República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-29092918-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 20 de Marzo de 2025

Referencia: EX-2023-67869394-APN-SGAI#TFN- ELEPRINT SA- MARTÍNEZ DE LA FUENTE SA UTE – INTERCONEXION 132 KV; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-67869394-APN-SGAI#TFN, caratulado “ELEPRINT SA- MARTÍNEZ DE LA FUENTE SA UTE – INTERCONEXION 132 KV s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Mediante RE-2023-67867218-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el por la Dirección Regional Centro de AFIP- DGI por la que se determinó el IVA por los períodos enero a julio de 2017. Ello así, el ajuste realizado originó saldo a favor del Fisco por enero de 2017, liquidando intereses e imponiendo multa equivalente al 50% de la obligación atribuida como dejada de ingresar; determinando nuevos saldos técnicos a favor de la apelante (cfr. artículo 24 de la ley de IVA) por el período julio de 2017 (RE-2023-68457025-APN-DTD#JGM).

Relata que la UTE se formó con el fin de presentarse en la Licitación para la construcción de la Interconexión de 132 KV Henderson – Pehuajó - General Villegas – Provincia de Buenos Aires del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios – Secretaría de Energía, resultando adjudicataria, remarcando que el pliego de la mentada licitación contempló el pago de un anticipo financiero por parte del Comitente.

Así las cosas, señala el Estado otorgó un anticipo financiero que congelaba precio, sin interés, atento a que contaba con partidas presupuestarias aprobadas, lo que hacía que el contratista contara con un flujo financiero inicial que implicaba un menor costo de obra para el Estado, dado que el contratista trasladaría un menor costo financiero al precio. Añade que la UTE previo a recibir el anticipo financiero, debía garantizarlo con un seguro de caución, el que se reducía en la medida del reembolso del anticipo. Así indica que en enero de 2017 y como requisito para recibir el mentado anticipo la UTE debió facturarlo, ya que sin la emisión de dicho comprobante no podía iniciarse el trámite administrativo de pago. Puntualiza que en julio de 2017, cuando se acreditó el desembolso del anticipo financiero por parte del Estado, se incluyeron los débitos fiscales facturados en la

declaración jurada de IVA. Asi, pone de relieve que la distinta interpretación que hace el Fisco, esto es que los débitos fiscales debieron ser incluidos en la declaración jurada correspondiente a enero de 2017, conlleva que los montos que se discuten y saldos técnicos y de libre disponibilidad (arts. 5° y 6° Resolución), no pueden ser utilizados por la UTE, ya que, al haber terminado la obra, cumplió su objeto y quedó sin actividad.

De acuerdo con lo expuesto, la actora considera que que la situación planteada debe quedar encuadrada en el último párrafo del artículo 5° la ley de IVA, esto es que sin perjuicio de lo dispuesto en los restantes incisos, cuando se reciban señas o anticipo que congelen precios, el hecho imponible se perfecciona respecto del importe recibido, en el momento que la señas o anticipos se efectivicen. Subraya que en el Contrato de Obra se estableció claramente y está reconocido por el Fisco, que estos anticipos financieros -equivalente a un 20%- se reembolsan en función del avance de obra, debiendo descontar de cada certificado de obra un 20 % del monto certificado a valores actualizados, correspondiente a la porción del anticipo financiero otorgado antes de comenzar la obra.

Plantea la hipótesis de que si aquella factura emitida antes de cobrar el anticipo financiero pudiera generar un débito fiscal ante él IVA como lo sostiene el Fisco, en el caso de que la obra no se realizara por circunstancias determinadas y el anticipo facturado no se cobra, se hubiera ingresado el débito fiscal de IVA y se encontraría ante la situación de pedir la devolución del impuesto ingresado al Fisco; todo ello -según la actora- sin ni siquiera, haber generado un hecho imponible ante el IVA.

Remarca que la Resolución General 1415/2003 no incluye la obligación de emisión de factura, cuando se trata de un anticipo que no congela precio, siendo que en ese caso se debiera emitir un recibo, no válido como documento fiscal. En cambio, sí se obliga, en el caso que el anticipo congele precio y en el momento de la efectiva cobranza, pues allí es cuando se genera el débito fiscal.

Destaca que en caso de confirmarse el criterio del Fisco Nacional, esto es la imputación del débito fiscal a enero de 2017 y no a julio de ese año, correspondería aplicar la teória de las correcciones simétricas previsto en el artículo 81 de la ley 11.683, que dispone que cuando con motivo de la determinación se produzcan saldos a favor del contribuyente, estos deben ser compensados. En esta línea, aduce que la prueba de ello está en el propio acto determinativo donde se intima gravamen a ingresar y posteriormente, en el art. 5° un saldo técnico a favor del contribuyente de $ 5.221.657,83 y en el art. 6° un saldo de libre disponibilidad de $ 2.744.462,63. Puntualiza que estos saldos a favor de la UTE, no pueden ser utilizados, por haber cumplido con su objeto y no registrar actividad.

Cuestiona también la liquidación de intereses resarcitorios. Sostiene que si existió mora no le es imputable y que el perjuicio en este caso, no solo está dado por obligar al pago de altas tasas de interés, sino que, al tener saldos a favor, si el acto se hubiera dictado y notificado en el año 2021, se habría cancelado con éstos.

Por otra parte plantea la improcedencia de la sanción aplicada, alegando que no hubo omisión de impuesto ni ocultación de información, y que la determinación se sustenta en una distinta interpretación de las normas fiscales respecto de la imputación de la obligación fiscal, invocando que en su caso existe un error excusable de derecho.

Ofrece prueba y solicita que se revoque el acto apelado en todas sus partes, con costas. Hace reserva de caso federal

II- A través del IF-2023-100888432-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. Expone que los pagos adelantados y que fueron recibidos por la U.T.E. para las obras sobre inmueble ajeno objeto de la litis, configuran percepciones parciales del precio, motivo por el cual se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, siendo el momento imponible la facturación realizada en enero de 2017, ello conforme lo establecido

por el artículo 5° inciso e) de la ley del tributo.

Señala que en la fiscalización se observó que los montos de los anticipos y diferencias de cotización de éstos fueron registrados en el Libro Diario en enero de 2017 -facturas y notas de débito- emitidos el 5/01/2017, con contrapartida a la cuenta "Cuentas a cobrar", exteriorizando los débitos fiscales correspondientes a esos conceptos facturados por la actora recién en julio de 2017, siendo éste el mes en el cual fue realizada la acreditación bancaria en la cuenta corriente de la responsable.

Subraya que las Notas de Débito emitidas el 5 de enero de 2017 se referían a diferencias de cotización, sosteniendo también la gravabilidad de las diferencias de cambio, en tanto entiende que las mismas integran el precio neto gravado por ser erogaciones que se deben al vendedor como accesorias de la operación principal gravada.

Respecto al “Instituto de las correcciones simétricas”, el organismo puntualiza que es de aplicación para aquellos contribuyentes fiscalizados que efectuaron pagos improcedentes o en exceso o poseen un quebranto computable pasible de ser compensado, lo cual -dice- no se verifica en autos.

Con relación a la liquidación de accesorios, rechaza la pretensión de la actora de eximirse del pago intimado en virtud de considerar que no acreditó la imposibilidad de abonarlos ni las razones por las cuales debe exceptuarse de su cumplimiento. Frente al agravio por una supuesta inactividad del organismo que en opinión de la actora generaría que los accesorios configuraran un enriquecimiento sin causa, la representación fiscal expresa que las obligaciones impositivas son de plazos ciertos, y la mora se produce de forma automática por el solo vencimiento del plazo del pago y sin necesidad de intimación previa.

En cuanto a la sanción aplicada en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal, resalta que quedó demostrado que la firma apelante incurrió en el ilícito tipificado.

Se opone a la producción de prueba propuesta por la contraria, pide se tenga presente la reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto apelado, con costas.

III- Mediante PV-2023-113069929-APN-VOCX#TFN se abrió la causa a prueba, admitiéndose la informativa dirigida a la Cámara Argentina de Construcción.

Por PV-2023-130558088-APN-VOCX#TFN se clausuró período probatorio y a través del PV-2023-134426358-APN-VOCX#TFN se elevó a conocimiento de la Sala “D”. Que mediante IF-2023-134999666-APN-VOCX#TFN obra proveído que pone la causa a alegar, luciendo las correspondientes presentaciones de las partes en los IF-2023-136777840-APN-DTD#JGM y RE-2023-140234493-APN-DTD#JGM.

Finalmente, por IF-2025-28035994-APN-VOCX#TFN se ponen los autos a sentencia.

IV- Surge de las constancias administrativas que a partir del análisis de la documentación aportada por la aquí recurrente, el personal fiscalizador verificó la celebración de un contrato con fecha 3 de julio de 2013 con el Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal, unidad ejecutora del Programa de Abastecimiento Eléctrico en las distintas regiones del país, cuyo objeto era la Obra Pública, Licitación Pública Internacional Nro. 15/2011, denominada "Construcción de la Parte 1 de la Interconexión 132 kV Henderson — Pehuajó — General Villegas, de la Provincia de Buenos Aires, República Argentina" (fs. 390 a 400 Cuerpo OI N° 1.588.843, adjunto al IF-2023-100724107-APN-DTD#JGM)

Asimismo, el 10 de octubre de 2013, se firmó la Adenda, Parte 2, complementaria del Contrato, Parte 1, de "Construcción de la Interconexión 132 kV Henderson — Pehuajó — Gral. Villegas (Provincia de Buenos Aires. República Argentina).Posteriormente, se observó que la unidad ejecutora de la obra en trato, solicitó a la UTE la ampliación de la ET Villegas, el 19/12/2016 mediante la orden de servicio: OSBA 1-1114 y la ampliación de la ET Pehuajó, el 27/12/2016 a través de la orden de servicio: OSBA1-1115 (obrantes fs. 401/404, Cuerpo OI N° 1.588.843 anexo al IF-2023-100725292-APN-DTD#JGM).

Precisamente sobre estas últimas ampliaciones, el Fisco advirtió que el 5 de enero de 2017 la contribuyente emitió cuatro (4) facturas tipo "13" N° 0003-00000261; 0003-00000262; 0003- 00000263 y 0003-00000264; y dos (2) notas de débito tipo "B" N° 0003-00000006 y 0003-00000007, al Fondo Fiduciario para el transporte Eléctrico Federal, en concepto de: "Anticipo sobre obras a efectuar por Ampliación de la Estación Transformadora - Pehuajó según vuestra OSBA 1-1115 y Villegas según vuestra OSBA 1-1114-. Obra Construcción de la, parte I de la Interconexión 132 KV Henderson — Pehuajó — General Villegas (Provincia de Buenos Aires. República Argentina)" y "Ajuste por diferencia de cotización del dólar estadounidenses" relacionadas con esas facturas por anticipos (fs. 13 a 19 Cuerpo OI. N° 1.588.843, adjunto al IF-2023-100723266-APN-DTD#JGM).

Los inspectores consideraron que la documentación detallada precedentemente obedece a notas de pedido realizadas por la UTE a la Unidad Ejecutora del Programa de Abastecimiento Eléctrico a las distintas Regiones del País, referidas a solicitudes de autorización para facturar por cumplimiento de determinados hitos en los meses de junio y julio de 2017. Asimismo, la fiscalización observó en el Libro Diario del mes de enero de 2017, la registración efectuada por la actora de los asientos contables por los montos de los anticipos y de las diferencias de cotización de estos, facturados por la UTE correspondientes a los comprobantes en cuestión - facturas y notas de débito- emitidos el 05/01/2017, con contrapartida a la cuenta "Cuentas a cobrar" (fs. 224 a 260 Cuerpo OI. N ° 1.588.843, adjunto al IF-2023-100724107-APN-DTD#JGM). Ello así, consideró que los débitos fiscales correspondientes a dichos comprobantes facturados no fueron exteriorizados en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado presentada por la contribuyente correspondiente al período fiscal enero de 2017, produciéndose ello recién en julio de 2017 cuando se abonaron las sumas consignadas en dichos comprobantes.

Frente a ello, la inspección circularizó al Banco de la Nación Argentina, entidad con la que operó la contribuyente, informando que el 7 de julio de 2017 consta una acreditación bancaria en la Cuenta Corriente de la sociedad en esa entidad bancaria, por la suma de $18.147.818,50, bajo el concepto "transf. 5/0 casa Suc - 0085" (fs. 109, 113 y 473 Cuerpo 0I. N° 1.733.076, obrantes en IF-2023-100726565-APN-DTD#JGM e IF-2023-100728174-APN-DTD#JGM). Asimismo, en la "Planilla de Movimientos Conformados" del Banco Nación aportada por la actora, se encuentra reflejada tal acreditación en esa misma fecha (fs. 131 y 132 Cuerpo OI. N ° 1.588.843 anexo al IF-2023-100723266-APN-DTD#JGM; y fs. 470 Cuerpo OI. N° 1.733.076 adjunto al IF-2023-100728174-APN-DTD#JGM).

Cabe aclarar que el origen de la citada transferencia provino de la Cuenta Corriente Especial del Banco Nación, perteneciente al Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal, contratante de la obra pública adjudicada a la actora (fs. 325 a 326 adjunto al IF-2023-100727544-APN-DTD#JGM).

Al respecto la contribuyente señaló a la inspección que "...Esta obra está regulada por un Pliego de Condiciones donde se estipulan los requisitos a los cuales deberá ajustarse el oferente, sin poder este último condicionar ningún de ellos. Dentro de los requisitos habituales (en épocas de inflación, como la actual), la mayoría de las licitaciones regulan que el oferente adjudicado cobrará un anticipo financiero de la obra, que se determina como un porcentaje de esta, el cual se irá descontando a medida que avanza aquélla en cada certificado aprobado..."(fs. 12 Cuerpo OI. N ° 1.588.843, anexo al IF-2023-100723266-APN-DTD#JGM).

La actora continuó diciendo que: "...De acuerdo al proceso administrativo implantado en la Administración Pública, el expediente de cobro de dicho anticipo financiero se genera (entre otros elementos) con la factura emitida por el adjudicatario de la obra. Desde el punto de vista teórico-jurídico y comercial, no sería lo correcto, ya que tratándose de un anticipo financiero no podría existir un documento como la factura, sino un recibo y en el momento del efectivo cobro. Pero de acuerdo con la normativa administrativa del estado contratante, es obligatorio emitir la factura para poder cobrar y de hecho está en la mayoría de las ocasiones descripto en los pliegos. Por la actividad antes mencionada, está obligada a realizar factura electrónica, y así lo hace...".

Asimismo, expresó que "...descripta la actividad y operación habitual de los organismos licitantes, veamos a continuación que puede ocurrir cuando aquél que licitó la obra, solicita la emisión de factura electrónica por el anticipo financiero. Si el anticipo se cobra dentro del mismo mes en el que se emitió la factura electrónica, no hay dificultad alguna (esto si suponemos para el caso que el anticipo congela precio). Ahora bien, si no se cobra dentro del mes de la emisión de la factura habrá diferencia entre el monto de facturas emitidas y aquéllas que generan débito fiscal en el IVA para dicho mes toda vez que el hecho imponible en IVA para un anticipo financiero ocurre ante el efectivo cobro del anticipo ...".

Por último, señaló que la UTE "...durante el mes de enero emitió las facturas B 0003-00000261 — 262 — 263 y 264 y las Notas de Débito B 0003- 00000006 y 7 al comitente facturándose el anticipo financiero por un valor de $ 18.639.565,7 conteniendo un IVA de $ 3.234.965,95 y los mismos aún no han sido cobrados. Por lo tanto, el nacimiento del hecho imponible en el IVA ocurriría en el momento en el que se cobren los mismos", por lo que indicó que correspondía declarar el IVA contenido en las facturas y notas de Débito cuando los anticipos fueran abonados.

En tal sentido, la recurrente concluyó que se tornaba aplicable e1 último párrafo del artículo 5 de la ley de IVA, con relación al nacimiento del hecho imponible, el que dispone que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el mismo se perfeccionará, respecto del importe recibido en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

Por su parte el Fisco entiende que la prestación objeto del contrato se trata de "obras sobre un inmueble ajeno", encontrándose por ello alcanzadas por el artículo 3°, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto establece: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones - civiles, comerciales e industriales -, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación....".

En virtud de ello, para el Fisco el pago adelantado por la ampliación de la ET Villegas y la ampliación de la ET Pehuajó configura una percepción parcial del precio, motivo por el cual se encuentra alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado, en virtud de los Art. 3° inc. a) y el artículo 5 inc. c) de la ley del gravamen, esto es el acto determinativo considera aplicable el artículo 5°, inciso c) del nacimiento del hecho imponible, el cual establece que para las operaciones comerciales bajo análisis -en el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros-, el mismo se produce "...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.".

Conforme lo expuesto, en el caso bajo análisis la contribuyente exteriorizó los débitos fiscales respectivos al momento de las fechas de los pagos (julio de 2017), mientras que para el ente recaudador debió declarlos al momento del perfeccionamiento del hecho imponible, esto es, en la fecha de la facturación a partir del Contrato

de Obra Pública bajo análisis (enero de 2017), conforme lo dispuesto por el artículo 5°, inciso c) de la Ley del gravamen, se practicó el ajuste correspondiente.

V- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

A fin de dirimir la cuestión planteada estimo pertinente analizar las pautas esenciales del contrato celebrado el 3 de julio de 2013 entre la U.T.E. recurrente y el Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal, unidad ejecutora del Programa de Abastecimiento Eléctrico en las distintas regiones del país como así también la Adenda suscripta con posterioridad.

En el caso se trató de un contrato de obra pública, siendo realizado en el marco de la "Licitación Pública Internacional Nro. 15/2011, del Programa de Abastecimiento Eléctrico en las distintas regiones del país, para la ejecución de la obra denominada "Construcción de la Interconexión 132 KV Henderson -Pehuajó- General Villegas, de la Provincia de Buenos Aires, República Argentina" (fs. 390 a 400 Cuerpo OI N° 1.588.843, adjunto al IF-2023-100724107-APN-DTD#JGM).

De la cláusula segunda, donde se describe su objeto, se desprende que la contratista, ELEPRINT S.A. - MARTINEZ Y DE LA FUENTE S.A. - UTE INTERCONEXIÓN 132 kV acordó "...la confección del Proyecto Ejecutivo hasta el nivel de ingeniería de detalle, la provisión de todos los materiales necesarios, incluidos los correspondientes a Proveedores Nominados; equipos y elementos que la componen, y de la Mano de Obra Especializada, herramientas y plantel, necesarios para la construcción de las obras civiles y el montaje electromecánico de las ... obras que componen la Parte 1 de la interconexión ..."

Posteriormente, el 3 de octubre de 2013 se suscribió la Adenda Parte 2 complementaria del Contrato parte 1 de Construcción de la Interconexión 132 kV Henderson -Pehuajó- General Villegas, de la Provincia de Buenos Aires, celebrado el 3 de julio de 2013, con el Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal, en continuidad de la construcción de la interconexión, para que la UTE prosiga y ejecute la "Construcción de la Parte 2, Tramo Pehuajó - General Villegas, Provincia de Buenos Aires.

La Adenda estableció que la contratista, ELEPRINT S.A. - MARTÍNEZ Y DE LA FUENTE S.A. - UTE INTERCONEXIÓN 132 KV acordaba "... la confección del Proyecto Ejecutivo hasta el nivel de ingeniería de detalle, la provisión de todos los materiales necesarios, incluidos los correspondientes a Proveedores Nominados; equipos y elementos que la componen, y de la Mano de Obra Especializada, herramientas y plantel, necesarios para la construcción de las obras civiles y el montaje electromecánico de las ... obras que componen la PARTE 2 de la interconexión ...".

Mientras que en la cláusula diecinueve del contrato originario se definió su precio, en la Adenda se señaló que este complementaba el precio total originario de la oferta, sin Impuesto al Valor Agregado (IVA), por la totalidad de las obras integrantes de la denominada Parte 2 de la Interconexión, especificadas en el Pliego de Bases y Condiciones y demás documentación. Asimismo, la cláusula veinte del contrato de fecha 3 de julio de 2013 se refirió a los "Pagos por Meta Mensual", indicando que: "...Cualquiera sea la forma de cotización adoptada (en pesos y/o moneda plenamente convertible o una combinación de ambas), los pagos se realizarán en Pesos (ARS) y de acuerdo con los valores de los PAGOS POR META MENSUAL solicitados, en la forma establecida en la Planilla de Propuesta Económica una vez cumplimentadas las condiciones requeridas en el Pliego, Sección VI 'Condiciones Especiales del Contrato'. Anexo I 'Otras Condiciones especiales del Contrato' y sus Circulares...”

En el documento Condiciones Generales del Contrato (punto 51) surge que: "EI Contratante pagará al Contratista un anticipo por el monto estipulado en las CEC en la fecha también estipulada en las CEC, contra la prestación por el Contratista de una Garantía Bancaria Incondicional emitida en la forma y por un banco aceptables para el Contratante, en los mismos montos y monedas del anticipo…"

"EI contratista deberá usar el anticipo únicamente para pagar equipos, planta, materiales y gastos de movilización que se requieran específicamente para la ejecución del Contrato. El contratista deberá demostrar que ha utilizado el anticipo para tales fines mediante la presentación de copias de las facturas u otros documentos al Gerente de Obras"

”El anticipo será reembolsado mediante la deducción de montos proporcionales de los pagos que se adeuden al Contratista, de conformidad con la valoración del porcentaje de las Obras que haya sido terminado. No se tomarán en cuenta el anticipo ni sus reembolsos para determinar la valoración de los trabajos realizados, variaciones, ajuste de precios, eventos compensables, bonificaciones o liquidación por daños y perjuicios..." Además se considera al atraso en el pago de anticipo como “evento compensable” (punto 44.1.i) considerado tal aquellos que resultaren de un mayor o menor costo de obra por la alcance o disminución del alcance del objeto de obra (fs. 359 y 367 Cuerpo OI. N° 1.588.843, anexo al IF-2023-100724107-APN-DTD#JGM).

VI- Para el Fisco Nacional, no obstante el encuadre tributario que le dió la actora a las sumas percibidas por el cobro de los comprobantes en trato que emitió al Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal, el 05 de enero de 2017 -facturas y notas de débito correspondientes a la ampliación de la ET Villegas y la ampliación de la ET Pehuajó-, considera que se trata un pago anticipado a cuenta del precio total convenido por la realización de las obras, según los términos del contrato analizado. En tal sentido, surge de la resolución apelada que el organismo expone que aún cuando no se hubiera iniciado las obras emergentes del contrato o no se hubiera efectuado pago alguno, la sola existencia de facturas y notas débito genera el nacimiento del hecho imponible del IVA (RE-2023-68457025-APN-DTD#JGM).

Como ya se ha dicho, para la actora se trata de anticipos financieros y por lo tanto resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 5 de la ley de IVA en su último párrafo, que establece: “sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos” y por ello entiende procedente su declaración en julio de 2017.

Que en el caso el Fisco conceptualiza el anticipo financiero de obra como elementos típicos de la obra pública, los cuales rondan entre el 10% y el 30% del valor total de la contratación y resultan fondos cobrados con anterioridad al inicio de los trabajos con único el fin de proveer recursos financieros al contratista y agrega que corresponden al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse a la cobertura de los costos iniciales (fs. 28 del escrito de contestación, vide IF-2023-100888432-APN-DTD#JGM).

Por su lado la actora ya desde la fiscalización, expuso que el anticipo financiero es un pago previo al cumplimiento de la locación, sin la existencia de obra (vide fs. 348 Cuerpo 0I. N° 1.588.843, adjunto al adjunto al IF-2023-100724107-APN-DTD#JGM).

Al respecto cabe señalar que la Ley 13.064 (B.O. 6/10/1947) además de conceptualizar a la obra pública como aquella construcción o trabajo o servicio de industria que se ejecute con fondos del Tesoro de la Nación (art. 1°) establece que las condiciones de pago se establecerán también en los pliegos de condiciones generales y en los particulares para cada obra (art. 45). En esta línea y sobre la informativa producida en autos (IF-2023-124661290-

APN-SGAI#TFN), en primer lugar cabe remarcar que la respuesta efectuada alude a situaciones generales no adentrándose en las condiciones particulares del contrato de Obra Pública celebrado por la aquí recurrente y, en segundo lugar, la normativa citada de regulación de anticipos financieros (Disposición 22/2019) es posterior a los períodos determinados, por lo que para resolver la cuestión sucistada debe análizarse el convenio de obra pública celebrado entre la recurrente y el Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal.

Ello así, de la Sección II del Contrato denominada Datos de la Licitación, surge como objeto confección del Proyecto Ejecutivo hasta el nivel de ingeniería de detalle, la provisión de todos los materiales necesarios, incluidos los correspondientes a Proveedores Nominados; equipos y elementos que la componen, y de la Mano de Obra Especializada, herramientas y plantel, necesarios para la construcción de las obras civiles y el montaje electromecánico de las obras relativas al Tramo 1 y 2: a) Campo de Salida de LAT 132 kV en ET Henderson; b) lat 132 Kv Henderson- Pehuajó; c) ET Pehuajó (132/66/33/13.2 kV; 40740/15 + 15/10/15 MVA); d) LAT 132 kV Pehuajó- General Villegas; e) ET General Villegas (132/33/13.2 kV; 30/20/30 MVA); f) Sistema de Comunicaciones para f1) Interconexión 132 kV Henderson- Pehuajó- General Villegas; f2) ET Pehuajó con Repetidora Nueva Plata; hasta entregarlas en servicio comercial (fs. 356/358 Cuerpo OI. N° 1.588.843).

De dicho documento se desprende que por cada ET (Pehuajó y General Villegas) y las respectivas líneas, los oferentes debían identificar traza elegida, adjuntar cálculos mecánicos, emplear determinadas estructuras y en el caso de la ET Henderson, considerar la aprobación del transportista. Además, para cumplir con el objeto se debía contemplar: estudios adicionales que eran necesarios para el ajuste de la traza definitiva y la ejecución de la ingeniería de detalle de las obras; la limpieza de cada electroducto y terrenos de estaciones transformadoras; la ejecución de caminos y accesos; la ejecución del relevamiento de cada traza, su perfil y el amojonamiento de las mismas; provisión, ensayos y transporte a obra de todos los materiales constituyentes de las líneas más el hormigón destinado a fundaciones y sellado; provisión y transporte a los lugares indicados de repuestos, herramientas y elementos varios; construcción total de cada línea en 132 kV y/o estaciones transformadoras, entregándolas en condiciones de funcionamiento industrial; limpieza final de la traza; ejecución de los ensayos previos a la puesta en servicio de cada línea y estación transformadora; confección de los planos conformes a cada obra o ítem.

Que los comprobantes observados por el Fisco Nacional fueron emitidos a instancias de las órdenes de servicio: OSBA 1-1114 (Ampliación ET Villegas) OSBA1-1115 (Ampliación ET Pehuajó). En la primera de ellas, surge que: “Visto la aprobación por parte de la Dirección de Energía de la Pcia. de Buenos Aires del adicional por celdas presupuestado para la ampliación de la ET Villegas, les informamos que procedan con la tareas que estaban desarrollando para llevar adelante dicho cometido”. A su vez, se indicó que se informara el estado del proceso de fabricación, ingeniería y si ya estaban adaptadas para la ampliación, solicitando el cronograma de fabricación de las celdas. Asimismo, en la OSBA1-1115, se dispuso proceder con las tareas correspondientes a la ET Pehuajó, solicitando la elaboración a la brevedad del cronograma de obra civil, provisión y montajes.

Que lo descripto en el párrafo precedente, queda evidenciado en el reverso de estos documentos cuadro denominado “Base Facturación Tramo 2- Interconexión 132 kv- Hitos a cumplir” y en cada caso la inscripción Adicional Villegas o Adicional Pehuajó. De allí surgen determinadas instancias, siendo la primera la denominada “Anticipo” con un máximo del 30% del monto total del contrato, para después consignar las distintas etapas de la obra (vg. diagramación, finalización de estructuras, montaje, transporte) culminando en la conexión y pruebas.

Frente al contexto expuesto, debe remarcarse que aunque la determinación de oficio practicada sea sobre una unión transitoria de empresas no puede pasarse por alto que el negocio jurídico en torno al cual se hace el ajuste,

persigue fines públicos, por tratarse de un contrato de obra muy específico sin controvertirse ello en autos, con lo cual las pautas para apreciar lo convenido no deben ser las mismas que si se tratara de un negocio llevado a cabo entre particulares (cfr. Corte Suprema de Justicia in re “Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A.”, sentencia del 31 de octubre de 2017).

Los anticipos pautados al reverso de las notas de pedido reseñadas resultaban anteriores a que se concretara la extensión de estos tramos de obra pública, los cuales -sin perjuicio de originarse en una licitación común- resultaba cada uno independiente al momento de su desarrollo tal como surge de las constancias administrativas, consignando un porcentaje del 30% del total del contrato, lo que aparte de fijar precio, coincide con la caracterización efectuada por el Fisco Nacional de anticipo financiero al contestar el recurso.

Que además el ente recaudador no cuestionó en la resolución apelada que el destino de esos anticipos haya sido desviado de la asignación específica convenida expresamente, esto es la aplicación a gastos atinentes a la obra (cuyos hitos en definitiva están descriptos en la planilla que acompañan las órdenes de servicio), ni tampoco trajo a colación inconsistencias vinculadas con las garantías utilizadas, la forma de reembolso posterior, el desarrollo de la prestación o en la relación jurídica establecida con la contratista por el pago de aquellos.

No puede soslayarse que para el desarrollo de la obra, la recurrente se encontraba limitada a las reglas fijadas por el contrato de obra pública, adendas y el pliego de bases y condiciones, y del cotejo de tales contratos se evidencia que los anticipos financieros sobre los que se discute en esta causa reflejan particularidades distintas del momento imponible previsto para trabajos sobre inmuebles de terceros previsto en el artículo 5 inciso c) de la ley de IVA.

Por lo tanto, lo allí dispuesto no rige en los casos con los matices individualizados en el presente, donde en el marco de un contrato de obra pública se recibieron señas o anticipos que congelaron precios, tornándose aplicable el último párrafo del artículo 5 que establece un nuevo nacimiento de la obligación tributaria en forma independiente de los demás actos establecidos en esa norma. En esta línea, considero que aquí corresponde priorizar a la estructura jurídica utilizada por las partes contratantes y no al encuadre que efectúa el Fisco sobre la cuestión discutida.

Que otro punto a tener en cuenta es que sobre la suma recibida por la actora y que es objeto de esta controversia, -como ya se dijo- la actora constituyó un seguro de caución lo que no fue negado por el Fisco, requisito éste que se da en el caso de los anticipos financieros, y que se mantiene hasta tanto el mismo haya sido reembolsado o abonado, siendo ello un elemento más que deja sin mayor sustento al criterio seguido en autos por el ente fiscal.

Así las cosas y de conformidad con lo establecido por el último párrafo del artículo 5º de la Ley de IVA, cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, se perfecciona el nacimiento del hecho imponible respecto del importe percibido en el momento en que aquellos se hagan efectivos, no resultando controvertido en autos que ello se concretó en julio de 2017 desde la Cuenta Corriente Especial del Banco Nación, perteneciente al Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal a la cuenta de la recurrente, quien exteriorizó en ese período del IVA las sumas recibidas.

Ello así, considero que resultó ajustada a derecho la imputación efectuada por la actora, debiendo dejarse sin efecto la determinación practicada. La forma en que se resuelve torna abstracto el tratamiento de los demás agravios planteados.

Por lo expuesto, corresponde revocar el acto cuestionado, con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero a la reseña de antecedentes efectuada en los Considerandos I a III del voto de la Vocal Instructora, más no a la decisión que arriba.

La cuestión a resolver es si la suma facturada y percibida por la UTE constituyó un anticipo financiero que congeló el precio del contrato —en los términos del último párrafo del art. 5° de la ley — o bien se trató de un pago a cuenta del precio total de la obra que es lo que invoca el Fisco Nacional en la Resolución.

A tal fin resulta relevante analizar la legislación aplicable, tanto la fiscal como la administrativa que rige el contrato, así como la documentación obrante en las actuaciones administrativas, tratándose de un típico contrato administrativo de obra pública que se rige por un régimen regulatorio que es diferente al del contrato mercantil.

En efecto, el contrato en cuestión se rige por la ley 13.064, por sus reglamentaciones y por la documentación de la licitación, es decir el Pliego de Bases Generales y Particulares con sus disposiciones aclaratorias; por la oferta y por las disposiciones del propio contrato suscripto. Además, tal como señala el recurrente se aplica al contrato el régimen de determinación de precios previsto en el dto. 691/2016. Dicha norma, en su art. 13, excluye a los anticipos financieros de sus disposiciones.

Dice en este sentido la UTE en el recurso de apelación que “Claramente se establece que los montos anticipados no se ajustan a partir de su efectivo pago, congelándose el precio de la obra **en el porcentaje anticipado**”.

De dicho ordenamiento se desprende que el anticipo percibido por la UTE no tuvo por efecto congelar el precio total del contrato de obra pública, en los términos del art. 5°, último párrafo, de la ley del gravamen. El anticipo solamente congeló el precio del anticipo, más no el precio de la obra que, por otro lado, ya estaba determinada y fijada en el contrato luego de su adjudicación; además, por tratarse de un contrato de obra pública, quedó sujeto al régimen de determinación de precios reglado en el decreto antes citado, salvo, precisamente, respecto del anticipo.

Es decir que el único concepto que se congeló fue el precio del anticipo.

No es este el supuesto de diferimiento del débito fiscal previsto en el art. 5°, último párrafo de la ley del gravamen.

Allí se dispone que *“Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos”*, pero, no está en discusión que en el caso el anticipo percibido por la UTE no congeló el precio de la operación, sino solamente en forma proporcional al monto del anticipo percibido.

Al comentar esta disposición, Marchevsky señalaba que el congelamiento del precio allí referido debe ser sobre el valor total del precio, no sobre una parte del mismo, ya que el objetivo de la norma fue dar al precio permanencia en el tiempo a efectos de evitar perjuicios financieros por la demora en el pago.

Decía así que “Desde esta perspectiva, que una seña congele un precio significará que lo fija, lo que lo hace cierto e inmodificable” –conf. Marchevsky, Rubén, “Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral”, Errepar, 2006, p.246-, recaudos que en el caso y por las razones ya dadas el anticipo no cumple.

Como ya se dijo, en el caso el precio ya estaba determinado en el contrato y, como todo contrato de obra pública,

quedó sujeto a un régimen legal de actualización.

Resulta, en cambio, aplicable el art. 5, inc. c) de la ley que establece que *"El hecho imponible se perfecciona: … c) 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."*

En el caso, el primer hecho imponible fue la facturación emitida el 5 de enero de 2017 y es ese el momento en que debe tenerse por configurado el mismo a los efectos de la declaración de los débitos fiscales y pago resultante del gravamen, no así su percepción en el período fiscal julio de 2017 cuando fue declarado.

Además, tratándose de obras sobre inmueble ajeno, el art. 5°, inc. c) resulta la norma específicamente aplicable al perfeccionamiento del hecho imponible.

En efecto, es allí donde se encuentran referencias expresas a la actividad –*trabajos sobre inmueble de terceros*- y a la forma de su ejercicio, tanto bajo la forma de gestión pública como privada, como la referencia que tiene a los *certificados de obra*, que es instrumento típico que regula todo lo atinente al pago de las mismas.

En función de lo expresado y toda vez que se encuentra acreditado que la UTE declaró el débito fiscal del anticipo en el período fiscal julio 2017, la pretensión fiscal se reduce a un problema de diferimiento entre uno y otro período y, eventualmente, a los intereses resarcitorios por dicha demora (art. 37, ley 11.683). Así también lo dispuso este Tribunal, en antecedentes similares de esta Sala, como "Jofre, Jorge", del 7 de febrero de 2003 y "Tecnifor S.R.L.", del 23 de junio de 2003.

Por ello, corresponde confirmar la pretensión fiscal por el capital reclamado, con costas.

Sin perjuicio de ello, teniendo en cuenta que no se encuentra controvertido ni el pago de la obligación ni tampoco la fecha en que fue realizado, resultan de aplicación los arts. 7 y 8 de la ley 27.743 y sus reglam., sin que surja de las actuaciones que la UTE tenga juicios en trámite (art. 4), por lo que corresponde la condonación de los intereses resarcitorios y de la multa de omisión aplicada en la Resolución. Las costas se imponen por su orden.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Dra. Gómez.

II.- Que en autos se encuentra apelada la Resolución N° 57/2023 de fecha 19 de mayo de 2023 dictada por la Dirección Regional Centro de AFIP- DGI, por la cual se determinó el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales enero a julio de 2017, estableciéndose el monto a ingresar por el período fiscal enero de 2017 con más intereses resarcitorios y un nuevo saldo técnico a favor de la actora del primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen por el período julio del 2017. Asimismo, se aplicó una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del gravamen dejado de ingresar por el período fiscal enero de 2017 en conformidad con art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

III.- Que Eleprint S.A.- Martínez De la Fuente S.A. UTE - Interconexión 132 KV celebró con fecha 3 de julio de 2013 un contrato con el Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal, unidad ejecutora del Programa de Abastecimiento Eléctrico en las distintas regiones del país, cuya finalidad era la Obra Pública, Licitación Pública Internacional Nro. 15/2011, denominada "Construcción de la Parte 1 de la Interconexión 132 kV Henderson - Pehuajó - General Villegas, de la Provincia de Buenos Aires, República Argentina". Luego, con fecha 10 de octubre de 2013, se firmó la Adenda, Parte 2, complementaria del Contrato,

Parte 1, de "Construcción de la Interconexión 132 kV Henderson - Pehuajó - Gral. Villegas (Provincia de Buenos Aires. República Argentina). Por último, la unidad ejecutora de la obra en trato, solicitó a la UTE la ampliación de la ET Villegas, el 19 de diciembre de 2016 mediante la orden de servicio: OSBA 1-1114 y la ampliación de la ET Pehuajó, el 27 de diciembre de 2016 con la orden de servicio: OSBA1-1115.

Que con fecha 5 de enero de 2017 la actora emitió cuatro facturas tipo "13": N° 0003-00000261, N° 0003-00000262 (con nota de débito tipo "B" N° 0003-00000006), N° 0003- 00000263 y N° 0003-00000264 (con nota de débito tipo "B" N° 0003-00000007) al Fondo Fiduciario para el transporte Eléctrico Federal, en concepto de "Anticipo sobre obras a efectuar por Ampliación de la Estación Transformadora Pehuajó, según vuestra OSBA 1-1115 y Villegas según vuestra OSBA 1-1114. Parte en Pesos - Obra Construcción de la parte I de la Interconexión 132 KV Henderson - Pehuajó - General Villegas, Provincia de Buenos Aires, República Argentina", mientras que las notas débito respondían a los conceptos "Ajuste por diferencia de cotización del dólar estadounidenses" en relación a las facturas N° 0003-00000262 y N° 0003-00000264 (act. adm., IF-2023-100723266-APN-DTD#JGM, Cuerpo OI. N° 1.588.843, fs. 14/19).

Que no resulta controvertido que los débitos fiscales correspondientes a dichos comprobantes facturados no fueron exteriorizados en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado presentada por la UTE en el período fiscal enero de 2017, sino en el período fiscal julio de 2017 cuando fueron abonadas las sumas reflejadas en los comprobantes. En tal sentido, para la recurrente es de aplicación lo normado en el último párrafo del art. 5 de la ley de IVA, con relación al nacimiento del hecho imponible, el que dispone que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el mismo se perfeccionará, respecto del importe recibido en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

Mientras que el ente fiscal consideró que la prestación objeto del contrato se trata de "obras sobre un inmueble ajeno" y por ende comprendida por los arts. 3°, inc. a) y 5° inc. c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que el nacimiento del hecho imponible se produce "...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", por ello entiende que las sumas deben ser declaradas a la fecha de facturación, esto es enero de 2017.

IV.- Que conforme fueron planteados los hechos por las partes corresponde, por un lado dilucidar si los conceptos facturados mediante las facturas N° 0003-00000261, N° 0003-00000262 (con nota de débito tipo "B" N° 0003-00000006), N° 0003- 00000263 y N° 0003-00000264 (con nota de débito tipo "B" N° 0003-00000007) responden, como la recurrente reclama, a anticipos que congelaron precios en los términos del último párrafo del art. 5 de la ley de IVA o si por el contrario resulta acertado el criterio fiscal expuesto en el acto apelado, y luego merituar si a la operatoria comercial desplegada le resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 5 inc. c) o lo establecido en el último párrafo de dicho artículo. Para ambas cuestiones resulta fundamental examinar los términos en los que fueron suscriptos los documentos que dan origen a las facturas y notas de débito respectivas.

En lo que aquí interesa, en la Adenda se indicó que la contratista acordaba "... la confección del Proyecto Ejecutivo hasta el nivel de ingeniería de detalle, la provisión de todos los materiales necesarios, incluidos los correspondientes a Proveedores Nominados; equipos y elementos que la componen, y de la Mano de Obra Especializada, herramientas y plantel, necesarios para la construcción de las obras civiles y el montaje electromecánico de las ... obras que componen la PARTE 2 de la interconexión ...".

Mientras que en la cláusula 19° del contrato originario se definió su precio, en la Adenda se señaló que este complementaba el precio total originario de la oferta, sin Impuesto al Valor Agregado (IVA), por la totalidad de las obras integrantes de la denominada Parte 2 de la Interconexión, especificadas en el Pliego de Bases y

Condiciones y demás documentación. Asimismo, la cláusula 20° del contrato de fecha 3 de julio de 2013 contemplaba a los "Pagos por Meta Mensual", en el sentido que: "...Cualquiera sea la forma de cotización adoptada (en pesos y/o moneda plenamente convertible o una combinación de ambas), los pagos se realizarán en Pesos (ARS) y de acuerdo con los valores de los PAGOS POR META MENSUAL solicitados, en la forma establecida en la Planilla de Propuesta Económica una vez cumplimentadas las condiciones requeridas en el Pliego, Sección VI 'Condiciones Especiales del Contrato'. Anexo I 'Otras Condiciones especiales del Contrato' y sus Circulares..."

En el documento Condiciones Generales del Contrato (punto 51) surge que: "EI Contratante pagará al Contratista un anticipo por el monto estipulado en las CEC en la fecha también estipulada en las CEC, contra la prestación por el Contratista de una Garantía Bancaria Incondicional emitida en la forma y por un banco aceptables para el Contratante, en los mismos montos y monedas del anticipo…"

"El contratista deberá usar el anticipo únicamente para pagar equipos, planta, materiales y gastos de movilización que se requieran específicamente para la ejecución del Contrato. El contratista deberá demostrar que ha utilizado el anticipo para tales fines mediante la presentación de copias de las facturas u otros documentos al Gerente de Obras"

"El anticipo será reembolsado mediante la deducción de montos proporcionales de los pagos que se adeuden al Contratista, de conformidad con la valoración del porcentaje de las Obras que haya sido terminado. No se tomarán en cuenta el anticipo ni sus reembolsos para determinar la valoración de los trabajos realizados, variaciones, ajuste de precios, eventos compensables, bonificaciones o liquidación por daños y perjuicios..." Además se considera al atraso en el pago de anticipo como "evento compensable" (punto 44.1.i) considerado tal aquellos que resultaren de un mayor o menor costo de obra por la alcance o disminución del alcance del objeto de obra (act. adm., IF-2023-100724107-APN-DTD#JGM, Cuerpo OI. N° 1.588.843, fs. 359 y 367).

Que el organismo fiscal entendió que atento las condiciones contractuales pactadas se trataron de pagos anticipados a cuenta del precio total convenido por la realización de las obras, según los términos del contrato y adenda analizados, sin producirse el congelamiento del precio final de la operación, y por ende sin que se verifique el supuesto previsto por la norma para que resulte de aplicación las disposiciones contenidas en el último párrafo del art. 5° de la ley de IVA.

Que una vez definido por el ente fiscal que tales anticipos no congelaron precios se procedió a determinar el aspecto temporal del hecho imponible, es decir el momento en que se verificó su nacimiento respecto de la proporción del precio de la obra percibida a través de los anticipos, para lo cual se tuvo en cuenta que el inciso c) del primer párrafo del artículo de la ley del Impuesto al Valor Agregado define el momento en que se perfecciona el débito fiscal en el caso de trabajo sobre inmueble ajeno, lo que sucede cuando ocurre el primero de los siguientes actos: la aceptación del certificado de obra, total o parcial, o la facturación, o la percepción total o parcial del precio; mientras que en el último párrafo se dispone que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se verifica, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos. Ello así, en el caso, se consideró, teniendo en cuenta las pautas contractuales descriptas, que la facturación constituyó el hecho generador del nacimiento del débito fiscal, en razón de que primero sucedió la facturación y luego la percepción parcial del precio, al no tratarse de anticipos que congelaron precios.

Que en lo que aquí interesa el inciso c) del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y modif) es aplicable en **forma específica** a los trabajos sobre inmuebles de terceros y utiliza tres momentos

posibles para dar nacimiento al hecho imponible (certificado de obra, percepción o facturación), donde prevalece a estos efectos, “el que fuere anterior”. Entre ellos, la sola facturación constituye para el legislador el elemento determinante de nacimiento del hecho imponible, inclusive por delante de la percepción del precio y aquí cabe resaltar que la facturación con discriminación del impuesto -débito fiscal- opera en espejo respecto del comprador/prestatario, quien queda habilitado para computar el crédito fiscal respectivo.

Ahora bien el último párrafo del artículo 5° prevé con **carácter general** que los anticipos que congelan precio darán nacimiento al hecho imponible en el momento que los mismos se hagan efectivos, entendiéndose que si existiera algún supuesto en el que otro elemento hubiere sido elegido dentro de los incisos que componen el citado artículo (v.g. finalización del servicio, entrega de los bienes o devengamiento del pago), el efectivo anticipo o seña como sinónimo de disponibilidad de fondos, hará adelantar el hecho imponible respecto de cualquiera de los supuestos enunciados, ello sin perjuicio de un alcance aún más amplio para supuestos no contemplados. Más allá de la denominación que se le quiera otorgar al supuesto previsto en el último párrafo (autónomo o independiente) lo concreto es que esa porción impacta sobre el inciso que resulte aplicable, pues una calificación literal llevaría al absurdo de la coexistencia de dos hechos imponibles. Esto obliga a comprender la función combinada de los diferentes incisos y el último párrafo del artículo 5° de la Ley de IVA.

Estando consolidado el alcance del inciso c) y siendo la facturación de los “trabajos” un hecho suficiente y relevante para la generación del hecho imponible, resulta impensado y contradictorio sostener que el último párrafo modifica, en el caso, el inciso c) anulando los efectos de la facturación como aspecto determinante del nacimiento del hecho imponible en los trabajos sobre inmueble de tercero.

En el presente caso, el anticipo calificado de financiero pretende ser encuadrado por la actora en el último párrafo sobre la base que la reforma introducida por la Ley 23.871, que incluyera justamente esta decisión, por tratarse de un hecho imponible autónomo.

También considera la actora que el anticipo congelaba precio y que no se produjo aún el hecho imponible alcanzado con el gravamen, sin embargo ello no resulta acertado ya que los anticipos estaban destinados al acopio de materiales de construcción, equipos y otros insumos necesarios para el inicio de las tareas, por lo que solo tienen sentido dentro del contrato de obra celebrado y forman parte del concepto de “percepción”. Con lo cual el servicio y los bienes que se incorporen junto al mismo constituyen una única prestación encuadrada en el inciso c) del artículo 5°, sin que puedan escindirse al formar parte del acuerdo celebrado.

Además se pretende distinguir entre facturación del servicio gravado y facturación del anticipo financiero. En este sentido considero que siendo el anticipo una cancelación parcial del precio final de la obra, su facturación consolida el argumento de que en última instancia la facturación representa al verdadero servicio/obra, más allá de la leyenda que pudiera aparecer en los comprobantes.

V.- En el presente caso se suma un detalle casi letal en contra de los intereses de la recurrente: la factura N° 0003-00000261 consigna un importe total de $3.874.796,31 y aclara que incluye IVA por la suma de $672.485,31; la N° 0003-00000262 indica un importe total de $ 3.6869.278,63; incluyendo un IVA de $232.095,79; luego la factura N° 0003- 00000263 comprende la suma total de $2.262.838 y aclara que incluye IVA por el importe de $392.723,95 y por último la factura N° 0003-00000264 fija un importe de $8.689.859 y también aclara que incluye IVA por la suma de $1.508.157,50.

Por otro lado, en su Subdiario de Ventas consigna por todos los comprobantes y las notas de débito los importes netos, los montos discriminados de IVA y el total respectivo (act. adm., IF-2023-100723266-APN-DTD#JGM,

Cuerpo OI. N° 1.588.843, fs. 13).

Que por lo tanto, se advierte que en las facturas se discriminó el Impuesto al Valor Agregado, constituyendo documentos generadores de débito fiscal que en principio se difirieron, pero al mismo tiempo se convirtieron en generador de un crédito fiscal para el comprador/prestatario, a utilizar por el mismo en el período fiscal en que los comprobantes fueron emitidos, es decir en el mes de enero de 2017, por lo que permitir la imputación “tardía” de ese débito fiscal, sin estar presente un régimen promocional que lo sustente, atenta contra la dinámica propia del impuesto en trato, en razón de que de atenderse su argumento se llevaría a dinamitar la economía del gravamen, pues permitiría generar créditos fiscales sin sustento alguno, al no encontrar correspondencia en un débito fiscal por el mismo período fiscal, al demorarse el ingreso de éste último.

Que lo expuesto, convalida el criterio seguido por el ente fiscal en la resolución apelada, siendo conforme a la naturaleza propia del Impuesto al Valor Agregado que el débito fiscal resultante de las facturas N° 0003-00000261, N° 0003-00000262 (con nota de débito tipo "B" N° 0003-00000006), N° 0003- 00000263 y N° 0003-00000264 (con nota de débito tipo "B" N° 0003-00000007) sean imputadas al período fiscal en que fueron emitidas las mismas, ello es enero de 2017, y no en el período fiscal julio de 2017 como lo hizo la contribuyente en sus declaraciones juradas, al no ser admisible un diferimiento temporal en su imputación.

VI.- Sin embargo, la naturaleza de los débitos y créditos fiscales en el IVA y su mecánica de liquidación llevan a observar que la razón del ajuste es un diferimiento del débito fiscal, regularizado espontáneamente en un período fiscal diferente al que correspondía, generándose el saneamiento en la materia imponible y poniendo un punto final para la demora, ya que según el propio organismo sostiene que los débitos fiscales fueron incluidos en el período fiscal julio de 2017 en lugar de enero, sin cuestionarse los montos de cada uno de ellos. Lo dicho es sin perjuicio de los intereses que pudieran haberse devengado entre el momento de la imputación que hubiera correspondido y la fecha de la imputación real.

VII.- Que en lo que hace a los intereses resarcitorios exigidos y la multa impuesta con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal cabe tener en cuenta que conforme se desprende de las constancias de la causa dado que la omisión del débito en el mes de enero de 2017 fue subsanado en el mes de julio de 2017, correspondería considerar la aplicación de la leyes Nros. 27.541, 27.562 y 27.653, sin embargo ello no resulta posible en razón de que no obran allegadas a la misma constancias que acrediten la condición de MiPyME de la aquí recurrente, por lo que atento lo dispuesto por la ley N° 27.743 (B.O. 8/07/2024), y sin que surja de autos que la UTE posea juicios en trámite, corresponde disponer la condonación de la multa y de los intereses resarcitorios, con costas por su orden.

VIII.- Por lo expuesto, voto por confirmar la pretensión fiscal en lo que hace al capital reclamado, sin perjuicio de que el monto ajustado fue ingresado conforme se expuso en el Considerando VI, con costas y condonar la multa aplicada y los intereses resarcitorios reclamados, con costas por su orden.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la pretensión fiscal en lo que hace al capital reclamado, con costas.

2°) Condonar la multa aplicada y los intereses resarcitorios reclamados, costas por su orden.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $620.709 (pesos seiscientos veinte mil setecientos nueve) equivalente a 9,34 (nueve con 34/100) UMA y por el patrocinio letrado, $1.551.711 (pesos un millón quinientos cincuenta y un

mil setecientos once) equivalente a 23,36 (veintitres con 36/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas, conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 3495/2024 (19/12/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.19 12:26:23 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 11:25:06 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 11:36:43 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 11:36:44 -03:00