad del hecho imponible, previsto como regla general en la ley del gravamen, estableciéndose por vía reglamentaria un nuevo principio de divisibilidad, extraño a la naturaleza del impuesto.

Con relación a las alícuotas a las que se encuentran gravados los diferentes hechos imponibles expuestos, la Ley, en su artículo 28 establece que la alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21 %). Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) 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 destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio destinados a vivienda.

## IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Las empresas constructoras viales tienen la característica de realizar actividades en varias jurisdicciones del territorio de la Nación. Así por ejemplo, una ruta que se ejecuta y atraviesa o cruza dos provincias de deberá imputar los ingresos provenientes de dicha obra en función de los importes certificados en cada jurisdicción.

La ley de convenio multilateral prevé dicha situación en su artículo 6 en el cual establece un régimen especial de distribución de la base imponible para aquellos sujetos que realicen actividades de construcción y, que posean la administración o dirección en una jurisdicción y ejecuten las obras en otras jurisdicciones. También se aplica el tratamiento previsto en este artículo a las actividades complementarias de la construcción –realizadas por la misma empresa o por otras – como por ejemplo la excavación, demolición, perforación, etc.

Distribución de la base imponible. En estos casos la base imponible se distribuirá de la siguiente forma:

- 10% (diez por ciento) a la jurisdicción donde esta ubicada la administración o dirección de la empresa.
- 90% (noventa por ciento) a la jurisdicción donde se realicen las obras.

### CASOS CONCRETOS

En este punto comentaremos algunos casos particulares resueltos por la Comisión Arbitral, que si bien no son de aplicación obligatoria, nos dan una pauta

para poder determinar cual es el tratamiento aplicable en el Convenio Multilateral ante situaciones similares.

## Peajes

Ante el planteo de un contribuyente concesionario de obras viales, sobre el encuadramiento de la actividad del sistema de peajes, la Comisión Arbitral estableció mediante el dictado de la Resolución N° 2/92, que dicha actividad estaba alcanzada por el régimen especial del artículo 6º, ya que su actividad consiste en la realización de mejoras, ampliación, remodelación, conservación, mantenimiento, explotación y administración del corredor carretero, tareas que encuadran dentro del concepto “actividades de construcción”. Por lo tanto, la distribución de la base imponible se asignará de la siguiente forma:

- 10% (diez por ciento) a la jurisdicción donde se encuentra la sede administrativa del contribuyente.
- 90% (noventa por ciento) a las jurisdicciones donde esta situada la obra.

La distribución de este 90% (noventa por ciento) entre las distintas jurisdicciones en que se encuentra la obra, se deberá realizar aplicando el régimen general –artículo 2º–, con las siguientes características:

- 50% (cincuenta por ciento) de los ingresos a distribuir (45% del total): en proporción a donde efectivamente se realizaron los gastos y/o inversiones de las obras –interpretando para ello, con amplitud las disposiciones de los artículos 2º, 3º y 4º del Convenio Multilateral –. Debemos tener en cuenta que para esta asignación

no se deben tomar los gastos de la administración, porque la jurisdicción donde se encuentra la misma recibe su parte en forma directa.

- 50% (cincuenta por ciento) de los ingresos a distribuir (45% del total): en función al lugar en que se perciban efectivamente los ingresos por el sistema de peaje –es decir a la jurisdicción donde estén ubicadas las cabinas colectoras –.

#### Inmuebles por accesión

El caso planteado consiste en la fabricación de estructuras metálicas que luego son montadas sobre inmuebles ajenos, en base a planos suministrados por el cliente, colocándose sobre ellas una cubierta metálica o plástica.

Ante esta presentación la Comisión Arbitral dictó la Resolución N° 1/83, disponiendo que dicha actividad encuadraba en el régimen especial del artículo 6° – actividades de construcción –, ya que una vez instalado el galpón o tinglado queda convertido en un inmueble por accesión, que si se desarmara causaría deterioro o destrucción al mismo.

#### Tareas complejas

La Comisión Arbitral mediante el dictado de la Resolución N° 5/94, y en la causa Helebia S.A.I.C., estableció que cuando se realice una actividad compleja compuesta por varios procesos y etapas, y alguna de ellas sea una actividad de construcción – como por ejemplo: hormigonado, imprimación definitiva y montaje mecánico de los equipos, fijación y terminación de los anclajes de grandes máquinas, etc.–, el conjunto de la actividad deberá atribuirse en función del artículo 6° del Convenio Multilateral, sin importar cual es la importancia relativa de esa

actividad en el proceso total. Ante otro caso de una empresa de construcción que también tiene como actividades el alquiler de equipos, maquinas y rodados sin chofer, servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresaria y la venta por menor de materiales de construcción, la Comisión Arbitral dispuso mediante el dictado de la Resolución N° 2/2003, que dichas actividades no son integrantes ni complementarias de la actividad de construcción, y por lo tanto las mismas quedan encuadradas en el régimen general (artículo 2°) del Convenio Multilateral.

#### Doble administración

La Resolución N° 3/97 de la Comisión Arbitral, ratificada por la Resolución N° 4/97 de la Comisión Plenaria, ante un caso de una empresa constructora que realiza tareas administrativas en dos jurisdicciones, dispuso que el 10% (diez por ciento) que se le debe asignar a las jurisdicciones donde esta la administración, se distribuirá en función a los gastos de administración y dirección de cada una de las oficinas ubicadas en las jurisdicciones involucradas.

#### Explotación de espacios publicitario en autopistas

La Comisión Arbitral interpretó mediante la Resolución N° 12/2002 que los ingresos obtenidos por la empresa “Concesionaria Vial del Sur S.A. – Covisur S.A.” por la explotación de espacios publicitarios a lo largo de la Ruta Nacional N° 2, siempre que integren la base imponible, deben distribuirse según lo dispuesto por el régimen especial establecido en el artículo 6° del Convenio Multilateral. Este criterio fue ratificado por la Resolución N° 16/2002 de la Comisión Plenaria.

## IMPUESTO A LOS SELLOS

A continuación se detallan los aspectos principales de Ley impositiva de la provincia de Buenos Aires N° 14200 y del decreto 2615/10 con relación a los contratos de obra pública. Es importante destacar que por ser el impuesto a los sellos un tributo provincial cada jurisdicción determinara la legislación aplicable en su territorio. En este caso se analiza el caso de la provincia de Buenos Aires.

La Ley 10397 que modifica la ley antes mencionada establece que están exentos de este impuesto, además de los actos previstos por leyes especiales, los siguientes actos, contratos y operaciones: "...Licitaciones públicas y privadas, contrataciones directas y órdenes de compra, vinculadas a locaciones de obra, prestaciones de servicios o compra de bienes por parte del Estado Provincial, sus dependencias y organismos descentralizados y las Municipalidades de la Provincia, así como las garantías que se constituyan a esos efectos".<sup>11</sup>

También, dicha modificación establece que estarán exentos de este impuesto, además de los actos previstos por leyes especiales los *contratos de leasing que revistan las modalidades previstas en los incisos a), b), c) y e) del artículo 5° de la Ley N° 25.248, cuando el tomador, se trate de un sujeto público o privado, lo destine al desarrollo de las actividades agropecuaria, industrial, de servicios, minera y/o de la construcción*".

El inciso 19) del artículo 274 del Código Fiscal - Ley N° 10.397 y modificatoria preveía, antes de la modificación descrita, la exención objetiva en

---

<sup>11</sup> ARTICULO 297 APARTADO 19 CODIGO FISCAL LEY N° 10397.

sellos para instrumentos donde el Estado Provincial, sus dependencias, entes descentralizados y Municipios compraran bienes.

La exención no alcanzaba la obra pública. Con la modificación, se extiende la exención, en las condiciones descriptas, también a las locaciones de obra y prestaciones de servicios. Es importante resaltar el alcance de estas modificaciones, que lo trata la Ley 14200 en el Art. 128: ...”Disponer la extinción de pleno derecho, de las deudas por el impuesto de Sellos originadas por la aplicación de los incisos 19) y 51) del artículo 274 del Código Fiscal –Ley N° 10.397 (Texto ordenado 2004) y modificatorias-, en su redacción anterior a la establecida por los artículos 123 y 124 de la presente Ley. La medida dispuesta en este artículo alcanza a las deudas devengadas hasta la fecha de entrada en vigencia del presente artículo, en instancia de discusión administrativa y/o judicial, comprendiendo asimismo a las que hubieran sido incluidas en regímenes de regularización, respecto de los montos que se encontraran pendientes de cancelación. Los pagos realizados por los conceptos a que se refiere el presente artículo se consideran firmes y no darán lugar a la repetición de los mismos.”

En síntesis, para aquel que no pago el impuesto que se hubiere devengado, se le extingue la deuda. Para aquellos que pagaron el impuesto de sello devengado, el pago se considera firme y no da lugar a repetición. Todo ello, sobre instrumentos donde contrataron con el Estado Provincial, dependencias, descentralizados y municipios locaciones de obras y/o servicios.

## METODOLOGIA DE PRESENTACION DE CERTIFICADOS Y FACTURAS:

### TRAMITES A DISTANCIA

Hasta el mes de febrero del año 2019, la presentación de los certificados de obra y de las facturas de los mismos debía hacerse de manera presencial en las diferentes oficinas de la Dirección Nacional de Vialidad. El trámite, desde la presentación de los mencionados documentos hasta el efectivo pago, era cien por ciento en medios físicos, es decir, que el expediente, una vez iniciado, recorría distintas oficinas hasta abonarse y archivar. A través de la resolución 17/2019 el secretario de modernización administrativa de la secretaría de gobierno de modernización de la jefatura de gabinete de ministros resolvió en su Art. 1 que los siguientes procedimientos de la DIRECCIÓN NACIONAL DE VIALIDAD - DNV, organismo descentralizado en la órbita del MINISTERIO DE TRANSPORTE, a partir del 8 de Marzo de 2019 deberán tramitarse a través de la Plataforma “Trámites a Distancia” (TAD) del sistema de Gestión Documental Electrónica (GDE):

- 1) Presentación de Certificado de Obra Pública
  
- 2) Presentación de Certificado de Obra Pública por Convenio
  
- 3) Solicitud de permisos de tránsito

Trámites a Distancia (TAD) es una plataforma que permite al ciudadano realizar trámites ante la Administración Pública de manera virtual desde una PC, pudiendo gestionar y llevar el seguimiento de los mismos sin tener que acercarse a una mesa de entrada.

Para el caso específico de la presentación de las facturas de los certificados de obra pública, se hace a través de la página de trámites a distancia con lave fiscal de

AFIP de un representante (persona humana) que se designe a tal fin. Una vez ingresado al sistema se elige la opción “Presentación de certificado de obra publica” y se sigue los pasos indicados por el sistema, a saber:

1-. Se deben completar los siguientes datos ordenados en 5 grupos:

a-. Datos de la empresa contratista:

#### Beneficiaria

CUIT	<input type="text"/>
Razón Social	<input type="text"/>

b-. Datos de la obra:

#### Datos de la obra

Nº del expediente madre	<input type="text"/>
Tipo de gestión	<input type="text"/> ▼
Distrito	<input type="text"/> ▼
Obra	<input type="text"/>
Tramo	<input type="text"/>
Sección	<input type="text"/>
Nº de Resolución aprobatoria de la adjudicación de obra	<input type="text"/>
Nº de Resolución aprobatoria de la última modificación de obra	<input type="text"/>

c-. Datos del certificado de obra:

### Datos del certificado de obra

Certificado N°	<input type="text"/>
Avance a origen (%)	<input type="text"/>
Tiene N° de expediente interno?	<input type="text"/> ▼
Mes de ejecución	<input type="text"/>
Monto	<input type="text"/>
Corresponde Penalidad	<input type="text"/> ▼

#### d-. Datos de la facturación:

### Datos de Facturación

Tipo (Factura/NC/ND)	<input type="text"/> ▼
Código de área	<input type="text"/>
N° del comprobante	<input type="text"/>
Monto	<input type="text"/>
Fecha de Emisión	<input type="text"/> 

#### e-. Datos de las garantías:

### Datos de las Garantías

#### Garantía de cumplimiento de contrato

Monto de contrato	<input type="text"/>
Monto vigente	<input type="text"/>
Porcentaje asegurado	<input type="text"/>
Monto a asegurar	<input type="text"/>

#### Poliza

Compañía de Seguros	<input type="text"/>
N° de Póliza	<input type="text"/>
Fecha de Emisión de la Póliza	<input type="text"/> 
Monto Asegurado (monto)	<input type="text"/>

#### Garantía de sustitución de fondo de reparo

¿Presenta garantía de sustitución de fondo de reparo?	<input type="text"/> ▼
---	------------------------

2-. Luego de guardar dicha información, se debe adjuntar la siguiente documentación en formato PDF:

Certificado de Obra habilitado para el pago, firmado por los representantes de la entidad sujeta a Convenio y/o Beneficiaria y la DNV, incluyendo toda la documentación respaldatoria *	ADJUNTAR
Póliza de Seguro de Caución - Garantía de Ejecución de Contrato actualizada *	ADJUNTAR
Factura / Nota de crédito / Nota de débito / Factura adicional *	ADJUNTAR
Constancia de Inscripción AFIP *	ADJUNTAR
Constancia de Exclusión de IVA - RG 2226 *	ADJUNTAR
CAE- Constancia Comprobante de Factura Electrónica Autorizada *	ADJUNTAR
Consulta de Proveedores del Estado *	ADJUNTAR
Consulta en REPSAL ( <a href="http://www.repsal.gob.ar">www.repsal.gob.ar</a> ) *	ADJUNTAR
Documentación del personal (F 931, acuse de recibo F 931 Y último VEP de pago) *	ADJUNTAR
Consulta en Reproweb	ADJUNTAR
Póliza de Seguro de Caución - Garantía de Sustitución de Fondos de Reparación u otra evidencia de cobertura	ADJUNTAR
Constancia de No Retención - Impuesto a las Ganancias - RG 830	ADJUNTAR
Constancia de No Retención - Seguridad Social- RG 1904	ADJUNTAR
Certificado de Exención de Impuesto a las Ganancias - RG 2681	ADJUNTAR
Constancia de Agentes de Retención IVA - RG 18	ADJUNTAR

Los datos consignados con asterisco son obligatorios. Una vez adjuntados dichos documentos, se confirma el trámite al cual se le asigna un número de expediente electrónico, el cual será la referencia para realizar el seguimiento del mismo por las diferentes etapas hasta su efectivo pago.

## FACTURA ELECTRONICA PARA OPERACIONES EFECTUADAS POR PROVEEDORES DE LA ADMINISTRACION NACIONAL

Si bien la facturación electrónica se ha generalizado en los últimos años, los proveedores de la administración pública nacional tienen la obligación de emitirla desde la publicación en el boletín oficial de la Resolución General 2853, el día 29 de octubre de 2010. Dicha resolución estableció el procedimiento, régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales que respalden las operaciones de compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios, locaciones de cosas y de obras y de las señas o anticipos que congelen precios, efectuadas por los proveedores de los entes integrantes del Sector Público Nacional comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del Artículo 8º de la Ley Nº 24.156 y sus modificaciones, que debían solicitar el "Certificado Fiscal para Contratar" a que se refería la Resolución General Nº 1.814 y sus modificaciones.

Los Sujetos Obligados debían originariamente emitir comprobantes electrónicos originales, en los términos de la Resolución General Nº 2485, sus modificatorias y complementarias, por las operaciones efectuadas exclusivamente con los entes del Sector Público Nacional.

A efectos de la incorporación a dicho régimen, los proveedores antes mencionados debían comunicar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la fecha a partir de la cual comenzarían a emitir los comprobantes electrónicos originales. Los comprobantes alcanzados eran los siguientes: facturas o documentos equivalentes clase 'A', facturas o documentos equivalentes clase 'B', facturas o documentos equivalentes clase 'C', notas de crédito y notas de débito clase 'A', notas de crédito y notas de débito clase 'B', notas de crédito y notas de débito clase 'C'.

A los efectos de confeccionar las facturas, notas de crédito y notas de débito electrónicas originales, en el marco del presente régimen, los sujetos obligados debían solicitar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la autorización de emisión pertinente vía "Internet".

La solicitud de emisión de los comprobantes electrónicos originales debía ser efectuada por cada punto de venta, que era específico y distinto a los utilizados para los documentos que se emitan a través del equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal", para los que se emitan de conformidad con lo dispuesto en las Resoluciones Generales N° 100 y N° 1415, sus respectivas modificatorias y complementarias, o para otros regímenes o sistemas de facturación utilizados. Los documentos electrónicos correspondientes a cada punto de venta debían observar la correlatividad en su numeración, conforme lo establece la Resolución General N° 1415, sus modificatorias y complementarias.

En la actualidad el régimen de facturación y emisión de comprobantes se encuentra normado por la resolución general AFIP N° 4290/2018, publicada en el boletín oficial el 03 de agosto de 2018. En esencia la norma es similar a su antecesora en cuanto al contenido, teniendo como característica principal la ampliación del universo de contribuyentes obligados a utilizar el medio electrónico como medio de facturación.

## CERTIFICADO FISCAL PARA CONTRATAR

Tal como se comentó en el acápite anterior, los proveedores del estado nacional debían tramitar el “Certificado Fiscal para Contratar” observando lo prescripto por la Resolución General 1814 el cual era expedido a solicitud de los interesados en participar en cualquier procedimiento de selección, efectuado por los organismos comprendidos en el inciso a) del Artículo 8º de la Ley N° 24.156 y sus modificaciones, en la medida que los solicitantes cumplieran determinados requisitos.

Los responsables que poseían certificados vigentes, podían solicitar —en la dependencia en la cual se encuentren inscriptos— el otorgamiento de uno nuevo, con una antelación de QUINCE (15) días hábiles administrativos a su vencimiento, en cuyo caso informaban los datos del último certificado extendido, indicando la dependencia de este organismo que lo otorgó, el número del certificado, la fecha de su emisión y la fecha en que expiraba su validez.

La procedencia de emitir el certificado o su denegatoria será resuelta por el juez administrativo interviniente dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de formulada la respectiva solicitud.

A tales fines, se constataba el cumplimiento tributario y previsional del responsable respecto de las obligaciones vencidas en los últimos CINCO (5) años contados desde la fecha de presentación de la solicitud, a cuyo efecto se considerarán a las obligaciones incluidas en planes de facilidades de pago o en regímenes de asistencia financiera, como no exigibles, en la medida que se encuentren vigentes.

El "Certificado Fiscal para Contratar" tenía una validez de CIENTO VEINTE (120) días corridos, contados a partir del día de su emisión, inclusive, y era válido en cualquier procedimiento de selección que celebren los responsables, con los organismos anteriormente enunciados.

En la actualidad la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) derogó la normativa reglamentaria del certificado fiscal para contratar que habilitaba a actuar como proveedores del Estado a los contribuyentes que así lo requirieran y aprobó un nuevo procedimiento de consulta por parte de los organismos públicos para verificar dicha habilidad para contratar. El nuevo procedimiento de consulta por parte del Estado entró en vigencia el pasado 1 de diciembre del año 2017.

El mecanismo fue aprobado mediante la Resolución General 4164 y establece que las jurisdicciones y entidades de la Administración Nacional, que en sus procedimientos de contratación deban verificar -en forma directa o a través de la Oficina Nacional de Contrataciones (ONC)- la habilidad para contratar respecto de sus potenciales proveedores, en los términos del inciso f) del Artículo 28 del Decreto Delegado N° 1.023/01, sus modificatorios y complementarios, tendrán a su disposición las herramientas informáticas que se implementan por la presente. Asimismo, podrán ser utilizadas por otros organismos públicos que deban cumplimentar dicho procedimiento de verificación.

Es dable destacar que el mencionado inciso f) del artículo 28 del Decreto Delegado N° 1.203/01 dispone que no podrán contratar con la Administración Nacional las personas físicas o jurídicas que no hubieran cumplido con sus obligaciones tributarias y previsionales.

La AFIP estableció que los organismos públicos contratantes, a los fines de obtener la información sobre incumplimientos tributarios y/o previsionales, podrán acceder a alguna de las siguientes opciones:

a) Intercambio de información mediante el “Web Service” denominado “WEB SERVICE – PROVEEDORES DEL ESTADO”, al que se accederá con certificado de seguridad digital obtenido mediante la utilización de la Clave Fiscal.

b) Servicio de consulta “web” denominado “CONSULTA – PROVEEDORES DEL ESTADO”, al que se accederá por “Internet” ingresando al sitio “web” institucional, mediante Clave Fiscal con Nivel de Seguridad 3 como mínimo.

En ambos casos, el organismo consultante deberá ingresar la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del sujeto a evaluar y el resultado de la consulta informará sobre la existencia o no de incumplimientos ante la AFIP, no incluyendo detalle de los mismos.

La referida respuesta estará identificada con un número de transacción asignado por el ente recaudador, que será único e irrepetible.

A los fines de generar la información relacionada con la habilidad para contratar, se evaluarán las siguientes condiciones de cada uno de los contratistas:

a) Que no tengan deudas líquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o de los recursos de la seguridad social por un importe total igual o superior a UN MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 1.500.-), vencidas durante el año calendario correspondiente a la fecha de la consulta, así como las vencidas en los CINCO (5) años calendarios anteriores.

b) Que hayan cumplido con la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas impositivas y/o de los recursos de la seguridad social vencidas durante el año calendario correspondiente a la fecha de la consulta, así como las vencidas en los CINCO (5) años calendarios anteriores.

c) En caso de Uniones Transitorias de Empresas (UTE), los controles señalados en los incisos a) y b) se deberán cumplir también respecto de la Clave de Identificación Tributaria (CUIT) de quienes la integran.

Es decir que para que el proveedor del Estado quede habilitado para contratar debe cumplir con cada uno de los ítems antes mencionados si o si, de lo contrario de la consulta emanada por el organismo público surgirá que no está en condiciones de ser habilitado como proveedor de la Administración Nacional.

Los contribuyentes podrán consultar el detalle de las deudas líquidas y exigibles y de la falta de presentación de declaraciones juradas causantes de la no habilitación a contratar con el Estado ingresando al Sistema Cuentas Tributarias de la web de la AFIP con clave fiscal y seleccionando en el menú la opción “Detalle de Deuda Consolidada” y, dentro de esta opción, el trámite “Consulta de deuda proveedores del estado”

Esto quiere decir que no existe ningún servicio en el administrador de relaciones mediante el cual se pueda emitir el certificado fiscal para contratar. Esta tarea solo queda en manos del organismo público en tanto que el proveedor puede consultar el detalle de sus incumplimientos en el apartado del Sistema de Cuentas Tributarias mencionado.

## Resumen Comparativo de las Diferencias

ANTES (RG 1814)	AHORA (RG 4164)
<p>El proveedor debía solicitar ante la AFIP el certificado fiscal para contratar. La AFIP lo otorgaba siempre que cumpliera con todas las condiciones impuestas.</p>	<p>El organismo público se encarga de consultar si el proveedor está habilitado para contratar mediante la información brindada por la AFIP. El proveedor no debe hacer nada.</p>
<p>El certificado fiscal para contratar contaba con un plazo de vigencia. A su término debía renovarse cumpliendo el mismo procedimiento.</p>	<p>Las consultas de los organismos contratantes son en el momento de comenzar el procedimiento de compras. La información brindada por AFIP se actualiza día a día.</p>
<p>Estaban exceptuados de solicitar el certificado fiscal para contratar los sujetos que efectúen presentaciones de ofertas cuyos importes sean inferiores a CINCUENTA MIL PESOS (\$ 50.000.-)</p>	<p>No se establece ninguna excepción.</p>

REGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES DE LA INDUSTRIA DE LA  
CONSTRUCCION - LEY N° 22.250 –

La Ley N° 22250 establece un régimen legal de trabajo para el personal de la industria de la construcción, en sustitución del establecido por la Ley N° 7.258. A través de la entrada en vigencia de la mencionada Ley se derogan las Leyes números 17.258, 17.392, 18.062 y 20.059 y sus normas reglamentarias y complementarias.

Están comprendidos en el régimen establecido por la presente ley:

a) El empleador de la industria de la construcción que ejecute obras de ingeniería o arquitectura, ya se trate de excavaciones, de construcciones nuevas o de modificación, reparación, conservación o demolición de las existentes, de montaje o instalación de partes ya fabricadas, o de vía y obras. También está comprendido aquél que elabore elementos necesarios o efectúe trabajos destinados exclusivamente para la ejecución de aquellas obras, en instalaciones o dependencias de su propia empresa, establecidas con carácter transitorio y para ese único fin.

b) El empleador de las industrias o de las actividades complementarias o coadyuvantes de la construcción propiamente dicha, únicamente con relación al personal que contrate exclusivamente para ejecutar trabajos en las obras o lugares a que se refiere el punto a).

c) El trabajador dependiente de los referidos empleadores que, cualquiera fuere la modalidad o denominación que se acuerde a su contratación o la forma de su remuneración, desempeñe sus tareas en las obras o lugares de trabajo determinados en los puntos a) y b).

Como asimismo el trabajador que se desempeñe en los talleres, depósitos o parques destinados a la conservación, reparación, almacenaje o guarda de los elementos de trabajo utilizados en dichas obras o lugares.

Quedan excluidos del ámbito de aplicación de la Ley 22250:

a) El personal de dirección, el administrativo, el técnico, el profesional, el jerárquico y el de supervisión.

b) El propietario del inmueble que no siendo empleador de la industria de la construcción construya, repare o modifique su vivienda individual y los trabajadores ocupados directamente por él a esos efectos.

c) La Administración Pública Nacional, Provincial y las Municipalidades, sus entes centralizados, descentralizados o autárquicos.

d) Las empresas del Estado, las empresas estatales con regímenes especiales, las sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta o de propiedad del Estado o en las que éste tenga mayoría accionaria, cuando realicen las obras anteriormente señaladas para uso propio, y por el sistema de administración directa con personal de su propia dotación.

El Registro Nacional de la Industria de la Construcción será órgano de aplicación, que funcionará como ente autárquico en jurisdicción del Ministerio de Trabajo de la Nación y con competencia en todo el país. En él deberán inscribirse obligatoriamente el empleador y el trabajador comprendidos en el presente régimen.

El empleador se inscribirá dentro de los quince (15) días hábiles de iniciada su actividad como tal y realizará la inscripción del trabajador dentro de igual plazo contado desde la fecha del ingreso de éste.

El gobierno y la administración de la entidad estarán a cargo de un Administrador, y de un Sub-Administrador que reemplazará a aquél en caso de ausencia o impedimento temporarios. Ambos funcionarios serán designados por el Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta del Ministerio de Trabajo de la Nación; sus cargos serán rentados y su desempeño será incompatible con el ejercicio de actividades privadas relacionadas, directa o indirectamente, con la industria de la construcción.

El Registro contará con agentes zonales en el interior del país, los que dependerán técnica y funcionalmente del mismo. El Registro podrá, de acuerdo a la estructura orgánico - funcional determinar el destino de sus agentes zonales. Estos tendrán asiento en la sede de las delegaciones o subdelegaciones regionales del Ministerio de Trabajo de la Nación cuando éstas existan en los lugares en que deban actuar, observando el orden jerárquico y disciplinario que rijan en aquéllas.

La Libreta de Aportes es el instrumento de carácter obligatorio que expide el Registro Nacional de la Industria de la Construcción con arreglo al presente régimen como medio para verificar su aplicación. En ella deberán consignarse los datos y demás constancias que determine la reglamentación.

Al iniciarse la relación laboral, el empleador requerirá del trabajador la presentación de la libreta y este último deberá hacer efectiva su entrega en el término de cinco (5) días hábiles a partir de la fecha de su ingreso.

Si no contare con el citado documento deberá proporcionar al empleador dentro de ese mismo lapso, los datos requeridos para la inscripción, renovación de la libreta u obtención de duplicado, de lo cual se otorgará al trabajador constancia escrita que acredite su cumplimiento en término. El correspondiente trámite deberá

ser iniciado por el empleador dentro de los quince (15) días hábiles contados desde la fecha de ingreso.

En caso que el trabajador no hubiere satisfecho en término las exigencias que el artículo anterior le impone, el empleador lo intimará para que así lo haga en un plazo de cuarenta y ocho (48) horas. La intimación referida se practicará dentro de los diez (10) días hábiles contados desde el ingreso del trabajador.

Cuando éste no de cumplimiento a las obligaciones a su cargo a pesar de la intimación, el empleador deberá declarar rescindida la relación laboral, sin otra obligación que la de abonar las remuneraciones devengadas.

El Fondo de Cese Laboral vigente para el trabajador de la industria de la construcción de todo el país se integra con un aporte obligatorio a cargo del empleador, que deberá realizarlo mensualmente desde el comienzo de la relación laboral.

Durante el primer año de prestación de servicios el aporte será el equivalente al doce por ciento (12%) de la remuneración mensual, en dinero, que perciba el trabajador en concepto de salarios básicos y adicionales establecidos en la convención colectiva de trabajo de la actividad con más los incrementos que hayan sido dispuestos por el Poder Ejecutivo Nacional en forma general o que hayan sido concedidos por el empleador en forma voluntaria, sobre los salarios básicos. A partir del año de antigüedad, dicho aporte será del ocho por ciento (8%). Los aportes referidos, no podrán ser modificados por disposiciones de las convenciones colectivas de trabajo.

Con el objeto de que los aportes depositados en concepto de Fondo de Cese Laboral reditúen beneficios acordes con las variaciones del poder adquisitivo de la

moneda, el depósito de los mismos deberá efectuarse en cuentas a nombre del trabajador que posibiliten el mejor logro de los fines mencionados. En todos los casos, las cuentas se abrirán en entidades bancarias y estarán sujetas a la reglamentación que dicte el Banco Central de la República Argentina sobre el particular.

El Fondo de Cese Laboral constituirá un patrimonio inalienable e irrenunciable del trabajador, no pudiendo ser embargado, cedido ni gravado salvo por imposición de cuota alimentaria y una vez producido el desempleo.

El sistema antes mencionado para el trabajador de la industria de la construcción reemplaza al régimen de preaviso y despido contemplados por la Ley de Contrato de Trabajo.

Los depósitos de los aportes al Fondo de Cese Laboral se efectuarán dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente a aquel en que se haya devengado la remuneración, prohibiéndose el pago directo al trabajador que cesare en sus tareas, salvo en caso de cese en donde se abonará en forma directa el aporte que corresponda a la remuneración por la cantidad de días trabajados durante el lapso respecto del cual no haya vencido el plazo para el depósito previsto anteriormente.

El trabajador dispondrá del Fondo de Cese Laboral al cesar la relación laboral, debiendo la parte que resuelva rescindir el contrato, comunicar a la otra su decisión en forma fehaciente. Producida la cesación, el empleador deberá hacerle entrega de la Libreta de Aportes con la acreditación de los correspondientes depósitos y de la actualización a que hubiere lugar dentro del término de cuarenta y ocho (48) horas de finalizada la relación laboral. En caso de fallecimiento o concurso del empleador, sus sucesores, síndico o liquidador, deberán proceder a la entrega

de aquel instrumento o en su defecto al pago de los aportes al Fondo de Cese Laboral no depositados, en la forma establecida, dentro de un plazo máximo de treinta (30) días hábiles contados a partir del cese de la relación laboral, salvo que por las circunstancias del caso, la autoridad administrativa de aplicación o la judicial otorgare un plazo mayor, el que no podrá exceder de noventa (90) días hábiles.

El incumplimiento de las obligaciones impuestas anteriormente en tiempo propio, producirá la mora automática, quedando expedita la acción judicial para que al trabajador se le haga entrega de la libreta, se le depositen los aportes correspondientes o se le efectúe el pago directo cuando así corresponda.

Si ante el incumplimiento de lo dispuesto, el trabajador intimare al empleador por dos (2) días hábiles constituyéndolo en mora, se hará acreedor a una indemnización, que la autoridad judicial graduará prudencialmente apreciando las circunstancias del caso y cuyo monto no será inferior al equivalente a treinta (30) días de la retribución mensual del trabajador, ni podrá exceder al de noventa (90) días de dicha retribución.

## REGIMEN JUBILATORIO PARA LOS EMPLEADOS DE LA CONSTRUCCION

La Ley 26.494 establece un régimen previsional diferencial para los trabajadores de la industria de la construcción encuadrados en el marco de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 1º de la Ley N° 22.250. Dicha Norma fue sancionada el 11 de Marzo de 2009 y promulgada de hecho el 01 de Abril de 2009 y establece que los trabajadores de la industria de la construcción, gozarán de un régimen previsional diferencial, pudiendo acceder a la jubilación cuando alcancen la edad de CINCUENTA Y CINCO (55) años, sin distinción de sexo, en tanto acrediten TRESCIENTOS (300) meses de servicios con aportes computables a uno o más regímenes del sistema de reciprocidad previsional, de los cuales, al menos, el OCHENTA POR CIENTO (80%) de los últimos CIENTO OCHENTA (180) meses deben haber sido prestados en la precitada industria.

Para lograr dicha jubilación anticipada reestablece una contribución patronal adicional a la establecida en el Sistema Integrado Previsional Argentino, a cargo de los empleadores contemplados en los incisos a) y b) del artículo 1º de la Ley 22.250, a aplicarse sobre la remuneración imponible de los trabajadores comprendidos en el presente régimen. Esta contribución patronal adicional será de DOS PUNTOS PORCENTUALES (2%) durante el primer año desde la vigencia de la presente ley, de TRES PUNTOS PORCENTUALES (3%) durante el segundo año contado desde la misma fecha, de CUATRO PUNTOS PORCENTUALES (4%) durante el tercer año contado desde la misma fecha, y de CINCO PUNTOS PORCENTUALES (5%) a partir del cuarto año.

El requisito de edad establecido, respecto de los trabajadores varones, regirá a partir del cuarto año de vigencia de la ley, fijándose durante el primer año de vigencia la edad mínima de SESENTA (60) años; durante el segundo año de vigencia la edad mínima de CINCUENTA Y SIETE (57) años, durante el tercer año la edad mínima de CINCUENTA Y SEIS (56) años para acceder al beneficio. Esta gradualidad no será aplicable para las trabajadoras mujeres, las que podrán acceder al beneficio a los CINCUENTA Y CINCO (55) años, a partir de la entrada en vigencia de la ley.

A partir del segundo año de vigencia de la ley, los trabajadores varones incluidos en el presente régimen que alcancen la edad requerida y se encuentren en condiciones de acceder al beneficio jubilatorio, podrán continuar en la actividad hasta que cumplan SESENTA (60) años de edad, debiendo en ese caso, ingresar a su costo la cotización adicional dispuesta precedentemente.

## RECLAMO DE INTERESES ANTE LA DIRECCION NACIONAL DE VIALIDAD

La norma que regula el procedimiento de verificación de deudas ante la Dirección Nacional de Vialidad es la Resolución 777/01. En dicha norma, se establecen los conceptos más importantes, entre ellos, el de deuda corriente de la Dirección Nacional de Vialidad las que define como las obligaciones nacidas de acuerdo a las previsiones originales para la ejecución normal de los contratos celebrados regularmente, contraídas por dicho organismo e impagas desde el 1/4/1991 hasta el 31/12/2000, y que correspondan a:

- Certificados mensuales de obra correspondientes a los distintos tipos de contrataciones.
  - Certificados de recepción provisional y de recepción definitiva de obra.
  - Fondos de reparo no reintegrados correspondientes a certificados emitidos.
  - Certificados y/o facturas de servicios de consultoría emitidos.
  - Reconocimiento del incremento de la alícuota del impuesto al gasoil (resolución AG 352/1999 de fecha 17 de septiembre de 1999).
  - Reconocimiento de intereses por mora.
  - Facturas y/o notas de débito por trabajos adicionales y/o imprevistos.
- Quedan expresamente excluidas las deudas de obras concesionadas con peaje.

La responsable de verificar el cumplimiento del procedimiento de verificación de la Deuda Corriente es la "Comisión de Verificación de Deuda Corriente", que funciona en la sede central de la Dirección Nacional de Vialidad. Los acreedores que se presenten a la instancia de verificación de la deuda, deberán hacerlo ante esta comisión. La falta de presentación de los acreedores con los

alcances que se establezcan, implicará la renuncia a su participación en el procedimiento de verificación. Los resultados de la verificación de la deuda, serán considerados como Proceso Declarativo de Verificación, consolidándose definitivamente los mismos al 31 de diciembre de 2000, y se atenderán una vez resuelta la situación presupuestaria de dichas obligaciones.

La Resolución N° 405/1999 establece el procedimiento específico para realizar el reclamo por mora en el pago de los certificados. Las empresas contratistas acreedoras deberán cumplir con el siguiente procedimiento ante la Dirección Nacional de Vialidad:

- a) Las empresas contratistas que invoquen un crédito en concepto de intereses por mora en la cancelación de los certificados de obra, emitidos en el marco de los contratos celebrados por la repartición, deberán manifestar su adhesión.
- b) Dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la presentación de la liquidación, la Dirección Nacional de Vialidad deberá conformar o en su caso formular las objeciones, de las que se correrá traslado al interesado, mediante notificación fehaciente, a fin de que manifieste su conformidad o reparos a las observaciones formuladas por la Dirección Nacional de Vialidad.
- c) Transcurridos (5) cinco días hábiles de la notificación mencionada en el literal b) sin mediar impugnación de las empresas, las mismas quedarán conformadas para las partes.
- d) En caso de que la Dirección Nacional de Vialidad no formulara objeciones dentro del plazo de quince (15) días hábiles contados a partir de la presentación de la liquidación, se considerará a ésta como

conformada, sin perjuicio de la intervención de la Sindicatura General de la Nación prevista en el punto f).

- e) Conformados los montos, se procederá a suscribir un acta acuerdo entre las partes donde se incluirá adjunta la liquidación aprobada.
- f) El acta acuerdo y liquidación, suscriptas por las partes serán giradas a la Sindicatura General de la Nación para que certifique el monto de la deuda determinada, en base a los datos consignados en la liquidación practicada, de acuerdo a las pautas establecidas en la presente resolución y la metodología de cálculo aprobada.

Las empresas que no adhieran a esta norma y/o adheridas no prestaren conformidad a las objeciones formuladas podrán proseguir la tramitación de sus pretensiones por la vía que consideren pertinente.

Las empresas que adhieran y presten conformidad al procedimiento y metodología aprobados deberán desistir de la vía judicial.

Las empresas que mantengan juicios, sea en la instancia judicial o arbitral iniciados y/o en proceso de sustanciación con la Dirección Nacional de Vialidad relacionados con la aplicación de la resolución 365/1997 o por el concepto en ella tratado, podrán acogerse al procedimiento antes enunciado, suscribiendo de conformidad un convenio donde las costas sean impuestas en el orden causado y las comunes por mitades.

Los intereses por mora en el pago de certificados de obra se liquidarán de conformidad con lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley de Obras Públicas N° 13064. En consecuencia, la tasa de interés a aplicar será la correspondiente a descuentos de certificados de obra pública del Banco de la Nación Argentina.



vencimiento de pago. Cuando corresponda calcular el interés sobre el Fondo de Reparación se tomará dicho importe neto de impuestos .b) Certificado y/o Facturas parcialmente pagas: Se tomará el importe de la columna Neto Cobrado. c) Certificados y/o Facturas parcialmente impagas: Surgirá de tomar el importe total del Certificado neto de toda deducción descontado el importe neto cobrado.

**FECHA DE VENCIMIENTO:** Será para el caso de los certificados de obra, la que corresponda con el plazo de pago previsto contractualmente. La fecha de vencimiento de los Fondos de Reparación será la fecha de presentación de la póliza y/o vencimiento del certificado, el que fuere posterior.

**COBRANZA:** Se detallará la fecha de cobro parcial y/o total según corresponda, el importe neto a cobrar del certificado y/o Fondo de Reparación, las retenciones de ley o contractuales que se hubieren practicado y el importe efectivamente pagado y/o acreditado.

la.: Corresponde al índice previsto en la tabla mencionada para el día del cobro del certificado de obra y/o fondo de reparación.

lb.: Corresponde al índice previsto en la tabla mencionada para el día del vencimiento del certificado de obra y/o fondo de reparación.

lc.: Corresponde al índice previsto en la tabla mencionada para el día 31/07/99. El resto de la planilla se completará siguiendo las fórmulas de cálculo en ella previstas.

La liquidación se presentará impresa por contrato de obra. Adicionalmente se acompañará la misma en formato digital, en formato Excel, bajo entorno Windows para una mejor verificación.

Las empresas contratistas deberán acompañar a fin de acreditar fehacientemente el derecho reclamado los siguientes elementos:

- 1) Copia del contrato de obra y/o documento que acredite la titularidad de la obra.
- 2) Copia de los certificados de obra sobre los que se practica el reclamo.
- 3) Copia de la liquidación de pago emitida por la Repartición.
- 4) Declaración Jurada que los datos consignados en la liquidación y la documentación respaldatoria aportada son correctos y se corresponden con los elementos obrantes en los antecedentes del contrato.
- 5) Constancia de ingreso en la Repartición del reclamo formal referido al concepto intereses. Asimismo se acompañará informe del Contador Público Nacional independiente, que certifique que lo solicitado responde a los registros contables del acreedor en un todo de acuerdo con los requerimientos antes enunciados.

#### DICTAMEN N° 91/06 PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN (P.T.N.)

Se pide que se certifique que en las liquidaciones finales del proceso de verificación de créditos de la Resolución AG 777/01 la exención del Impuesto al Valor Agregado sobre los intereses por el pago en mora de los certificados y que su devengamiento para el pago del Impuesto a las Ganancias se encuentra sujeto a la habilitación de medios presupuestarios o de pago, debiendo considerárseles, mientras ello no ocurra, como créditos incobrables.

El procurador considero que en cuanto al ejercicio al que correspondería imputar el cobro de los intereses de que aquí se trata a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, encuentro razonables las consideraciones formuladas por el servicio jurídico de la Dirección Nacional de Vialidad en la medida en que, tal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo sentara en su fallo del 19 de

diciembre de 1989 y resulta universalmente aceptado por la doctrina, "...La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen...", (v. Sumario: A0018791, autos Navarro Viola de Herrera Vegas Marta c/Estado Nacional DGI s/repetición).

En efecto, para que nazca el derecho del Fisco al cobro del tributo es necesario que el hecho imponible quede plenamente configurado, lo que no ocurre mientras no se integren todos los elementos que permitan poner a disposición del contribuyente el importe de los intereses aquí considerados. Entre esos elementos se cuenta, indudablemente, la pertinente habilitación de los recursos presupuestarios que permitan a la Administración abonar la deuda. Hasta tanto ello no ocurra, no parece admisible considerar exigible la obligación tributaria correlativa por el impuesto a las ganancias.

Si bien, tanto por la naturaleza del sujeto contribuyente (empresas) como por aplicación del principio de unidad del hecho imponible, al que he hecho referencia en el punto anterior, correspondería encuadrar el cobro de los intereses de que aquí se trata en la misma categoría del impuesto en la que están comprendidos los cobros de los certificados de obra pública mencionados en la Resolución AG N° 777/01 — tercera categoría—, que según lo previsto en el artículo 18 de la Ley del tributo se rige por el método de lo devengado, considero que existen fundamentos de carácter normativo que justificarían aplicar en este caso el método de lo percibido que rige para la segunda y cuarta categoría del contribuyente del impuesto a las ganancias. Tal como se ha destacado precedentemente al reseñar las normas jurídicas con incidencia en la cuestión, el artículo 18 de la ley del tributo establece que, aun cuando corresponda aplicar el método de lo devengado, podrá optarse en ciertos

casos, allí indicados, por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad y aclara que ese criterio de imputación podrá también aplicarse en otros casos, como también que los dividendos de acciones y los intereses de títulos, bonos y demás títulos valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido puestos a disposición.

A ese respecto el artículo 23, inciso a) del Decreto N° 1344/98 (reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias), establece que la opción, prevista en el inciso a) del artículo 18 de la ley, de imputar las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad podrá efectuarse cuando se trate de la construcción de obras públicas cuyo plazo de ejecución abarque más de UN (1) periodo fiscal y en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de CINCO (5) períodos fiscales.

Teniendo en cuenta que aquí se trata de intereses resarcitorios originados precisamente en el pago fuera de término de certificados de obra pública, sería dable aplicarles por analogía la solución prevista en las normas precedentemente mencionadas que, como lo destaca el Servicio Jurídico de la Dirección Nacional de Vialidad, es similar a la que el artículo 18, inciso a) de la ley del tributo, aplica los dividendos de acciones y los intereses de títulos, bonos y demás títulos valores, instrumentos estos que guardan cierta similitud con los certificados de obra pública .

Por las razones expuestas se concluyó que los intereses de que aquí se trata no se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de accesorios de la deuda principal instrumentada en los certificados de obra pública y que, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, pueden imputarse al ejercicio en que se opere su efectiva percepción.

## EL SOBRECOSTO IMPOSITIVO POR ATRASO EN LOS PAGOS. SUS POSIBLES SOLUCIONES – CAMBIOS EN LOS CRITERIOS DE IMPUTACION –

Como se planteo en la introducción del presente trabajo, la principal dificultad que se les presenta a las empresas del sector es lo que se he dado por llamar el “sobrecosto” impositivo por atraso en los pagos por parte del la administración nacional.

Dicho inconveniente surge por la diferencia temporal que existe entre el nacimiento del hecho imponible y su correspondiente gravabilidad en los distintos tributos y el momento del pago de los certificados de obra.

Para citar un ejemplo y como ya dijimos en el presente trabajo, el artículo 5 de la ley del impuesto sobre el valor agregado en su inciso c enuncia que el hecho imponible se perfecciona: “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”.

La realidad del sector indica que la aceptación del certificado de obra por parte del comitente se produce dentro de los quince días posteriores al cierre de la medición del mismo que habitualmente coincide con el cierre de cada mes calendario. En dicho momento es cuando nace el hecho imponible y por ende el momento en el cual debe pagarse el iva generado por dicha operación.

A partir de ese momento el certificado de obra comienza un proceso de verificación para su correspondiente pago que, a diferencia de lo que establece la ley de obra pública, dista mucho de tardar treinta o sesenta días (en función de si el comitente es la Nación o la provincia de Buenos Aires), llegando a casos irrisorios en donde la demora en el pago puede llegar a varios años.

El presente análisis solo examina las consecuencias financieras del costo impositivo por el atraso en los pagos sin analizar la muy grave situación a la que quedan expuestas las empresas al cobrar sus certificados con tanto atraso en conceptos como sueldos, materiales, combustibles y demás conceptos integrantes del mismo.

A continuación, se presentan los puntos mas destacados de un trabajo realizado por el doctor Félix Rolando en su actuación como panelista, junto con los doctores Israel Chalupowicz y Juan Oklander, en las Jornadas Tributarias Realizadas por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas (C.G.C.E), como integrante de la comisión N° 2 denominado: “Inserción del criterio de “Percibido” en el régimen fiscal Argentino” en donde analiza las consecuencias prácticas de cambiar los criterios de imputación en el sistema tributario argentino<sup>12</sup>.

## RELACION DEL CRITERIO DE PERCIBIDO CON EL PRINCIPIO DE COMODIDAD

Se entiende por el principio de comodidad aquél postulado por el cual se sostiene que la determinación y pago del impuesto debe establecerse en las formas y oportunidades que faciliten el mejor cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes.

En efecto, este principio pregona que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo, de modo de atenuar el impacto de la percusión del impuesto.

En tal sentido, si se considera que el criterio del percibido se encuentra generalmente asociado a la existencia de disponibilidad financiera de las sumas

---

<sup>12</sup> <http://www.cgce.org/documentos>

involucradas de los diversos actos económicos, resulta evidente que la utilización de este criterio en los distintos gravámenes considerará la mejor situación del contribuyente para abonar el tributo, al acercar el momento en que nace la obligación tributaria con aquel en que la capacidad financiera resulta más adecuada para realizar la correspondiente erogación.

Es importante resaltar que el análisis acerca de la conveniencia o no de establecer el criterio del percibido en la determinación de un gravamen, no debería implicar modificación alguna de la definición del respectivo hecho imponible, ni siquiera de la forma en que debe determinarse la base imponible, sino que su incidencia se limitaría a establecer normas diferentes de imputación, o momentos distintos de configuración de la obligación tributaria, dependiendo ello del tipo de gravamen que se analice.

De este modo, a lo largo de la vida del ente, los resultados que debieran obtenerse utilizando el criterio del percibido o cualquier otro, deberían ser similares, de manera que únicamente variaría la imputación temporal de los componentes de la base imponible, o bien la configuración de la obligación tributaria, según corresponda.

En general, la utilización del criterio del percibido puede estar orientada al cumplimiento de distintos propósitos, de acuerdo a los diferentes efectos que su utilización da en cada caso:

Como medio idóneo para lograr una mejor medición de la capacidad contributiva.

Para brindar al contribuyente un criterio de fácil implementación para la asignación de los elementos que componen la base imponible o la configuración de la obligación tributaria, según corresponda.

Como complemento para asegurar la procedencia de determinadas deducciones o gastos.

## *1-ANALISIS DEL CRITERIO DE PERCIBIDO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS*

No existe en la norma tributaria una caracterización ni definición alguna sobre el criterio del percibido, sino que la ley se limita a precisar cuándo se entiende que las ganancias se consideran percibidas y los gastos devengados. Desde este punto de vista, al menos la ley otorga ciertas precisiones sobre este criterio, a diferencia de lo que ocurre con el principio de devengado respecto al cual la norma no establece ninguna definición.

De la aludida caracterización se destaca que el concepto de percepción abarca:

- Pago directo al beneficiario: ya sea en dinero o en especie
- Pago presunto: Cuando se verifica la disponibilidad de la renta por parte del beneficiario.
- Pago indirecto: Decisión del beneficiario con respecto al destino de los fondos.

De este modo, para considerar que un beneficio se ha percibido, no basta la disponibilidad jurídica de la renta, sino que se exige la efectiva disponibilidad económica, desechándose de este modo la mera registración o reconocimiento de deuda como conceptos asimilables a la percepción.

En este sentido, se ha presentado cierta discrepancia en la doctrina, ya que mientras algunos autores han sostenido que habrá pago presunto cuando el mismo es acreditado en cuenta y existe disponibilidad financiera, suponiéndose así que ha

habido acceso a su goce, otros autores han afirmado que la acreditación en cuenta es una mera registración, por más abundancia de dinero que tenga el deudor y que la percepción sólo existe cuando hay disponibilidad económica del beneficio.

Por otra parte, para que exista disponibilidad efectiva, no necesariamente debe entenderse que el beneficiario haya dispuesto materialmente del beneficio: así la comunicación de pago implica percepción, independientemente que el beneficiario pase a retirar el cobro.

Como puede observarse, de acuerdo a la caracterización dada por la ley del gravamen, el criterio del percibido estrictamente hablando debe ser entendido como diferente al criterio de lo cobrado, dado que este último es conocido como sistema de caja, dónde sólo se registran los movimientos que tengan como contrapartida la utilización de fondos. De este modo en el criterio del percibido contemplado por la norma comprende actos que no se encuentran vinculados a un movimiento de fondos, como ocurre en el caso de la disposición indirecta o presunta de la renta. Tampoco hay vinculación con un movimiento de fondos en el caso de disposición directa, cuando ésta consiste en un pago en especie, o bien simplemente en los casos en que estando disponible la renta el beneficiario no hace efectivo el cobro.

Destacamos que existe un antiguo Dictamen de la anteriormente denominada Dirección General Impositiva que interpretaba que configuraba percepción cualquier acto que tuviera efecto de pago.

De este modo, podemos citar lo establecido al respecto por el Código Civil, al establecer que las obligaciones se extinguen:

- Por el pago
- Por la novación: transformación de una obligación anterior en otra.

- Por la compensación: Cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda.
- Por la transacción: acto jurídico bilateral, por el cual las partes, haciéndose concesiones recíprocas, extingue obligaciones litigiosas o dudosas.
- Por la confusión: Cuando sucede en una misma persona la calidad de acreedor y deudor.
- Por la renuncia de los derechos del acreedor: Toda persona capaz de dar o recibir a título gratuito, puede hacer o aceptar la renuncia gratuita de una obligación.
- Por la remisión de la deuda: Cuando el acreedor entregue voluntariamente al deudor el documento original en que constare la deuda, si el deudor no alegare que la ha pagado.
- Por la imposibilidad del pago: Cuando la prestación que forma parte de la obligación es física o legalmente imposible de realizar, sin culpa del deudor.

De acuerdo a las caracterizaciones realizadas por la norma fiscal acerca del criterio del percibido, se puede afirmar que sólo el pago propiamente dicho que consista en dar sumas de dinero o en especie, y la compensación pueden ser considerados como medios de extinción de las obligaciones que implican la percepción de la renta para el beneficiario.

La novación no sólo no es sinónimo de pago, sino que tampoco configura percepción, al no verificar el acreedor de la disposición efectiva del beneficio.

Al respecto existen distintos pronunciamientos en el mismo sentido, afirmando que los pagos documentados no implican la percepción.

Reiteradamente ha expresado la doctrina, que no puede existir una ganancia percibida, cuando esta no ha sido aún devengada. De esta manera, el cobro anticipado de las sumas correspondientes, constituye una deuda, que se cancelará con el cumplimiento de la correspondiente contraprestación. Idéntico criterio corresponde ser aplicado a los gastos. En el caso de las empresas constructoras de las que se ocupa este trabajo, un ejemplo de esta situación son los anticipos financieros.

De este modo se ha señalado que la percepción o cobranza sólo puede provenir del nacimiento previo de un derecho, lo que determina una determinada secuencia:

1. Realización de actividad
2. Devengamiento del ingreso
3. Exigibilidad de la contraprestación
4. Percepción efectiva

Resulta evidente que la percepción implica el previo y efectivo ejercicio de la prestación.

Además se comparte el criterio sostenido en cuanto al concepto de ganancia, la cual debe ser entendida como un enriquecimiento efectivo y definitivo, no encontrándose por lo tanto sujeto a condición alguna. Es por ello que no puede afirmarse que una renta ha sido percibida si la actividad que la origina aún está comprometida.

Se puede afirmar que la adopción del criterio del percibido obedece en cada caso a distintos propósitos a saber:

Para lograr una mejor medición de la capacidad contributiva.

Para brindar un criterio de fácil implementación destinado a determinados sujetos pasivos del gravamen que carecen de una administración adecuada para aplicar otro criterio cuya implementación requeriría mayor complejidad.

Para facilitar al contribuyente el cumplimiento del pago del gravamen acercando la obligación al momento en que el sujeto verifica la percepción de la renta. En cierta forma, la adopción del criterio devengado-exigible, resulta ser una variante para el cumplimiento parcial de este propósito.

Para complementar el criterio del devengado, de modo de asegurar la procedencia de determinadas deducciones o gastos.

Así estas rentas, relacionadas comúnmente con el criterio de devengado, se ven relacionadas con la utilización del criterio percibido en los siguientes casos:

Imputación de la ganancia por parte de sujetos incluidos en la tercera categoría, derivada de dividendos de acciones y los intereses de títulos, bonos y demás títulos valores: se imputan en el ejercicio en que han sido puestos a disposición.

Erogaciones de empresas locales de capital extranjero, que implican ganancias gravadas de fuente argentina para su controlante o ubicada en un paraíso fiscal: se imputa como devengado, pero con la condición de que se verifique la percepción por parte del beneficiario, dentro del plazo previsto para presentar la correspondiente declaración jurada.

Gratificaciones abonadas al personal: la deducción es procedente en el ejercicio fiscal por el cual se abonen sólo si los importes correspondientes son pagados dentro del plazo para presentar la declaración jurada – inc. g) art. 87 Ley-

Empresas de construcción –apartado a) art. 74 Ley-: a opción del contribuyente podrá imputarse al ejercicio fiscal el beneficio bruto que resulta de aplicar sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto para la obra.

#### CONCURRENCIA DE LOS CRITERIOS DE IMPUTACION

En general, existe cierta rigidez en la aplicación de los criterios de imputación, en el sentido que la ley no brinda opciones al contribuyente –salvo excepciones-, para elegir entre uno u otro criterio. De este modo el criterio del percibido está contemplado para ser utilizado para la imputación de determinadas rentas o gastos, no existiendo ningún otro criterio alternativo.

No obstante, la ley permite alternar en algunos casos el criterio del percibido con el de devengado. Así el art. 36 de la ley establece que cuando un contribuyente hubiese seguido el sistema de percibido, a los efectos de la liquidación del impuesto, las ganancias producidas o devengadas pero no cobradas hasta la fecha de su fallecimiento serán consideradas, a opción de los interesados, en alguna de las siguientes formas:

- a) Incluyéndolas en la última declaración jurada del causante.
- b) Incluyéndolas en la declaración jurada de la sucesión, cónyuge supérstite, herederos y/o legatarios, en el año en que las perciban.

Debe advertirse que la aplicación del criterio del percibido no se realiza en su acepción pura o extrema, sino que mismo subsiste con otro criterio a los efectos de determinar el resultado neto atribuible a determinada categoría. Así, mientras los ingresos brutos de la 4<sup>o</sup> categoría se imputan por el percibido, las compras de bienes de uso no se deducen por las simples inversiones, sino que las amortizaciones correspondientes se imputarán en función a los años de vida útil de dichos bienes.

Por último, podemos afirmar que no existe simetría entre en el tratamiento utilizado para asignar la renta en cabeza del beneficiario receptor y el que es aplicado para la deducción de los gastos en cabeza del sujeto pagador. O sea, podrá el beneficiario del pago asignar las rentas de acuerdo al percibido, mientras que el sujeto pagador deducirá los gastos en función al devengado, u cualquier otra combinación posible. Esta falta de simetría no constituye un defecto en la técnica del gravamen, sino que encuentra su respaldo en las diferentes formas en que debe medirse la capacidad contributiva de los sujetos, de acuerdo a la definición de renta que les corresponde.

De este modo, para aquellos sujetos a quienes les cabe la configuración de la renta, de acuerdo a la teoría del balance, no existen dudas que la utilización del criterio del devengado constituye un criterio mucho más adecuado, al contemplar resultados que independientemente de su percepción, deben ser considerados “ganancias” de acuerdo a la definición dada. Por el otro lado, la aplicación del criterio del percibido, resulta ser más razonable en aquellos sujetos cuyas ganancias se ajusten a la teoría de la fuente (periodicidad, habilitación y permanencia de la fuente).

#### ANTECEDENTES DEL USO DEL CRITERIO DE LO PERCIBIDO

Hace aproximadamente treinta años, existió en el impuesto a las Ganancias la opción legal de imputar las rentas de la tercera categoría utilizando el criterio del percibido. El ejercicio de la opción implicaba la obligatoriedad de continuar con su uso, no pudiendo discontinuarse sin la previa autorización del organismo fiscal.

De acuerdo a la opinión de Dino Jarach<sup>13</sup>, la opción acordada al contribuyente respondía al principio que el rédito para estar sujeto al impuesto debía estar realizado, o sea efectivamente adquirido.

Como ha sido señalado por algunos autores el criterio del percibido en su acepción pura implicaría eliminar todo diferimiento de los gastos pagados, aún por la compra de bienes de uso y evitar todo cómputo de ingresos generales respecto de los cuales no se hubiera verificado la percepción (aún en el caso de aumento de inventario por compras a plazo). Pero resulta evidente que ante estos extremos pierde racionalidad de determinación de los resultados del período, conforme a dicho sistema.

Por tal motivo, la opción de imputar las rentas de tercera categoría por el método del percibido, se vio siempre alternado por el uso del criterio del devengado o normas propias diferentes de la percepción. para la imputación de determinadas rentas o gastos, de modo de evitar la gran distorsión que se podía presentar.

De este modo las compras de bienes de uso se trataron siempre como bienes amortizables en función de la vida útil de los mismos, y los bienes de cambio se consideraron en su totalidad, independientemente del momento en que se hubiera pagado la correspondiente compra. Lo mismo ocurría con las diferencias de cambio (revaluación anual de saldos impagos), dividendos de acciones e intereses de títulos, provisiones de incobrables y despido, gratificaciones y honorarios, etc. Es decir aún cuando se previó la opción de imputar los resultados de acuerdo al criterio

---

13 JARACH, Dino, Impuesto a las Ganancias, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1980 y GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINI SUSANA, Impuesto a las Ganancias, Edit. Depalma, 1996

del percibido, nunca se aplicó en su acepción extrema al punto de imputar el gasto al momento de la erogación.

## *2.-ANALISIS DEL CRITERIO DE PERCIBIDO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*

### CONSIDERACIONES PREVIAS

En la actual legislación del gravamen el criterio del percibido se encuentra contemplado en forma exclusiva como pauta de configuración temporal de la obligación tributaria en los siguientes casos:

Provisión de agua regulada por medidor a consumidores finales.

Operaciones de canje de productos primarios con otros bienes, locaciones y servicios gravados: entrega de los bienes

Servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas, prestados a sujetos que sean consumidores finales.

Locaciones de inmuebles: cuando ante incumplimiento se inician acciones judiciales.

Señas o anticipos que congelan precio

Obras a través de sistemas de concesión

Por otra parte, y a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos (por ejemplo en el impuesto a las ganancias), donde la aplicación del criterio resulta exclusiva para determinados tipos de rentas, en el I.V.A. el criterio del percibido concurre, en

muchos casos, con otras pautas de perfeccionamiento del hecho imponible, sin excluirlas, sino que se aplicará aquella cuya existencia se verifique primero:

Provisión de agua, energía eléctrica o de gas reguladas por medidor.

Prestaciones de servicios o locaciones de obra (en general).

Servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas, prestados a sujetos que no sean consumidores finales

Servicios de telecomunicaciones regulados por tasas o tarifas.

Cobranzas por vía judicial o percibidas a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales.

Colocaciones o prestaciones financieras

Locaciones de inmuebles

Trabajos sobre inmuebles de terceros

Locaciones de cosas o arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicación

Locaciones del inciso e) del artículo 3º que originen contraprestaciones que deben calcularse en función de montos o unidades de ventas, producción, explotación o índices similares, cuando originen pagos periódicos.

Prestaciones realizadas en el exterior, utilizadas o explotadas económicamente en el país.

La extensa enunciación realizada precedentemente, pone de manifiesto que el criterio de la percepción coexiste plenamente en la aplicación vigente del impuesto.

De este modo, el análisis de la conveniencia o ventajas de la adopción del criterio del percibido debe realizarse sin prejuicios basados en los problemas de fiscalización que tal criterio pudiera originar, ya que de ser ciertos, esos inconvenientes ya existen. Dicho de otro modo, si el criterio del percibido, no resulta apropiado como pauta para la configuración de la obligación tributaria, ya es tarde: el criterio tiene plena vigencia y aplicación práctica.

La cuestión consiste en analizar si el momento a partir del cual nace la obligación tributaria debiera ser casi exclusivamente la percepción, y no solo considerarlo en forma alternativa para anticipar el nacimiento de dicha obligación.

En efecto, el criterio del percibido parece no ser tan malo cuando se utiliza para anticipar el nacimiento de la obligación tributaria, pero sí lo es cuando lo que se busca es contemplar una mejor aptitud del contribuyente para cumplir con el pago del gravamen.

Por otro lado debe precisar también la diferencia que existe entre un criterio de percepción amplio, o un criterio de caja condicionado sólo al movimiento de fondos. Si consideramos que el propósito del IVA es alcanzar con el gravamen en forma indirecta las distintas manifestaciones de consumo, y que éstas no siempre se encuentran vinculadas a un flujo de fondos, deberíamos inclinarnos por la aplicación del criterio del percibido en sentido amplio, similar al criterio adoptado para el impuesto a las Ganancias, abarcando así los pagos directos en efectivo o especie, los pagos indirectos y los presuntos.

ASPECTOS DEL GRAVEMEN QUE SE VENA AFECTADOS POR NO CONSIDERAR EL CRITERIO DE LO PERCIBIDO: PRINCIPIO DE EQUIDAD Y DE COMODIDAD

Acerca de este aspecto, coincidimos con lo afirmado por prestigiosa doctrina al sostener que resulta perverso el método vigente, que adopta un momento distinto a la percepción para obligar al pago del impuesto.

En efecto parece un contrasentido afirmar que le corresponde al vendedor la obligación de afrontar el pago del impuesto, por un gravamen que es concebido para que sea pagado por el consumidor. Parece más razonable entender, que si la capacidad contributiva tiene que ver con el consumo de los adquirentes, y en ese sentido la mejor exteriorización es cuando los consumidores abonan por dichos consumos, no debería exigirse a quienes proveen los bienes y servicios que adelanten el gravamen por pagos que los consumidores no han realizado aún.

Como bien lo afirma la citada doctrina <sup>14</sup>, el acto de pago del impuesto tiene mayor conexidad con la prestación dineraria, que con la prestación física.

Evidentemente no sólo el adelantamiento del gravamen sino la eventual incobrabilidad del crédito respectivo, constituyen una seria afectación al principio de equidad.

Así la perversidad en que se incurre podría originar las siguientes situaciones:  
Sujetos que anticipan y financian un impuesto que quizá nunca cobren.  
Sujetos que utilizan y deducen el gravamen que quizá nunca pagarán.

De este modo en definitiva, se podría llegar a ejecutar y sancionar a quien no ha pagado un impuesto, que no ha podido cobrar al consumidor.

En este sentido, cabe destacar un antiguo fallo <sup>15</sup> que puso de manifiesto la importancia del principio de equidad y la manifestación de la capacidad contributiva como un ingrediente inexorable, al sostener que no se cumplía con dicho principio, cuando el sujeto pasivo se veía obligado a ingresar el gravamen algunos meses

---

<sup>14</sup> Rubén Marchevsky y Juan Oklander

<sup>15</sup> Algodonera Flandria - Juzgado Federal de Mercedes, 25/6/82.

antes de la percepción de los importes, produciéndose un agravio que lesionaba el derecho de propiedad.

## FINANCIACION DEL IMPUESTO

El hecho de que la obligación tributaria nazca en diversos momentos, diferentes en su mayoría con el de la percepción del importe de la operación, origina distorsiones y falta de neutralidad.

La falta de neutralidad se advierte claramente por la erosión que se produce en la situación financiera del contribuyente, que será mayor cuándo más alejadas se encuentren las fechas en que el contribuyente efectivamente dispone de los fondos y aquella en la que deba ingresar efectivamente el gravamen.

Esto origina como consecuencia lógica, la obligación de financiar el gravamen y la tendencia a trasladar a los precios (cuando ello es posible) el costo de dicha financiación, afectando la situación del sujeto vendedor en el mercado. Su situación frente al impuesto no es la misma de quien vende al contado. No obstante en un mercado altamente recesivo e inestable, la cuestión se torna altamente conflictiva.

El cargo financiero del gravamen hace que exista una propensión a desestimar las operaciones a plazos, o bien realizarlas difiriendo incorrectamente la facturación.

Este efecto constituye una fuente de financiamiento para ciertos sectores económicos, mientras que para otros constituye un factor adicional de costo, que puede derivar en mora y evasión. En períodos de inflación, los efectos son más significativos.

## LA INCOBRABILIDAD DE LAS OPERACIONES GRAVADAS

De acuerdo a la actual redacción de la ley, una vez determinado el débito fiscal por el nacimiento de una obligación tributaria, resulta totalmente irrelevante la eventual incobrabilidad del precio de la operación.

Pese a lo injusto que pudiere parecer esta situación debemos reconocer que el actual criterio no es arbitrario, sino que su aplicación resulta coherente con la pauta adoptada para configurar la obligación tributaria, de modo que si ésta existe independientemente de la percepción, no debiera afectarse por la falta de cobro de la operación. En efecto, debe tenerse presente por otro lado, que por la mecánica del I.V.A., el débito fiscal de un sujeto constituye crédito fiscal de otro, y no es posible o no sería deseable, modificar un componente sin alterar el otro.

Pero por ello, no podemos dejar de señalar, que la incobrabilidad de una operación respecto a la cual el contribuyente determinó e ingresó el correspondiente débito fiscal, constituye en sí un acto que distorsiona en gran medida las características propias de un gravamen al consumo, puesto que considerando aisladamente la operación, transforma al IVA de tal manera, que de un impuesto indirecto al consumo lo convierte en un impuesto que incide directamente en el contribuyente, coincidente en un mismo sujeto la percusión y la incidencia del gravamen.

En efecto, es claro que al tratarse el I.V.A. de un impuesto indirecto, se pretende alcanzar como capacidad contribuya las manifestaciones de consumo de los adquirentes, lo cual se realiza indirectamente a través de los vendedores. De esta forma, el sujeto percutido (contribuyente) traslada a través del mecanismo legal previsto el gravamen a los sujetos adquirentes, quienes en definitiva se transforman en sujetos incididos al no poder trasladar la carga hacia delante.

Es indudable que la falta de traslación del gravamen por no existir un flujo monetario suficiente para poder hacerlo, y la falta de alguna medida compensatoria al respecto, transforma este gravamen en un impuesto directo, donde el sujeto percutido se transforma en sujeto incidido.

En resumen, no se trata de un tema menor. No es simplemente la afirmación del principio de comodidad, de modo que el contribuyente pueda cumplir con su obligación en el momento que dispone de los recursos monetarios necesarios para tal fin. Por el contrario, se trata de la afectación de un aspecto mucho más trascendente.

Además y como destacan los autores citados<sup>16</sup>, el actual criterio de imputación afecta en mayor medida al propio organismo fiscal, dado que mientras que por un lado debe reconocer la validez del crédito fiscal por una operación no pagada, por el otro debe intentar cobrar el impuesto a quien no tuvo la disponibilidad financiera, lo que en ciertos casos será hartamente difícil de lograr.

#### COMPLEJIDAD DEL ACTUAL ARTICULO 5º DE LA LEY

La necesidad de precisar los diferentes momentos en los cuales puede nacer la obligación tributaria, en cada uno de los hechos imponibles, dio lugar a la existencia de un extenso artículo 5º de la ley que comprende una diversidad de pautas:

Entrega del bien

Emisión de la factura (o acto equivalente)

Vencimiento establecido para el pago

Incorporación de bienes

---

<sup>16</sup> Rubén Marchevsky y Juan Oklander

Finalización de la prestación

Aceptación del certificado de obra

Fecha de escritura o posesión de inmuebles

Fecha en que queda firme el auto de aprobación del remate

Cuando la importación se considera definitiva.

Emisión de póliza o suscripción del contrato (seguros)

Percepción total o parcial del precio o la seña

Evidentemente, la adopción del criterio del percibido simplificaría en gran medida la aplicación del artículo mencionado.

No obstante, debe tenerse presente que el propósito del gravamen es alcanzar la capacidad contributiva de los consumidores, a través de los consumos que realicen. Por tal motivo, no sería apropiado exigir el pago del impuesto en cabeza del vendedor exclusivamente en los casos en que se verifique percepción o movimientos de fondos, porque ello dejaría afuera todas aquellas operaciones de consumo no instrumentadas a través de un flujo de fondos.

Por tal motivo, debería contemplarse la situación de los siguientes casos:

Operaciones que no tienen contraprestación dineraria: canjes o compensaciones, aportes, adjudicación por disoluciones, refinanciación o reinversión, etc.

Normas destinada a presumir el cobro dentro de ciertos plazos razonables, salvo prueba en contrario.

Importaciones definitivas

Retiros o consumo de bienes desafectados de la actividad gravada, por parte del titular de la explotación.

## CRITERIO DEL PERCIBIDO Y EL CREDITO FISCAL I.V.A.

Destacamos lo expresado por prestigiosos autores<sup>17</sup>, cuando los mismos afirman que, de acuerdo a la legislación vigente, el hecho de autorizar el cómputo del crédito fiscal por las meras compras (y no en función a los consumos o costos), permite inferir que el régimen está más cerca del criterio del percibido que del devengado. O sea que el criterio tipo consumo o financiero, si bien no supone gravar en forma directa la percepción, constituye una aproximación a este criterio.

La adopción del criterio del percibido como pauta para configurar la obligación tributaria y la consiguiente configuración del débito fiscal, exigiría en forma razonable, que el crédito fiscal se origine en operaciones respecto de las cuales se hubiere verificado la el correspondiente pago por parte del adquirente y percepción en cabeza del beneficiario. Esto significa que el criterio financiero vigente para el establecimiento del crédito fiscal, debería condicionarse exigiendo el efectivo pago de la operación.

No obstante y por las razones expuestas precedentemente debería contemplarse el caso de adquisiciones que por las características de las operaciones, no existe un flujo de fondos: dación en pago, permuta, etc.

### *3-. SU ANALISIS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS*

En general, de acuerdo al texto legal de cada una de las jurisdicciones, el criterio del percibido como pauta de imputación temporal de los ingresos que constituyen la base imponible, se halla previsto a modo de excepción.

En efecto, y con el propósito de adecuar la determinación del gravamen a las características administrativas del sujeto pasivo, las normas disponen que al tratarse

---

<sup>17</sup> Sergio Bliajer, Luis Fleichman, Cesar Litvin y Noemí Zajdman – “El método de lo percibido como sistema de imputación y el ajuste por inflación” – Revista La Información, Julio 1984, Editorial Cangallo

de responsables que no tienen la obligación legal de confeccionar estados contables, el gravamen se determina sobre el total de los ingresos percibidos durante el correspondiente período fiscal.

Los efectos no deseados que se han señalado en el I.V.A. también resultan aplicables a este tipo de gravamen, cuando el mismo se determina en función al criterio de devengado.

No obstante con el fin de evitar una carga directa del gravamen en cabeza del sujeto percutido, se prevé la deducción de la respectiva base imponible de los cargos considerados incobrables. La mencionada mecánica se aplica exclusivamente para quienes siguen el criterio de devengado, y constituye la manera de evitar la distorsión que se produciría al gravar en cabeza del vendedor (sujeto percutido) sobre un monto que nunca ha podido cobrar al sujeto incidido.

## CONCLUSION

Como se observa en el presente trabajo se intentó plantear una realidad de una actividad considerada importante en la economía. Es un planteo técnico que, por la coyuntura del país, pasa a ser un planteo financiero y, hasta muchas veces, económico.

Existe la necesidad de rever el momento del nacimiento del hecho imponible en el caso de construcción sobre inmueble ajeno, principalmente en el caso del impuesto al valor agregado en donde las demoras en los pagos generan importantes defasajes financieros haciendo peligrar, en muchos casos, la ecuación económica financiera de las contratistas. Esto, sumado a la metodología de retención por parte del estado de los impuestos al valor agregado y a las ganancias lo cual no hace mas que generar importantes saldos a favor los cuales no pueden ser absorbidos inmediatamente.

Existe, en materia tributaria, un principio rector que es el de “realidad económica”. Dicho principio se encuentra enmarcado en los artículos 1 y 2 de la ley 11683 y es muy fructífero para este análisis interpretarlo de una manera más amplia que la netamente fiscalista. En tal sentido, se recoge un análisis realizado por el Dr. Renato Rabbi-Baldi Cabanillas<sup>18</sup> en donde expone “...Como es sabido, la primera formulación del principio de la “consideración o significación económica de la ley tributaria” que, como expresa Tarsitano, “en la Argentina se prefiere denominar principio de la realidad económica”, se halla en la ley de impuestos del Reich alemán del 13 de diciembre de 1919 (Reichsabgabenordnung), en cuyo párrafo 4 se

---

<sup>18</sup> *El principio de la realidad económica en materia tributaria. Reflexiones sobre la doctrina del empobrecimiento desde la filosofía del derecho*, en Mirabelli, C./Barra, R., “Primeras Jornadas Ítalo-Argentinas de Derecho Público”, *Revista Argentina de la Administración Pública (RAP)*, Buenos Aires, XXX, 350, pp. 261-281

estipuló que en la interpretación tributaria es preciso tener en cuenta “su fin, su significado económico y el desarrollo de las relaciones”. Esta perspectiva, añade el autor recién citado, fue enriquecida por los aportes de la escuela de Pavía, Italia, para la cual “*el Derecho Tributario no podía desatender la funcionalidad de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imposables*”. Y completa: “Bien que con diferencias de expresión y matices, Grizzoti, Vanoni, Pugliese y Jarach propiciaron el carácter imperativo del resultado económico, con el mérito de colocar, en el centro de la escena, la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas”. ...”.

En ese orden de ideas, esta clara la necesaria existencia de una capacidad contributiva subyacente para que el principio de realidad económica tenga una substanciación material. Dicha capacidad contributiva se manifiesta con la aptitud de un sujeto a ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del estado. Ello implica que no se puede gravar allí donde no existe tal aptitud. Lo cual sucede, por ejemplo, cuando el contribuyente no posee bienes para sus gastos vitales o cuando se grava un hecho imponible que no revela la mencionada aptitud.

En las relaciones jurídicas existentes entre los diferentes actores de la economía hay un factor elemental y condicionante que es la coyuntura, la cual afecta y desvirtúa la “realidad económica” de un negocio. El cambio del criterio de lo devengado (mas cerca de preceptos económicos) por el de lo percibido (inclinado mas a criterios financieros) seria una herramienta simple y altamente efectiva para lograr que realidad económica sea una y no haya tantas realidades como actores existan para analizarla.

## BIBLIOGRAFIA

### *A-. Libros, artículos y ensayos*

- Impuesto a las ganancias - Gustavo E. Diez. -Editorial La Ley - 7ma. Edición-
- Digesto tributario de la construcción - José Mazzarella, Carlos A. Battilana, Jorge M. Rodríguez Córdoba, Luciano A. Comerci, Silvina Roldán -Septiembre de 2008-
- El Convenio Multilateral - Editorial La Ley – 2da Edición 2007 - Mario E. Althabe –
- Impuesto al valor agregado – Editorial Errepar – 2da Edición 1997 – Humberto Pedro Diez –
- Construcción: IVA, Ganancias, ITI, IIBB, Fideicomisos - Osvaldo Balán - Osvaldo Zilli – Edición 2013 –
- Simposio sobre actualidad impositiva – Consejo profesional de la ciudad Autónoma de Buenos Aires - Comisión N° 2 – Inserción del criterio de lo percibido en el régimen fiscal Argentino – Panelistas. Dr. Israel Chalupowicz, Dr. Juan Oklander y Dr. Félix Rolando.
- Revista Argentina de la Administración Pública (RAP)

### *B-. Leyes, resoluciones, fallos y dictámenes.*

- Ley N° 23349 de Impuesto al Valor Agregado.
- Ley N° 20628 de Impuesto a las Ganancias.
- Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal.
- Ley N° 10.397 T.O. 2011 - Código Fiscal Provincia de Buenos Aires.
- Ley Impositiva N° 14.553 - Provincia de Buenos Aires –
- Ley N° 13.064 – Nacional de Obra publica.
- Decreto Provincial Ley N° 6.021 de Obra Pública de la Provincia de Buenos Aires.
- Ordenanza General N° 165 de Obra Publica de los municipios de la Provincia de Buenos Aires.

- Resolución General N° 100 y Resolución General N° 1415. PROCEDIMIENTO. Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información. Resolución General N° 3.419 (DGI), sus complementarias y modificatorias. Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores. Su habilitación. Régimen especial de impresión y emisión de comprobantes e información.
- Resolución General N° 1814. Certificado fiscal para contratar.
- Dictamen N° 91/06. Procuración del tesoro de la Nación (P.T.N.).
- Resolución N° 777/01. Dirección Nacional de Vialidad. Verificación de créditos.
- INSTRUCIÓN (DGI) N° 196, 28/09/77
- CONSULTA (DGI) 25/10/77

*C-. Documentos y consultas electrónicas.*

- <http://www.afip.gov.ar>
- <http://onc.mecon.gov.ar>
- <http://www.indec.gob.ar>
- <http://www.cgce.org/documentos>