



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

LOS EFECTOS DEL IVA EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS Y EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN ARGENTINA

Autores: Hoyos, Maimara Julia
Sáez, Cesar Daniel
Salvatore, Javier Antonio

Director: Courtade, Giselle

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

PRÓLOGO

Este trabajo fue llevado a cabo para concluir con la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

La Argentina fue uno de los países precursores en aplicar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a nivel regional, y cuando se implementó el tributo, en 1983, sólo existían antecedentes de gravámenes similares en Brasil y Uruguay.

El IVA es un impuesto indirecto que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva evidenciada por el volumen de su consunción: el fundamento es la idea de que quien más consume lo hace porque tiene mayor posibilidad de hacerlo y, entonces, más debe contribuir. Sin embargo esta afirmación trae aparejado un efecto nocivo, típico de los impuestos que gravan el consumo: se habla de la regresividad del IVA, ya que no se logra que alcance proporcionalmente a cada sujeto en función de su verdadera capacidad contributiva.

La importancia del IVA radica en el consumo, lo cual implica que se trata de un impuesto que resulta ser financiado por el consumidor final. En el esquema del comercio internacional, el consumo es en mayores escalas, manteniéndose la esencia del impuesto, por ese motivo se paga IVA en el lugar en donde se efectiviza el consumo de bienes y servicios y por el contrario no se paga IVA al realizar exportaciones.

El objetivo de éste trabajo consiste en proporcionar al lector los conocimientos adecuados que le permitan tener un amplio entendimiento del impacto del IVA en las operaciones de comercio exterior, poniendo en foco los efectos de éste impuesto en las importaciones de bienes y servicios y en las exportaciones de

servicios. Se pretende brindar primero una base teórica para facilitar la comprensión del tema, partiendo de las generalidades del comercio internacional, para luego enfocar el tema particular del IVA en las importaciones y exportaciones.

Finalmente se proporcionarán herramientas prácticas a base de ejemplos de importaciones de bienes y servicios, y exportaciones de servicios, para orientar al lector respecto del funcionamiento y envergadura del IVA en este tipo de operaciones.

Se agradece de manera especial la colaboración de la C.P.N. y Especialista en Tributación Giselle Courtade, Profesora Asociada de la Cátedra de la materia Impuestos II, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán quién, generosamente, nos brindó su tiempo, nos aportó información sobre el tema en cuestión y puso a nuestra disposición las enmendaciones necesarias para concluir de manera acertada este trabajo.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL COMERCIO INTERNACIONAL

Sumario: 1.- Orígenes. 2.- Definición. 3.- Causas y razones. 4.- Importancia. 5.- Ventajas. 6.- Diferencias entre comercio internacional y comercio exterior. 7.- Balanza de pagos. 8.- Nomenclatura. 9.- Exportaciones. 10.- Importaciones.

1.- Orígenes¹

Los orígenes del comercio se remontan a finales del neolítico, cuando se instituyó la agricultura. Al principio era una agricultura de subsistencia, donde las cosechas obtenidas eran las justas para la población dedicada a los asuntos agrícolas. Sin embargo, a medida que iban incorporándose nuevos desarrollos en esta actividad, las cosechas obtenidas eran cada vez mayores y los excedentes facilitaron un intercambio local de otros bienes por alimentos, que dieron paso al trabajo con los metales, la rueda, el torno, la navegación, la escritura, nuevas formas de asentamientos urbanos, etcétera.

A lo largo de la Edad Media, empezaron a surgir unas rutas comerciales transcontinentales que intentaban suplir la alta demanda europea de bienes y mercancías. Entre las rutas más famosas destaca la Ruta de la Seda, pero también había otras importantes como las rutas de importación de especias.

¹ Consultas en internet: www.es.wikipedia.org/wiki/Comercio, (05/06/2013).

La palabra comercio proviene de la voz latina “commercium”, la que a su vez se compone de dos voces: “cum” y “merx”, las cuales se traducen literalmente por: con mercancías. Cuando el hombre comenzó a producir o a adquirir bienes, no para consumirlos, sino para hacerlos llegar a otros hombres, es decir, para comercializarlos con el propósito de ganancia, lucro o ventaja económica, se dice que apareció el comercio.

Cuando esas operaciones o intercambio de bienes y servicios se realizan entre personas, empresas o entidades ubicadas en diferentes países, se origina la actividad que se conoce con el nombre de comercio internacional.

2.- Definición

El comercio internacional es el intercambio de bienes, capitales y servicios entre países alrededor del mundo². Este hace referencia al movimiento que tienen los bienes y servicios a través de los distintos países y sus mercados. Se realiza utilizando divisas y está sujeto a regulaciones adicionales que establecen los participantes en el intercambio y los gobiernos de sus países de origen.

El comercio, ya sea doméstico o interno, así como el internacional poseen en términos generales los mismos atributos y características fundamentales. No obstante, el comercio internacional tiene en la actualidad una gran importancia para todas las naciones que lo practican, y esa importancia no es sólo económica, sino también política, en virtud de que esa actividad le permite al Estado que la desarrolla, establecer una serie de estrategias, actitudes y posiciones que no sólo le producen el ingreso de divisas, tan esenciales para el mantenimiento o crecimiento de su economía, sino que también le da presencia y significación en el concierto internacional.³

Con el transcurso del tiempo, el comercio internacional ha ido adquiriendo un mayor auge a tal punto que en la actualidad representa una parte importante de la

² BALLESTEROS ROMAN, A. J., Comercio Exterior: teoría y práctica, (España, 2002), Pág. 11.

³ Consultas en internet: www.mcgraw-hill.com, (05/06/2013).

actividad de casi todos los países. Los diversos indicadores de apertura de las distintas economías nacionales (total de exportaciones y de importaciones ponderadas con el nivel de actividad económica) han aumentado de forma sostenida.

3.- Causas y Razones

El comercio internacional obedece a dos causas:

- Distribución irregular de los recursos económicos.
- Diferencia de precios, la cual a su vez se debe a la posibilidad de producir bienes de acuerdo con las necesidades y gustos del consumidor.

Atendiendo a las causas citadas, resulta importante destacar las principales razones de su existencia:

Una primera razón para que tengan lugar los intercambios internacionales, radica en las diferentes capacidades o habilidades que tienen las personas o países. Se trata de que cada persona o país produzca especializadamente aquello que mejor son capaces de hacer, aquello en lo que tienen alguna ventaja, para luego proceder al intercambio de todos los bienes y servicios. Esto se denomina ventaja comparativa.

Una segunda razón para la especialización e intercambio es el hecho ampliamente corroborado de que resulta más eficiente concentrar la producción en un lugar y/o empresa, por ej.: resulta más caro que cada individuo tuviere que hacerse su propio pan en lugar de que unos establecimientos especializados hicieren el de todos. No se trata de que esas personas tengan una habilidad especial para fabricar pan, sino que la maquinaria e instalaciones utilizadas para producir, permiten hacerlo en forma más económica si se utilizan a gran escala. Esta reducción del costo por unidad que se obtiene cuando el nivel de producción es elevado se denomina aprovechamiento de las economías de escala.

Una razón adicional que favorece los intercambios es la diferenciación de productos. A la gente le gusta elegir entre una amplia gama de productos. No siempre

es posible o rentable que un mercado reducido ofrezca una gran variedad de productos. El comercio internacional permite que el consumidor de un país tenga acceso a las variedades de otros países.

4.- Importancia⁴

La mejora de las condiciones de vida y de trabajo de la población mundial, que está íntimamente relacionada con la renta económica generada y su posterior distribución hacen a la importancia del Comercio Internacional. Además se optimiza la movilidad de los recursos.

El comercio internacional permite a un país especializarse en la producción de los bienes que fabrica de forma eficiente y con menores costes. El comercio también permite a un Estado consumir más de lo que podría, por si mismo, producir. Es importante en la medida que contribuye a aumentar la riqueza de los países y de sus pueblos, riqueza que medimos a través del indicador de la producción de bienes y servicios que un país genera anualmente (PBI).

Por último, el comercio internacional aumenta el mercado potencial de los bienes que produce determinada economía, y caracteriza las relaciones entre países permitiendo, por un lado, una mayor movilidad de los factores de producción entre los mismos y, por otro, la medida de la fortaleza de sus respectivas economías.

5.- Ventajas⁵

Las ventajas se pueden resumir en base a la siguiente enumeración:

- Cada país se especializa en aquellos productos donde tienen una mayor eficiencia, lo cual le permite utilizar mejor sus recursos productivos y elevar el nivel de vida de sus trabajadores.

⁴ Consultas a base de información, en Internet: www.elmundo.com.ve/firmas/moises-bittan/origenes-e-importancia-del-comercio-internacional, (05/06/2013).

⁵ Consultas en internet: www.elmundo.com.ve/firmas/moises-bittan/origenes-e-importancia-del-comercio-internacional, (05/06/2013).

- Los precios tienden a ser más estables.
- Hace posible que un país importe aquellos bienes cuya producción interna no es suficiente y no sean producidos.
- Hace posible la oferta de productos que exceden el consumo a otros países, en otros mercados (Exportaciones).
- Equilibrio entre la escasez y el exceso.
- Los movimientos de entrada y salida de mercancías dan paso a la balanza en el mercado internacional.
- Por medio de la balanza de pago se informa que tipos de transacciones internacionales han llevado a cabo los residentes de una nación en un período dado.
- Mejora la calidad de vida de los habitantes.
- Atraen inversión extranjera.
- Apertura de nuevos mercados.
- Promueven el desarrollo.
- Incrementan y diversifican las exportaciones e importaciones.

6.- Diferencias entre comercio internacional y comercio exterior

Los términos comercio internacional y comercio exterior, se utilizan frecuentemente como sinónimos. Sin embargo, en su más estricta significación, poseen una diferencia fundamental: Por comercio internacional debe entenderse a la actividad en su conjunto, es decir, a la serie de lineamientos, requerimientos, directrices y normas que regulan a la actividad misma, independientemente de la nación o naciones involucradas en ella.

En cambio el comercio exterior se aplica a la relación económica y jurídica que se da en un lugar y momento determinado entre dos o más naciones, específicamente señaladas. Así, se puede expresar por ejemplo, que la organización

mundial de comercio (OMC) es el máximo organismo rector del comercio internacional.

7.- Balanza de Pagos

La Balanza de Pagos es un indicador de las relaciones económicas que tiene un país con el resto del mundo. Es muy relevante para ubicar la posición y potencialidad que posee una nación en una economía globalizada, por lo que conocer su estructura permite monitorear los cambios o tendencias que pueden ser determinantes en las actividades productivas de una nación.

La balanza de pagos registra todos los Ingresos procedentes del resto del mundo (derivados de las exportaciones de bienes y servicios y de las entradas de capital externo por la venta de activos financieros internos), así como de los pagos realizados por nuestro país al resto del mundo como consecuencia de las importaciones de bienes y servicios y de las compras al exterior de activos financieros externos.

El banco central de cada país lleva a cabo el control de las transacciones externas mediante este documento contable.

Cuando una transacción represente una entrada de divisas en el país (exportaciones), figura en la balanza de pagos con signo positivo. Cuando las divisas salen (importaciones) aparece con signo negativo.

Estructura de la balanza de pagos⁶

La balanza de pagos se divide en tres grandes bloques:

- Cuenta corriente
- Cuenta capital
- Cuenta financiera

⁶ MOCHON, Francisco, BEKER, Víctor A., Economía, principios y aplicaciones, 4ª Edición, (Buenos Aires 2008), passim.

Así mismo incluye una partida de errores y omisiones.

Cuenta corriente

La cuenta corriente registra todos los pagos entre residentes del país y del exterior que signifiquen transacciones corrientes, es decir que no están directamente destinados a comprar activos. Los activos son objetos reales (una fábrica, un campo) o financieros (bonos, acciones, depósitos bancarios) que generarán en el futuro un flujo de fondos a quien lo posea.

Esta cuenta también es el resultado neto de las transacciones corrientes. De modo que puede ser positiva (cuando los pagos corrientes hacia el exterior son menores que los pagos corrientes provenientes de afuera) o negativa (cuando por transacciones corrientes, salen más divisas que las que entran).

Está integrada por cuatro grupos de operaciones:

Balanza comercial: Incluye las transacciones de bienes entre países, es decir las importaciones y exportaciones de bienes. Cuando un país exporta un bien cualquiera, puede decirse que los demás países están retribuyendo a los factores productivos residentes del país en cuestión, aumentando su ingreso nacional bruto disponible. Por el contrario, cuando se importa un bien de otro país, se está retribuyendo a los factores productivos de dicho país y se reduce el ingreso nacional bruto del país que realiza la importación.

Cuenta servicios: Registra las importaciones y exportaciones de servicios como el turismo, transporte, seguros, ingresos y pagos por el derecho de uso de activos intangibles, servicios personales, culturales, recreativos. La importación y exportación de servicios produce los mismos efectos sobre el ingreso nacional bruto que las mercancías.

Cuenta ingresos: Registra los ingresos obtenidos en países que no son el de residencia del propietario del capital y los ingresos por trabajo obtenidos en un país que no es el de residencia del trabajador.

Tanto los ingresos del trabajo como los del capital, recibidos por los residentes hacen que aumente el ingreso nacional bruto disponible, mientras que los pagos efectuados por estos conceptos a los no residentes hacen que disminuya.

Transferencias: Registra las operaciones sin contrapartida económica directa, como las remesas de emigrantes, las transferencias oficiales corrientes, las donaciones privadas y públicas.

Los ingresos generados por las transferencias corrientes recibidas aumentan el ingreso nacional bruto disponible, mientras que los pagos lo disminuyen.

En lo que respecta al saldo de la cuenta corriente, cuando la misma presenta un superávit (ingresos > pagos) aumentan los activos frente al exterior y la economía presta al resto del mundo. Por el contrario, si presenta déficit (ingresos < pagos) disminuyen los activos frente al exterior y la economía toma prestado del resto del mundo.

Cuenta capital

La cuenta capital de la balanza de pagos se ocupa únicamente del capital financiero. Este está formado por los fondos disponibles para la compra de capital real o físico o de activos financieros, es decir, comprende a los recursos disponibles para invertir con el objeto de acumular finalmente capital físico.

La cuenta capital incluye dos tipos de transacciones:

Las transferencias de capital unilaterales: sin contrapartida y que no modifican el ingreso nacional bruto disponible, como los movimientos de fondos que se generan por la liquidación del patrimonio de los emigrantes o la condonación de deudas por acreedores.

La adquisición y enajenación de activos no financieros no producidos: como la tierra o recursos del subsuelo, así como las transacciones relacionadas con activos intangibles (patentes, derechos de autor, marcas, etc.).

Cuenta financiera

En esta balanza se recoge la diferencia entre las entradas de capital procedentes del resto del mundo y las salidas de capital al resto del mundo. Una entrada de capital a nuestro país se produce cuando se realiza una venta de activos interiores a residentes en el extranjero; por ejemplo, la venta de acciones de una empresa argentina a un residente en Estados Unidos sería la venta de un activo financiero interno; la venta de bonos del Estado argentino a un residente extranjero sería también la venta de un activo interior, etc. Por el contrario una salida de capital se produce cuando un residente nacional compra un activo financiero extranjero; por ejemplo, si un residente en Argentina compra acciones de una empresa extranjera o decide depositar sus ahorros en un depósito extranjero, etc.

Por lo tanto: Entradas de capital = Ventas de activos interiores a residentes extranjeros; Salidas de capital = Compras de activos exteriores a residentes extranjeros.

Las entradas de capital se contabilizan con signo positivo (crédito) en la cuenta financiera y las salidas de capital se contabilizan con signo negativo (débito).

Finalmente, la cuenta financiera se resume con la siguiente fórmula: Cuenta Financiera = Ventas de activos interiores – Compras de activos extranjeros.

Errores y omisiones

Esta partida no constituye una rúbrica que pertenezca a la cuenta corriente, de capital o financiera, sino que es un mero ajuste contable que reúne el valor de todas las operaciones no registradas por múltiples razones y que de haber sido incorporadas hubieran permitido que la suma de todos los saldos fuera igual a cero.

Saldo cuenta corriente + (saldo cuenta capital + saldo cuenta financiera) + errores y omisiones = cero.

El saldo de la balanza de pagos: equilibrio y desequilibrio

La balanza de pagos es un documento contable que siempre está equilibrado, ya que las anotaciones se rigen por el principio de la partida doble, con lo cual el saldo total de la balanza es nulo.

8.- Nomenclatura

Es la enumeración descriptiva, ordenada y consecuente de las mercaderías conformando un sistema integrado de clasificación.

La necesidad de manejar un lenguaje internacional común y uniforme para fines aduaneros indujo a la Cámara de Comercio y Congresos Internacionales a buscar una nomenclatura internacional, es decir buscar un lenguaje común entre las naciones del mundo, que permita una clasificación racional de las mercaderías objeto del Comercio Internacional.

Es así como nace la N.A.B. "Nomenclatura Arancelaria de Bruselas", que resulta ser el instrumento del que se valen los países para codificar sus productos de exportación e Importación.

La misma:

- simplifica las negociaciones internacionales entre los países.
- posibilita la comparación de los sistemas arancelarios que aplican los países.
- facilita las comparaciones estadísticas referidas al comercio internacional.
- elimina la subjetividad de los funcionarios aduaneros; ya que la posición arancelaria de un producto se determina por las propias normas del sistema de clasificación, debido a que se dispone de "Reglas Generales Interpretativas" y de "Notas Legales" que están destinadas a asegurar una correcta y uniforme interpretación de las mismas.

El criterio seguido para la confección de la Nomenclatura parte de los productos de los tres reinos de la naturaleza y sigue por la transformación primaria de los mismos y luego se ocupa de los productos ya elaborados y por último por las creaciones del espíritu tales como objetos de arte, objetos para colección y antigüedades, etc.

La clasificación de los mismos se orienta por lo que constituye la principal característica del producto; es decir:

- si en ciertos productos la materia prima constituye su principal característica su clasificación se orienta por dicha característica.
- si en ciertos productos lo fundamental es la función para la que es creada la clasificación se orienta por esa característica.
- juega también, en la clasificación, su mayor grado de transformación o valor agregado industrial.

En Diciembre de 1965 la República Argentina adopta la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, con sus notas legales, reglas interpretativas y notas explicativas del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, para todas las operaciones del comercio exterior, la que se aplica también a los efectos tributarios, estadísticos y conexos vinculados con dichas operaciones.

Es así como Argentina adopta la N.A.D.E (Nomenclatura arancelaria de exportación) y la N.A.D.I. (Nomenclatura arancelaria de Importación) y la N.A.B.A.L.A.D.I. o N.A.L.A.D.I. para los países integrantes de la A.L.A.D.I. (Asociación Latinoamericana de Integración).

A partir de Enero de 1992 rige el Sistema Armonizado N.C.E. (Nomenclatura de comercio exterior) que unifica ambas nomenclaturas (N.A.D.E. y N.A.D.I.) en una única Nomenclatura, que incluye el Tratamiento Arancelario de las Importaciones como así también de las Exportaciones; reemplazando a los anteriores.

Desde Enero de 1995, con el advenimiento del Mercosur se crea el N.C.M. (Nomenclador común del Mercosur), basado en el N.C.E. pero sustituyendo al mismo.

El N.C.M. al igual que el N.C.E. cuenta con 21 secciones, que agrupan a 97 capítulos; (quedando los capítulos 98 y 99 reservados para usos particulares de las partes contratantes).

En el Nomenclador se establecen también los derechos de exportación, los aranceles de importación, tasas, tributos y reintegros.

El Nomenclador es material de consulta en esta materia ya que sufre frecuentes modificaciones establecidas por el Ministerio de Economía, en lo referente al nivel de aranceles de importación, nivel de reintegros a la exportación y demás tributos.

Prueba de ello fueron las medidas tomadas respecto al incremento en tres puntos sobre el A.E.C. (Arancel Externo Común) y la reducción de la tasa de estadística del 3% al 0,5%; cumpliendo en este último caso con un compromiso que el gobierno había asumido ante la Organización Mundial del Comercio.

Generalmente, este servicio de información se obtiene a través del Despachante de Aduana, que es el nexo entre el sector exportador/importador y la Dirección General de Aduanas.

Eventualmente, ante dudas respecto de la correcta clasificación de una mercadería, se debe recurrir a éste o directamente al Departamento de Clasificación Arancelaria de la D.G.A.

9.- Exportaciones

Una exportación es la salida de un bien o servicio el cual es enviado a otra parte del mundo con fines comerciales. El envío puede concretarse por distintas vías de transporte, ya sea terrestre, marítimo o aéreo. Incluso puede tratarse de una exportación de servicios que no implique el envío de algo físico. Ese es el caso de quienes ofrecen su trabajo a través de Internet y lo envían en formato digital (documentos de texto, imágenes, etc.)⁷.

⁷ Consultas en internet: www.definicion.de/exportacion, (07/06/2013).

Las exportaciones siempre hacen referencia al tráfico legítimo de mercancías y servicios. Por eso, las condiciones están regidas por las legislaciones del país emisor (el exportador) y del país receptor (el importador). Es habitual que las naciones incluyan distintas trabas a la importación para que no se perjudiquen los productores locales. Estas medidas, por supuesto, afectan a los países exportadores.

Tipos de exportaciones⁸

Exportación Directa: se determina cuando la empresa toma la iniciativa de buscar una oportunidad de exportación, la cual puede deberse a varias causas entre las cuales se destacan: contracción del mercado interno, el empresario se da cuenta de ciertos mercados y considera importantes riesgos comerciales a través de la exportación.

Cabe señalar que la exportación directa, por regla general, precisa de un largo plazo de financiación, lo que supone mayor riesgo de crédito, especialmente en la industria de bienes de inversión. El balance entre gastos y ganancias es decisivo para elegir o no el circuito de distribución directo.

Se debe tener en cuenta unas necesidades de capital crecientes y largos circuitos de venta. Además de un departamento de exportación indispensable, se requiere un servicio posventa, almacenes de distribución, almacenes de piezas de recambio, stocks, etc.

Exportación Indirecta: es utilizada por aquellas empresas que no tienen mucha experiencia o bien están en el inicio de realizar transacciones en los mercados internacionales. Es decir que es el uso por un exportador de otro exportador como intermedio. De esta forma, hay una oportunidad de introducirse en los mercados internacionales, por medio de algún distribuidor o intermediario también conocido como brokers lo que en sí constituye una ventaja competitiva, al emplear facilidades de la informática y las telecomunicaciones en la detección de negocios.

⁸ Consultas a base de información, en internet: www.eumed.net/libros-gratis, (07/06/2013).

Mientras que la exportación directa, por lo general, interesa más bien a grandes y potentes compañías, la exportación indirecta conviene, en especial, al mediano comercio, ya que este sector, por cuestiones técnicas, no se puede permitir organizar y financiar una red de distribución en el extranjero ni suministrar regularmente enormes cantidades. El tipo de género del mediano comercio tampoco se presta a la exportación directa puesto que trata o atiende bienes fabricados en serie sin alto grado o nivel técnico o similar.

Las empresas de comercio exterior mediadoras son empresas especializadas en los mercados extranjeros que disponen de los conocimientos indispensables tanto sobre las mejores vías de transporte como de las redes de distribución específicas en los distintos países; además de largas experiencias de mercado, dichas empresas gozan de otra ventaja: se destacan por su especialización en los productos.

Exportador⁹

Es la persona natural o jurídica que está dedicada a enviar productos nacionales o nacionalizados al exterior, legalmente, con el objeto que aquellos sean usados y consumidos en el extranjero.

De acuerdo al Artículo 91 del Código Aduanero, “Son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya sea que la llevaran consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido”. Este artículo señala también que “...Serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados”.

Así mismo, el Código aduanero dispone que los exportadores deben inscribirse en el Registro de Exportadores para solicitar destinaciones aduaneras.

Por último se indica la principal clasificación de los exportadores:

Exportador puro: es aquel que sólo exporta y no opera en el mercado interno.

Exportador impuro: es aquel que exporta y además opera en el mercado interno.

⁹ Art. 91 y 92, Ley Código Aduanero, N° 22.415 (t.o. 1981).

Ventajas de la Exportación¹⁰

La exportación requiere de una baja inversión y permite a los administradores tener un control operativo mayor; sin embargo, exportar también significa perder control sobre el marketing de la empresa. Conforme una empresa crece, la oportunidad de exportar es cada vez mayor. Y aunque, por ahora, las empresas más grandes son las principales exportadoras, las empresas pequeñas también están desarrollando estrategias de exportación para entrar en el mercado de otros países. Los ingresos totales de una empresa no se correlacionan directamente con el tamaño de la empresa, esto quiere decir que la intensidad de las exportaciones se determinará en base a la relación ingresos-exportaciones.

Se podrían sintetizar las ventajas de la exportación como sigue: Mayores ventas; mayor eficiencia operativa; mejor asignación de recursos; posicionamiento más fuerte frente a proveedores; menor riesgo financiero por tipo de cambio; acceso a nuevos mercados financieros y beneficios; menor exposición a la variación de la demanda; elevación de la barrera de entrada al mercado local.

Derechos de exportación¹¹

Son aquellos gravámenes arancelarios o retenciones que se aplican a todas o determinadas mercancías al consumarse la exportación, siempre y cuando la exportación sea para consumo (es decir, que la salida de la mercadería del país sea por tiempo indeterminado).

La ley n° 22415 faculta gravar la exportación con este tipo de derechos a fin de estabilizar los precios internos a niveles convenientes y mantener el volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno.

Su importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor imponible de la mercadería (o, en su caso, sobre precios oficiales FOB) excluyendo del mismo los derechos y demás tributos que graven la exportación.

¹⁰ Consultas en internet: www.es.wikipedia.org, (07/06/2013).

¹¹ TORRES, Cecilia M., Algunos impuestos que se aplican al comercio de importación y exportación de Argentina, (Tucumán 2010). Págs. 46 – 49.

Los aranceles aplicables dependen de la mercadería de exportación de que se trate y se aplican a todo destino (intra y extra MERCOSUR).

El artículo 20 de la ley 23902 establece que los derechos de exportación, así como los demás tributos que graven las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses.

Beneficios a la Exportación

Draw Back

El Draw Back es un incentivo promocional que permite a los exportadores inscriptos obtener la restitución total o parcial de los derechos de importación y tasa de estadística que hayan pagado por los insumos importados que fueron utilizados en la fabricación, envases, embalaje y/o acondicionamiento de un producto a exportar. Es decir, los productos que están sujetos a éste régimen son las materias primas que se utilicen para elaborar los bienes exportables o sus embalajes; los productos que se incorporen directamente sin transformación al bien exportable y además los envases o embalajes.

La mercadería objeto de importación a tener en cuenta, no podrá haber sido liberada a plaza más allá del año de la fecha de oficialización del Permiso de Embarque.

Los importes correspondientes son liquidados por la Dirección General de Aduanas y se efectúan de acuerdo a la solicitud de tipificación presentada por el exportador. Por lo tanto, el importe de este beneficio no depende del valor FOB de la mercadería.

Finalmente, es importante señalar que el Draw Back se percibe como crédito fiscal (no en efectivo) y que los importes cobrados en concepto del mismo están alcanzados por el impuesto a las ganancias

Admisión Temporal

El régimen de admisión temporal consiste en una importación temporal de mercaderías y tiene como objetivo la eliminación de aranceles y demás tributos que gravan a la importación para consumo, de los insumos y materiales que estén contenidos en un producto a exportar.

Incluye todos aquellos productos (o insumos) que después de un proceso de transformación formen parte de un nuevo producto, el que deberá ser exportado dentro del plazo establecido, así como también los elementos auxiliares de la práctica comercial habitual (envases y embalajes) siempre que se exporten con las respectivas mercaderías.

La diferencia entre este régimen y el Draw Back es que en la Admisión Temporal las mercaderías importadas se encuentran exentas del pago de tributos, mientras que con el Draw Back deben pagarse y luego solicitar el reintegro de los mismos.

Reintegros a la Exportación

Los reintegros a la exportación consisten en la devolución total o parcial de los tributos interiores que se hubieran pagado en las etapas de producción y comercialización de las mercaderías a exportar manufacturadas en el país, nuevas y sin uso. El objetivo es que en el momento de la exportación los productos no tengan incorporados impuestos internos en el precio.

El Ministerio de Economía y Producción está facultado para asignar y modificar las alícuotas de reintegro. Las alícuotas vigentes varían entre el 0 y el 6%. Son asignadas a cada producto de acuerdo a la clasificación en la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

Cálculo

En general el reintegro se aplicará sobre el valor FOB del producto. Sin embargo, si la mercadería se elaboró sobre la base de insumos importados directamente por el exportador, el reintegro se otorgará sobre el Valor Agregado Nacional, es decir que la alícuota será aplicada sobre el valor FOB, una vez deducido el valor CIF de los insumos importados.

Por lo tanto, si no tenemos insumos importados:

$$\text{Reintegro NCM} = \text{Valor FOB} \times \text{Alícuota correspondiente}$$

En el caso de que la mercadería incorpore insumos importados:

$$\text{Reintegro NCM} = (\text{Valor FOB} - \text{Valor de los insumos importados}) \times \text{Alícuota}$$

Es importante destacar que a la hora de calcular el reintegro se tiene que tener en cuenta que el art. 829 del código Aduanero establece que la base de los reintegros nunca puede ser superior al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación.

Los reintegros se otorgan a las exportaciones destinadas a cualquier país, independientemente de que el mismo sea miembro o no del MERCOSUR.

El pago de estos reintegros lo efectiviza la Dirección General de Aduanas, previa presentación de la documentación que acredite el embarque de la mercadería.

Este régimen es compatible con el Draw Back.

Debemos señalar que los reintegros estaban exentos del pago del impuesto a las ganancias por el artículo 20, inciso 1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, desde el año 2003 (y por prórrogas posteriores) esta exención está suspendida. Por lo tanto, por el momento las sumas percibidas por los exportadores de bienes y servicios correspondientes a reintegros a la exportación están gravadas con el Impuesto a las Ganancias.

10.- Importaciones

La importación es el transporte legítimo de bienes y servicios nacionales exportados por un país, pretendidos para el uso o consumo interno de otro país. Consiste, por tanto, en transacciones de bienes y servicios desde un país extranjero a nuestro país, pero no tienen por qué ser vendidos por otro país y comprados por nuestro país pues además de la compra/venta incluye trueques, regalos o donaciones.

En otras palabras, una importación es cualquier bien (por ejemplo, materias primas) o servicio traído de un país extranjero de una forma legítima por lo general para su uso comercial. Las mercancías o servicios de importación son proporcionados a los consumidores nacionales por los productores extranjeros. Una importación en el país receptor es una exportación en el país de origen.

Las importaciones, junto con las exportaciones, son la base del comercio internacional. Las importaciones normalmente requieren la participación de las aduanas, tanto en el país de importación como en el país de exportación y son a menudo sujetos a cuotas de importación, aranceles y acuerdos comerciales. Las variables macroeconómicas referidas como "importaciones" normalmente representan el valor económico del conjunto de bienes y servicios importados en su conjunto durante un determinado período de tiempo, generalmente un año.

En la actualidad, dicha actividad está regulada bajo condiciones específicas. No puede realizarse al azar. Y ello se debe en gran parte al objetivo de mantener una economía estable con el consumo y la producción de bienes locales. A través de las importaciones, los ciudadanos pueden adquirir algunos productos que no son elaborados en su propio país o que son de mejor calidad y más económicos pero puede afectar la producción local.

Tipos de Importaciones ¹²

Importación Directa: Se trata de la compra directa a un productor/proveedor en el país exportador; para ello se puede recurrir también a la intervención de un

¹² Consultas a base de información, en internet: www.eumed.net/libros-gratis, (07/06/2013).

agente comercial o de una casa distribuidora independiente para concluir el negocio en el extranjero.

Se suele aplicar esencialmente en la compra de materias primas y productos inacabados procedentes de países en desarrollo u otras regiones. Abarca una serie de ventajas, entre ellas, la disposición de grandes cantidades a largo plazo y el flujo continuo del material. Asimismo, el contacto directo con el productor/proveedor determina a menudo la buena marcha de los negocios.

No obstante, en ciertos casos, las operaciones obligan a prever una sucursal de compras y almacenes en el país exportador con el fin de garantizar un abastecimiento continuo de mercancías, cuidar los contactos establecidos o adquirir nuevos y atender de cerca los cambios del mercado.

Es sabido que operaciones de importación de materias primas están sujetas al riesgo de considerables fluctuaciones de precios; también, a menudo, tienen carácter especulativo en las bolsas de mercancías. Las subastas realizadas en varias plazas internacionales ofrecen, por lo contrario, mejores compras, rápidas y favorables en costos y tiempo. Otros riesgos a considerar son la fiabilidad de entrega del exportador y el transporte a cargo del importador. Análogo a la exportación directa, este tipo de circuito requiere altas necesidades de capital.

Importación Indirecta: Se lleva a cabo al realizar la compra a un productor extranjero por intermedio de una empresa de comercio exterior nacional. La intervención de la empresa especializada en el país importador genera la compra indirecta.

Sin subestimar la importancia de la importación directa, la conveniencia de la indirecta reside en varios aspectos favorables, en particular, al mediano comercio. Entre ellos se destaca la posibilidad de cubrir las necesidades de importación temporalmente y en cantidades pequeñas. Así mismo, efectuando una operación de importación muy dispersa, de varios países, cercanos o lejanos, ésta resultará, por regla general, menos costosa que el mantenimiento de sucursales en el extranjero o la intervención de agentes de compra.

Las ventajas que ofrece una empresa comercial nacional se resumen en: los precios favorables debido a las compras al por mayor y las concesiones de rebajas; la especialización en los productos y las largas experiencias adquiridas en los mercados; la permanente disponibilidad de entrega; el control de la mercancía en el lugar de compra o en los propios almacenes; el tratamiento y preparación de la mercancía, en caso necesario, por ej., en cuanto a calidad, gustos o costumbres nacionales, etc.

Importador¹³

El término importación deriva del significado conceptual de introducir bienes y servicios en el puerto de un país. El comprador o receptor de dichos bienes y servicios se conoce como "importador", que tiene su sede en el país de importación, mientras que el vendedor con base en el extranjero se conoce como "exportador".

De acuerdo a la definición brindada por el art. 91 del Código Aduanero "Son importadores las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero las trajere para ellos". El código así mismo dispone que los importadores deben inscribirse en el Registro de Importadores para solicitar destinaciones aduaneras.

Es necesario destacar que, tanto para los importadores como para los exportadores, no será necesaria la inscripción cuando importaren o exportaren sin habitualidad, en cuyo caso deberá mediar en cada operación autorización de la Administración Nacional de Aduana, la que podrá exigir a los importadores o exportadores, que acrediten la solvencia necesaria o que otorguen una garantía, adecuadas a las circunstancias.

Aunque las importaciones o las exportaciones se efectuaren con habitualidad, los importadores o los exportadores no deberán inscribirse en el registro cuando se tratare de operaciones realizadas bajo los regímenes de equipaje, de rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte, de la pacotilla, de

¹³ Art. 91 y 92, Ley Código Aduanero, N° 22.415 (t.o. 1981).

franquicias diplomáticas, de envíos postales sin finalidad comercial, de tráfico fronterizo y de asistencia y salvamento.

Hay tres grandes tipos de importadores:

- Los que buscan cualquier producto a nivel mundial para importarlo y venderlo.
- Los que buscan fuentes extranjeras para obtener sus productos a un precio más barato.
- Los que usan el aprovisionamiento extranjero como parte de su cadena de suministro.

Ventajas¹⁴

Las importaciones permiten a los agentes económicos adquirir productos que en su país no se producen, o adquirir productos que son más baratos, o de mayor calidad, beneficiándolos como consumidores. Reiteramos, en lenguaje básico, que la importación es cuando un país adquiere productos de otro (recordemos que hablamos indistintamente de compras, trueques, regalos o donaciones). Al realizarse importaciones de productos más baratos, automáticamente se está liberando dinero para que los agentes ahorren, inviertan o gasten en nuevos productos. Es decir que si los individuos adquieren productos a más bajo costo, se benefician ya que adquieren mayor capacidad de ahorro y de consumo a la vez, aumentando las herramientas para la producción y la riqueza de la población.

Pero por otro lado, las importaciones aumentan la competencia sobre la industria local del país importador. Por lo tanto resultará perjudicial para la economía de un país, que adopte una política que privilegie la importación sobre la exportación o reemplace la producción local de esos mismos productos. Es por ello, que un correcto control entre importaciones y exportaciones es muy importante para que la balanza comercial de cualquier economía resulte favorable.

¹⁴ Consultas en internet: www.sobreconceptos.com/importacion, (07/06/2013).

A su vez, la mayoría de los países tienen la posibilidad de realizar importaciones a través de diversas formas de financiación: ya sea a partir de un saldo favorable en cuanto a su balanza comercial; ya sea por poseer capitales que ingresan al país a través del turismo o inversión extranjera, por ejemplo; o en el peor de los casos, con endeudamiento público. Para que la economía no se vea afectada, los economistas argumentan que es necesario importar sin recurrir al endeudamiento.

Derechos de Importación¹⁵

Los tributos aduaneros que se aplican sobre los productos importados son impuestos al consumo, que se trasladan, a través de un mayor precio, a los consumidores del país importador. Incluyen entre otros: Derechos de importación (Ad Valorem y específico), derechos de equiparación de precios, derechos compensatorios y antidumping.

Los derechos de Importación son aquellos que gravan la importación para consumo. La importación es para consumo cuando la mercadería ingresa al territorio aduanero por tiempo indeterminado. Es decir que, luego de haber ingresado, puede circular libremente por el territorio aduanero.

Dados los efectos económicos que produce la aplicación de estos derechos (elevación de los precios domésticos de dichos bienes, disminución en el volumen de importaciones, aumento en la producción nacional, además de generar un ingreso para el sector público) es un instrumento muy común de política comercial.

En teoría este derecho puede asumir alguna de las siguientes tres formas:

Ad Valorem: Este derecho se especifica legalmente como un porcentaje fijo del valor del bien importado.

Específico: Este derecho se especifica como una cantidad fija de dinero por unidad física importada (por ejemplo \$ por m³, por litro, por Kg, etc.)

¹⁵ TORRES, Cecilia M., Algunos impuestos que se aplican al comercio de importación y exportación de Argentina, (Tucumán 2010). Págs. 36 – 45.

Mixto o Compuesto: es una combinación de un derecho ad valorem y un derecho específico. Al importador se le exige que pague ambos conceptos (por ejemplo, supongamos que a la importación de automóviles se le aplica un derecho mixto. En este caso, el importador debe pagar US\$ 1000 por automóvil importado como derecho específico más el 1% del valor del automóvil como derecho ad valorem).

Actualmente Argentina utiliza tanto los derechos ad valorem como los derechos específicos, pero no recurre a derechos mixtos.

Derecho de Importación Ad Valorem

El derecho de importación ad valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor en aduana de la mercadería (base imponible). Dicho porcentaje está establecido en la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) para la mercadería importada (resultante de la clasificación arancelaria) pero también va a depender del origen del producto.

Llegados a este punto, hay que recordar que dentro de los derechos de importación ad valorem existen:

El arancel externo común (AEC): es el derecho de importación que han fijado los países miembros del MERCOSUR, para aquellas mercaderías que ingresen al territorio aduanero de cada país miembro, originarias de terceros países. El AEC estará en plena vigencia cuando se eliminen todas las excepciones que existen.

El Derecho de Importación Extrazona: es el que ha fijado cada uno de los países miembros del MERCOSUR para aquellas mercaderías que ingresen al territorio aduanero de cada país miembro originarias de terceros países. Rige como excepción al arancel externo común.

El Derecho de Importación Intrazona: es el que ha fijado cada uno de los países miembros del MERCOSUR para aquellas mercaderías que ingresen al territorio aduanero de cada país miembro y que sean originarias de un país del MERCOSUR.

Por lo tanto, para saber qué porcentaje de derecho tiene que ser aplicado en cada caso, se deberá tener en cuenta el origen de la mercadería importada.

En nuestro país, en los casos en que no corresponden hacer ningún tipo de ajuste, la base imponible de este derecho es el valor CIF de la mercadería.

Cálculo

Para determinar el importe que se pagará en concepto de derecho de importación ad valorem, debemos aplicar la siguiente fórmula:

Derecho de importación (en US\$) = Valor CIF x Porcentaje correspondiente

Derecho de Importación Específico

Los derechos de importación específicos corresponden al importe que se obtiene mediante la aplicación de una suma fija (en dólares), por unidad de medida (metros, pares, kilogramos, etc.).

Cálculo

Importe que se pagaría por Derecho de importación específico = DIEM x Cantidad importada; donde DIEM es el derecho de importación específico correspondiente y está medido en dólares por unidad física importada.

En general estos derechos pueden operar como derecho de importación único, o bien, como máximo, mínimo o adicional de un derecho de importación ad valorem. En el caso de Argentina, para el comercio de importación solamente se aplican los derechos de importación específicos mínimos (DIEM), en la magnitud que establece el NCM para todos los países. En otras palabras, no se paga el derecho de importación ad valorem y el específico, sino solo uno de ellos: el mayor.

En el caso de aplicar los DIEM a las importaciones, se debe mantener el compromiso asumido con la OMC (Organización Mundial del Comercio) de no superar el “equivalente ad valorem” del treinta y cinco por ciento (35%).

Excepciones: Estos derechos no se aplican a:

Las importaciones originarias y provenientes de los demás Estados Parte del MERCOSUR.

Las mercaderías negociadas en acuerdos suscriptos en la ALADI. En estos casos la preferencia porcentual se calcula sobre el derecho específico.

Derechos de Equiparación de Precios

Se aplica únicamente a las importaciones (de cualquier origen o procedencia) de azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, clasificadas en las posiciones arancelarias 1701.11.00, 1701.12.00, 1701.91.00 y 1701.99.00. Este Impuesto se estableció con el fin de proteger las actividades de la industria azucarera nacional contra las distorsiones económicas del mercado mundial.

El derecho de equiparación de precios es aquél cuyo importe es una suma fija equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base (guía) y otro de comparación.

Es decir, para determinar este impuesto no consideramos el valor de la mercadería importada, sino que debemos tomar en cuenta los siguientes dos precios:

El precio de comparación: que corresponde al cierre de la cotización disponible de la Bolsa de Londres, Contrato N° 5 para azúcares blandos, del último día de mercado del mes inmediato anterior a la fecha de la presentación del despacho a plaza de importación; y,

El precio guía base (o de referencia): que corresponde al precio de referencia calculado al inicio de cada año en base al promedio mensual de los últimos ocho años del precio del azúcar blanco en Londres.

Si el precio de comparación es mayor que el precio guía base, existirá un crédito a favor del importador, el cual se podrá aplicar al pago de hasta el 50% del derecho ad valorem vigente del correspondiente despacho a plaza (art. 11 del Decreto 2275/94).

El derecho de equiparación de precios es un derecho adicional, por lo cual su pago no excluye al pago del derecho de importación ad valorem vigente.

Están exentas de este impuesto las importaciones para consumo sin carácter comercial y las muestras comerciales.

Cálculo

Si el precio de comparación es menor que el precio guía base, el importador deberá pagar en Aduana en concepto de derecho de equiparación de precios (DEP) el valor que surja de aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{DEP} = ((\text{Precio Guía} \times \text{Tn}) - (\text{Precio de comparación} \times \text{Tn})) \times \text{Cantidad importada (en Tn)}.$$

Derecho Antidumping

Se considera que un producto es objeto de “dumping” cuando se introduce en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal. Ello ocurre cuando el precio de exportación al exportarse de un país a otro es menor que el precio comparable, en el curso de operaciones comerciales normales, de un producto similar destinado al consumo en el país exportador.

Es decir, debemos diferenciar dos valores:

El valor normal de la mercadería: que corresponde al precio de venta al mercado interno en el país del productor/exportador, por este; y

El precio de exportación: que corresponde al precio de venta de las mercaderías al extranjero, facturado por el productor/exportador.

Si ambos precios fueran iguales no se produce dumping, mientras que la existencia de esa práctica supone determinada diferenciación de dichos precios, esto es, que el precio de exportación sea inferior al valor normal.

Si las mercaderías además de ingresar en condiciones de dumping, causan o amenazan causar daño importante en la rama de producción nacional, se pueden

establecer los derechos antidumping. La OMC establece que estos derechos no deben exceder el margen de dumping detectado.

Estos derechos se aplican en adición a todos los demás tributos que gravan la importación de que se trate.

Debemos recalcar que el hecho de que se detecte la existencia de dumping no es suficiente para poder aplicar medidas. Para ello es condición necesaria que se haya producido un daño a la producción nacional y que el mismo haya sido causado por las importaciones en condiciones de dumping.

Cálculo

Para las operaciones de exportación hacia Argentina de determinadas empresas extranjeras (o países) que están ingresando sus productos al país en condiciones de dumping, y que causan o amenazan causar daño a la producción nacional, se fijan, en general, en el NCM valores mínimos de exportación FOB.

Cuando se despache a plaza estos productos a precios inferiores al valor mínimo de exportación FOB fijado, el importador deberá abonar un derecho antidumping equivalente a la diferencia existente entre dicho valor mínimo y los precios FOB de exportación declarados.

Derecho antidumping = (Valor mínimo de exportación FOB - Precio FOB declarado) x Cantidad importada.

En algunos casos estos derechos se determinan en forma ad valorem (es decir, como un porcentaje).

Derechos Compensatorios

Los derechos compensatorios son aquellos que se aplican cuando el producto importado está subsidiado.

Se considera que existe subvención o subsidio cuando haya una contribución financiera o económica por parte de un gobierno o de un organismo público del país de exportación o de origen de modo tal que represente un beneficio a favor del productor o del exportador.

A diferencia del dumping que se origina en una decisión de particulares, las subvenciones siempre tienen su origen en decisiones del gobierno.

Para que se pueda aplicar un derecho compensatorio, se debe verificar que el efecto de la subvención cause o amenace causar un daño importante a una rama de producción nacional ya existente o que retrase de manera importante la creación de una rama de la producción nacional.

Estos derechos se aplican en adición a todos los demás tributos que gravan la importación del producto que se trate.

Cálculo

Los derechos compensatorios pueden tomar algunas de las dos formas siguientes:

Como un derecho específico, es decir una cantidad de dólares por unidad física importada (Importe a pagar por derechos compensatorios = Derecho específico x cantidad importada); o bien,

Como un derecho ad valorem, es decir, un porcentaje a aplicar sobre el valor CIF o el valor FOB, según indique el NCM (Importe a pagar por derechos Compensatorios = Valor CIF o FOB x porcentaje correspondiente).

Capítulo II:

Importación de bienes y servicios. Tratamiento del IVA

Sumario: 1.- Consideraciones acerca de las importaciones de bienes. 2.- Generación del débito fiscal. 3.- Sujeto pasivo. 4.- Exenciones. 5.- Base imponible, alícuotas. 6.- Liquidación general. 7.- Importación de servicios. 8.- Generación del débito fiscal. 9.- Sujeto pasivo. 10.- Base imponible, alícuotas. 11.- Exenciones. 12.- Liquidación general y fallo. 13.- Algunos casos especiales de importación de servicios.

1.- Consideraciones acerca de las importaciones de bienes

Importación definitiva de cosas muebles

De acuerdo con el Código Aduanero “importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero”¹⁶, así mismo el art. 233 distingue que es importación para consumo “aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero”.

Cabe aclarar que las cosas muebles de procedencia extranjera sólo se consideran situadas o colocadas en el territorio del país cuando hayan sido importadas en forma definitiva¹⁷.

La destinación para consumo se formaliza por escrito ante la Administración Nacional de Aduanas, existiendo un lapso que media entre la presentación y el

¹⁶ Art. 9, Ley Código Aduanero, N° 22.415 (t.o. 1981).

¹⁷ Art. 1° , Decreto Reglamentario, N° 692 (t.o. 1998).

registro de dicha solicitud y la imposibilidad de desistir de la misma. Por lo tanto se considera que la importación es definitiva cuando no se puede desistir de tal destinación para consumo, y no cuando la aduana registra la solicitud de destinación.

Los momentos a partir de los cuales no se puede desistir de la importación para consumo son los siguientes:

- Pago de los tributos que graven la importación para consumo.
- Pago garantizado de dichos tributos.
- Cuando esté vencido el plazo para el pago de los mismos.
- El libramiento de la mercadería, cuando la importación para consumo no estuviere gravada con tributo alguno.

En cuanto a la condición establecida en el segundo párrafo del art. 6 de la Ley de IVA (existencia y disposición de los bienes), vale decir que no es de aplicación a las importaciones definitivas de cosas muebles.

Importación temporaria

La importación temporal ha sido y es un régimen que permite una importante reducción de costos, al evitarse el pago de derechos de importación e impuestos internos al momento de ingresar la mercadería. Sin embargo, se debe tener en cuenta las características que tienen los distintos regímenes de importación temporal, a efectos de evitar caer en infracciones por incumplimiento:

- a) La mercadería a importar entra al país por un plazo máximo.
- b) Dentro de dicho plazo la mercadería tiene la obligación de ser exportada ya sea en el mismo estado en que ingresó (para bienes sin transformación) o como el resultante del producto producido (para bienes con transformación).
- c) La mercadería debe cumplir con el “objeto” por el cual se autoriza la importación temporal.

El presente Régimen ha sido formulado a los efectos de promover las exportaciones, eliminando aranceles para la importación de los insumos que utilicen los productores de bienes.

Comprende la importación temporaria de mercaderías, y actúa como promoción de las exportaciones, dado que la eliminación de aranceles y demás tributos que gravan a la importación para consumo, de los insumos o materiales que están contenidos en un producto a exportar, reduce los costos del producto final.

Las mercaderías que se importen al amparo del presente régimen no deben abonar los tributos que gravan la importación para consumo. De todos modos siguen siendo exigibles las tasas retributivas de servicios con excepción de las de estadística y de comprobación de destino.

La mercadería importada temporalmente puede permanecer en el país el tiempo que se corresponda con los siguientes plazos:

- a) Para mercadería común: 360 días desde la fecha de libramiento a plaza de las mercaderías.
- b) Para bienes de producción no seriada – según Anexo del Decreto 1330/04 - plazo inicial: 720 días desde la fecha de libramiento a plaza de las mercaderías

Ante situaciones excepcionales podrá solicitarse una prórroga ante la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, quien evaluará la procedencia de la misma y comunicará su decisión a la AFIP-DGA.

La importación bajo el régimen de admisión temporaria no constituye hecho imponible en el IVA; sin embargo, el art. 271 del Código aduanero prevé la posibilidad de la importación definitiva de mercaderías que hubieran ingresado previamente bajo el régimen de admisión temporaria, perfeccionándose en ese momento el hecho objeto del gravamen.

A continuación un ejemplo acerca de una empresa que importa en forma temporaria materia prima para exportar el producto terminado: cuando una empresa importa bajo el régimen de admisión temporaria, materia prima, con el compromiso de realizar la correspondiente exportación del producto terminado, pero no lleva a

cabo tal hecho, sino que los vende en el mercado interno a exportadores, éstos asumen las mismas responsabilidades y obligaciones del importador.

En principio, la venta de los productos en el mercado interno se encuentra gravada, pero en la medida en que los requisitos y obligaciones derivados del régimen de admisión temporaria se hallen salvados con la venta a exportadores, no recae la obligación de ingresar el impuesto.

El Código Aduanero establece en su artículo 970 que el que no cumpliera con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o exportación temporaria, según el caso, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al treinta (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada. Por otra parte establece que, si la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción se encontraren prohibidas se aplicará además su comiso.

Pueden utilizar este régimen los contribuyentes inscriptos en el Registro de Importadores y Exportadores de la DGA. Existe un elemento subjetivo que posibilita beneficiarse con éste régimen, cual es el doble carácter de importador/exportador inscripto en el Registro de Aduana, y de usuario directo de la mercadería que se importe.

El carácter de usuario directo debe entenderse en el sentido de que, en principio, es la persona (física o de existencia ideal) que realiza ella misma y/o en su propio establecimiento, el perfeccionamiento industrial (proceso de manufactura que implique, entre otros, la transformación, elaboración, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación y montaje) que motivará la importación temporaria de la respectiva mercadería.

De todas formas el concepto está ostensiblemente relativizado si se tiene en cuenta que el régimen permite que el usuario directo entregue la mercadería a un

tercero para su procesamiento; o también permite que la exportación de la mercadería resultante del perfeccionamiento, pueda ser exportada por un tercero.

Reimportación definitiva

La ley de IVA n° 23349 establece que no corresponderá el ingreso del gravamen cuando se trate de reimportación definitiva de cosas muebles a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el art. 566 del código aduanero. Esta última norma se refiere a la reimportación de mercadería previamente exportada para consumo. Por lo tanto la exclusión referida está condicionada a que se reintegren los beneficios obtenidos con motivo de la exportación, entre ellos la devolución del IVA que el sujeto exportador obtuvo mediante la aplicación del régimen del art. 43 de la ley.

Referencias sobre reimportación definitiva

Art. 566 del Código Aduanero

La reimportación de mercadería que previamente hubiere sido exportada para consumo está exenta de todo tributo que fuere exigible con motivo de la importación siempre que, al momento de la previa exportación, la mercadería se hubiere encontrado en libre circulación en el territorio aduanero y se cumplieren las condiciones exigidas en este Capítulo.

Artículo 83 del Decreto Reglamentario 1001/1982 PEN

A los fines de lo previsto en el artículo 566 del Código Aduanero y en concepto de estímulo a las exportaciones, procederá también la devolución de los tributos que hubieran gravado la exportación para consumo y que hubieran sido oportunamente abonados por la mercadería. El importe a reintegrar será ajustado en la moneda de pago que corresponda a la operación de exportación. Este beneficio

únicamente se acordará en aquellos supuestos en los que la reimportación tiene por causa la imposibilidad de cumplir la finalidad perseguida al exportar debido a razones coercitivas y discriminatorias aplicadas en perjuicio de la Nación.

Aclaración: el reimportador debe ser el mismo sujeto que exportó previamente los bienes, y éstos deben reingresar en el mismo estado en que fueron exportados, sin haber sido sometidos a transformación alguna.

Con respecto al IVA el monto que se hubiera reintegrado en concepto de impuesto a raíz de la reimportación, será computable como crédito de impuesto en la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de la reimportación, en la medida que lo permitan las normas que rigen el crédito fiscal.

Importación para un tercero¹⁸

Se contempla el caso de aquellas operaciones de importación realizadas a nombre del importador, pero por encargo de un tercero, y la posibilidad de este tercero, comitente, de computar el crédito fiscal originado en la importación. Se puede encontrar en este tipo de operaciones cierta similitud con la figura tratada por la ley de los intermediarios que, actúan a nombre propio, pero por cuenta de terceros, en la compra de bienes muebles.

Los sujetos que importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros se encuentran en el inciso c) del art. 4 y, en consecuencia, fuera del tratamiento especial asignado a los otros intermediarios, que lo serían solo por operaciones de compra en el mercado interno.

Al carecer de régimen especial que permita trasladar a su comitente el crédito fiscal, se deberán facturar los bienes importados al verdadero importador de los mismos, siendo el valor agregado de su etapa los honorarios y los gastos realizados hasta entregar los citados bienes.

La solución planteada consiste en que el vendedor del exterior emite una factura al importador comitente, éste endosa o entrega el conocimiento de embarque

¹⁸ MARCHEVSKY, Rubén, IVA Análisis Integral, 2ª Edición, (Argentina, 2006), Págs. 692 y 693.

al importador que actúa a nombre propio por cuenta del importador comitente. Luego, éste segundo importador interviniente, destina los bienes a la Dirección General de Aduanas y finalmente emite una factura discriminando el impuesto para el importador comitente.

2.- Generación del débito Fiscal

La generación del débito fiscal se produce con el libramiento. Entendiéndose por tal, al acto administrativo por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto del despacho.

A continuación se detallan los distintos momentos involucrados en el proceso de importación de un bien:

- Arribo de la mercadería al territorio aduanero.
- Destinación de la mercadería: esto es asignar un destino al ingreso de los bienes. Puede ser destinación suspensiva, cuando es temporaria o en tránsito o destinación definitiva, cuando es para consumo.
- Despacho: es el pago de tributos aduaneros.
- Registro de la destinación.
- Libramiento: es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto del despacho.

Es importante definir el momento de generación del débito fiscal:

- para poder establecer adecuadamente el cómputo del crédito fiscal ya que la primera condición para el cómputo del crédito fiscal es que se haya generado el débito fiscal en la etapa anterior;
- por posible destrucción de los artículos importados; y
- por cambios en el régimen tributario antes de que se genere el débito fiscal.

3.- Sujeto pasivo en la importación de bienes¹⁹

El sujeto pasivo es el importador que realiza la importación a su nombre o por cuenta y orden de terceros.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley de IVA no están obligados a inscribirse en la Dirección General Impositiva los importadores pero únicamente en relación a importaciones definitivas que realicen. Esto significa que la citada liberación se entenderá aplicable a los sujetos pasivos del hecho imponible “importación definitiva” y exclusivamente en relación con este hecho.

Se puede mencionar el caso de un consumidor final que decide comprar un juego de sillones de Tailandia a través de una página de internet. Este es un ejemplo de importación definitiva, en el cual, se observa que el consumidor final es la persona que realmente utiliza el producto, es decir, la última persona que lo va a poseer; y por lo tanto, es quién habrá de soportar el gravamen del IVA, debido a que éste es un impuesto de traslación, cuyo hecho imponible es el consumo.

En nombre propio y por su cuenta

En el caso de importaciones definitivas de cosas muebles en nombre propio, el elemento subjetivo queda configurado al producirse la misma.

Es decir que, al producirse una importación definitiva de cosas muebles se produce la aparición del sujeto “importador definitivo de cosas muebles” no siendo necesario que preexista el hecho imponible.

En nombre propio, por cuenta de terceros

Resulta conflictiva la relación en términos tributarios materiales y formales, entre el importador en nombre propio y el tercero al momento de computar el crédito fiscal y las percepciones que se realizan al momento de nacionalizar los bienes.

¹⁹ Ibidem, Pág. 205-207.

Por cuenta y en nombre de terceros

A través de la Resolución 4031/96 de la Administración Nacional de Aduanas se derogó el régimen regulatorio de las operaciones de importación por cuenta de terceros.

4.- Exenciones

Los productos que se importan deben tener el mismo tratamiento que los que se producen en el mercado interno.

A las importaciones les resultan aplicables las exenciones que establece la ley de IVA su art. 7 en los incisos a) a g). Los mismos se resumen a continuación:

- a) Libros, folletos e impresos similares, fascículos u hojas sueltas y la venta al público de diarios, revistas y publicaciones periódicas, excepto que sea efectuada por sujetos cuya actividad sea la producción editorial.
- b) Sellos de correo, timbres fiscales y análogos, sin obliterar de curso legal, papel timbrado, billetes de banco, títulos de acciones o de obligaciones y otros títulos similares, excluidos talonarios de cheques y análogos. Los títulos deben ser válidos y deben estar firmados.
- c) Sellos y pólizas de cotización o de capitalización, billetes para juegos de sorteos o de apuestas y sellos de organizaciones de bien público, billetes de acceso a espectáculos teatrales.
- d) Oro amonedado o en barras de buena entrega de 999/1000 de pureza.
- e) Monedas metálicas que tengan curso legal.
- f) El agua ordinaria natural, la leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, cuando el comprador sea un consumidor final, el Estado, Comedores, obras sociales o entidades comprendidas en los incisos e), f), g), y m) del art. 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias (LIG). Y las especialidades medicinales para uso humano cuando se trate de su reventa para droguerías, farmacias u otros

establecimientos autorizados por el organismo competente, en tanto dichas especialidades hayan tributado el impuesto en la primera venta efectuada en el país por el importador, fabricante o por los respectivos locatarios en el caso de la fabricación por encargo.

- g) Aeronaves concebidas para el transporte de pasajeros y/o cargas destinadas a esas actividades, así como también las utilizadas en la defensa y seguridad, en este último caso, incluidas sus partes y componentes. Las embarcaciones y artefactos navales, incluidas sus partes y componentes, cuando el adquirente sea el Estado.

Además existen otras específicas contenidas en el art. 8 de la Ley referidas a importaciones definitivas y a las exportaciones:

- a) Importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y del hogar efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación con sujeción a los regímenes especiales relativos a:
- despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros;
 - personas lisiadas;
 - inmigrantes;
 - científicos y técnicos argentinos;
 - personal del servicio exterior de la Nación;
 - representantes diplomáticos acreditados en el país;
 - cualquier otra persona que se le haya dispensado igual tratamiento que a los representantes diplomáticos acreditados en el país.
- b) Importaciones definitivas de mercaderías, efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación realizadas por:
- instituciones religiosas;
 - asociaciones, fundaciones y entidades civiles: de asistencia social, de caridad, de beneficencia, de educación e instrucción,

científicas, literarias, artísticas, gremiales, de cultura física o intelectual.

- c) Importación definitiva de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación.
- d) Exportaciones.
- e) Las importaciones definitivas de bienes donados a:
 - Estado nacional;
 - Provincias;
 - Municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes centralizados y descentralizados;
- f) Las importaciones de servicios cuando el prestatario sea:
 - El Estado nacional;
 - Provincias;
 - Municipalidades;
 - Ciudad autónoma de Buenos aires, sus reparticiones y entes centralizados o descentralizados.

El último párrafo del art. 8 indica que el incumplimiento de los requisitos mencionados en los incisos a), b) y c) implica que renace la obligación de pago del gravamen en el momento en que se verifica el incumplimiento.

Cambio de destino. Tratamientos diferenciales²⁰

La Ley de IVA también regula la situación de las exenciones que se condicionan a un determinado destino del bien y es aplicable tanto a las importaciones como a las ventas y prestaciones de servicios. El cambio de destino implica obligación de pago del gravamen salvo la reventa que transfiere al adquirente las obligaciones del vendedor.

Cuando la importación definitiva, venta, locación o prestación de servicios hubiera gozado de un tratamiento preferencial en razón de un destino expresamente

²⁰ Art. 9°, Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 (t.o. 2012).

determinado y, posteriormente, el importador, adquirente o locatario se lo cambiara, excepto que la reventa se efectuó respetando el destino que hubiere dado origen al trato preferencial, asumiendo el adquirente las mismas obligaciones y responsabilidades, produce como efecto el nacimiento de la obligación de ingresar el impuesto.

5.- Base imponible, Alícuotas

En el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplica sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella. La mención de los tributos a que hace referencia el citado artículo de la ley no comprende el impuesto creado por la misma, ni los gravámenes de la ley de impuestos internos²¹.

Según el Código Aduanero la base imponible se determina de la siguiente manera: precio normal para la aplicación de los derechos de importación más tributos a la importación (excluido el IVA y los impuestos internos).

En otras palabras:

- Valor FOB + Flete + Seguro = Precio Normal
- (+) Derechos de importación
- (+) Tasa de estadística
- (+) Otros tributos en caso de existir

El precio normal o valor en aduana de las mercaderías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías. Este valor no comprenderá, por ejemplo, los gastos de construcción, armado, montaje, entrenamiento, o asistencia técnica realizados después de la importación, tales como instalación de maquinarias o equipos industriales ni el costo de transporte ulterior a la importación.

Para determinar el valor en aduana, al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas, se añadirán, entre otros, los siguientes elementos en tanto

²¹ Art. 25, Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 (t.o. 2012).

sean a cargo del comprador y no se encuentren ya incluidos en el precio pagado o por pagar: Las comisiones y gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra; el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren formando un todo con las mercaderías; los gastos de transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación; los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y el costo de seguro.

La suma total constituye la Base imponible. La alícuota es la que establece la ley de IVA para cada bien, es decir, se equipara el tratamiento al vigente en el mercado interno. En general se aplica el 21% sobre la base imponible, sin embargo, como se detallará más adelante, existen una serie de partidas incluidas en el NCM (Nomenclador Común del Mercosur) que gozan de una reducción en la alícuota del 50%.

A continuación se expone el siguiente ejemplo:

Si observamos un despacho de importación, entre otros datos, tendremos:

- Valor FOB de la mercadería a importar: US\$ 10.000,00
- Valor Flete Internacional: US\$ 1.000,00

Para calcular los Derechos de Aduana y Tasa de estadística se debe utilizar el valor CIF de la mercadería. Este valor se compone por la sumatoria del Valor FOB, más flete, más el seguro estadístico del 1% de la suma del valor FOB más flete. Por lo tanto la cuenta resulta del siguiente modo:

- Base imponible o valor CIF: US\$ 11.110,00

Luego, sobre ésta base, deben calcularse los Derechos de Importación del 16% y la Tasa de Estadística del 0.5%. Entonces los resultados se expresan como sigue:

- Derechos de Importación: US\$ 1.777,60
- Tasa de Estadística: US\$ 55,55

Ya se dispone de la Base Imponible de US\$ 11.110,00 sobre la cual, por las alícuotas establecidas se tributaría, en concepto de Derechos de aduana US\$ 1.777,60 y por Tasa de Estadística US\$ 55,55. Se procede a establecer la Base de IVA sobre la

cual se deben calcular las alícuotas para los impuestos IVA, IVA adicional, Impuesto a las Ganancias e Ingresos Brutos:

- Base IVA = Base Imponible CIF + Derechos de Aduana + Tasa de estadística. Por lo tanto la Base IVA resulta ser de US\$ 12.943,15.

Sobre la Base de IVA aplicamos las alícuotas pendientes:

- IVA general (21%): US\$ 2.718,06
- IVA adicional (10%): US\$ 1.294,32
- Ganancias (3%): US\$ 388,29
- Arancel SIM: US\$ 10,00
- Ingresos Brutos (1.5%): US\$ 195,00

Finalmente el valor total a ingresar en Aduana es de US\$ 6.438,82. Este importe surge de la sumatoria de los Derechos de Aduana, la Tasa de Estadística, el IVA general, el IVA adicional, lo que corresponde a Ganancias e Ingresos brutos y el Arancel SIM.

A los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, en los casos en que sea necesaria la conversión de una moneda para determinar el valor en aduana, el tipo de cambio que se utilizará será el que hayan publicado las autoridades competentes del país de importación. En argentina el tipo de cambio vendedor será el publicado cada día al cierre de las operaciones de cambio y tendrá vigencia el segundo día hábil siguiente al de la publicación. Los cambios serán fijados de conformidad con las cotizaciones que proporcione el Banco de Nación Argentina, o en su defecto, el Banco Central de la República Argentina para transacciones comerciales.

Reducciones del IVA del 50% sobre las importaciones

Dentro del NCM (Nomenclador Común del Mercosur) se reconocen una serie de partidas dentro de los capítulos que están beneficiadas con una reducción del 50% de la alícuota del IVA, es decir que la alícuota se reduce al 10,5%, y son las que se especifican en el esquema siguiente:

- Sección 1. Animales vivos y productos del reino animal:
 - Capítulo 1. Animales vivos:
 - Animales vivos de las especies bovina, ovina y caprina Reproductores de raza pura. No comprende aves, porcinos y demás animales vivos.
 - Capítulo 2. Carnes y despojos:
 - Carne de animales de las especies bovina, ovina y caprina, fresca, refrigerada o congelada.
 - Despojos comestibles de las especies bovina, porcina, ovina, caprina, caballar, asnal o mular frescos, refrigerados o congelados.
 - Capítulo 4. Leche y productos lácteos; huevos de ave; miel natural; productos comestibles de origen animal, no expresados ni comprendidos en otra parte:
 - Leche y nata, sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante y concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante.
 - Miel natural.
- Sección 2. Productos del reino vegetal:
 - Capítulo 7. Hortalizas, plantas, raíces y tubérculos alimenticios:
 - Todas las hortalizas, plantas, raíces y tubérculos comestibles, frescos o refrigerados. Excepciones: Papas, ajos, chalotes, puerros y demás hortalizas aliáceas para siembra.
 - Hortalizas, aunque estén cocidas en agua o vapor, congeladas. Son hortalizas conservadas en agua salada, sulfurosa o adicionada de otras sustancias para conservación, pero impropias para consumo.
 - Hortalizas de vaina secas desvainadas, aunque estén mondadas o partidas. Son hortalizas secas, cortadas o trituradas sin preparación.
 - Raíces de mandioca, arrurruz o salep, patacas y raíces y tubérculos similares ricos en fécula o inulina, frescos, refrigerados, congelados o secos, incluso troceados o en pellets.

- Capítulo 8. Frutas y frutos comestibles; cortezas de agrios (cítricos), melones o sandías:
 - Todas las frutas y frutos frescos o secos incluso sin cáscara o mondados. Excepciones: damasco, manzanas ciruelas, peras, pelones, cortezas de agrios (cítricos) melones o sandías en todas las variedades y preparaciones.
 - Frutas y otros frutos, sin cocer o cocidos en agua o vapor, congelados, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante.
- Capítulo 10. Cereales:
 - Trigo y morcajo Centeno, Cebada, Avena, Maíz, Sorgo de grano, Alforfón, mijo y alpiste; y los demás cereales con destino a siembra. Excepciones: todos los otros destinos y en el caso del arroz incluso cuando el destino es la siembra.
- Sección 6. Productos de las industrias químicas o de las industrias conexas:
- Capítulo 37. Productos fotográficos o cinematográficos:
 - Únicamente la línea “Foto-máscaras sobre vidrio plano, positivas, aptas para la grabación en pastilla de silicio (chips) para fabricación de micro-estructuras electrónicas”.
- Sección 13. Manufacturas de piedra; yeso fraguable, cemento, mica o materias análogas, productos cerámicos, vidrio y manufacturas de vidrio:
- Capítulo 69. Productos cerámicos:
 - Únicamente la línea “Guías de agujas para cabezales de impresión”.
- Sección 14. Perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos; chapados de metal precioso y manufacturas bisutería y monedas:

- Capítulo 71. Perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas:
 - Únicamente la línea “Guías de agujas, de rubí, para cabezales de impresión”.
 - Sección 15. Metales comunes y manufacturas de estos metales:
- Capítulo 73. Manufacturas de fundición, hierro o acero:
 - Únicamente las líneas puentes y sus partes, y torres y castilletes.
 - Depósitos, cisternas, cubas y recipientes similares para almacenamiento de granos u otras materias sólidas y para otros usos. Excepciones: para contener gas licuado o comprimido, y los recipientes isotérmicos refrigerados a nitrógeno líquido para semen, sangre, tejidos biológicos u otros usos similares.
- Capítulo 74. Cobre y sus manufacturas:
 - Únicamente hojas o tiras de cobre de espesor inferior o igual a 0,07mm y con pureza del 99,85% y, las hojas con espesor superior a 0,012 sobre soporte de poliéster o poliamida (espesor total 0,195mm).
 - Sección 16. Máquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes, aparatos de grabación o reproducción de sonidos, de imagen y sonido en TV, y las partes y accesorios de estos aparatos:
- Capítulo: 84. Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos:
 - 73 de las 85 Partidas presentes en este capítulo cuentan con una reducción del IVA del 50%. Las excepciones a destacar son: motores de embolo alternativo y motores rotativos de encendido por chispa o por compresión; los turborreactores, y demás turbinas de gas; bombas para elevar líquidos, salvo las usadas en las estaciones de servicio, y gasolineras que tienen IVA reducido del 50%.

- Capítulo 85. Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, de imagen y sonido en TV, y las partes y accesorios de estos aparatos:
 - 28 de las 48 Partidas presentes en este capítulo cuentan con una reducción del IVA del 50%. Las excepciones a destacar son: micrófonos, altavoces, amplificadores de sonido, y sus soportes; magnetófonos y demás aparatos de grabación de sonido, discos, cintas y otros; aparatos receptores de TV, receptor de radiodifusión, de grabación o reproducción de sonidos o imagen.
- Sección 17. Material de transporte:
- Capítulo 86. Vehículos y material para vías férreas o similares, y sus partes; aparatos mecánicos (incluso electromecánico) de señalización para vías de comunicación:
 - Locomotoras y otros de fuente externa de electricidad o de acumuladores eléctricos.
 - Automotores para vías férreas y tranvías autopulsados.
 - Coches de viajeros, furgones de equipaje, coches correo y demás coches especiales para vías férreas o similares.
 - Contenedores especialmente concebidos y equipados para medios de transporte.
- Capítulo 87. Vehículos automóviles, tractores, velocípedos y demás vehículos terrestres; sus partes y accesorios:
 - Tractores.
 - Vehículos automóviles: para el transporte de 10 o más personas; para el transporte de mercancías; para usos especiales.
 - Chasis de vehículos automóviles equipados con su motor.
 - Carretillas automóvil sin dispositivo de elevación del tipo de las utilizadas en fábricas, almacenes, puertos o aeropuertos, para transporte de mercancías a corta distancia; carretillas tracto para estaciones ferroviarias.

- Remolques y semirremolques para cualquier vehículo; los demás vehículos no automóviles.
- Capítulo 88. Aeronaves, Vehículos espaciales y sus partes:
 - Las demás aeronaves; vehículos espaciales y sus vehículos de lanzamiento y vehículos suborbitales. Excepto sus partes (rotores, hélices, trenes de aterrizaje, paracaídas).
 - Aparatos y dispositivos para lanzamientos de aeronaves; aparatos y dispositivos para aterrizaje en portaaviones y aparatos y dispositivos similares, aparatos de entrenamiento de vuelo en tierra. Excepto sus partes.
- Capítulo 89. Barcos y demás estructuras flotantes:
 - Todas las partidas están comprendidas en el 50% de reducción de IVA. Excepción: yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte, barcas de remo o deporte.
 - Sección 18. Instrumentos de precisión:
- Capítulo 90. Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión; instrumentos y aparatos médicos y aparatos médico-quirúrgicos; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos:
 - 25 de las 33 Partidas presentes en este capítulo cuentan con una reducción del IVA del 50%. Las excepciones a destacar son: fibras ópticas, haces y cables de fibras ópticas; lentes, prismas, espejos montados para instrumentos o aparatos; gafas correctoras, protectoras u otras; artículos y aparatos para ortopedia, de prótesis, audífonos, de mecanoterapia, de masajes, de sicotecnia, de ozonoterapia, respiratorios, y demás terapias.
 - Sección 20. Mercancías y Productos diversos:
- Capítulo 94. Muebles; mobiliario médico-quirúrgico; artículos de cama y similares; aparatos de alumbrado no expresados ni comprendidos en otra

parte; anuncios, letreros y placas indicadoras luminosas, y artículos similares; construcciones prefabricadas:

- Las siguientes líneas: mesas de operaciones; camas con mecanismo para uso clínico; Construcciones prefabricadas de madera, de hierro y acero y demás materiales. En el caso de las construcciones prefabricadas el IVA tiene una reducción del 50%.

En el caso de la Sección 1 las importaciones con tasa reducida del 10,5% encierran la preocupación por el mejoramiento genético de dichas razas en Argentina y responden a razones de seguridad alimentaria; en el caso de la Sección 2, se pretende favorecer la expansión de la siembra de estos cultivos en Argentina; en las Secciones 3 a 15 y desde la 19 a la 21, prácticamente no aparecen mercaderías sujetas a reducción del IVA, salvo alguna líneas que fueron especificadas en el esquema anterior. Por el contrario las Secciones 16, 17 y 18 incluyen partidas que en su mayoría tienen una tasa reducida del 10,5% del IVA. Los bienes de capital y el material de transporte vinculado con la producción y la salud, son favorecidos por políticas fiscales que buscan neutralizar los efectos adversos de la carga impositiva sobre todo sobre bienes no producidos internamente.

6.- Liquidación general²²

El IVA se paga en aduana junto con los derechos aduaneros según lo dispuesto por el art. 27 4º párrafo de la ley.

El ingreso del impuesto en aduana puede tener carácter definitivo en el caso que la importación sea para uso o consumo personal o destinada a actividades exentas o no gravadas.

Cuando existan controversias en el libramiento a plaza de los bienes, la Dirección General de aduanas, dependiente de la AFIP, queda facultada para liquidar el gravamen con carácter provisorio sobre las bases declaradas por el importador, debiendo el mencionado Organismo Aduanero requerir al responsable en todos los

²² Art. 65, Decreto reglamentario, N° 692 (t.o. 1998).

casos sin excepción alguna el otorgamiento de garantías por eventuales diferencias del mismo de acuerdo con los términos y condiciones que al efecto establezca la AFIP, sin perjuicio de las garantías y recaudos que pudieran corresponder en materia aduanera.

Una vez fijados los criterios definitivos respecto a las controversias, la mencionada Dirección General de Aduanas efectuará la liquidación definitiva, debiendo dicha Dirección proceder en caso de corresponder a la oportuna devolución de las garantías constituidas por el responsable en cumplimiento de la obligación dispuesta, previa petición de aquél en tal sentido.

Si de la referida liquidación surgiera una diferencia a favor del responsable, el citado organismo aduanero deberá, previa notificación a aquel, remitir los antecedentes del caso a la Dirección General Impositiva, dependiente de la AFIP, antes de vencido un mes de practicada. De mediar solicitud del responsable, la nombrada Dirección General Impositiva deberá proceder a la devolución en la medida que los importes no hubieran sido ya utilizados como cómputo de crédito fiscal.

Si en la liquidación definitiva surgiera un mayor ingreso a cargo del responsable y la imputación ya hubiese dado lugar al cómputo del crédito fiscal, la diferencia entre el monto que hubiera correspondido computar de considerarse la declaración definitiva y el ya computado en base a la provisoria, incidirá en el ejercicio fiscal en que aquella se practique.

Los importes que surjan de la liquidación definitiva de la citada Dirección General de Aduanas serán los que deberán tenerse en cuenta a todos los efectos de la ley.

Es importante destacar que sólo si el importador realiza actividades gravadas en el mercado interno puede computar el crédito fiscal de la importación, al realizar la liquidación de IVA por dichas operaciones y teniendo en cuenta las normas legales que rigen en esta materia.

7.- Importación de servicios

Hasta la reforma introducida por la ley 25063, de aplicación para los hechos imponible que se configuren desde el 01/01/1999, la importación objeto del gravamen se relacionaba exclusivamente con bienes muebles, quedando fuera de la imposición las denominadas “importaciones de servicios”, constituyendo esto una omisión al criterio de “país de destino”.

Pero se incorporó el inciso d) del art. 1° que pasa a ampliar el objeto del impuesto. De acuerdo con esta norma se aplicará el IVA a las prestaciones comprendidas en el inciso e) del art. 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos.

El art. 3 inciso e) enumera las locaciones y prestaciones de servicios que se encuentran alcanzadas por el impuesto. Contiene 21 apartados. Del 1 al 20, se detallan locaciones y servicios específicos; y el apartado 21 es residual porque en él se incluyen todas las locaciones y servicios no incluidos en los anteriores:

1. Bares, restaurantes, cantinas, servicios de refrigerio, etc. que presten servicios en el local o fuera de él. Se excluyen los servicios prestados en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza, oficiales o privados, de uso exclusivo para personal, pacientes o acompañantes o alumnado. No rige la norma sobre la incorporación de bienes de propia producción.
2. Hoteles, hosterías, pensiones, etc.
3. Posadas, hoteles o alojamientos por hora.
4. Telecomunicaciones. Se excluyen los servicios prestados por Encotesa y Agencias de noticias.
5. Provisión de gas o electricidad. Se excluyen los servicios de alumbrado público.
6. Provisión de agua corriente, cloacales y desagüe, incluido desagote de pozos ciegos.

7. De cosas muebles.
8. Conservación y almacenaje en cámaras refrigeradoras o frigoríficas.
9. Reparación, mantenimiento y limpieza de bienes muebles.
10. Decoración de inmuebles en general.
11. Preparación, coordinación y administración de trabajos sobre inmueble ajeno.
12. Casas de baño, masajes y similares.
13. Piscinas de natación y gimnasios.
14. De boxes en studs.
15. Peluquerías, salones de belleza, etc.
16. Playas de estacionamiento, garajes, etc. Se excluye el estacionamiento en la vía pública mediante tarjetas o parquímetros, explotada por los tres niveles del Estado o por sujetos exentos en el impuesto a las ganancias.
17. Tintorerías y lavanderías.
18. Inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares.
19. Pensionado, entrenamiento y aseo de animales.
20. Entradas a lugares de esparcimiento y diversión y los servicios prestados adentro. Se excluyen los espectáculos teatrales y las entradas a conciertos y recitales (sólo por el acceso a dichos espectáculos).
21. Restantes locaciones y prestaciones siempre y cuando no sean en relación de dependencia, se den a título oneroso y sin interesar el encuadre jurídico. Se enuncian, entre otras, las siguientes:
 - a) Servicios comprendidos en el sector primario.
 - b) Turismo y agencias de turismo.
 - c) Computación, incluido el software, cualquiera sea la modalidad de contratación.
 - d) Almacenaje.
 - e) Explotación de ferias y exposiciones y locación de espacios en ellas.
 - f) Técnicos y profesionales, artes, oficios, etc.

- g) Organización, gestoría y administración de planes de ahorro.
- h) Agentes auxiliares de comercio e intermediación. Excluida la intermediación con cosas muebles del art. 2 inciso c) que es considerada venta.
- i) Cesión temporal de uso o goce de cosas muebles, excluidas las referidas a acciones o títulos valores.
- j) La publicidad.
- k) Producción y distribución de películas para cine y video.
- l) Operaciones de seguros. Se excluyen: seguros de retiro privado, seguros de vida, contratos de afiliación a ART, sus reaseguros y retrocesiones.

Pese a la redacción, muchos de los servicios comprendidos en el 3º e) no darán lugar al devengamiento del gravamen por no ser posible que se produzcan las condiciones para que surja el hecho imponible; como sucede en el caso de los servicios prestados por bares, hoteles, hosterías, los servicios de provisión de gas, electricidad o agua, los servicios prestados por casas de baño, masajes, piscinas de natación, servicios prestados por playas de estacionamientos, etc. En estos ejemplos de prestaciones de servicios se entiende, por lógica, que los mismos, no podrían ser efectivamente utilizados o explotados en el país. Y aunque se den otras condiciones como por ejemplo el hecho de que consistan en servicios realizados en el exterior, no es posible el devengamiento del impuesto por no cumplirse con la totalidad de las condiciones.

8.- Generación del débito fiscal

El momento de generación del débito fiscal se produce teniendo en cuenta los siguientes casos:

- Prestaciones en general: Al terminar la prestación o pago total o parcial del precio, lo que sea anterior.
- Prestaciones Financieras: Al vencimiento del plazo de pago o percepción total o parcial, lo que sea anterior.

- Casos especiales: Es el caso especial de los servicios continuos, la generación del débito fiscal se produce al vencimiento de cada mes.
- Empresas de radiodifusión y servicios complementarios: en estos casos la generación del débito fiscal se produce junto con el devengamiento del pago o percepción²³, lo que sea anterior.

Se reconocen cuatro aspectos que deben darse en forma concurrente para estar frente a una importación de servicios sujeta al gravamen.

El primer aspecto es de tipo territorial, “deben ser realizadas en el exterior”. Se refiere al lugar de realización de la locación o prestación y no al lugar de residencia o de domicilio legal o fiscal del locador o prestador, ya que esto no es relevante a los efectos del impuesto.

El segundo aspecto es de tipo casuístico, “la utilización o explotación definitiva debe ser en el país”. Con respecto a este punto caben las mismas consideraciones que para las “exportaciones de servicios”, las cuales también incorporan la cuestión de la “utilización o explotación efectiva”, en su definición.

El tercer aspecto es de tipo subjetivo, “el prestatario debe ser sujeto del impuesto por otros hechos imposables y en calidad de responsable inscripto frente al gravamen”. La condición de ser sujeto del impuesto por otros hechos imposables determina que ningún sujeto adquirirá la calidad de tal por ser importador de servicios aunque se cumpla la condición anterior. Y esto es así porque deben darse las cuatro condiciones en forma concurrente y, en este caso, el sujeto deberá ser responsable inscripto, a partir de otros hechos imposables ajenos a la importación de servicios.

Se destaca, además, que es el prestatario y no el prestador el sujeto pasivo del impuesto, resultando el prestador ajeno a la obligación tributaria, tanto en su aspecto jurídico como material.

Cabe mencionar que, si bien son sujetos del impuesto quienes realicen locaciones y prestaciones gravadas, es posible para el fisco someter al tributo en forma directa a los prestadores del exterior. Por ello es que la ley establece para este

²³ No se fija la percepción parcial como momento de nacimiento de la obligación.

nuevo hecho imponible una responsabilidad sustituta sobre los prestatarios del país... La sustitución es propia, por lo tanto el prestador nunca queda gravado, aun cuando el prestatario no declare ni ingrese el tributo²⁴.

Finalmente el cuarto aspecto es de tipo casual, “deben vincularse con operaciones gravadas”. Esta condición incorporada por el reglamento, la entendemos como una clara modificación de la ley, que limita su alcance, ya que el inciso d) del artículo 1º, de ninguna manera dice que serán objeto del gravamen las importaciones de servicios en la medida en que se vinculen con operaciones gravadas, sino que alude a que el prestatario sea sujeto pasivo por otros hechos imposables y que revista la calidad de responsable inscripto frente al impuesto, lo que de ninguna forma implica conexidad de la prestación con hechos gravados.

9.- Sujeto pasivo en la importación de servicios

La ley de IVA define a los sujetos pasivos como los prestatarios de tales servicios. Pero a ésta escueta referencia debe agregársele que, los referidos prestatarios de los servicios importados deben reunir, además, otros atributos que son:

- Ser sujetos del IVA por otros hechos imposables, y
- Revestir la calidad de responsables inscriptos.

Por lo tanto, la condición subjetiva deriva de la imposibilidad de adjudicar al prestador del exterior la correspondiente responsabilidad tributaria.

Por otra parte, cabe poner de manifiesto que el hecho imponible no se configura cuando el prestatario tenga frente al IVA otro carácter que no sea el de responsable inscripto. Tal sería el caso, por ejemplo, de los prestatarios responsables no inscriptos, sujetos exentos o no alcanzados y pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado (monotributo).

Se destaca que en la importación de servicios adquiere especial relevancia la condición subjetiva para terminar de definir el hecho imponible: el prestatario debe ser sujeto de IVA por otros hechos gravados y debe estar inscripto.

²⁴ KAPLAN, Hugo, Análisis crítico de la Ley 25.063, Editorial Errepar, (Argentina 1999), passim.

Podemos mencionar los siguientes ejemplos:

Un contribuyente responsable inscripto en el IVA solicita a una empresa del exterior la realización de un estudio de factibilidad de suelos que se utilizará en nuestro país para el desarrollo de una actividad gravada.

Una sociedad responsable inscripto en el IVA solicita un préstamo a una entidad financiera del exterior que lo utilizará para la adquisición de un bien de uso afectado a una actividad alcanzada por el gravamen.

10.- Base imponible, alícuotas

La base imponible establecida para el hecho imponible importaciones de servicios es el precio neto que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del servicio.

El artículo 10 de la ley del IVA dispone que la alícuota del gravamen será aplicada sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior.

De no existir factura o documento equivalente o cuando dichos documentos no expresen el valor corriente en plaza, se aplicará la presunción legal de que éste - el valor corriente en plaza - es el valor computable como base imponible, salvo prueba en contrario.

Se recalca que en estas circunstancias se aplican las disposiciones previstas en el primer párrafo del art. 10 de la ley de IVA. La remisión al art. 10 se entiende dirigida a que la base se encuentre neta de descuentos y similares, ya que la aplicación del resto de parámetros allí mencionados, tales como “las costumbres de plaza” que a ellos remite o el “valor corriente en plaza” al que debe acudir cuando no existe factura o documento equivalente, se verá entorpecida por la residencia extranjera del prestador y, en su caso, de los prestadores que deban tomarse como pauta comparativa.

En el caso de prestaciones que se destinen indistintamente a operaciones gravadas y no gravadas o exentas, se debe prorratear el gravamen a ingresar al fisco entre las operaciones realizadas considerando el tratamiento de cada una de ellas.

Es importante recordar que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con operaciones gravadas.

El artículo incorporado a continuación del 65 del reglamento 692/1998, dispone que: cuando las prestaciones a que se refiere el inciso d) del art. 1° de la ley, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, la determinación del impuesto se practicará aplicando la alícuota sobre la proporción del precio neto resultante de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior correspondiente a las primeras.

Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario, según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con estos requisitos, respectivamente; deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso.

Se remarca entonces una notoria diferencia con las importaciones de bienes ya que, en estos casos, se debe pagar el gravamen para luego sólo computar el crédito vinculado con las operaciones gravadas mientras que, en la importación de servicios, previo a la liquidación del impuesto se permite estimar la vinculación de la importación con operaciones gravadas para sólo determinar el impuesto sobre ésta última.

En resumen, si la importación del servicio se vincula:

- Exclusivamente con operaciones exentas o no gravadas, la base imponible será igual a cero o se considerará que hay exclusión de objeto.

- Exclusivamente con operaciones gravadas, se tomará el 100% de la base imponible.
- Indistintamente con operaciones gravadas y exentas o no gravadas y es posible su apropiación cierta, entonces por la parte vinculada con operaciones gravadas se tomará la parte de la base imponible vinculada a estas, por asignación directa; y por la parte vinculada con operaciones exentas o no gravadas no se tomará la parte de la base imponible vinculada a éstas, por asignación directa.
- Indistintamente con operaciones gravadas y exentas o no gravadas, no siendo posible su apropiación directa; en estos casos se debe proceder al cálculo de la proporción de operaciones gravadas sobre el total de las operaciones. De ésta forma, por la parte vinculada con operaciones gravadas se tomará la parte de la base imponible por aplicación del prorrateo. Y por la parte vinculada con operaciones exentas o no gravadas, no se tomará esta parte de la base imponible por aplicación del prorrateo.

La alícuota general a tener en cuenta para este tipo de operaciones es del 21%. Se aplicará la alícuota reducida del 10.5% en el supuesto de prestaciones financieras que constituyan importaciones de servicios, siempre y cuando correspondan a préstamos otorgados por entidades bancarias radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el comité de bancos de Basilea.

En la importación de servicios el cómputo del crédito fiscal procederá en el periodo fiscal inmediato siguiente a aquél en que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina. Esto significa que la utilización del crédito fiscal se llevará a cabo en el mes siguiente al de generación del débito fiscal que da lugar a ese crédito.

11.- Exenciones

Son aplicables a las importaciones de servicios las exenciones establecidas en el art. 7 inciso h) de la Ley de IVA. Este artículo dispone que se encuentran exentas las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del art. 3, ya vistas anteriormente, siempre y cuando correspondan a los siguientes casos:

1. Las realizadas por el Estado en todos sus niveles y por instituciones pertenecientes a los mismos. Se refiere al estado como prestador o locador.
2. Eliminado.
3. Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados, incorporados a los planes de enseñanza oficial, reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, en todos los niveles, incluidos los servicios de alojamiento y transporte que sean accesorios. La exención también comprende a las clases particulares sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial, cuyo desarrollo responda a los mismos. Siempre que se impartan fuera de los establecimientos educativos y con independencia de ellos. La exención también comprende a las guarderías y jardines materno-infantiles.
4. Los servicios educativos especiales prestados a discapacitados por establecimientos privados reconocidos por las respectivas jurisdicciones a efectos del ejercicio de dicha actividad, incluidos los servicios de alojamiento y transporte que sean accesorios.
5. Los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo y sean prestados por instituciones religiosas.
6. Los servicios prestados por obras sociales, fundaciones, mutuales, entidades de deportes, instituciones políticas sin fines de lucro legalmente reconocidas, colegios y consejos profesionales. Siempre que los servicios se relacionen en forma directa con los fines específicos de las entidades citadas.

7. Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, y todos los demás relacionados con la asistencia, incluido el transporte de heridos en ambulancias. La exención se limita a los importes que deben abonar a los prestadores los colegios y consejos profesionales, las cajas de previsión para profesionales y las obras sociales; y a todo pago directo en concepto de coseguro o por falta de servicios que deban abonar los beneficiarios. No están exentos los servicios de salud cuando los beneficiarios de dichos servicios sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen similar al de los sistemas de medicina prepaga. No están exentos los servicios de salud cuando los beneficiarios de dichos servicios no sean matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares, en el caso de servicios organizados por colegios o consejos profesionales y cajas de previsión para profesionales. También están exentos los servicios de salud que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, prestados a afiliados obligatorios, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales en virtud de convenios firmados con dichas entidades.
8. Los servicios funerarios de sepelio y cementerio, que realicen las cooperativas, en la medida que sean retribuidos mediante cuotas solidarias.
9. Eliminado.
10. Los espectáculos de carácter teatral comprendidos en el art. 2 de la ley 24800 así como también el precio de acceso a conciertos o recitales musicales.
11. El precio de acceso a los espectáculos de carácter deportivo amateur.
12. Los servicios de taxis y remises con chofer, realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 km. Incluye los servicios de carga de equipaje conducido por el propio viajero, cuando el transporte se encuentre incluido en el precio del pasaje.

13. Los servicios de transporte de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de frontera por agua.
14. Locaciones relacionadas con el transporte internacional. Están exentas las locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional.
15. Los servicios de intermediación prestados por agencias de loterías, prode y otros juegos de azar explotados por los fiscos en todos sus niveles, por su participación en la venta de billetes y similares que dan derecho a participar en dichos juegos.
16. Las colocaciones y prestaciones financieras indicadas en los puntos 1 a 10 del apartado 16 del art. 7, inciso h) de la ley de IVA.
17. Los servicios prestados por personas físicas en forma independiente.
18. Los servicios prestados por directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y los demás servicios prestados por sujetos que desempeñen cargos independientes en otras sociedades, asociaciones, fundaciones y cooperativas, siempre que se acredite la efectiva prestación de los servicios, exista razonabilidad entre el honorario y la tarea desempeñada, las tareas respondan a los objetivos de la entidad, las tareas sean compatibles con las prácticas y usos del mercado.
19. Los servicios personales prestados por los asociados a las cooperativas de trabajo.
20. Los importes percibidos por becarios siempre que la retribución corresponda estrictamente a la beca asignada.
21. Las prestaciones personales de los trabajadores del teatro.
22. Las locaciones de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia, o de inmuebles rurales destinados a actividades agropecuarias. También aquellos casos en que el locatario es el Estado en cualquier nivel; y las restantes locaciones

cuando el valor del alquiler, por unidad y por locatario no exceda el fijado por la reglamentación (\$1500 mensuales). Están excluidas las locaciones de inmuebles para reuniones, fiestas y similares comprendidas en el art. 3 inciso e) punto 18.

23. El otorgamiento de concesiones, pero el decreto reglamentario 692/1998 limita la exención al supuesto en que el otorgante sea el Estado en todos sus niveles (concesiones públicas).
24. Los servicios de sepelio. La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales.
25. Los servicios prestados por establecimientos geriátricos. La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales.
26. Los trabajos de transformación, reparación, mantenimiento, etc. de aeronaves, sus partes y componentes. Similares trabajos realizados sobre embarcaciones destinadas al uso exclusivo en actividades comerciales o utilizadas en defensa y seguridad. Similares trabajos realizados sobre las demás aeronaves siempre que tengan matrícula extranjera.
27. Los ingresos que perciban las estaciones de radiodifusión sonora previstas en la ley de radiodifusión, que tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de 5kw. Incluidas las estaciones de radiodifusión sonora alcanzadas por la resolución 1805/1964 de la secretaría de comunicaciones.
28. La explotación de congresos, ferias y exposiciones y la locación de espacios en los mismos: en los casos que las prestaciones sean contratadas por sujetos residentes en el exterior y los ingresos constituyan el precio de acceso a los eventos y cuando dichos eventos hayan sido declarados de interés nacional a condición de reciprocidad

en el tratamiento impositivo dispensado por el país de origen de los expositores.

12.- Liquidación general y fallos

La importación de servicios es un hecho de carácter instantáneo y el pago, por regla general, debe efectuarse dentro de los diez días hábiles posteriores al perfeccionamiento del hecho imponible.

El impuesto es ingresado por el prestatario en carácter de responsable sustituto, y computa el crédito fiscal el mes siguiente a la generación del débito fiscal.

Excepción: La única excepción la constituyen las prestaciones financieras en las que el prestatario o intermediario es una entidad de la ley 21526; en este caso la entidad liquida por mes calendario.

A continuación se resume un interesante fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación referido al prestatario como sujeto pasivo del IVA por importación de servicios: recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entendió en la causa “Maltería Pampa S.A.”, que si bien en el IVA por importación de servicios el sujeto pasivo es el prestatario, quién debe además ingresar el tributo por así reglarlo el artículo 4 inciso d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la exención que recaía en el prestador le era también aplicable a la operación realizada con el prestatario.

Ya en la instancia anterior, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, había revocado parcialmente el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, dejando sin efecto la resolución que había determinado de oficio el IVA por importación de servicios a la compañía. Esto fue así, ya que “Maltería Pampa S.A.” había contraído un préstamo de fomento de la Corporación Financiera Internacional (CFI). Dicho organismo por aplicación de su Convenio constitutivo, firmado también por argentina y aprobado por ley nacional, se encuentra exenta de todo impuesto por los bienes que posea o las operaciones que realice. Se destaca que el fin de este organismo es estimular el desarrollo económico de

empresas privadas productivas. Pero el Fisco entendió que el sujeto pasivo era el prestatario y no el prestador, razón por la cual concluyó que la exención no le era aplicable.

Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentenció que si bien la letra es la primera fuente de interpretación de la ley, hay que considerar también la interpretación razonable y sistemática de la misma, para llegar a desentrañar la voluntad del legislador. Desde este enfoque, se infiere que la exención no sólo ha sido otorgada al sujeto que da el préstamo, sino también al tomador del mismo, ya que caso contrario no existiría beneficio alguno con la dispensa. Más aún considerando que la finalidad de dicha exención es favorecer esos préstamos de fomento.

La importancia de este fallo radica en que el Fisco anteriormente y a través de los dictámenes (DAT) 6/2000 y el (DAT) 90/2002, había sostenido que los préstamos recibidos del exterior de una institución financiera internacional están gravados por el Impuesto al Valor Agregado, pese a que esté subjetivamente exenta por los intereses que perciba en relación con los préstamos que otorgue en el país, en razón de que el sujeto pasivo no es la propia institución exenta sino el prestatario. Este pronunciamiento de la corte pone fin de manera definitiva este criterio del Fisco.

13.- Algunos casos especiales de importaciones de servicios

Servicios médicos

Para que un sujeto prestador de servicios de asistencia sanitaria se convierta en un importador de servicios sujeto a imposición, se deberán dar en forma conjunta y concurrente lo siguientes presupuestos:

- El primer aspecto es de tipo territorial: las prestaciones deben ser realizadas en el exterior.
- El segundo es de tipo casuístico: la utilización o explotación definitiva debe ser en el país.

- El tercero es de tipo subjetivo: el prestatario debe ser sujeto del impuesto por otros hechos impositivos y en calidad de responsable inscripto frente al gravamen.
- El cuarto es de tipo casual: debe vincularse con operaciones gravadas.

A continuación se exponen algunos ejemplos:

- Si un médico que desarrolla actividades en el país y tiene la categorización de exento frente al gravamen solicita una consulta al exterior, en carácter de prestatario, dicha consulta, pese a ser utilizada efectivamente en el país, no configurará un hecho imponible al estar ausente el elemento subjetivo.
- Si el profesional del ejemplo anterior fuera responsable inscripto estaríamos frente al objeto del gravamen y la prestación del exterior, cuya utilización o explotación efectiva resulta ser en el país, tributaría el impuesto.
- Si el prestatario resulta ser el propio paciente objeto de la consulta, al tratarse de un consumidor final, la prestación quedaría nuevamente fuera del objeto aunque fuera, por motivos técnicos, utilizada por algún profesional inscripto frente al impuesto.
- Si la prestación se realiza en el exterior, es utilizada en el país y el profesional es un responsable inscripto, no resulta alcanzada por el gravamen si el paciente fuera un adherente no voluntario de una obra social o si el paciente estuviera beneficiado por la exención por cualquiera de las otras vinculaciones que propone la ley.
- Si la prestación del exterior es aprovechada por el profesional del país para ser utilizada en distintos pacientes que pueden gozar o no del beneficio exentivo, el gravamen se aplicará solo sobre la proporción aplicable a las prestaciones gravadas.

El establecimiento de limitaciones a esta exención no resulta un medio eficaz para desgravar servicios esenciales para la comunidad. Es importante reiterar que quedan percutidos por el gravamen:

Aquellos que, por su nivel de ingresos y al no estar bajo relación de dependencia con cobertura de obra social, adhieren a los planes de sistema de medicina prepaga más económicos.

Aquellos que, sin ningún tipo de beneficio social o cobertura, deban recurrir a la atención en forma privada, lo cual puede incluir, entre otras cuestiones, una costosa intervención solventada a partir de colectas o campañas de caridad pública que deberán dar cuenta también del impuesto.

Aquellos que accedan a la prestación a partir de sistemas más económicos que implican formar parte de redes solidarias que se estructuran a partir de cooperativas o mutuales.

Se puede concluir que, cuando en los casos señalados, la prestación queda alcanzada por el impuesto, estemos en presencia de una exteriorización de capacidad de consumo que justifique su gravabilidad.

Es de suponer que debieron medirse las implicancias de la aplicación del IVA sobre el sistema sanitario y médico con el mismo criterio acertado con el cual se midió el efecto sobre la educación. Esto significa, en resumen, que los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica debieron haber quedado exentos sin limitaciones, garantizándose la progresividad del sistema tributario con la imposición de gravámenes que alcancen manifestaciones más certeras de capacidad de consumo, a través de impuestos específicos.

Importación de servicios de software²⁵

En el dictamen DAT 35/2002 se le consulta al fisco sobre el tratamiento que corresponde otorgar en el IVA, a los servicios de adaptación de un software realizados por una empresa del exterior.

El servicio consistente en la adaptación realizada en el exterior, que será utilizado efectivamente en el país por un contribuyente que reviste la calidad de responsable inscripto en el IVA, se encuentra alcanzado por el tributo conforme con

²⁵ Consultas en internet: www.carranzatorres.com.ar, (04/07/2013).

lo normado en el art. 1, inciso d) de la ley del gravamen como importación de servicios.

La ley aclara que el concepto de locación y prestación de servicios alcanza, entre otros, a los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación y agrega que cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial.

La interpretación de esta disposición es que las transferencias o cesiones de derechos de propiedad intelectual no están gravadas por el IVA, excepto en los casos en que están relacionadas con prestaciones de servicios gravadas. La propia AFIP se ha expedido al respecto en varias oportunidades, aclarando incluso que la transferencia o cesión de propiedad intelectual implica la transferencia del derecho al aprovechamiento económico del bien intangible, es decir, las facultades que las leyes de propiedad intelectual, patentes de invención, marcas, etc. reconocen en cabeza del titular.

Concretamente, si una empresa vende o cede el uso de una patente, marca, secreto comercial o derecho de autor, esa operación no está alcanzada por el IVA, salvo que se relacione con una prestación de servicios gravada, como sería el caso de la cesión del derecho de uso de un software como parte de un contrato de servicios informáticos (consultoría, soporte, implementación, procesamiento de datos, etc.).

En 1995 la AFIP se expidió en una consulta sobre la aplicación del IVA a las importaciones de software, sentando un criterio concerniente al tema que se trata.

En dicha oportunidad, luego de analizar exhaustivamente la normativa aplicable y expedirse también sobre la aplicación del IVA a la comercialización de software en el mercado interno, el organismo fiscal se centró en el objeto de la consulta resolviendo que la importación simétricas de soportes físicos y licencias de uso, así como la importación de un soporte físico con el software incorporado acompañado de una determinada cantidad de licencias de uso, constituyen operaciones gravadas por el IVA, por tratarse de importaciones de cosas muebles. En

cambio, la negociación de los derechos de reproducción de la propiedad intelectual del exterior a través de una licencia no está gravada por el IVA, por tratarse de la cesión del uso y goce de un bien intangible individualmente considerada.

La AFIP concluyó que, a efectos de una mayor claridad, es necesario distinguir entre licencia de uso y de explotación; la primera es aquella que entrega el enajenante del soporte al adquirente definitivo juntamente con el mismo y por la cual se lo autoriza a utilizar el programa en su computadora. En cambio la licencia de explotación puede caracterizarse como el contrato que suscriben el titular de la propiedad intelectual y otro sujeto al cual aquél le cede el derecho de edición o reproducción de la obra a cambio de un precio fijo o variable, siendo que en estos casos es el licenciatario quien instrumenta las licencias de uso o sublicencias a entregarse al usuario final.

En resumen, las importaciones de licencias de uso se consideran importaciones de cosas muebles y, por ende, están gravadas por el tributo, mientras que las importaciones de licencias de reproducción constituyen transferencias o cesiones de uso y goce de intangibles y, como tales, no gravadas en sí mismas, sino solo en los casos en que se comercialicen en conexión o relación con servicios gravados.

Capítulo III:

Exportación de servicios. Tratamiento del IVA

Sumario: 1.- Consideraciones acerca de las exportaciones de servicios. 2.- Sujeto pasivo en la exportación de servicios. 3.- Objeto. 4.- Recupero del crédito fiscal. 5.- Las exenciones y el recupero: gravabilidad a tasa cero. 6.- Cálculo de la proporción del crédito fiscal a recuperar. 7.- Las compensaciones con el IVA del mercado interno. 8.- Límites para el cómputo del crédito fiscal. 9.- Alternativa de recupero de los créditos según la RG 2000. 10.- Aprobación del recupero. 11.- Liquidación. 12.- Auditoría en el recupero del crédito fiscal. 13.- Otras operaciones que permiten el recupero del crédito fiscal. 14.- Fallo Tecnopel S.A. 15.- El caso particular de los servicios de salud.

1.- Consideraciones acerca de las exportaciones de servicios²⁶

La ley de IVA se refiere al caso de las exportaciones de servicios cuando al definir el objeto en su artículo 1° establece que no se consideran realizados en el territorio de la nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

La ley define como ámbito territorial aquél donde alcanza con el impuesto a las obras, locaciones y prestaciones de servicios, es decir el territorio de la nación, y como hecho imponible, la realización de ellas en su espacio, aferrándose entonces al lugar de ejecución material del servicio para definir su inclusión en el gravamen independientemente del lugar donde se encuentre establecido el locador o el locatario.

²⁶ MARCHEVSKY, Rubén, *op. cit.*, Pág. 127.

Por lo tanto, la norma del artículo 1° antes mencionada, acarrea como consecuencia que si la utilización o explotación efectiva del servicio prestado en el país se produce en el exterior, dichos servicios estarán fuera del objeto del gravamen por no realizarse en el territorio de la Nación.

Es importante destacar que, en la normativa que trata los casos de transporte y reparación de aeronaves y embarcaciones, los problemas de territorialidad quedaron resueltos por el artículo incorporado a continuación del artículo 1° del Decreto Reglamentario 692/1998, que dispone que, cuando los servicios se presten a las empresas de transporte internacional o estén destinados a las locaciones a casco desnudo y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, comprendidas respectivamente en los puntos 13) y 14) del inciso h) del artículo 7 de la ley, referido a exenciones, no será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1° de la Ley, con lo cual tales prestaciones quedan alcanzadas con el gravamen.

Con la exclusión de objeto establecida en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1°, el legislador quiso impedirles a los exportadores de servicios acceder al tratamiento especial previsto para los exportadores de bienes que incluye la posibilidad de recupero del impuesto vinculado. Sin embargo esta posición no duró mucho ya que el Poder Ejecutivo Nacional modificó sustancialmente la situación con la incorporación de un artículo a continuación del 77 del Decreto Reglamentario que confiere a estas prestaciones un tratamiento similar al previsto para el caso de exportaciones de bienes. Este tema será oportunamente tratado en el desarrollo de los apartados subsiguientes.

Con el fin de facilitar el entendimiento se proporcionan los siguientes ejemplos de servicios prestados en el país que son utilizados o explotados económicamente en el exterior:

- Una empresa uruguaya envía a reparar una máquina al país.
- Desde la sede local de un estudio de abogados se procede a registrar marcas en otros países de Latinoamérica.
- Se preparan los planos de ingeniería de una obra del exterior.

- Se realizan servicios de computación para una empresa del exterior o una campaña de publicidad para una marca extranjera a desarrollar en el exterior.
- Se otorgan créditos a un prestatario para invertir en el exterior o se establece un seguro sobre bienes en el exterior.

2.- Sujeto pasivo en la exportación de servicios²⁷

El sujeto pasivo es aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, ya sea que la efectúe a su nombre o a nombre de tercero, es decir que el beneficiario del recupero es el sujeto pasivo a quien el Decreto Reglamentario considera exportador.

Teniendo en cuenta que en las exportaciones de servicios no interviene ningún organismo encargado del control aduanero, se debe ser lo suficientemente preciso para determinar cuando un servicio prestado en la Argentina se utiliza o explota efectivamente en el exterior. Para exportar servicios, el exportador no debe inscribirse en el registro de importadores y exportadores de la DGA ya que ese tipo de exportaciones no se encuentra tipificada en el Sistema Armonizado de Designación y Decodificación de Mercancías, por lo tanto no debe confeccionarse a esos efectos documentación de exportación.

Sin perjuicio de ello, con relación a la facturación deberá emitirse una factura de tipo "E" de acuerdo a lo normado por la RG AFIP N° 1415/03, e ingresar las divisas provenientes de la venta al exterior

Interesa poner de relieve que el régimen de recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones obliga a los exportadores, incluso a los caracterizados como “puros” (quienes en principio están comprendidos con carácter absoluto en la exención establecida en el inciso d) del primer párrafo del artículo 8 de la Ley) a encuadrarse como “responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado”.

²⁷ STERNBERG, Alfredo R., El IVA y las exportaciones de bienes y servicios, 2ª Edición, (Argentina, 2006), Págs. 33 - 34.

Exportadores Impuros

El primer párrafo del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla la posibilidad de recuperar el impuesto al valor agregado contenido en las adquisiciones destinadas a exportaciones, para compensar el impuesto – diferencia entre débitos y créditos – generado por las operaciones gravadas realizadas por el mismo sujeto en el mercado interno, es decir ventas de bienes y prestación de servicios u obras en el país.

Por tratarse de sujetos que efectúan, al mismo tiempo operaciones de exportación y de mercado interno, suelen ser denominados exportadores “impuros” por oposición a los que única y exclusivamente se dedican a las operaciones de exportación (exportadores “puros”).

Recién en el segundo párrafo del citado artículo 43 la Ley de Impuesto al Valor Agregado se ocupa del régimen que interesa desarrollar en el presente trabajo, que es el que se aplica cuando el impuesto al valor agregado generado por las operaciones de mercado interno no alcanza a ser absorbido por el impuesto al valor agregado contenido en las adquisiciones destinadas a exportaciones.

Solamente en ese caso, tal como expresamente figura dicho en ese segundo párrafo, corresponde recurrir a los procedimientos tendientes a que el impuesto al valor agregado contenido en las adquisiciones destinadas a las exportaciones:

- Sea acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos,
- Sea devuelto, o
- Se permita su transferencia a favor de terceros.

Exportadores puros

Por otra parte conviene señalar que los sujetos que se dedican exclusivamente a realizar operaciones de exportación (exportadores “puros”):

- Están comprendidos en la exención objetiva prevista para las exportaciones en el inciso d) del primer párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,
- Como tales, no están obligados a inscribirse como “responsables del impuesto al valor agregado”, porque no les corresponde tributar dicho gravamen, y porque figuran expresamente excluidos de la obligación de inscribirse, según lo que aparece establecido en el inciso b) del primer párrafo del artículo 36 de la Ley.

Sin embargo, de hecho, deben necesariamente inscribirse, aún cuando ninguna disposición así lo establezca, porque solamente en el caso de revestir como responsables inscriptos podrán obtener los comprobantes fiscales (facturas u otros documentos fiscales emitidos por sus proveedores) con el impuesto al valor agregado discriminado. Es decir que todo exportador “puro” que prevé la tramitación del recupero del impuesto al valor agregado, acepta registrarse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos asumiendo su categorización como responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.

3.- Objeto

Como se señaló anteriormente las exportaciones de servicios se consideran como prestaciones o locaciones no alcanzadas por el impuesto, en la medida que sean realizadas en el país pero utilizadas o explotadas en el exterior. La definición del lugar de utilización o explotación del servicio es una cuestión que ha acarreado muchas dificultades, sobre todo en aquellos casos donde el mandato a cumplir se vincula con decisiones de inversión en el país.

A continuación se ponen de relieve tales dificultades con el siguiente ejemplo: Una empresa extranjera solicita un informe a un profesional del país, a fin de conocer algunas precisiones sobre el régimen impositivo local con el propósito de evaluar la posibilidad de establecer una sucursal en Buenos Aires. El profesional contratado debe interpretar si sus honorarios se corresponden o no con una exportación de

servicios para considerarlos exentos o gravados con IVA, según el caso. ¿Cuáles son los parámetros que deberá tener en cuenta para decidir el tratamiento? ¿Interesa el lugar donde se toma la decisión o si esa decisión finalmente se plasma en el establecimiento de la sucursal en Buenos Aires?

En el supuesto de que el profesional contratado desconozca que el informe será utilizado por la empresa extranjera para decidir una inversión en el país, plantea interrogantes que se generan a partir de conocer cuál será la decisión final de la empresa extranjera. Se entiende que el servicio ha sido prestado al órgano encargado de la toma de decisiones de la empresa extranjera y que el hecho de que la toma de decisiones se corresponda con un efecto en nuestro país no altera la esencia del servicio. Esto es así ya que el efecto del servicio es haber modificado el conocimiento del directorio para que tome una decisión y ello se habrá producido en el exterior.²⁸

Se debe tener presente que su aporte técnico será utilizado en el exterior que es el lugar donde se toma la decisión, con independencia del resultado de dicha decisión. Por lo tanto, en el ejemplo planteado, se trata de una exportación de servicios exenta.

En caso de que el informe sea entregado en el país a un representante de la empresa extranjera, salvo que esa representación se trate de establecimiento permanente en el país y no siendo relevante la ubicación territorial del prestatario sino el lugar donde el servicio es aplicado, tal circunstancia no modifica el tratamiento de exención de la prestación. El servicio es aplicado donde se realice, obtenga u origine el potencial beneficio del prestatario.

Las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta de que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.²⁹ Se estudia el caso de una empresa Argentina que es representante exclusivo de una empresa radicada en Francia: En su calidad de representante, la

²⁸ SCHWARTZMAN , Daniel M., La información, 2ª Edición, (Argentina, 2002), Pág. 749.

²⁹ Circular 1.288, DGI, 20/05/1993, B.O. 21/05/1993, 1º Pfo.

actividad exclusiva consiste en la búsqueda y selección de clientes del país, identificando la demanda de productos y tomando el pedido para su posterior remisión a la empresa francesa efectuando, con posterioridad, un seguimiento de la mercadería encargada hasta la importación definitiva a nuestro país y posterior entrega al cliente, siendo que en todos los casos, la importación es efectuada en forma directa por el cliente que encargó el pedido.

La actividad llevada a cabo por el contribuyente como representante comercial de la empresa del exterior, consistente en ubicar al cliente del país y emitir el pedido de la mercadería, para luego, una vez importadas a nombre de dicho cliente, realizar el seguimiento de la misma y posterior entrega al cliente no constituyen tareas auxiliares o preparatorias de la exportación que tengan efectos en el exterior, sino que conforman la misma constituyendo una etapa más del negocio que la empresa exportadora realiza en el país a través de su representante exclusivo.

Parece claro que la tarea lisa y llana de prestar un servicio al exterior de enlace con posibles importadores locales, que puede consistir en la búsqueda y selección de potenciales clientes, es de las que podemos caracterizar de auxiliares, preparatorias o accesorias y susceptibles de ser tratadas como exportaciones de servicios.

En cambio, cualquier servicio que el agente local pueda prestar al exterior y que se vincule con las tareas propias del exportador externo en virtud de sus operaciones ya concretadas con empresas locales, deben ser tratados como servicios prestados en el territorio nacional y sujetos a imposición.

A modo de síntesis global se puede decir que la prestación del agente local será tratada como exportación de servicios en las siguientes situaciones:

- Si actúa como enlace comercial entre el exportador del exterior y los importadores locales.
- Si la tarea de enlace se limita a la búsqueda y selección de los potenciales importadores.
- Si bien su asesoramiento o consultoría se relacionan con los negocios que la empresa extranjera puede llevar a cabo en el país, por su

naturaleza, servirán para la toma de decisiones empresarias por parte del prestatario del exterior.

- Si el exportador del exterior no realiza actividad comercial de otra naturaleza en el país.
- Si el agente local no actúa como representante de la empresa del exterior con capacidad para concretar la operación comercial y asumir los riesgos de la misma, no tiene facultades para celebrar contratos, compromisos u ofertas en nombre de la extranjera, limitándose a actuar como consultor pero no como mandatario.
- Si el único riesgo del agente local es el que asume por su propia actividad independiente.
- Si su remuneración esta vinculada y limitada a la concreción del negocio entre las partes o a su gestión de enlace comercial.
- Si el agente local no asume ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta, ni tampoco por la calidad del producto no por fallas o faltas de entrega ni por cualquier otro problema entre las partes.
- Si el agente local no se involucra en ningún tipo de servicio que se vincule con las tareas propias del exportador externo en virtud de sus operaciones ya concretadas con empresas locales, tales como brindar un servicio de posventa, atención de quejas y reclamos de clientes, provisión de repuestos, seguimiento de la mercadería encargada.

En base a todo lo expuesto se definen dos criterios en disputa sobre el tema en cuestión:

Criterio restrictivo

Según el cual, todo servicio que tenga una referencia geográfica en la Argentina, será considerado local y quedará gravado. Es el caso de un servicio prestado a un exportador no establecido en la Argentina, cuando realiza una

exportación a este país. También en las prestaciones de consultoría u otros asesoramientos a sujetos del exterior (no establecidos en la Argentina), si de los mismos se derivase, sin importar que sea en una etapa subsecuente, alguna actividad en este país. En especial, se ha aplicado esta interpretación al servicio de los intermediarios, gestores de ventas y representantes de empresarios del exterior, a pesar de que actúen por cuenta y en nombre de terceros no establecidos en la Argentina, si de la intermediación surgiera algún negocio con un tercero independiente establecido en el país. De seguir así, prácticamente cualquier servicio prestado a un beneficiario del exterior, cuyo objeto esté relacionado con alguna potencial actividad en nuestro país, dejaría de ser considerada exportación.

Criterio del establecimiento

Denominamos criterio del establecimiento a aquel que tiene en cuenta el lugar donde el beneficiario del servicio realiza la actividad, a la cual agrega el resultado de esta. Este criterio fue sostenido también por la Administración Tributaria en el caso del alquiler de circuitos instalados en el país, para realizar comunicaciones desde el extranjero hacia la Argentina, cuando el beneficio de la locación sea utilizado por una empresa extranjera, no establecida en este país.

Se tiene la firme convicción de que el criterio del establecimiento es el válido y es el único que respeta la teoría del Impuesto al Valor Agregado, su estructura y su naturaleza de impuesto al consumo. Además, el único que sostiene el principio de país de destino (según el cual, el impuesto se paga en el lugar donde se consumen los bienes y se utilizan los servicios). Ello, además de ser la única vía interpretativa que evita la distorsión de la competencia, colocando a los prestadores locales en igualdad de condiciones a nivel internacional.

4.- Recupero del crédito fiscal

El régimen de recupero de IVA por exportaciones se encuentra normado en el artículo 43 de la ley de IVA. Esta última norma dispone el recupero del crédito fiscal para el caso de exportación de bienes. Los exportadores podrán recuperar el crédito fiscal que le facturaron por compras, locaciones y prestaciones recibidas que se destinen efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas; siempre en la medida de su vinculación con la exportación y en tanto no haya sido utilizado por el contribuyente.

La aplicación que el exportador puede darle a ese crédito fiscal recuperado debe seguir el siguiente orden, siendo alternativas las dos últimas posibilidades:

- Computar contra el impuesto de operaciones en el mercado interno; si no es posible
- Acreditar contra otros impuestos que recauda AFIP; o en su defecto
- Solicitar devolución o transferir a terceros.

La ley 25063 innova definiendo como “no realizadas en el país” a las prestaciones efectuadas en el mismo cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Tal definición, ubicada como segundo párrafo del inciso b) del artículo 1° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, convierte a la exportación de servicios en una prestación excluida del objeto del tributo en lugar de considerarla como una exención. La consecuencia inmediata de ello es que los créditos fiscales imputables a las referidas prestaciones no serán recuperables, sino que constituirán un factor de costo para el prestador, vulnerando el criterio de gravar con tasa cero también a los servicios prestados al exterior, implícito en el principio de tributación en el país de destino, según el cual, el país del exportador no debe gravar los bienes exportados y el país de destino (del importador) grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado.

No obstante, como ya se anticipó, a raíz de una modificación introducida al Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, artículo incorporado a continuación del 77, se dispuso que a las “exportaciones de servicios”

les corresponde el tratamiento del artículo 43 de la Ley, es decir que los créditos fiscales vinculados con las mismas resultan recuperables. En definitiva el Decreto Reglamentario asimila la transacción a una exportación de bienes.

Antes de que se permitiera recuperar el impuesto al valor agregado facturado por los insumos contenidos en las exportaciones de servicios, se consideraba que dicha prohibición resultaba incomprensible en un mundo globalizado en el cual la generación de puestos de trabajo ha pasado a ser el objetivo primordial en materia económica; además se producía un encarecimiento de los servicios realizados en la medida en que los créditos fiscales de IVA, vinculados con éstos, no podían ser devueltos, por considerarse efectuados fuera del territorio de la Nación. Este efecto agregaba un “costo argentino” adicional a las empresas locales porque, si efectuaban servicios en el país cuya utilización fuese en el exterior, tendrían que realizar ajustes de precios por la inclusión dentro de sus costos a los créditos fiscales vinculados, con la parte exportadora de servicios que, a partir de la reforma, no podrían ser computados.

El poder ejecutivo advirtió el problema, modificando el Decreto Reglamentario (decreto 1082/99, BO: 06/10/1999). Dicha solución fue inapropiada porque se debió haber modificado la Ley. La recomendación es que se derogue la reforma en lo atinente a la exclusión de objeto y se incorpore la normativa en la Ley, que claramente trate el recupero del impuesto vinculado con la exportación de servicios.

5.- Las exenciones y el recupero: gravabilidad a tasa cero

Según el inciso d) del artículo 8 de la Ley de IVA se encuentran exentas todas las exportaciones. En una aproximación inicial se podría definir que todas las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, significando un débito fiscal de cero y generando la posibilidad de recuperar el crédito fiscal vinculado con dicho

débito, con la particularidad de poder solicitar su acreditación (compensación), transferencia o devolución.³⁰

Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el artículo 43, los exportadores deberán inscribirse en la Dirección General Impositiva en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujetos a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha de otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.

Se dice que resulta recuperable el crédito fiscal que efectivamente se destina a la exportación. Dentro del criterio general de apropiación del crédito fiscal, la doctrina aporta dos teorías básicas:

- La apropiación financiera: Permite tomar contra el débito fiscal que se produzca, todo el crédito que surja de las compras o gastos vinculados con el mismo, sin importar si efectivamente los bienes se encuentran vendidos o prestados.
- La apropiación física: Esta teoría apropia el IVA crédito Fiscal con criterio físico, es decir, permite su cómputo en la medida en que las compras o gastos se vinculen con una venta o prestación efectivamente realizadas.

Sobre la base de lo expuesto se concluye que la Ley marca las diferencias de apropiación del IVA crédito fiscal según se trate de operaciones en el mercado interno, en las que se utiliza el criterio financiero; y de operaciones de exportación, en las que se utiliza el criterio físico.

Este criterio físico de apropiación evidentemente sólo puede y debe utilizarse para los créditos fiscales por bienes, servicios y locaciones que puedan asignarse directamente, por la referencia al destino efectivo que marca la ley. Si consideramos

³⁰ MARCHEVSKY, Rubén, *op. cit.*, Págs. 1245 y 1246.

los mismos créditos, pero con asignación indirecta, será de recuperación la totalidad vinculada con la exportación.

Se advierte otra particularidad respecto de bienes o servicios que dentro de nuestro país se encuentran no gravados o exentos, ya que la Ley no dispone ninguna limitación en el recupero basada en el tratamiento de dichas operaciones en el mercado interno, de modo que es posible solicitar el reintegro de los créditos fiscales provenientes de bienes, servicios y locaciones vinculados con las exportaciones de servicios aún cuando los servicios que se exportan estén excluidos del objeto o beneficiados por una norma exentiva.

6.- Calculo de la proporción de crédito fiscal a recuperar

Los créditos fiscales vinculados con exportaciones gozan de un tratamiento preferencial; pese a que éstas se encuentran exentas del gravamen, se permite a los exportadores recuperar o imputar, como crédito fiscal, aquel crédito vinculado con las mismas.

Por ello, a los efectos de calcular el porcentaje de operaciones gravadas a ser aplicado a los créditos fiscales que merezcan tal tratamiento, debe adicionarse a los montos de operaciones gravadas el de las exportaciones realizadas pese a su carácter de exentas.

De esta manera, cuando un contribuyente realiza operaciones gravadas en el mercado interno y además exporta, se encuentra con créditos fiscales originados en bienes o servicios que, indistintamente, afecta a ambos tipos de operaciones.

En este caso, si bien se encuentra un crédito fiscal vinculado con operaciones gravadas y exentas, susceptible de ser prorrateado en función de la proporción establecida para las operaciones gravadas, la característica de computables que adquieren los destinados a los servicios exportados exime de tal cálculo, permitiéndole el cómputo del 100% de los mismos.

Ahora, con igual criterio, debe resolverse una situación pasible de prorrateo: si a las operaciones descriptas se agrega la venta de bienes exentos en el mercado

interno, a los cuales se vincula el crédito que se intenta computar, debe establecerse la proporción de operaciones susceptibles de apropiar crédito fiscal considerando como tales las exportaciones.

En síntesis:

$$X\% = \frac{\text{operaciones gravadas + exportaciones}}{\text{operaciones gravadas + exportaciones + operaciones exentas}}$$

7.- Las compensaciones con el IVA del mercado interno

Para que proceda el recupero del IVA crédito fiscal, éste debe previamente aplicarse contra el impuesto de operaciones en el mercado interno. La DGI opinó que dichas operaciones estaban resumidas en el saldo técnico, por considerar que el saldo es el “impuesto que en definitiva adeuden” y no el que surja de compensarse con los saldos a favor del segundo párrafo del artículo 24 de la Ley.

Resulta obvio que el objetivo es devolver el impuesto pagado en el mercado interno por el exportador ya que de no ser así violaríamos la neutralidad del tributo.

El criterio que tenía al comienzo el fisco de imputar el CF de exportación antes que las retenciones y percepciones reducía el importe que podría quedar como remanente para solicitar reintegro, devolución o transferencia a terceros. Después de muchas vueltas ese criterio fue modificado, lo que dio lugar al orden de prelación anteriormente comentado: en primer lugar, el crédito fiscal recuperado debe computarse contra el impuesto de operaciones en el mercado interno después de las compensaciones con los saldos a favor del segundo párrafo; y en segundo lugar, el exportador puede optar por la posibilidad de acreditar contra otros impuestos que recauda AFIP o solicitar su devolución o transferencia a terceros. Este orden de prelación se encuentra regulado en la RG 2000.

Se pone de manifiesto que la expresión normativa deja en claro que el crédito de IVA por exportación se imputa contra el impuesto que surja de las operaciones gravadas y este impuesto es el que se debe abonar en definitiva.

La aplicación del crédito fiscal de exportación en la liquidación del mercado interno se resume del siguiente modo:

DF del mes (-) CF del mes = Saldo técnico a favor de AFIP

(-) Saldo a favor técnico del mes anterior

(-) Retenciones y percepciones

Saldo a pagar

(-) CF de exportación

8.- Límites para el cómputo del crédito fiscal³¹

Se destaca que la presente investigación apunta a los fundamentos del IVA en la exportación de servicios; sin embargo resulta importante resaltar que, en términos generales, se distinguen dos límites para el cómputo del crédito fiscal, uno objetivo aplicable a la exportación de bienes y/o servicios; y otro límite subjetivo, sólo aplicable a la exportación de bienes.

Con el fin de apuntar al objetivo de éste trabajo, se describe a continuación el citado límite objetivo:

Límite Objetivo

El monto de la solicitud no podrá exceder la alícuota vigente sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal (determinado según los artículos 735 a 750 del Código Aduanero – valor FOB -).

En relación a éste límite contenido en el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de IVA, se permite solicitar el recupero del impuesto cuando se exceda dicho límite, trasladándose el remanente a períodos siguientes. Para que esto sea posible, se obliga al exportador a presentar una nota en la que se consignará:

³¹ MARCHEVSKY, Rubén, op. cit., Pág. 1250.

- Respecto de la operación que origina la solicitud: Motivos por los cuales se excede el límite fijado; descripción de los servicios objeto de la exportación; precio neto; fecha en la que se haya perfeccionado la exportación; monto nominal del impuesto facturado atribuible a la exportación; especificaciones de la exportación recurrente o estacional; precio, si lo hubiera, de los servicios exportados en los mercados nacionales e internacionales; margen de utilidad bruta; beneficios adicionales derivados de regímenes de estímulo o promoción.
- Respecto del contratante del exterior: Apellido y nombres, denominación o razón social; domicilio.

9.- Alternativas de recupero de los créditos según la RG 2000³²

La resolución 2000 modificada por la 2040 (BO: 26/04/2006) con sus 53 artículos y 13 anexos recopila prácticamente toda la normativa emitida hasta la fecha, dándole rango de resolución general obligatoria de reglamentación.

A partir de esta reforma, el procedimiento aplicable para los recuperos deja sin efecto la obligación de constituir garantías como se exigía para el reintegro total anticipado de la RG (AFIP) 616, permitiendo recuperar el IVA crédito fiscal vinculado con exportaciones de diversas formas.

Sistema de recupero rápido

Este mecanismo o sistema rápido de recupero es también denominado recupero Express. Dicho sistema ha sido concebido para determinados sujetos y para determinadas circunstancias, que en general permiten a la Administración tener conocimiento de la probidad del contribuyente o características del impuesto a recuperar. Para ello se han establecido exclusiones subjetivas y objetivas.

³² MARCHEVSKY, Rubén, op. cit., Pág. 1251.

Sin embargo, en el caso de las exportaciones de servicios, no es posible recuperar el crédito fiscal por éste sistema ya que si bien la resolución 2000 trajo como gran novedad la reglamentación del recupero del impuesto vinculado con las exportaciones de servicios en forma genérica, se la castiga con la exclusión objetiva de ese ítem al no poder realizar el trámite por el sistema Express.

Sistema opcional de recupero simplificado para pequeños exportadores

Quedan excluidos del régimen simplificado los agentes de retención y los que deban tramitar el recupero con el sistema de fiscalización previa. Esto significa que éste sistema no ampara a las solicitudes de recupero de impuesto vinculadas con exportaciones de servicios, ya que las mismas deben tramitarse por el sistema de fiscalización previa.

Sistema de recupero con fiscalización previa

Obligatorio para el caso de algunos sujetos que, por diferentes motivos, no están habilitados para ello, solicitudes cuyo crédito fiscal haya sido cuestionado y solicitudes que incluyan créditos fiscales con una antigüedad mayor a cuarenta y ocho (48) meses.

Esta resulta ser la última de las variantes de recupero. Corresponde presentar por este sistema:

- Las solicitudes presentadas por los sujetos ya citados (querellados, denunciados, etc.), que resultaron excluidos objetivamente.
- Las solicitudes respecto de las cuales se constaten las situaciones previstas en las exclusiones objetivas de la antigüedad de veinticuatro (24) meses y de facturas cuestionadas.
- Las solicitudes de recupero de impuesto vinculadas con exportaciones de servicios.

Este sistema resulta en los hechos, una especie de sanción. Por las razones expuestas, en este régimen no se respetan los plazos del recupero “express” como tampoco se permite que la AFIP proceda a cancelar en nombre del solicitante, las

deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de seguridad Social.

Las exclusiones por verificaciones practicadas que determinan la ilegitimad o improcedencia del impuesto facturado podrán tramitarse para su recuperero únicamente bajo este sistema de fiscalización previa.

También deben presentarse bajo este régimen las tres (3) primeras solicitudes, cuando el monto del impuesto facturado impugnado se encuentre comprendido entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) del monto total de la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, observada, previo al cómputo de las compensaciones que hubieran sido procedentes, o el monto del impuesto impugnado resulte inferior al cinco por ciento (5%) del monto indicado en el punto anterior y el responsable no conforme el ajuste efectuado.

Esta sanción anómala se eleva a las doce (12) primeras solicitudes, cuando el monto del impuesto facturado impugnado resulte superior al diez por ciento (10%) del monto total de la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, observada, previo al cómputo de las compensaciones que hubieran sido procedentes, o se tratara de reincidencias dentro de los últimos doce meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

10.- Aprobación del recuperero

Resulta muy importante la eliminación de la famosa “Resolución definitiva” del juez administrativo que obligaba a realizar un control total del recuperero, dentro de los 180 días hábiles administrativos, contados desde la fecha en que la solicitud era interpuesta, considerando así al recuperero formalmente admisible.

En la actualidad, el juez administrativo simplemente emite un acto administrativo informando el monto del pago, de la acreditación o transferencia autorizadas, según corresponda, y en su caso, el de las detracciones que resulten procedentes, dentro de los quince (15) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible. Para los sujetos

que no hayan realizado presentaciones en los veinticuatro (24) meses inmediatos anteriores al de interposición del pedido de reintegro, el plazo de quince (15) días se amplía a treinta (30) siempre hábiles administrativos.

En las presentaciones que cumplan con alguna de las obligaciones formales, el juez administrativo solicitará al contribuyente que subsane las omisiones o deficiencias observadas, dentro de los seis (6) días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la presentación realizada. Transcurrido dicho plazo, sin que el juez administrativo hubiera efectuado el referido pedido o requerimiento, se considerará a la solicitud formalmente admisible desde la fecha de su presentación.

Podrá detraer de la solicitud los montos de los IVA créditos fiscales cuando se compruebe que los agentes de retención han omitido actuar en tal carácter, respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el crédito fiscal de la solicitud presentada o cuando el informe especial del contador contenga los conceptos y montos observados que hayan motivado una opinión con salvedades o se verifiquen inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados.

Cuando proceda la detracción parcial de los créditos imputados en las solicitudes, dicha detracción operará en el siguiente orden: Contra la devolución, luego contra la transferencia, contra las acreditaciones y finalmente contra las compensaciones.

En el caso de devoluciones, el pago se hará efectivo dentro de los cinco (5) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de emisión de la comunicación informando el monto del pago. Como condición previa a la devolución del monto que resulte procedente, los responsables que tengan deudas por aportes y contribuciones con destino al SUSS deberán pagarlas o firmar un convenio con un modelo ya previsto. Este convenio permite al Fisco tomar en forma automática parte o todo de los fondos debidos por el contribuyente del monto de la devolución.

Esta comunicación que informa el pago, como la que informa la acreditación o transferencia autorizadas y, en su caso, las detracciones que resulten procedentes, consignará:

- El importe histórico del impuesto facturado atribuible a la respectiva exportación de servicios.
- La fecha a partir de la cual surte efecto la solicitud de acreditación, devolución o transferencia.
- Los importes y conceptos compensados de oficio.
- Cuando corresponda, los fundamentos que avalen la detracción, total o parcial, del crédito declarado por el beneficiario.
- El importe de la devolución o, en su caso, la acreditación o transferencia autorizada.

Luego de pasados quince (15) días hábiles desde que el recupero resulta formalmente admisible, el Juez Administrativo debe emitir “la comunicación de pago” que informa sobre el monto autorizado y, en su caso, las detracciones que resulten procedentes y consignará, de corresponder, los siguientes datos:

- El importe del impuesto facturado atribuible a la respectiva exportación de servicios.
- Los fundamentos que avalen la detracción, total o parcial, del crédito declarado por el beneficiario.
- Monto del excedente aprobado en caso de que se haya superado el límite del valor FOB ya analizado.
- Monto de compensaciones autorizadas efectuadas.
- Monto de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio (acreditación en los términos del segundo párrafo del art 43 de la Ley).
- Monto de la compensación de oficio de deudas.
- Monto de deudas de seguridad social que la AFIP cancelará en nombre del solicitante.
- El importe de la devolución o, en su caso, la acreditación o transferencias autorizadas.

- La fecha de presentación originaria y, de corresponder, la fecha de la última solicitud rectificativa para el cálculo de intereses resarcitorios y la fecha de admisibilidad formal.

11.- Liquidación

Como ya se expresó anteriormente, los exportadores deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.

Las presentaciones para recuperar el crédito fiscal pueden realizarse a partir del 21 del mes siguiente al del perfeccionamiento de las exportaciones. Si, por ejemplo, una declaración jurada de IVA vence el 24 de un mes en particular, debería adelantar esa presentación al día 21, si la empresa desea presentar el recuperado antes del día 24. Es necesario que se hayan presentado todas las DDJJ de IVA hasta la del mes anterior, si presentó en el mes subsiguiente o posterior.

Si se presenta una declaración jurada rectificativa del recuperado, dicha presentación será sustitutiva de la original y se considerará, a todo efecto, la fecha correspondiente a la presentación rectificada.

12.- Auditoría en el recuperado del crédito fiscal

Como sus antecesoras, la resolución 2000 obliga como norma básica de auditoría a sellar los comprobantes de gastos y compras que se utilizarán para el recuperado. Esta medida evita que el mismo comprobante se compute más de una vez. Los datos a consignar en dichos sellos son: monto del crédito computable en la solicitud correspondiente, mes y año de la solicitud.

Esta opción podrá ser cumplida, a opción del exportador, mediante la utilización de un registro emitido a través de sistemas computarizados, que será confeccionado mensualmente y deberá conservarse en archivo a disposición del organismo para cuando éste así lo requiera. El registro contendrá, además de los datos ya señalados, los correspondientes a los proveedores, en la forma que se indica a continuación: apellido y nombres, denominación o razón social; clave única de

identificación tributaria (CUIT); tipo y número de factura o documento equivalente; y el monto del Impuesto al Valor Agregado, consignado en la factura o documento equivalente.

Se solicita además, un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación las normas de auditoría dispuestas en las resoluciones emitidas por la Federación de Consejos Profesionales o el Consejo Profesional respectivo.

Si estos organismos no hubieran establecido normas especiales para el informe, deberían aplicarse los procedimientos de auditoría generalmente aceptados, que son muy amplios.

Una herramienta muy valiosa que la AFIP ha puesto a disposición del Auditor es la posibilidad y obligatoriedad de que el contador auditor, previa solicitud de una clave en la agencia en que se encuentre inscripto, consulte en www.afipreproweb.gov.ar por proveedor y por mes, a los efectos de determinar el cumplimiento tributario de cada uno, antes de solicitar el recupero.

La consulta del profesional se debe realizar para una presentación determinada y tendrá validez por tres meses. Los resultados pueden ser:

- Código 1: Significa que el control es positivo en el sentido de sobre el proveedor no existe cuestionamiento alguno de parte de la AFIP.
- Código 2: Significa que el proveedor registra incumplimientos. En este caso, si se le retuvo el 100 % no habrá inconvenientes con el recupero.
- Código 3: El proveedor no es responsable inscripto en el IVA, significando que no se podrán tomar los comprobantes de dicho proveedor.
- Código 4: Significa que puede recuperarse el impuesto facturado por dicho proveedor, siempre que se haya retenido el 100% del IVA con motivo del pago, al tratarse de proveedores que la Administración ha encontrado con irregularidades en la cadena de comercialización.

El informe que emite el sistema, indica CUIT del contador que consulta, el CUIT del proveedor consultado y código de la respuesta.

Se entiende que cuando la Ley le delega al contador público para que opine sobre la legitimidad del impuesto facturado vinculado con las operaciones de exportación de servicios debe entenderse el recupero en particular y no sobre actividades de verificación que sólo puede desarrollar el Fisco en función de las facultades que le otorga la Ley de Procedimiento Fiscal.

13.- Otras operaciones que permiten el recupero del crédito fiscal

Compras efectuadas por turistas extranjeros

La legislación, recogiendo el principio de país de destino, prevé el reintegro del impuesto abonado por el turista en su compra de bienes gravados, producidos en el país y que éste traslade al exterior.³³

Los rasgos principales del régimen son:

- Pueden adherirse al régimen, los comerciantes que revistan la condición de responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado, quedando obligados a cumplir con los requisitos y condiciones que se establece en las resoluciones de reglamentación.
- Existe una empresa adjudicataria del servicio de devolución (Global Refund Argentina S.A.) que obtiene, como contraprestación, una comisión vinculada con el importe de la factura o tique factura que se encuentra tabulada, en forma inversamente proporcional al monto de la misma, por el Ministerio de Economía.
- El impuesto a reintegrar se exterioriza a través del denominado “cheque de reintegro” pero este no goza de las características de un cheque de circulación sino que es un comprobante.
- El turista puede obtener el reintegro en el país, mediante giro al exterior o acreditación en su tarjeta de crédito.

³³ Art. 43, Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 (t.o. 2012).

- Para ser procedente el reintegro, cada factura o tique debe ser igual o superior a \$70.

Compras realizadas por turistas extranjeros en provincias con límites internacionales

La Ley de IVA dispone el reintegro, a los prestatarios, del impuesto facturado por las siguientes prestaciones:

- Hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares,
- Cuando dichas prestaciones sean contratadas por los turistas extranjeros en los centros turísticos ubicados en las provincias con límites internacionales.³⁴

Si con estas prestaciones, en forma conjunta o complementaria, se realizan ventas de bienes u otras prestaciones o locaciones de servicio que, desde ya, no gozan del beneficio del reintegro, estas últimas deberán facturarse en forma discriminada.

Si bien es común que se detalle en la factura aquello que se denomina como “adicionales” a la tarifa normal de hospedaje, cabe aclarar que la ausencia de la discriminación implicaría el decaimiento del goce del beneficio.

Sí participan del reintegro:

- Las prestaciones de servicios de refrigerios, comidas o bebidas
- Realizadas en locales propios o ajenos o fuera de los hoteles, hosterías, etc.
- Siempre que se encuentren referidos al servicio de desayuno
- Y que éste sea parte del precio del hospedaje.

Quedan comprendidas en éste régimen las provincias de: Catamarca, Formosa, Entre Ríos, San Juan, Santa Cruz, Misiones, Corrientes, Salta, La Rioja, Chubut, Jujuy, Neuquén, Mendoza, Río Negro y Chaco. Pero en virtud de lo establecido en el artículo 2 de la ley 25.406, el Poder Ejecutivo debió extender, a partir del 1/1/2003, este beneficio al resto del territorio de la Nación.

³⁴ Art. 43, Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 (t.o. 2012).

Convenios de cooperación internacional

Igual tratamiento al enunciado precedentemente se dará a las adquisiciones de bienes, locaciones y servicios en el mercado interno, cuando se utilicen fondos recibidos por donaciones, en el marco de convenios internacionales para realizar dichas adquisiciones, prestaciones o locaciones, y de acuerdo con la RG (DGI) 3.290 (BO: 15/01/1991). A continuación se detallan algunos puntos a considerar:

- Elementos a solicitar por los proveedores de organismos internacionales de cooperación: Copia autenticada de la constancia emitida por la Dirección General de Cooperación Internacional, dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, que acredite que dichas operaciones se encuentran afectadas al desarrollo de proyectos de cooperación internacional.
- Recaudos a tomar en los comprobantes emitidos: Los proveedores deberán dejar constancia en la factura o documento equivalente que emitan por las operaciones concertadas por los organismos internacionales de cooperación, el monto del Impuesto al Valor Agregado incluido en el precio total facturado y la referencia del proyecto en ejecución acordado por la Dirección Nacional de Cooperación Internacional, dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto.
- Cancelación de las facturas por dichos organismos: El monto del Impuesto al Valor Agregado que, de acuerdo con lo comentado, se consigne en la respectiva factura o documento equivalente se detraerá del precio total indicado en dicho comprobante, resultando la diferencia el importe que deberá ser abonado por los aludidos organismos.
- Obligación de extender comprobantes: El organismo Internacional deberá extender un comprobante a sus proveedores, donde consten los siguientes datos: Lugar y fecha de emisión; denominación y domicilio

del organismo internacional; Nombres y apellidos, o denominación social, domicilio y CUIT, del proveedor, locador o prestador; precio total de la operación consignado en la factura o documento equivalente; monto del Impuesto al Valor Agregado contenido en el importe indicado anteriormente, que hubiera sido deducido de éste último; la obligación comentada en este punto deberá cumplimentarse en oportunidad de efectivizarse el pago de la correspondiente factura o documento equivalente.

- Carácter del comprobante emitido por los organismos internacionales: El importe atribuible al Impuesto al Valor Agregado que se consigne en el comprobante que se comentó en el punto precedente tendrá para los proveedores, locadores o prestadores el carácter de impuesto ingresado.

Misiones diplomáticas

El artículo 46 de la Ley acuerda a las misiones diplomáticas permanentes el reintegro del IVA:

- Que se facture por bienes. Obras, locaciones, servicios, otras prestaciones
- Que sean utilizados en la construcción, reparación, mantenimiento y conservación de los locales de la misión, locación de los locales de la misión, adquisición de bienes o servicios destinados a su equipamiento o vinculados con su actividad, casa habitación, gastos personales y de sustento propio y de su familia, cuando se trate de diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros.
- Condición: Este régimen de reintegro es procedente, a condición de reciprocidad o cuando exista compromiso de otorgar tratamiento preferencial a las misiones diplomáticas del país.

- Requisitos: La documentación respaldatoria debe ser certificada por la delegación diplomática y deben cumplirse los requisitos, plazos y condiciones dispuestos por el organismo fiscal en su RG (DGI) 3.571 modificada por la RG (DGI) 3.746 y 3.872.

“Free shop” o tiendas libres

Se entiende por Zona Primaria Aduanera aquella parte del territorio aduanero habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectada al control de éstas en las que rigen normas especiales para la circulación de personas y movimientos y disposición de la mercadería.

Los locales ubicados dentro de los aeropuertos, conocidos bajo la denominación de “Free shop”, son tratados en la legislación nacional como “Tiendas libres” y se encuentran reguladas por la Ley Nacional 22.056.

Esta norma del año 1979 asimila las ventas efectuadas en estos espacios, a exportaciones.

Establece que podrán vender mercaderías nacionales o extranjeras a los pasajeros que embarquen con destino al exterior o en tránsito al exterior y mercadería de origen extranjero a los pasajeros que arriben al país.

En cuanto a las mercaderías de origen nacional y con respecto a los pasajeros que las exporten, la franquicia aquí establecida comprende los derechos de exportación y los demás gravámenes adicionales a la exportación, incluidas las tasas. A los fines de los impuestos al valor agregado e internos, las ventas de dichas mercaderías realizadas por la tienda libre a los pasajeros que salgan del país recibirán el tratamiento de las exportaciones.

La Administración de Aduanas ha dictado normas específicas para los permisionarios de “Tiendas Libres”, en especial, referente al cumplimiento de requisitos que deben cumplir los locales; del ingreso de la mercadería a la Tienda Libre y en cuanto a la Operativa de Ventas.

La reglamentación data de la entonces ANA que, por resolución 4.483 del 22/12/1982 (BO: 30/12/1982), actualizó la normativa aplicable al funcionamiento de las tiendas libres.

14.- Fallo Tecnopel S.A.

Resulta útil, en base al tema expuesto, recurrir al análisis del fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en el caso Tecnopel S.A., donde el Alto Tribunal se expresó contrario al Fisco en un caso en el cual la empresa argentina no ejercía una representación "strictu sensu", sino que limitaba su accionar a gestionar ventas como representante de los productos, sin asumir ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta, en la que no intervenía ya que se realizaba directamente entre el exportador del exterior (su representada) y el importador del país. Ni tampoco se hacía responsable por la calidad del producto, ni por fallas o faltas de entrega, ni por cualquier clase de problemas entre ambas partes. Supeditaba sí el cobro de su comisión a la realización de la exportación. Aún en este caso particular se consideró que la explotación del servicio no se realizaba en el país.

Se verificó - en dichas circunstancias - que la empresa brasileña a la que prestaba sus servicios, no realizaba actividades en el país, afirmándose al respecto que era evidente que no ocurría dicha circunstancia ya que la misma no tenía en él establecimientos permanentes ni transitorios, ni personal propio o contratado. De haber sido así, las consecuencias hubieran sido opuestas. Si el servicio hubiera sido direccionado a una sucursal o representación estable del sujeto del exterior en el país, no se hubiera considerado a la prestación como empleada o explotada en el exterior.

Se destaca la importancia de establecer qué tipo de responsabilidad asume el agente local respecto de la operación que concreta el sujeto del exterior, ya que si no asume responsabilidades por cualquiera de los problemas típicos entre el exportador y el importador, se reafirma la condición de mero agente que exporta un servicio que será utilizado en el exterior.

En virtud de lo expuesto, es claro que la conclusión del tribunal ha sido la de entender que, dichas prestaciones han sido utilizadas efectivamente en el exterior y que le correspondían las previsiones legales en cuanto a exportación de servicios.

Por último, se destaca que éste importante fallo vino a clausurar la incertidumbre planteada por la interpretación restrictiva, según la cual, todo servicio que tenga una referencia geográfica en la Argentina, será considerado local y quedará gravado. El Doctor Bosco, en una muy bien fundada sentencia, consideró que las comisiones de los representantes (de exportadores del exterior, no establecidos en la Argentina), que actúan en el curso de sus propios negocios, se corresponden a servicios utilizados en el exterior.³⁵

15. El caso particular de los servicios de salud

Argentina ha exportado tradicionalmente este tipo de servicios dentro de una escala regional, sacando provecho de la disponibilidad temprana de ciertas tecnologías (hasta que muchas de éstas se difundieron en el continente) y de las debilidades de los sistemas de salud de algunos países vecinos (por ejemplo: Paraguay, Bolivia).³⁶

El artículo 1° en su inciso b) excluye del objeto a las prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Por ejemplo, las realizadas por un médico que es consultado desde el exterior por un paciente o una investigación que se encuentra o se desarrolla fuera del territorio de la Nación, serían prestaciones no alcanzadas por el impuesto.

Distinto es el tratamiento para el caso de los servicios efectuados a residentes extranjeros que se encuentran temporalmente en el país revistiendo el carácter de consumidores finales frente al tributo.³⁷

Se consultó al fisco (Dictamen 45/00, DAT, BAFIP 42, pág. 132) respecto de una prestación médica que se efectuaba en el país a un paciente residente en el

³⁵ MARCHEVSKY, Rubén, *op. cit.*, Pág. 136.

³⁶ Consultas en internet: www.oered.org/index.php, (02/08/2013).

³⁷ MARCHEVSKY, Rubén, *op. cit.*, Pág. 904.

exterior, quien viajaba a la República Argentina exclusivamente para ser intervenido quirúrgicamente.

El consultante señaló, entre otras cosas, que: por un lado el servicio será utilizado fuera del territorio de la Nación en razón de ser el sujeto un residente en el exterior, que regresará a su país luego de someterse a la prestación médica local; y por otro lado, que si la operación se considera gravada, sería discriminatorio para la persona residente en el extranjero, en relación con el régimen de reintegro del IVA a turistas del exterior.

La asesoría Técnica del Fisco estimó que para que una operación sea calificada como exportación de servicios, es necesario que posea características tales que resulte susceptible de imposición en el país de destino, circunstancia ésta que implica que el prestatario se valga de la misma para desarrollar una actividad económica en su país que implique la utilización o explotación efectiva del servicio en el exterior.

Conforme a ello, precisó que la prestación consultada constituía un servicio brindado en el territorio nacional a un residente del exterior y alcanzada por el impuesto.

CAPÍTULO IV

LA OPERATORIA ADUANERA Y LA TEMÁTICA PRÁCTICA DEL IVA EN EL COMERCIO EXTERIOR

Sumario: 1.- Pasos previos para la importación y exportación de bienes y servicios. 2.- Régimen de prohibiciones y organismos de intervención previa. 3.- Sujetos intervinientes y documentación necesaria para operaciones de comercio exterior. 4.- Implicancias prácticas. 5.- Impacto socio-económico de las medidas fiscales vinculadas al IVA en el comercio internacional.

1.- Pasos previos para la importación y exportación de bienes y servicios³⁸

Es condición ineludible para importar o exportar mercaderías desde y hacia la República Argentina, estar inscripto ante la DGA (Dirección General de Aduanas); y es requisito para solicitar la referida inscripción en Aduana, encontrarse previamente inscripto ante la Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) y poseer número de CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria).

Se reiteran dos puntos importantes que fueron ya explicados en los capítulos anteriores: el primero se refiere a que de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de IVA, no están obligados a inscribirse en la Dirección General Impositiva los importadores pero únicamente en relación a importaciones definitivas que realicen (es decir, importaciones para consumo); y el segundo punto se refiere al caso de las empresas que exportan servicios, ya que en éste caso, inscribirse en el Registro de Importadores

³⁸ Consultas en internet: <http://www.gcscomericial.com.ar/index>, (05/08/2013).

y Exportadores de la República Argentina de la DGA es optativo (a diferencia de las exportaciones de productos o bienes en cuyo caso es un trámite obligatorio), ya que esta actividad no se encuentra tipificada en el Sistema Armonizado de Designación y Decodificación de Mercancías.

En las exportaciones de servicios, la empresa que presta el servicio a un no residente podrá emitir una factura de tipo E de acuerdo a lo normado por la Resolución General AFIP N° 1415/03, y por lo tanto ingresar las divisas provenientes de la venta al exterior. En este caso, los exportadores tienen que revestir el carácter de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado y además, deben encontrarse inscriptos en los "Registros Especiales Aduaneros", para poder emitir comprobantes electrónicos originales (Factura E), en los términos de la RG 2485/08, (Régimen Especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales), a los fines de respaldar las operaciones de exportaciones.

Las empresas que hayan realizado el trámite de registro como exportadores deben tener en cuenta que se les vencerá dicha inscripción a los dos años por no registrar ante la Aduana operaciones de exportación (como se mencionó previamente, las exportaciones de servicios no se encuentran tipificadas en el Sistema Armonizado, por tanto las mismas no se pueden registrar).

Si bien bajo la condición de Monotributista se está en condiciones de solicitar el Registro de Importador y Exportador, por cuestiones de operatividad y beneficios impositivos, se recomienda la figura de Responsable Inscripto.

A continuación, se tratan puntualmente los requisitos para solicitar ante la DGA la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores:

- Poseer CUIT: El trámite debe iniciarse en las delegaciones de la AFIP correspondientes según la ubicación de la empresa (Régimen general) o Persona Física (Régimen Simplificado Monotributo), presentando el DNI y el formulario de declaración jurada 460/F. Dicho formulario puede encontrarse en formato interactivo y en PDF en la página de la AFIP (www.afip.gov.ar) en la sección Formularios del menú principal. En ese mismo sitio web, en la sección Guía de trámites, se puede

consultar sobre el procedimiento completo para la inscripción ante la AFIP y la obtención del CUIT, tanto para personas jurídicas como físicas.

- Encontrarse habilitado para ejercer el comercio al momento de solicitarla: Para el caso de personas físicas es necesario tener registro de comerciante; y si se trata de personas jurídicas, el objeto social debe ser adecuado a la última normativa de la Inspección General de Justicia en cuanto a especificidad de objeto social. Si su objeto social no está actualizado deberá tramitar la modificación en la Inspección General de Justicia, previa la inscripción en la DGA.
- Poseer solvencia económica de acuerdo a lo normado por la Resolución General N° 2144/2006, que indica que, los sujetos que soliciten la inscripción en el registro de importadores y exportadores, acreditarán solvencia económica, si en el último año calendario demuestran ventas superiores a los \$ 300.000,00. Debe tenerse en cuenta que se toman como válidas sólo las presentaciones de IVA registradas en término y sus modificatorias. Los sujetos que no encuadren en el marco referido más arriba deberán acreditar ante la AFIP solvencia económica mediante póliza de caución solicitada ante compañía de seguros, caución en efectivo otorgada ante la DGA o aval bancario otorgado ante la DGA. En todos los casos el monto a caucionar o avalar es de \$ 30.000,00 y la AFIP se reserva el derecho de restituirlo cuando considere que el sujeto solicitante ha cumplido con solvencia los requisitos de la norma.
- No registrar antecedentes penales o judiciales.

Una vez revisados los requisitos mínimos para solicitar la adhesión al Registro de Importadores y Exportadores de la DGA, a continuación se resumen los requerimientos para inscribirse en los Registros Especiales Aduaneros como importador o exportador habitual:

- Poseer el alta en los Impuestos al Valor Agregado y/o a las Ganancias o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), de corresponder.
- No encontrarse en estado de falencia.
- Tener firma, foto y huella dactilar registrada digitalmente en el Sistema Registral.
- No contar con antecedentes en el Registro de Infractores (en el caso de personas jurídicas, este requisito alcanza a los componentes de la misma).
- Para las personas jurídicas, tener declarados los socios y los integrantes de los órganos de administración y fiscalización en ejercicio, según el tipo societario que se trate.
- Acreditar solvencia económica o constituir garantía.
- Declaración Jurada manifestando no estar comprendido en los supuestos del Art. 94 Apartado 1 inciso d) del Código Aduanero (Ley 22.415).
- Para las personas jurídicas el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.
- Las personas jurídicas deberán estar inscriptas en la Inspección General de Justicia, o en su caso, en el organismo correspondiente.
- Certificados de Antecedentes expedidos por autoridad policial.
- Para las personas jurídicas, el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.

No deben cumplir con el requisito de acreditar solvencia económica los sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes (Monotributo), ni tampoco los importadores y exportadores ocasionales, según Resolución General N° 2220 y sus modificaciones.

Para iniciar el trámite de inscripción en el Registro Especial Aduanero deberá ingresar a la página de la AFIP (www.afip.gov.ar), en la sección Guía de trámites del menú de la izquierda y luego en Sistema Registral – Registro Especial Aduanero.

Otros pasos previos para la Importación de bienes y servicios³⁹

- Seleccionar al agente aduanal.
- Inscripción como importador ante la Dirección General de Aduanas (como persona física o jurídica), a menos que se trate de importaciones para consumo particular.
- Chequear el régimen legal de las mercancías, esto comprende: importaciones prohibidas, importaciones reservadas al Ejecutivo Nacional, permisos exigibles en el momento, certificado Sanitario del país de origen, entre otros.
- También se debe estar pendiente de la clasificación arancelaria, sistema de franjas de precios, si tiene los precios oficiales CIF o está en FOB, si tiene los Derechos Antidumping y si está exento de IVA.

Otros pasos previos para la exportación de bienes y servicios

Antes de ingresar en los mercados externos resulta importante contagiarse de las actitudes habituales del comercio mundial, como por ejemplo, planificar las actividades a mediano y largo plazo. Esta planificación incluye, entre otras cuestiones:

- Pactar la negociación con el comprador.
- Inscribirse en el registro de exportaciones.
- Solicitar la clasificación arancelaria.
- Solicitar licencias, permisos, certificaciones, en caso que lo requiera.

³⁹ Ibidem.

- Requiere los servicios de un Agente aduanal.
- Ofrecer los bienes que el mercado requiera: generalmente competitivos y actualizados tecnológicamente.
- Contar con un plan de comercialización definido ya que no debe haber improvisación.
- Realizar un exhaustivo análisis de los medios de comercialización a utilizar.

2.- Régimen de prohibiciones y organismos de intervención previa

La Aduana es el órgano de aplicación del Régimen Arancelario y de Prohibiciones en lo que respecta a importación y exportación de mercaderías.

Las prohibiciones son establecidas por el Congreso mediante la sanción de leyes o por el Poder Ejecutivo Nacional a solicitud de los distintos organismos: Secretaría de Comercio, SENASA, Flora y Fauna, etc. Es interesante ver qué se prohíbe y por qué es importante analizar el fin social de muchas prohibiciones actualmente existentes.

El Código Aduanero, en los artículos 608 a 612, clasifica las prohibiciones según su finalidad y alcance:

Según su finalidad

- Prohibiciones de finalidad económica: Son prohibiciones establecidas, por ejemplo, para asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la desocupación, para proteger los derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, para promover, proteger o conservar actividades nacionales productivas de bienes o servicios, para estabilizar los precios internos, para atender necesidades de finanzas públicas, etc.

- Prohibiciones de finalidad no económica: Son prohibiciones establecidas por seguridad pública o defensa nacional, política internacional, salud pública, política alimentaria, sanidad animal o vegetal, conservación de especies vegetales y animales, protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico, preservación del medio ambiente, conservación de los recursos naturales y prevención de la contaminación.

Según su alcance

- Prohibiciones absolutas: Son prohibiciones que impiden a todas las personas la importación de determinada mercadería. Por ejemplo: especies de la flora o fauna protegidas, residuos tóxicos que puedan afectar la salud pública, etc.
- Prohibiciones relativas: Son prohibiciones que prevén excepciones a favor de una o varias personas. Por ejemplo: ropa usada, drogas o psicotrópicos, etc.

Entonces, el régimen de prohibiciones tiene dos grandes grupos de objetivos. Por un lado están las prohibiciones económicas que tienen influencia sobre la actividad económica del país, buscando preservar la industria nacional, el trabajo, combatir la desocupación y proteger los derechos de propiedad intelectual.

Por ejemplo, se encuentra prohibida la importación de vehículos usados porque afecta a la industria nacional y al sector automotriz (esto está acordado en el MERCOSUR). También está prohibida la importación de ropa usada porque afecta a la industria textil.

Por otro lado tenemos las prohibiciones no económicas. Este grupo de prohibiciones están relacionadas con la seguridad, la salud pública y la preservación del medio ambiente.

Se encuentran prohibidas por ejemplo la exportación de bienes culturales, piezas arqueológicas, flora y fauna autóctona en peligro de extinción.

Cabe aclarar que, existen organismos nacionales que evalúan –sólo en ciertos casos- si es posible autorizar la importación o la exportación de estos bienes.

La importación de residuos o desechos industriales se encuentra prohibida porque pueden comprometer la ecología y el medio ambiente.

Organismos de intervención previa

En nuestro país existen organismos de la Administración Pública Nacional (además de la Aduana) que tienen delegadas facultades de control previo al momento de la importación y la exportación de mercaderías. Dicha delegación se instrumenta mediante leyes, decretos o acuerdos internacionales.

Es muy importante consultar la normativa de cada organismo a efectos de definir la correcta intervención sobre las mercaderías a importar o a exportar.

Cada organismo posee diferentes modalidades, requisitos y procedimientos específicos para la emisión de los certificados o autorizaciones. Por lo que es necesario que previo a la realización de la operación tengamos idea de cómo se tramita, dónde, en qué horarios, cuánto tiempo demoran y cuáles son las diferentes formalidades de presentación de las solicitudes.

Resulta importante y es necesario tener en consideración que existen mercaderías donde interviene más de un organismo. Un ejemplo son los mostos de uva, mercadería donde interviene el INAL (Instituto Nacional de Alimentos) y el INV (Instituto Nacional de Vitivinicultura).

Por lo general, la intervención en exportación se realiza en forma previa a la operación aduanera y en la declaración aduanera se debe consignar el número de autorización que emite el organismo actuante. Por lo tanto, estos trámites deben estar concluidos antes de la registración en el Sistema Informático MARIA previsto por la AFIP para la declaración de las operaciones de exportación.

Entre los principales organismos de intervención previa, en la República Argentina, se encuentran:

- Secretaría de Cultura de la Nación: controla obras de arte, pinturas, grabados, esculturas por cualquier técnica plástica, objetos y bienes culturales, arqueológicos y paleontológicos. (Sitio web: www.cultura.gov.ar).
- Registro Nacional de Armas (RENAR) y Comisión Nacional de Control de Exportaciones Sensitivas y Material Bélico: controla armas, municiones, partes de armas, explosivos y componentes para la fabricación de explosivos. (Sitio web: www.renar.gov.ar).
- Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA): entre los controles de sanidad y calidad animal, se encuentran, los productos, subproductos y derivados de origen animal. Principios activos y formulaciones de aplicación en medicina veterinaria. Entre los controles de sanidad y calidad vegetal, se encuentran los productos, subproductos y derivados de origen vegetal, principios activos y productos agroquímicos y biológicos utilizados en la producción y comercialización de productos agrícolas y de productos de terapéutica vegetal y fertilizantes. (Sitio web: www.senasa.gov.ar).
- Secretaría de Programación para la Prevención de la Drogadicción y la Lucha contra el Narcotráfico (SEDRONAR): controla precursores y productos químicos, esenciales, específicos o aptos para la fabricación o elaboración de estupefacientes y sustancias psicotrópicas. (Sitio web: www.sedronar.gov.ar).
- Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT): controla productos que puedan afectar la salud humana, como los medicamentos, alimentos, productos de uso doméstico, médico y de diagnóstico. (Sitio web: www.anmat.gov.ar).
- Instituto Nacional de Alimentos (INAL): controla productos alimenticios acondicionados para el consumo humano, materias primas

para uso en la industria alimentaria y productos de uso doméstico.
(Sitio web: www.Inal.gov.ar).

- Instituto Geográfico militar (IGM): controla publicaciones que poseen impresos donde se grafique parte o la totalidad del territorio nacional argentino, incluidas las islas Malvinas, archipiélagos y la Antártida.
(Sitio web: www.igm.gov.ar).
- Instituto Nacional de vitivinícola (INV): controla Productos vínicos. Todo establecimiento cuya actividad sea la destilación, fabricación, manipulación, fraccionamiento o comercialización de vinos, mostos, bebidas alcohólicas, alcoholes etílico o metílico, deberá inscribirse en la dependencia jurisdiccional del Instituto Nacional de Vitivinicultura.
(Sitio web: www.inv.gov.ar).
- Dirección Nacional de Recursos Naturales: controla áreas donde estén involucrados ejemplares vivos, productos y subproductos de la fauna y flora silvestre incluidos en los Apéndices de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (CITES). (Sitio web: www.ambiente.gov.ar)

3.- Sujetos intervinientes y documentación necesaria para operaciones de comercio exterior⁴⁰

En primer lugar, se destaca que pueden ser importadores o exportadores las personas físicas o jurídicas. Se indican a continuación, qué tipo de organizaciones pueden inscribirse en el Registro de Importadores y Exportadores de la Aduana:

- 1) Los tipos societarios que figuran en la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550).
 - Sociedades de Hecho
 - Sociedades Colectivas
 - Sociedades en Comandita Simple

⁴⁰ Consultas en internet: www.afip.gov.ar/institucional/afipSimulada/archivos/secuenciaDidactica/, (05/08/2013).

- Sociedades de Capital e Industria
 - Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L)
 - Sociedades Anónimas (S.A.)
 - Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria
 - Sociedades en Comandita por Acciones
 - Sociedades Accidentales o en Participación.
- 2) Las cooperativas.
 - 3) Las sociedades sin fines de lucro.
 - 4) Los monotributistas (sólo pueden realizar exportaciones).

Por otro lado, se debe tener en cuenta quiénes son las personas que participan y cuál es el rol que cumplen en la operatoria del comercio exterior. Los sujetos que intervienen en las operaciones de importación y exportación de bienes y servicios son los siguientes:

La Dirección General de Aduanas

Es el órgano encargado de la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías, como así también el control del tráfico de mercaderías que ingresan o egresan del territorio aduanero.

Los Auxiliares del Comercio y del Servicio Aduanero, que pueden ser:

Despachante de Aduana

Realizan trámites y diligencias ante el Servicio Aduanero en nombre de los importadores y/o exportadores. Deben ser personas de existencia visible y estar inscriptos en el Registro de Despachantes de Aduana.

Para realizar una operación de exportación, deberá estar inscripto en el Registro de Importadores y Exportadores y podrá optar por realizarla como

exportador (si es persona física) ó contratar los servicios de un despachante de Aduana que lo represente en la realización del trámite de exportación.

Agente de Transporte Aduanero o ATA

Pueden ser personas de existencia visible o ideal que representan a los transportistas y tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero.

Para desempeñarse como ATA es necesario estar inscripto en el Registro de Agentes de Transporte Aduanero y para ello, deberá acreditar, entre otros requisitos, la solvencia necesaria y otorgar a favor de la Dirección General de Aduanas una garantía en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones.

En cuanto a la documentación necesaria, para el caso de importaciones, para darle destino a una mercadería, el importador o su despachante deben realizar una solicitud de destinación por escrito que habitualmente se denomina "Despacho de Importación".

Este documento indica, entre otros datos, la posición arancelaria de la mercadería, así como su naturaleza, especie, estado, peso, calidad, precio, lugar de destino y todo aquel elemento necesario que permita una correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería.

El declarante (despachante o importador) ingresa los datos de la mercadería utilizando el Sistema Informático MARIA (SIM) desde su oficina o en las cabinas públicas.

Una vez que la información ha sido ingresada, la misma se valida e imprime y queda el registro generado en el Sistema MARIA para su posterior validación por el servicio Aduanero bajo un número de destinación que se compone de la siguiente manera:

04 (Año) 001 (Código de Aduana) IC04 (Código de destinación*) 008650 (Número) B (Dígito de Control).

Cualquier trámite o consulta relacionada con esa destinación deberá realizar utilizando este número que es el que le asigna el sistema.

Además de dicha documentación en la carpeta del despacho, deberá aportarse factura comercial, documento de transporte (conocimiento de embarque o guía aérea o carta de porte, según la vía utilizada), certificaciones de terceros organismos o certificado de origen en caso de corresponder, y demás documentación exigible para la mercadería de que se trate.

Para el caso de las exportaciones, Para darle destino a una mercadería, el exportador o su despachante deben realizar una solicitud de destinación por escrito que habitualmente se denomina "Permiso de Embarque".

Este documento indica, al igual que el Despacho de Importación, los datos necesarios para la correcta clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías. Y de igual modo, el declarante (Despachante o Exportador) ingresa los datos de la mercadería utilizando el Sistema Informático MARIA (SIM) desde su oficina o en las cabinas públicas.

4.- Implicancias prácticas: ejemplos para tratar el IVA en las Importaciones de bienes y servicios y en la exportación de servicios⁴¹

Con el fin de facilitar la comprensión de los temas centrales de éste trabajo, se proporcionan a continuación los siguientes ejemplos con sus respectivas soluciones:

Ejemplo 1: Importación de bienes

La consigna consiste en indicar el Hecho Imponible, el Sujeto, la Generación del Débito Fiscal (GDF) y la Base Imponible.

La empresa “La Cosa Linda S.A.”, compró en Brasil instrumental médico el día 15/09/2013 para comercializarlo en territorio Argentino. En la Aduana Argentina

⁴¹ IMPUESTO II, Guía de trabajos prácticos primer parcial: Impuesto al Valor Agregado, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2013).

registró la solicitud de importación el 18/09/2013 efectuando el pago de los tributos el 24/09/2013 conforme al siguiente detalle:

Despacho de Importación:

- Valor FOB: \$13.600,00
- Flete y seguro: \$1.020,00
- Derechos de Importación: \$3.947,00
- Tasa de Estadísticas (3%): \$438,60
- IVA: el 21% sobre la base imponible
- Percepción IVA RG (DGI) 3431: 10% sobre la base imponible
- Percepción Ganancias RG (AFIP) 2281: 3% sobre la base imponible

El 05/10/2013 se produce la aceptación de la solicitud citada y el libramiento de la mercadería para su introducción definitiva al territorio Nacional.

Solución:

- Objeto: Importación definitiva de bienes. Art. 1° inc. c) Ley.
- Sujeto: “La Cosa Linda S.A.”, es decir, quienes importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros. Art. 4° inc. c) Ley.
- GDF: 05/10/2013. Se produce junto con el libramiento por introducción definitiva: despacho a plaza. Art. 2° DR y Art. 636 C.A. (Código Aduanero).
- Base imponible:

Valor FOB:	\$13.600,00
Flete y seguro:	\$ 1.020,00
Derechos de Importación:	\$ 3.947,00
Tasa de Estadística:	\$ 438,60
<hr/>	
Base Imponible:	\$19.005,60. Art 25 Ley y Arts. 64 y 65 DR.

- IVA: \$3.991,17; Percepción IVA: \$1.900,56 y Percepción Ganancias: \$570,17. La Percepción IVA es computable en la DDJJ mensual en la que se computa el CF 10/2013.

Ejemplo 2: Casos de Importación de servicios

La consigna consiste en analizar en cada caso las situaciones planteadas y determinar si encuadran en las previsiones del Art. 1° inc. d) de la Ley. Se debe definir el tratamiento de todos los elementos vinculados con este hecho imponible.

Caso 1: Un profesional extranjero presta asesoramiento técnico, desde sus oficinas sitas en Italia, a una empresa del país dedicada a brindar servicios gravados en el IVA e inscripta como tal en la repartición.

Como alternativa considerar que el prestatario es un sujeto exento en IVA.

Solución:

- Objeto: Importación de Servicios. Art. 1° inc. d) Ley.
- Sujeto: Prestatario de servicios gravados responsable inscripto en IVA. Art. 4° inc. g) Ley.
- GDF: Momento en que se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio. Art. 5° inc. h) Ley.
- **Alternativa:** No gravado. No constituye Importación de Servicios en los términos del art. 1° inc. d) Ley, por ser el prestatario sujeto exento en IVA (e inscripto como tal).

Caso 2: Una empresa del país, inscripta en IVA, recibe un préstamo de un banco holandés para aplicar a sus actividades locales. El préstamo devenga intereses.

Como alternativa considerar que el prestatario es una fundación (exenta en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA).

Solución:

- Objeto: Importación de Servicios Financieros. El prestatario es responsable inscripto en IVA. Art. 1° inc. d) Ley.
- Sujeto: Prestatario de servicios gravados: responsable inscripto en IVA. Art. 4° inc. g) Ley.
- GDF: vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento o pago (la norma se refiere a la percepción) total o parcial, lo anterior. Art. 5° inc. h) Ley. Remite al Art. 5° inc. b) Pto. 7) Ley.
- Alternativa: No gravado. No constituye Importación de Servicios en los términos del Art. 1° inc. d) Ley, por no ser la Fundación responsable inscripto por otros hechos imposables.

Caso 3: Una consultora Irlandesa cobra honorarios por servicios prestados a una empresa del país, inscripta en IVA. A tales efectos un profesional perteneciente a la consultora se trasladó al país durante un mes a fin de analizar y emitir su opinión sobre los temas que se consultaron.

Solución:

No es Importación de Servicios porque se presta en el país a pesar de que el sujeto esté domiciliado en el exterior; constituye una prestación gravada y el sujeto es el prestador domiciliado en el exterior. El prestador debe inscribirse en AFIP-DGI.

Caso 4: La Secretaría de Cultura de la Nación recibió servicios de asesoramiento sobre calidades y aptitudes de cultivos para la zona pampeana. Estos servicios fueron brindados por una empresa comercial radicada en Australia. Valor del Servicio: \$10.000,00.

Como alternativa considerar que el prestatario es la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombes, R.I. en IVA.

Solución:

No gravado. No constituye Importación de Servicios en los términos del Art. 1° inc. d) Ley, pues el prestatario no es Responsable Inscripto.

Alternativa: Constituye Importación de Servicios en los términos del Art. 1° inc. d) Ley pero exenta pues el prestatario es un ente autárquico del Estado Provincial. Art. 8° inc. f) Ley.

Respecto a aquellos casos en que las Importaciones de Servicios se encuentren gravadas por IVA (Casos 1 y 2) se debe tener en cuenta lo siguiente:

- El impuesto debe ingresarse dentro de los 10 días hábiles posteriores a la GDF. Art. 65.2 DR y Art. 1° RG AFIP 549.
- El cómputo del crédito fiscal procede al mes siguiente de la GDF. Art 12 Ley último párrafo “in fine” y Art 7 RG AFIP 549.

Ejemplo 3: Casos de exportación de servicios

Caso 1: Una empresa consultora del país inscripta en IVA, que se dedica exclusivamente a la exportación de servicios, facturó en Mayo/2013 las siguientes operaciones:

- Asesoría sobre la situación legal vigente en Argentina para una empresa radicada en Colombia: \$300.000 (Valor FOB).
- CF por compras de bienes y servicios totalmente vinculados a las exportaciones: \$62.000.

La consigna consiste en indicar las posibilidades que brinda la Ley con relación a la utilización del crédito fiscal.

Solución:

Al no efectuar operaciones en el mercado interno (exportador puro), el art. 43, 2° párrafo le permite, en orden de prelación:

- 1) solicitar acreditación contra otros impuestos a cargo de la AFIP, o en su defecto,
- 2) solicitar devolución o transferencia a favor de terceros, a su elección.

El crédito fiscal de \$62.000 se puede utilizar para diferentes destinos, respetando el orden preestablecido y teniendo en cuenta el límite que se determine para el mes.

Determinación del límite de CF posible de utilizar por las exportaciones de Mayo/2013 (Art. 43, 2° p. in fine):

Valor FOB de la exportación por alícuota general: $\$300.000 \times 21\% = \63.000
> \$62.000. Se puede utilizar todo el CF.

Caso 2: Resolver el caso anterior, considerando que el CF por compras es de \$66.000.

Solución: El CF de \$66.000 se puede utilizar para diferentes destinos, respetando el orden de preestablecido y teniendo en cuenta el límite que se determine para el mes.

Determinación del límite “aplicable” a Mayo/2013 (Art. 43, 2° p. in fine):

Valor FOB de la exportación por alícuota general: $\$300.000 \times 21\% = \63.000
< \$66.000.

Por los \$63.000, puede pedir:

- 1) acreditación, o
- 2) devolución o transferencia.

Por los \$3.000 ($\$66.000 - \63.000), tiene dos posibilidades:

- 1) demostrar fehacientemente que el límite del art. 43, 2° p. *in fine* (\$63.000) es inferior al IVA facturado destinado a exportaciones (\$66.000), en otras palabras que aplicó todo el CF a los servicios exportados. En este caso puede pedir acreditación, devolución o transferencia por la totalidad del crédito fiscal facturado de \$66.000.
Art. 75, 2° p. DR.

- 2) Si la demostración fehaciente indicada en a) no es factible, la diferencia de \$3.000 se traslada a periodos fiscales futuros aplicando en cada mes el límite cuantitativo (21% sobre el valor FOB de las exportaciones). Art. 75, 3° p. DR.

Continuando con el enunciado del caso n° 2, se considera que en Junio/2013 la empresa realizó las siguientes operaciones:

- Asesoría sobre la situación legal vigente en Argentina para una empresa radicada en Brasil: \$310.000 (Valor FOB).
- CF por compras de bienes y servicios vinculadas a la exportación: \$70.000.

Solución:

Periodo fiscal: 06/2013

CF remanente de 05/2013	\$ 3.000
CF vinculado a exportaciones de 06/2013	\$70.000
Total CF vinculado a exportaciones	\$73.000
Límite aplicable a 06/2013: \$310.000 x 21%	\$65.100
Imputa de 05/2013	(\$3.000)
Diferencia	\$62.100
Imputa de 06/2013	\$62.100

Saldo no imputado de 06/2013: \$70.000 - \$62.100 = \$7.900 se imputa a periodos siguientes sin límite en el tiempo.

Por los \$65.100 puede pedir:

- 1) acreditación, o
- 2) devolución o transferencia.

Para finalizar el planteo del caso en cuestión, se considera que en Julio/2013 la empresa realizó las siguientes operaciones:

- Exportaciones de servicios de consultoría hacia Venezuela: \$320.000 (Valor FOB).
- CF por compras de bienes y servicios vinculadas a exportaciones: \$59.000

Solución:

Periodo fiscal: 07/2013

CF remanente de 06/2013	\$ 7.900
CF vinculado a exportaciones de 07/2013	\$59.000
Total CF vinculado a exportaciones	\$66.900
Límite aplicable a 07/2013: \$320.000 x 21%	\$67.200
Imputa de 06/2013	(\$7.900)
Diferencia	\$59.300
Imputa de 07/2013	\$59.000

En 07/2013 no existe remanente de CF vinculado a exportaciones. Por los \$66.000 puede pedir:

- 1) acreditación, o
- 2) devolución o transferencia.

Caso 3: Una empresa responsable inscrita, que realiza operaciones en el mercado interno y exportaciones de servicios a Brasil, presenta en Junio/2013 la siguiente situación:

Servicios netos prestados en el mercado interno (alícuota 21%)	\$ 70.000
Exportaciones de servicios a Brasil (valor FOB)	\$40.000
CF por compras destinadas al mercado interno	\$2.000
CF por compras destinadas a exportaciones	\$10.000
Retenciones de IVA por operaciones en el mercado interno	\$1.000

Considerar las posibilidades que brinda la ley en relación a la utilización del CF vinculado a exportaciones.

Solución:

Este es el caso de un exportador “Impuro”: comercializa en el mercado interno y externo

DDJJ IVA en el mercado interno – Junio/2013

DF: \$70.000 x 21%		\$14.700
CF por compras en el mercado interno	\$2.000	
Saldo a favor de AFIP (saldo técnico)		\$12.700
Retenciones	\$1.000	
Afectación CF vinculado a exportaciones de servicios	\$10.000	
Saldo a pagar		\$1.700

Se puede computar el total del CF vinculado a exportaciones, ya que en la compensación automática establecida en el art. 43, 1° p. no se aplica el tope del 2° p. in fine. De corresponder, el tope hubiera sido: $\$40.000 \times 21\% = \8.400 .

Por otra parte, se destaca que los créditos facturados vinculados con exportaciones se computan luego de aplicar los ingresos directos y/o saldos de libre disponibilidad: RG (AFIP) 2000: art. 8 y Anexo V Apartado B.

Otros ejemplos de exportaciones de servicios:

- Un ingeniero, RI en IVA, elaboró un informe técnico sobre contaminación ambiental que envía a Brasil, el cual será utilizado por la empresa brasilera en su planta ubicada en San Pablo. Por dichos servicios emitió factura por un valor total de \$50.000.
Solución: exportación de servicios. Art. 1° inc. b), 2° p. Ley. Se aplica el régimen de reintegro previsto en el art. 43 Ley, y art. 77.1 DR.
- Un Ingeniero, RI en IVA, viajó a Brasil con el fin de analizar las posibilidades de instalación de una planta fabril en dicho país. El trabajo fue encargado por una Fundación residente en EEUU a la cual emitió factura por un valor total de \$30.000.
Solución: operación no gravada. Ausencia de territorialidad: tanto la prestación como la utilización del servicio se materializan en el exterior.
- Un CPN, RI en IVA, elaboró un informe que envió a una empresa de Uruguay que deseaba conocer el costo impositivo de la instalación de una sucursal en Argentina. Por dichos servicios percibió en total \$20.000.
Solución: exportación de servicios. El servicio se presta al órgano encargado de la toma de decisiones de la empresa extranjera (directorio), en este sentido el efecto del servicio es modificar el conocimiento del directorio para que tome una decisión y ello se produce en el exterior. Art. 1° inc. b), 2° p. Ley. Se aplica el régimen de reintegro previsto en el art. 43 Ley, y art. 77.1 DR.

- La empresa argentina “Telecomunicaciones Internacionales S.A.”, RI en IVA, prestó servicios a una empresa radicada en España. El precio de \$5.000 es atribuible a la compañía de telecomunicaciones española.
Solución: no se configura el objeto por ausencia de sustento territorial. Art. 1 inc. b) 1° p. in fine Ley.
- La empresa Aerolíneas Argentinas, RI en IVA, realiza vuelos internacionales de pasajeros desde Argentina hacia Brasil. El recorrido total asciende a 5.500 Km. y el precio del pasaje asciende a \$800.
Solución: transporte internacional de pasajeros exento. Art. 7° inc. h) pto.13 Ley. Tiene además el tratamiento del art. 43 Ley.
- Una empresa marítima constituida en Argentina, RI en IVA, que realiza transporte de cargas desde Argentina a Portugal, recibió servicios en la zona primaria aduanera. Dichos servicios fueron suministrados por una firma argentina debidamente habilitada para operar en la jurisdicción, que le facturó según detalle:
 - depósito: \$200
 - carga: \$300
 - servicio de grúa: \$100
 - remolque: \$500**Solución:** los servicios conexos al transporte internacional de cargas están exentos (art. 34 DR), bajo las siguientes condiciones:
 - Los servicios deben brindarse en la zona primaria aduanera.
 - Debido a la franquicia del art. 43 de la Ley, en el precio de las prestaciones debe contemplarse la misma.
 - Los servicios deben prestarse a quienes realizan el transporte exento.

5.- Impacto socio-económico de las medidas fiscales vinculadas al IVA en el comercio internacional

Resulta dinámico resumir los principales puntos de la opinión pública respecto a la importancia del IVA relacionado al comercio exterior. Como es de esperar, en este resumen concurrirán argumentos a favor y en contra de las distintas medidas implementadas por la administración pública.

Efectos de impacto positivo

Hasta el 2000 la balanza comercial del rubro servicios mostraba un déficit que rondaba los U\$S 4.000 millones. Esta cifra fue reducida a U\$S 1.057 millones en el 2006, siendo las exportaciones el motor principal de este cambio. El auge de las exportaciones de servicios de la Argentina se explica principalmente por el rubro Viajes y Turismo, junto a las ventas de servicios no tradicionales, como los servicios empresariales, profesionales y técnicos y los servicios de tecnología de las comunicaciones e informática.

El aumento de las exportaciones en concepto de Viajes y Turismo explicó algo más del 50% del crecimiento de las exportaciones totales del sector en el año 2006. Por lo cual, el turismo se constituyó en uno de los principales rubros de exportación, con una contribución de 3788 millones de dólares en el 2006, está por encima de los cereales (2964 millones de dólares), aproximadamente igual a los aportes del sector de grasas y aceites, y material de transporte terrestre, y sólo por debajo de las exportaciones de harinas para la alimentación animal (4668,4 millones de dólares).

Respecto a las importaciones de bienes, luego de la fuerte caída experimentada en 2002, éstas se recuperaron a tasas elevadas, acompañando el ritmo de expansión de la economía local. Alcanzaron los U\$S 32.593 millones en el 2006, por el fuerte crecimiento que se viene verificando en la demanda de insumos

relacionada con las actividades productivas así como por la importación de Máquinas y Equipos y sus partes y piezas.⁴²

En el 2004, el buen comportamiento de las importaciones, se tradujo en mayor recaudación de IVA y de derechos por comercio exterior. Otro impuesto que sostuvo los ingresos fiscales fueron las retenciones a las exportaciones, por el aumento del precio de la soja. El boom de la soja ayudó a engordar las ventas externas y así crecieron un 35% los ingresos por las retenciones.⁴³

A partir del 2012, la AFIP intensifica controles en cuanto a la devolución del IVA a los exportadores: La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) intensificó, por Resolución General 3397 los controles que realiza para determinar la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los exportadores.

La norma determinó que se incluya entre quienes están inhabilitados para percibir la devolución del IVA a los sujetos que registren deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto correspondientes a sus obligaciones impositivas, previsionales o aduanera ante esta Administración Federal.

Estableció, además que las deudas "se podrán consultar por medio del servicio de clave fiscal en la página web de este Organismo, ingresando a la opción denominada `Recupero de IVA por exportaciones - Consulta de deuda - Art. 4 - RG 2000/06` y excluyó de la devolución del IVA a quienes "se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal".

La medida determinó con relación a las aludidas exclusiones que, en el supuesto en que a la fecha de la presentación originaria el solicitante no registrara deuda líquida y exigible, pero sí a la fecha de la rectificativa, se considerará la fecha de esta última.⁴⁴

La recaudación tributaria registró un aumento del 25.5% en Agosto 2013 comparada con igual mes del 2012, empujada por el IVA y el cambio de tendencia en los ingresos por exportaciones, que venían siendo negativos los últimos meses, según

⁴² Consultas a base de información, en internet: www.inai.org.ar/sitio_nuevo/archivos/, (06/08/2013).

⁴³ Consultas a base de información, en internet: www.edant.clarin.com/diario/2004/01/23/, (06/08/2013).

⁴⁴ Consultas a base de información, en internet: www.prensa.argentina.ar, (06/08/2013).

lo informado por la AFIP. También los derechos de importación aumentaron un 16,9% en el séptimo mes del año.⁴⁵

Efectos de impacto negativo

Por efecto del incremento de las trabas a las importaciones, desde Agosto de 2012 los importadores debieron pagar el doble de lo que se venía pagando como anticipo de IVA y Ganancias, con tasas que en muchos casos suponen márgenes mayores a los reales. La medida apura los ingresos del fisco, pero podría impulsar subas en los precios locales de los bienes importados, producidos en otros países. Lo que hizo la AFIP fue duplicar las tasas de percepción de IVA y retención de ganancias para los importadores (es lo que pagan por anticipado por esos impuestos).

La resolución general 3.373 eleva la percepción de IVA del 10% al 20% para los bienes finales y del 5% al 10% para los de capital; la retención de Ganancias, en tanto, pasa del 3% al 6%. Como en ambos casos se trata técnicamente de adelantos, la medida es en teoría neutral desde el punto de vista de los importadores: lo que pagan hoy lo descuentan cuando rinden los impuestos.

Pero, según expertos del área, el incremento de la percepción del IVA supone que el importador venderá lo que compró con un recargo bruto de entre el 50% y el 100% (según sean bienes de capital o productos terminados). Como esos márgenes en la mayoría de los casos superan largamente a los reales, los incrementos harán que muchos importadores paguen anticipadamente más que lo que finalmente deberían tributar. Cuando eso ocurre, se genera un crédito fiscal a su favor en la AFIP. El inconveniente es que la devolución de ese crédito no suele ser rápida y, además, ese dinero no rinde intereses. Por eso la medida no es neutral sino que genera como mínimo un costo financiero que algunos importadores estarán en condiciones de absorber y que, según los expertos, otros probablemente financien con precios más altos. Y que otros quizás no puedan afrontar de ningún modo.

⁴⁵Consultas en internet: www.afip.gob.ar/institucional/prensa/noticias/, (06/08/2013).

En la recaudación, la medida impactará por lo menos en el cobro por adelantado de una parte de los impuestos derivados de los importados.⁴⁶

El IVA asociado a la evolución del consumo creció en Abril del 2013 el 13,6% con respecto a Abril del 2012. Este dato llamó la atención porque implicaría que el consumo creció bastante menos que la inflación durante ese mes. La AFIP asocia el menor aumento del IVA que grava al consumo a los mayores reintegros y devoluciones que recibieron las empresas, pero también se asocia el menor crecimiento del IVA-DGI al aumento de los fondos provenientes de los derechos a las importaciones.⁴⁷

A partir de un estudio realizado en el mes de Mayo de 2013, se puso concluir que la AFIP tarda más de seis meses en devolver el IVA a los exportadores: En todo el mundo, las exportaciones están exentas del pago de los impuestos internos y las administraciones tributarias los devuelven sin demora. Aquí la decisión de la AFIP agrega más inconvenientes a exportaciones que ya sufren pérdida de competitividad.

En 2012 el Estado concedió reintegros de IVA a los exportadores por un total de \$ 2.571 millones, lo que representó apenas el 0,38% del total de los recursos tributarios cobrados el año pasado.

En 2008, en cambio, se dieron reintegros de IVA a exportadores por \$5.886 millones, más del doble que en 2012, con una participación del 2,12% del total de los recursos tributarios cobrados ese año por el Estado. En cuanto al resto de los impuestos nacionales que se devuelven, en 2012 la AFIP reintegró por \$ 1.987 millones, lo que representó el 0,29% del total de los recursos tributarios nacionales. Ese total también representa casi la mitad de los \$2.894 millones devueltos en todo 2008 (el 1,04% del total).

Por cierto el año pasado comenzaron a ensayarse diversas trabas aduaneras que sirvieron como excusas para lograr una fuerte caída en los montos correspondientes a los reintegros de exportación. Lo mismo está sucediendo en lo que

⁴⁶ Consultas en internet: www.ieco.clarin.com/economia/trabas-importaciones-iva-ganancias-resolucion-afip/, (06/08/2013).

⁴⁷ Consultas a base de información, en internet: www.clarin.com/politica/recaudacion-subio-Ganancias-comercio-exterior/, (06/08/2013).

va de 2013. Los exportadores que aseguran haber liquidado US\$ 9.000 millones en lo que va del año, están reclamado con fuerza la devolución del IVA.

En base a éstos análisis se puede afirmar que los aranceles a la importación en general presentan un alto grado de dispersión, y en algunos casos de poca transparencia. Los procedimientos y forma de cálculo sugieren alguna arbitrariedad, por lo cual sería aconsejable revisar la metodología usada por los organismos de ejecución y aplicación para hacer más compatible el sistema fiscal con el equilibrio entre sectores productivos y a lo largo de la cadena de valor de un producto. Se detentan capítulos con un alto nivel de protección (con crestas arancelarias por encima de las internacionales) que pueden dañar la posición Argentina en el comercio mundial, además de ser frecuentes las disparidades entre el DIE (Derecho de Importación Específico) y el AEC (Arancel Externo Común), lo que ratifica los problemas aún existentes en la convergencia hacia una Unión Aduanera perfecta dentro del MERCOSUR.

Los aranceles a la exportación también presentan disparidades sectoriales profundas, que en particular castigan a determinados sectores productivos vinculados fuertemente con las exportaciones de bienes y servicios. Los derechos de exportación que fueran re establecidos con carácter transitorio, en lugar de desaparecer han ido modificando las alícuotas a medida que los precios internacionales de los bienes y servicios aumentaron, presionados por el incremento de la demanda mundial.

CONCLUSIÓN

Las políticas de Comercio Exterior en Argentina se apoyan en un arsenal de instrumentos que responden a “sucesivas capas geológicas” diseñadas a través del tiempo, en el marco de gobiernos diferentes y para ser aplicadas en condiciones macroeconómicas también diversas. Esta puede ser una de las razones explicativa de la cantidad importante de instrumentos existentes, que no necesariamente se integran, sino que muchas veces se superponen y pierden calidad en sus efectos, y en otras son notoriamente contrarios a una estrategia de competitividad para ganar mercados o permanecer en ellos.

Si se analizan muchas de las modificaciones que han acompañado la instrumentación de las políticas de Comercio Exterior el último lustro en Argentina se descubre cierta necesidad de actuar de manera coyuntural como respuesta a las emergencias planteadas por algunos sectores, o bien a la necesidad de liquidez para cumplir con compromisos internacionales o cerrar balances internos con signo positivo, más que a una estrategia de gestión eficiente y racional de los mismos.

Este trabajo se refiere al Impuesto al Valor Agregado vinculado al comercio internacional analizando los principales efectos de este instrumento de política fiscal.

Se destaca que a nivel internacional y de manera acertada, existe un acuerdo por el que el IVA se paga en el lugar de consumo, es decir, en el país en donde se van a consumir las mercaderías o servicios. Esta es la razón que justifica que se pague el IVA en aduanas al hacer una importación, y por la que no se paga IVA al hacer una exportación; no es que las exportaciones estén exentas de IVA, es que el IVA se paga en destino, por lo que el exportador no paga IVA. Se concluye que si las

exportaciones fueran operaciones exentas de IVA en sentido real, no se podría después recuperar el IVA exportador de las compras que generan las exportaciones, es decir, de las compras vinculadas a dichas exportaciones.

A pesar de la crisis y desaceleración mundial, la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por medio de las aduanas en el país logró colocarse como una fuente de ingresos para financiar el gasto público. La importancia del IVA en las aduanas radica en que al afectarse negativamente este tipo de ingresos provenientes del comercio exterior, puede implicar ajustes a las finanzas públicas del gobierno federal.

La eficacia lograda en este indicador se debe principalmente a la modernización de la infraestructura y el equipamiento con tecnología de punta, lo que ha permitido impulsar la competitividad del sistema aduanero para lograr los niveles de eficacia que demanda el flujo comercial.

Es importante destacar que las importaciones con reducción de IVA (50%) son aplicadas en base a criterios compatibles con la seguridad alimentaria, la preocupación por el mejoramiento genético (semillas, reproductores, nuevas variedades) y la introducción de bienes de capital, de material de transporte vinculado con la producción y la salud, que en líneas generales parecen destinados a fortalecer el mercado interno.

Sin embargo, como punto a considerar, se señala que Argentina debería tender hacia la mayor simplificación administrativa y regulatoria, lo que conllevaría a una reducción de costos y agilidad en los trámites y procedimientos en beneficio de los usuarios del comercio exterior. El caso que mejor ilustra esta cuestión es todo lo referido al recupero de los créditos fiscales por parte de los exportadores, puesto que hoy en día éste trámite resulta engorroso administrativamente y en muchas oportunidades perjudica financieramente al sujeto, ya que la devolución del crédito fiscal vinculado a las exportaciones demora más tiempo del necesario. Por eso mismo se puede concluir que ésta demora constituye una especie de “herramienta fiscal” que el estado utiliza incorrectamente a su favor ya que se estaría financiando con parte de éste crédito fiscal no devuelto en el momento oportuno. Los reintegros a la

exportación por último, adolecen de falta de racionalidad en el cálculo como en la aplicación, lo que hace necesario también una actualización y revisión de los criterios de cálculo e implementación.

Las políticas comerciales argentinas de este último período fueron influidas por la orientación de las ideas económicas planteadas por el último gobierno. El gobierno convalida una posición de claro proteccionismo, y afirma que no es una cuestión ideológica, sino que el mercado interno es un activo que tiene el país. Argumenta que con un mercado interno sólido es posible aumentar las exportaciones e incrementar la productividad. Además el gobierno convalida la vigencia de un tipo de cambio alto que sirve para aumentar las exportaciones, sustituir las importaciones y por lo tanto “sacrificar” la porción de IVA recaudada de éstas últimas. Dicha porción podría ser en gran parte sustituida por el aumento de la recaudación de IVA en el mercado interno, que tiene como explicación el incremento real de los precios en general debido a los efectos de la inflación y el mayor consumo a nivel interno, como por ejemplo, el incremento de la financiación con las tarjetas de créditos; el pago en cuotas fijas para los titulares de tarjetas de crédito habría actuado como un anzuelo para una mayor bancarización y, por consiguiente, blanqueo de operaciones.

La idea de incrementar las exportaciones y sustituir las importaciones, es considerada por el Gobierno como una regla macro básica para el desarrollo industrial, destinado a promover las competencias tecnológicas, las economías de escala y la calidad de la gestión empresarial. El esfuerzo del gobierno está orientado a aumentar la productividad, y la competitividad exportadora, principalmente dirigido a las PYMES nacionales y a las cadenas agroalimentarias.

El conflicto surge cuando entran en juego la batería de instrumentos comerciales, monetarios, fiscales y financieros (retenciones, restricciones a la exportación, cupos y compensaciones sectoriales, “trabas” a las importaciones) que tienen como objetivos, según declaraciones de prensa de los funcionarios públicos: mantener estables los precios internos, generar divisas para la redistribución interna y asegurar la subsistencia de sectores marginales. Todo esto entra en colisión con los sectores sociales involucrados.

De acuerdo con algunas opiniones la presión impositiva al comercio exterior que experimentan estos sectores desalienta la inversión sectorial, alienta la concentración del capital por desaparición de los pequeños y medianos productores, y provoca la pérdida de trabajo y traslado a los sectores urbanos. Quienes sostienen esto afirman que si la situación se hace extensible a las negociaciones internacionales, también produce desarticulación entre los planteos de liberalización que se exige a los países desarrollados con los instrumentos que a nivel interno se están utilizando.

Asoma como imprescindible la planificación de instrumentos y objetivos dentro de una sola estrategia que involucre a todos los sectores productivos en forma concertada con el gobierno, y en consecuencia, en forma pluralista, que garantice la colaboración y apoyo consensuado, para evitar conflictos sociales.

ANEXO

Fallos

Fallo Maltería Pampa S.A.

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS)

Fecha: 31/07/2012 Partes: Maltería Pampa S.A. c. D.G.I. Publicado en: La Ley Online

Sumarios:

1. Si, conforme el Convenio constitutivo de la Corporación Financiera Internacional —Ley 14.842, art. III y IV—, un préstamo de fomento celebrado con aquella está exento de “toda clase de impuestos”, no puede reclamarse el pago del IVA por los intereses abonados.

Texto Completo:

Suprema Corte:

1. A fs. 178/179 vta., la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido oportunamente por el Tribunal Fiscal de la Nación (ver sentencia de fs. 84/89 vta.) y, en consecuencia, dejó sin efecto parcialmente la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos por la que se había determinado de oficio la obligación de la actora frente al IVA en concepto de los pagos de intereses girados al exterior por los períodos 4 y 10 de 1999, más intereses resarcitorios y multa del 70 % del gravamen determinado por aplicación del art. 45 de la ley 11.683. Para así decidir, consideró que los intereses pagados por la actora por la operación de préstamo de fomento que le fue otorgado por la Corporación Financiera Internacional (CFI, en adelante) se encontraban exentos frente a dicho tributo.

Destacó que la Argentina había ingresado a dicho organismo internacional mediante la aprobación del Convenio constitutivo de la CFI por la Ley 14.842. Indicó que el objeto de dicha entidad es la promoción del desarrollo económico mediante el estímulo de empresas privadas productivas, para lo que cuenta con amplias facultades a la hora de establecer las condiciones de financiamiento que brinda.

Sostuvo que debía analizarse el alcance de la exención impositiva consagrada en el art. VI, de la sección 9 del Convenio referido, y entendió que ella no era sólo subjetiva sino también objetiva al comprender las operaciones y transacciones que fueran autorizadas por aquél, de lo que concluyó que los intereses de que se trata en el sub lite se encontraban liberados al haberse generado en una operación beneficiada por la franquicia.

Puntualizó que la dispensa general de que se trata no había sido derogada ni acotada por la ley del IVA y que la interpretación que cabía hacer del hecho imponible incorporado en su art. 1º, inc. d), por la ley 25.063, llevaba a concluir que la responsabilidad del prestatario local (responsable sustituto) no podía subsistir si el sujeto en quien recae, como ocurre en el caso, se hallaba exento.

II. Disconforme con lo decidido, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 186/200, el cual le fue parcialmente concedido a fs. 228.

En lo fundamental, sostiene que, a partir de la reforma introducida por la ley 25.063 en la ley de IVA, los intereses derivados de préstamos que otorguen entidades financieras del exterior se encuentran alcanzados por dicho tributo -cfr. art. 1º inc. d)- y que, en virtud de lo establecido en el art. 4º, inc. g) de la ley del impuesto, el sujeto pasivo del hecho imponible allí contemplado es el prestatario, siempre que sea sujeto del gravamen por otros hechos imponibles y que revista la calidad de responsable inscripto. Así entonces, señala que “Maltona Pampa S.A.” es sujeto pasivo del IVA por la importación de servicios recibidos en el país relativos a los intereses de los préstamos de la banca internacional y que, por lo tanto, debe tributar sobre dichos intereses.

En otras palabras, la demandada no niega la existencia de la exención, pero afirma que ella no rige en el supuesto de autos ya que el sujeto pasivo del gravamen es la actora y no la CFI. Agrega, que se trata de una exención subjetiva o mixta, que no tiene carácter objetivo, como lo señala el pronunciamiento cuestionado, y que si la ley del IVA hubiese pretendido otorgar la liberación del gravamen habría destacado dicha intención, así como el método a utilizar, de modo expreso, lo que no ocurre en el caso.

III. A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal –leyes 14.842 y 25.063- y la inteligencia dada por la cámara ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48).

IV. De la forma en que ha quedado planteada la litis, se desprende que el thema decidendum estriba en determinar si la franquicia establecida en el art. VI, sección 9, del Convenio aprobado por ley 14.842 exime a la actora del pago de los préstamos otorgados.

V.E. ha tenido oportunidad de estudiar el referido Convenio en las sentencias de Fallos: 330:2892, in re: (Corporación Financiera Internacional v. Luis Alberto Facundo Aragón”, del 3 de julio de 2007, y de la causa C.3170, L.XLII “Corporación Interamericana de Inversiones c/ Sagemuller S.A. y otro”, del 26 de agosto de 2008, en las que se pronunció sobre la personalidad jurídica de la CFI así como sobre el reconocimiento por parte de los gobiernos que celebraron el acuerdo de inmunidades y privilegios en su favor con el objeto de promover el desarrollo económico mediante el estímulo de empresas privadas productivas en los países miembros (cfr. art. 1º del Convenio).

A lo allí dicho, corresponde añadir ahora que la dispensa consagrada en el art. VI, de la sección 9 del Convenio establece: “Exenciones de Impuestos: (a) La Corporación, sus activos, sus bienes, sus ingresos, y sus operaciones y transacciones que este convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de aduana. La Corporación estará también exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho”, y que, según, surge de su art. III, entre las operaciones que se encuentra habilitada a realizar la entidad está comprendida la aquí controvertida, en cuanto consistió en un préstamo de fomento.

Corresponde recordar, con arreglo a la jurisprudencia de V.E., que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181;

293:528; 327:5649). Ello es así máxime cuando, en materia de exenciones tributarias, es constante el criterio conforme al cual deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973).

Con la certera guía de las pautas hermenéuticas señaladas, de la lectura de ambos preceptos colijo que la exención de que se trata ha sido otorgada no sólo por el carácter del sujeto que otorga el préstamo -CFI- sino también por la finalidad última de la prestación sobre la que recae: facilitar el crédito internacional y particularmente los destinados al desarrollo de la industria y producción local, objeto para el cual fue constituido el citado organismo internacional.

Tengo para mí que la expresión “operaciones y transacciones que este convenio autoriza” es amplia y genérica y abarca no sólo a la CFI sino también a las operaciones que ella efectúa. De otro modo, si la dispensa sólo fuera aplicable a la entidad internacional, no resultaría claro cuál sería el beneficio o en qué se vería favorecido el sector o actividad cuyo fomento se persigue al tomar el crédito de este organismo internacional y no de otras entidades financieras -cualquiera fuere su naturaleza- que también otorguen préstamos con fines semejantes.

En virtud de lo expuesto, considero que, al estar exenta la operación celebrada de “toda clase de impuestos”, no puede reclamarse el pago del IVA por los intereses, siendo innecesario ingresar al estudio del carácter de contribuyente o sustituto de la actora.

V. Opino entonces que corresponde declarar formalmente admisible la apelación extraordinaria y confirmar la sentencia en cuanto fue materia de recurso.

Buenos Aires, 10 de junio de 2011. — Laura M. Monti

Buenos Aires, julio 31 de 2012

Vistos los autos: “Maltería Pampa S.A. (TF 22.821-I) c/ D.G.I”,

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad, con exclusión de lo expresado en el primer párrafo del punto IV.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Juan Carlos Maqueda. — E. Raúl Zaffaroni.

Fallo Tecnopel S.A.

T Fiscal, Sala A, 1999/12/06 - Tecnopel S.A. s. apelación - I.V.A.

Empresa extranjera — Exención impositiva — Exportación — Acción de repetición.

I. Que a fs. 105/131 se interpone recurso de apelación contra una resolución de la División Revisión y Recursos "D" de la D.G.I. de fecha 16/11/95, mediante la cual se deniega el reclamo de repetición de \$ 22.873,40 por impuesto al valor agregado y \$ 202,22 en concepto de intereses, correspondiente a los períodos fiscales enero de 1993 a julio de 1994, con más los intereses resarcitorios previstos en el artículo 161 de la Ley 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones.

La actora manifiesta que no correspondía el pago del Impuesto al Valor Agregado sobre el importe de las comisiones por servicios al exterior, en razón de encontrarse exentos por ser efectivamente aplicados en Brasil, de conformidad con lo establecido por el artículo 13, último párrafo, del decreto reglamentario de la ley del gravamen en virtud de no encuadrar en los supuestos contemplados en la Circular de la D.G.I.N° 1288/93.

Sostiene que resulta necesario dilucidar si en el caso de "Tecnopel S.A.", se verifica que la empresa del Brasil a la que presta sus servicios, realiza actividades en el país, afirmando al respecto que es evidente que no ocurre dicha circunstancia ya

que la misma no tiene en él establecimientos permanentes ni transitorios, ni personal propio o contratado.

Considera que por tratarse de una afirmación que se refiere a hechos negativos no puede ser técnicamente demostrada con pruebas y, por lo tanto, entiende que debería ser el Organismo Recaudador quien debería probar que las empresas "representadas" desarrollan actividad en la Argentina.

Continúa expresando que la actora no tiene poder para cerrar negocios en nombre de la empresa del exterior y que no actúa a nombre de ésta, sino que simplemente realiza tareas de información y apoyo para que pueda armar, en el exterior, la exportación a nuestro país. En consecuencia, afirma que la aplicación del servicio se realiza en el lugar donde el exportador del exterior (beneficiario o prestatario) tiene su sede de actividad, o sea fuera del país.

Agrega que las comisiones por gestiones a empresas del exterior son comisiones de ventas, que forman parte del valor de importación, razón por la cual resultarán gravadas en oportunidad de producirse la importación del bien. Frente a ello expone que de mantenerse el criterio del fisco se generaría una doble imposición sobre el importe que representa el servicio en cuestión.

Dice que el impuesto al valor agregado abonado no fue trasladado a las empresas del exterior beneficiarias del servicio, en razón de lo que indican las prácticas internacionales sobre el particular, sino que se procedió a ingresar el impuesto con fondos propios; viniendo, entonces, a constituir un costo impositivo soportado directamente por Tecnopel S.A. que adquiere, a su criterio, el carácter de un impuesto sobre los ingresos brutos que afecta la utilidad empresarial, con lo cual se aleja de la estructura que técnicamente corresponde al tributo, de impuesto soportado por el consumidor.

Manifiesta que constituye un error la pretensión fiscal de que las comisiones a prestatarios del exterior no están exentas sino que están gravadas por el artículo 3º, inc.e), punto 20 de la ley de IVA (t.v. a la sazón), concluyendo que la interpretación que se formula mediante la Circular N° 1288/93 no es aplicable a las comisiones que cobró la apelante de sus mandantes del exterior, ya que ellos no desarrollan actividad

en el país y que no tiene sentido pretender que un servicio pagado por un beneficiario de exterior, aplicado en el establecimiento de aquél en el extranjero, sea gravado igual que si el beneficiario desarrollara actividad en el país. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

A fs. 139/142 vta. contesta el Fisco Nacional, que por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita que se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

A fs. 143 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y a fs. 147 se dispone una medida para mejor proveer, que es cumplimentada por la actora a fs. 148/155. A fs. 156 los autos se ponen para sentencia.

II. Que con el objeto de resolver la cuestión planteada, corresponde analizar el tratamiento que confieren las normas del impuesto al valor agregado a los servicios prestados al exterior, conforme la normativa vigente a la sazón.

Al respecto, cabe tener presente que el artículo 41 del decreto reglamentario de la ley de impuesto al valor agregado, que define el concepto "exportación", en su texto vigente para los hechos imposables configurados entre el 1/1/93 hasta el 31/12/98 (período que comprende los hechos que integran la presente causa), en su tercer párrafo establecía: "Asimismo, en los casos previstos en el inciso e) del artículo 3° de la ley, se entenderá que revisten la calidad de exportaciones, aquellas prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior."

Con el fin de aclarar la citada disposición reglamentaria, que fuera incorporada por el decreto N° 2633/92, la Dirección General Impositiva dictó, con fecha 20/5/93, la Circular N° 1288, mediante la cual precisó que las locaciones y prestaciones de servicios aludidas por dicha norma, para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado.

La mentada Circular finalmente agrega que de tal forma las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

Posteriormente, la Ley N° 25.063 incorporó al artículo 1°, inciso b) de la ley del gravamen, con vigencia para los hechos imposables que se produjeran a partir del 1/1/99, un párrafo estableciendo que en los casos previstos en el inciso e) del artículo 3°, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

De ese modo, las operaciones que nos ocupan pasan a recibir el tratamiento de no alcanzadas por el tributo, razón por la cual mediante el Decreto N° 79/99 se eliminó el anteriormente citado último párrafo del artículo 41 del Decreto Reglamentario.

En este punto resulta necesario precisar que el tratamiento otorgado obedeció a cuestiones técnicas vinculadas con la materia aduanera aplicable a las exportaciones, sin que permita entender que se haya establecido un diverso criterio en cuanto a la naturaleza misma de la "exportación de servicios" frente al impuesto al valor agregado.

Así surge, con toda claridad, de los considerandos del Decreto N° 1082 del 4/10/99, en los que se expresa que en la aludida modificación legal se descartó la utilización de la expresión "exportación" habida cuenta que en materia de prestaciones de servicios, al no requerirse la intervención aduanera, no resulta apropiada aquella calificación, debiendo enfocarse su definición en función del principio jurisdiccional de aplicación del impuesto. Por tal razón el referido decreto le confiere a estas prestaciones el tratamiento previsto en el artículo 43 de la ley del tributo; es decir, hace aplicable respecto de las mismas el régimen especial para exportaciones.

III. Que la naturaleza que cabe asignarle a los servicios prestados al exterior resulta de gran importancia cuando se intenta determinar el tratamiento de dichas operaciones en el marco del impuesto al valor agregado, por cuanto si en definitiva deben ser conceptualizadas como "exportaciones", estarán asimismo alcanzadas por los principios que, en esa materia, informan al mencionado tributo.

Así, tanto la doctrina como la propia legislación aplicable receptan el criterio que, a los fines de atender debidamente a los aspectos que hacen al intercambio comercial internacional, los productos que se exportan deben salir del país, entre otros, sin el aludido impuesto.

Sobre el particular merece mencionarse que en ocasión de dictarse el citado Decreto N° 1082/99, el propio Poder Ejecutivo, como fundamento de la decisión que por el mismo se instrumenta, en el tercer considerando expresamente dice: "Que...atento la naturaleza de las actividades en cuestión y teniendo en cuenta la estructura del gravamen, que está basada en el criterio de imposición exclusiva en el país de destino, para que los servicios salgan del territorio nacional sin incidencia en materia de imposición a los consumos que distorsione su precio, no basta con excluirlos como presupuesto de hecho sino que además debe contemplarse la devolución del tributo que haya incidido en la consecución de los mismos...".

IV. Que en el contexto normativo e interpretativo expuesto corresponde analizar los distintos aspectos que hacen a la presente causa, debiendo dejarse sentado que, tal como lo consigna la Dirección Nacional de Impuestos en su Memorando N° 21/95, de fecha 13/1/95, cuya copia certificada corre agregada a fs. 76/78 de las actuaciones administrativas, la cuestión en debate resulta sumamente casuística y por lo tanto deben ponderarse las circunstancias particulares que hacen a las operaciones que motivan el recurso incoado.

1. La Dirección General Impositiva, mediante el acto que se apela, resolvió no hacer lugar al recurso de repetición interpuesto por Tecnopel S.A. con relación al impuesto al valor agregado espontáneamente ingresado por los períodos enero a diciembre de 1993 y enero a junio de 1994 e intereses correspondientes a los períodos enero a marzo de 1993.

La denegatoria se fundamenta en que las gestiones de vena, intermediaciones o representaciones, realizadas para empresas radicadas en el exterior, relacionadas con las actividades que éstas desarrollan dentro del territorio de la Nación, resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país, y en el entendimiento de que a través de la Circular N° 1288/93 (DGI), se quiso dejar expresamente aclarado que las retribuciones percibidas del exterior con motivo de tareas de representación, intermediación, etc., efectuadas en el país para prestatarios de aquel ámbito que realicen actividades en nuestro territorio, no están comprendidas en el alcance de la norma reglamentaria incorporada por el Decreto N° 2633/92.

Por su parte, al contestar el recurso, el representante del Fisco expresa que las firmas extranjeras exportan a nuestro país y que la actividad en cuestión se perfecciona y desarrolla en el mismo, en virtud de la representación reconocida por la actora, quedando dicha actividad gravada por aplicación de las disposiciones del artículo 3°, inc. e), punto 20 de la ley del gravamen, texto vigente a la sazón.

2. En lo que hace a la actividad de la actora cabe destacar que ni en la instancia administrativa ni ante este Tribunal se han formulado objeciones respecto de la modalidad de las operaciones desarrolladas, aceptándose que se trata de servicios por gestiones de información y apoyo facturados a empresas del exterior las que, en virtud de la información obtenida efectuaban la exportación de productos directamente a un importador del país. Por los servicios prestados se cobraba una comisión al beneficiario extranjero.

Tampoco se encuentra en discusión que las empresas prestatarias no desarrollaban en el territorio de la Nación actividades de una manera directa ni que la actora no intervino en la concreción y formalización de las operaciones de venta que dieron lugar a las importaciones.

3. Un aspecto de relevancia y sobre el que existen criterios contradictorios, está dado por el carácter que revistieron las operaciones desarrolladas por la actora y su efecto respecto del encuadramiento de las actividades de las empresas del exterior.

Dicha cuestión se origina en la dispar interpretación a que da lugar la expresión "representante" que es utilizada por la recurrente en su presentación ante la Dirección General Impositiva.

Ello es así por cuanto si se tratara de un representante que realizara en el país operaciones por cuenta y orden de empresas del exterior y en tal carácter concretara las operaciones de venta, en principio y en tal virtud correspondería considerar que las empresas extranjeras estarían desarrollando, por intermedio de aquél, una actividad en el país.

Sin embargo, tal extremo no aparece dado en estos actuados, ya que conforme a los elementos obrantes en los mismos y lo oportunamente expuesto por la recurrente, que como se dijo no fue controvertido por el Fisco, se desprende que aquélla no ejercía una representación "strictu-sensu", sino que limitaba su accionar a gestionar ventas como representante "de los productos", sin asumir ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta -en la que no intervenía ya que se realizaba directamente entre el exportador del exterior y el importador del país-, ni tampoco por la calidad del producto ni por fallas o faltas de entrega ni por cualquier otro problema entre el exportador y el importador. El cobro de su comisión estaba supeditado a la realización de la exportación.

A mayor abundamiento cabe agregar que la actora, al cumplimentar la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 147, informa que no se han firmado contratos que otorguen a Tecnopel S.A. el carácter de representante y que el vínculo de la empresa con la exportadora del exterior en un contrato tácito.

4. Conforme se desprende de lo precedentemente expuesto, en el presente caso no puede afirmarse que existió en el país actividad desarrollada por las empresas extranjeras beneficiarias de los servicios de Tecnopel S.A.

V. Que en contexto expuesto, resulta ahora oportuno analizar la aplicación de la Circular N° 1288/93 (DGI).

En dicha disposición que, como se manifestara "ut supra" tuvo por finalidad aclarar las disposiciones del decreto reglamentario entonces vigente, se consigna, en su segundo párrafo, que las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones

realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

Como puede observarse, en lo que nos ocupa, la interpretación materializada por la aludida Circular contempla como uno de los aspectos definitorios, que las empresas prestatarias del exterior desarrollen actividades en el territorio de la Nación. Circunstancia que, como puede apreciarse, no se verifica en autos.

En este punto cabe aclarar que a criterio de este Tribunal, en la economía de la citada norma no puede inferirse, como parece hacerlo el Fisco al denegar el recurso, que la sola existencia de una gestión de venta, intermediación o representación, sin el agregado de otras circunstancias que lo justifiquen, permite afirmar la existencia de una actividad en el país de la empresa extranjera, ya que de ser así resultaría carente de sustento lógico la formulación de la norma aclaratoria que, evidentemente, prevé distintos supuestos en los que deben cumplimentarse dos condiciones: 1) la existencia de las locaciones y prestaciones y 2) que hayan sido realizadas para empresas que, a su vez, desarrollen actividades dentro del territorio de la Nación.

Siendo que en estos actuados -como se dijo- no se verifica la circunstancia expuesta en segundo término, cabe concluir que las operaciones que nos ocupan no se encuentran comprendidas en el segundo párrafo de la citada Circular.

VI. Que en orden a lo expuesto se concluye que en atención a las circunstancias que rodean el presente caso y en particular a la forma en que fueron concertadas y realizadas las operaciones involucradas, debe colegirse que la utilización efectiva del servicio se efectuó en el exterior y por lo tanto corresponde otorgar a las mismas el tratamiento de exportación de servicios conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 41 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto al valor agregado, texto vigente a la sazón y, en consecuencia, exentas de tributar el gravamen.

Cabe aclarar que no obsta a la conclusión arribada la circunstancia de que las operaciones se encuentren comprendidas en el artículo 3º inc. e) de la ley, toda vez

que, precisamente, ése es el supuesto contemplado en la referida norma reglamentaria.

Por lo demás es oportuno precisar que, atendiendo a las particularidades del caso planteado, el tratamiento descripto observa adecuadamente el cumplimiento del criterio subyacente en la estructura del impuesto al valor agregado en materia de exportaciones, referido a la imposición exclusiva en el país de destino. Asimismo resulta atinente tener en cuenta que, en principio, las comisiones facturadas habrán de integrar el costo de los bienes exportados por la empresa extranjera beneficiaria de los servicios y, en consecuencia, conformarán el monto sobre el cual habrá de liquidarse el gravamen en ocasión de producirse la importación.

VII. Que en razón de lo expuesto en los considerandos precedentes, corresponde revocar la resolución apelada y, por lo tanto, hacer lugar al recuso de repetición intentado por la actora, ordenándose a la Dirección General Impositiva que, en el término de treinta (30) días practique liquidación de los conceptos a devolver, con más intereses, los que deberán liquidarse a la tasa de interés pasiva promedio, publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina a partir del 1/4/91 (cfr. Fallos Plenarios de este Tribunal "ELECTRICIDAD DE MISIONES S.A." API, 3/7/86 y "DALMINE SIDERCA S.A.I.C. Y C.", API, 7/12/93. Con costas.

Cabe hacer notar que el ingreso de las sumas que se repiten resulta acreditado por el Fisco en la propia resolución que se apela (cfr. 7º Considerando de la Resolución de fecha 16/9/95).

Por ello. SE RESUELVE:

1º) Revocar la resolución apelada y en consecuencia hacer lugar a la repetición intentada, con más intereses. Con costas.

2º) Ordenar a la Dirección General Impositiva para que en el término de treinta (30) días practique liquidación de las sumas a devolver, de acuerdo con las pautas establecidas en el Considerando VII.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Normas citadas:

Código Aduanero 22.415 (t.o. 1981)

Artículo 9-

- 1) Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero.
- 2) Exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero.

Artículo 91-

- 1) Son importadores las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos. En los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10, serán considerados importadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados. (Párrafo incorporado por Ley 25063).
- 2) Son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya sea que la llevaran consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido. En los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10, serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados. (Párrafo incorporado por Ley 25063).

Artículo 92-

- 1) Los importadores y los exportadores para solicitar destinaciones aduaneras deben inscribirse en el registro de importadores y exportadores.
- 2) No será necesaria la inscripción cuando importaren o exportaren sin habitualidad, en cuyo caso deberá mediar en cada operación autorización de la administración Nacional de aduanas, la que podrá exigir a los importadores y exportadores que acrediten la solvencia necesaria o que otorguen una garantía, adecuadas a las circunstancias.
- 3) Aunque las importaciones o las exportaciones se efectuaren con habitualidad, los importadores o los exportadores no deberán inscribirse en el registro cuando se tratare de operaciones realizadas bajo los regímenes de equipaje, del rancho, provisiones de

a bordo y suministros del medio de transporte, de la pacotilla, de franquicias diplomáticas, de envíos postales sin finalidad comercial, de tráfico fronterizo y de asistencia y salvamento. No obstante, será necesaria la inscripción cuando se pretendiere la percepción de los estímulos a la exportación que pudieren corresponder.

Ley de IVA 23.349 (t.o. 2012)

Artículo 9-

Cuando la venta, la importación definitiva, la locación o la prestación de servicios, hubieran gozado de un tratamiento preferencial en razón de un destino expresamente determinado y, posteriormente, el adquirente, importador o locatario de los mismos se lo cambiara, nacerá para dicho adquirente, importador o locatario, la obligación de ingresar dentro de los DIEZ (10) días hábiles de realizado el cambio, la suma que surja de aplicar sobre el importe de la compra, importación o locación —sin deducción alguna— la alícuota a la que la operación hubiese estado sujeta en su oportunidad de no haber existido el precitado tratamiento.

En los casos en que este último consistiese en una rebaja de tasa, la alícuota a emplear será la que resulte de detraer de la que hubiera correspondido, de no existir la afectación a un destino determinado, aquella utilizada en razón del mismo.

No se considerará que implica cambio de destino la reventa que se efectúe respetando aquél que hubiere dado origen al trato preferencial. En estos casos el nuevo adquirente asumirá las mismas obligaciones y responsabilidades que el o los anteriores.

Los ingresos previstos por este artículo serán computables en las liquidaciones de los responsables inscriptos en la medida que lo autoricen las normas que rigen el crédito fiscal. De no serlo, las sumas a ingresar deberán actualizarse mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes en que se efectuó la compra, importación o locación, de acuerdo con lo que indique la tabla

elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes inmediato anterior a aquél en que se deba realizar el ingreso.

Artículo 25-

En el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.

Artículo 43-

Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación.

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el MINISTERIO DE ECONOMIA, respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho

costo. (*Párrafo sustituido por inc. a*), art. 1° del [Decreto N° 959/2001](#) B.O. 27/07/2001. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial. Surtirá efecto para las exportaciones realizadas a partir del 1° de agosto de 2001, inclusive.)

Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuare la exportación.

El cómputo del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la presente ley.

Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.

Las compras efectuadas por turistas del extranjero, de bienes gravados producidos en el país que aquellos trasladen al exterior, darán lugar al reintegro del impuesto facturado por el vendedor, de acuerdo con la reglamentación que al respecto dicte el Poder Ejecutivo nacional.

Asimismo, darán lugar al reintegro mencionado en el párrafo anterior, las prestaciones comprendidas por el apartado 2 del inciso e) del artículo 3° contratadas por turistas del extranjero en los centros turísticos ubicados en las provincias con límites internacionales. Para el caso de que las referidas prestaciones se realizaren en forma conjunta o complementaria con la venta de bienes, u otras prestaciones o locaciones de servicios, éstas deberán facturarse en forma discriminada y no darán lugar al reintegro previsto en este párrafo, con excepción de las prestaciones incluidas

en el apartado 1 del inciso e), del artículo 3°, cuando estén referidas al servicio de desayuno incluido en el precio del hospedaje. Quedan comprendidas en el régimen previsto en este párrafo las provincias de Catamarca, Formosa, Entre Ríos, San Juan, Santa Cruz, Misiones, Corrientes, Salta, La Rioja; Chubut, Jujuy, Neuquén, Mendoza, Río Negro y Chaco.

Idéntico tratamiento al previsto en los dos párrafos precedentes tendrán las compras, locaciones o prestaciones realizadas en el mercado interno, cuando el adquirente, locatario o prestatario utilice fondos ingresados como donación, en el marco de convenios de cooperación internacional, con los requisitos que establezca el Poder Ejecutivo nacional.

Decreto Reglamentario 692/1998

Artículo 1-

A los efectos previstos en el inciso a), del artículo 1° de la ley, las cosas muebles de procedencia extranjera sólo se considerarán situadas o colocadas en el territorio del país cuando hayan sido importadas en forma definitiva.

Artículo 65-

Cuando la legislación aduanera habilite el libramiento a plaza de los bienes, pero existan controversias con relación a los elementos integrantes de la determinación de los gravámenes a los que alude el Artículo 25 de la ley, o no se pudiere fijar criterio respecto de los mismos en el tiempo requerido por el responsable, la Dirección General de Aduanas, dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, queda facultada para liquidar el gravamen con carácter provisorio sobre las bases declaradas por el importador, debiendo el mencionado Organismo Aduanero requerir al responsable en todos los casos y sin excepción alguna el otorgamiento de garantías por eventuales diferencias del mismo de acuerdo con los términos y condiciones que al efecto establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

mediante el dictado de la pertinente norma reglamentaria, ello sin perjuicio de las garantías y recaudos que pudieran corresponder en materia aduanera. Dichas garantías comprenderán también las diferencias de importes que, con relación a los regímenes de percepción aplicables en materia de Impuesto al Valor Agregado, pudieren generarse con motivo de las referidas controversias.

Una vez fijados los criterios definitivos respecto de los elementos a que hace referencia el párrafo anterior, la mencionada Dirección General de Aduanas efectuará la liquidación definitiva y la percepción a que la misma dé lugar, debiendo dicha Dirección proceder en caso de corresponder a la oportuna devolución de las garantías constituidas por el responsable en cumplimiento de la obligación dispuesta en el párrafo primero del presente artículo, previa petición expresa de aquél en tal sentido.

Si de la referida liquidación surgiera una diferencia en favor del responsable, el citado organismo aduanero deberá, previa notificación a aquél, remitir los antecedentes del caso a la Dirección General Impositiva, dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, antes de vencido UN (1) mes de practicada.

De mediar solicitud del responsable, la nombrada Dirección General Impositiva deberá proceder a la devolución en la medida en que los importes no hubieran sido ya utilizados como cómputo de crédito fiscal.

Si en la liquidación definitiva surgiera un mayor ingreso a cargo del responsable y la imputación ya hubiese dado lugar al cómputo de crédito fiscal, la diferencia entre el monto que hubiera correspondido computar de considerarse la declaración definitiva y el ya computado en base a la provisoria, incidirá en el ejercicio fiscal en que aquélla se practique.

Los importes que surjan de la liquidación definitiva de la citada Dirección General de Aduanas serán los que deberán tenerse en cuenta a todos los efectos de la ley y este reglamento.

Circular 1.288 D.G.I. 20/05/1993, (B.O. 21/05/1.993)

Asunto

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ley según texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones. Decreto N° 2.633/92. Servicios de exportación

Generalidades

Texto

Aclárase que las locaciones y prestaciones de servicios, a que alude el párrafo incorporado al artículo 13 del Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado - Ley según texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones - por el Decreto N° 2.633 de fecha 29 de diciembre de 1992, para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario del lugar en donde el servicio es aplicado.

De tal forma las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

Regístrese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

MARCHEVSKY, R., Impuesto al Valor Agregado: Análisis Integral, 2^a Edición, Editorial ERREPAR S.A. (Buenos Aires, 2006).

STERNBERG, Alfredo R., El I.V.A. y las exportaciones de bienes y servicios, Nuevo Régimen de Recupero del I.V.A. para Exportadores, 2^a Edición, (Buenos Aires, 2006).

Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 (t.o. 2012).

Decreto reglamentario, N° 692 (t.o. 1998).

IMPUESTO II, Guía de trabajos prácticos primer parcial: Impuesto al Valor Agregado, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2013).

Consultas a bases de información, en Internet: www.afip.gov.ar, (05/08/2013).

b) Especial:

TORRES, Cecilia M., Algunos impuestos que se aplican al comercio de importación y exportación de Argentina, (Tucumán 2010). Págs. 36 – 49.

BALLESTEROS ROMAN, A. J., Comercio Exterior: teoría y práctica, (España, 2002).

MOCHON, Francisco, BEKER, Víctor A., Economía, principios y aplicaciones, 4^a Edición, (Buenos Aires 2008).

KAPLAN, Hugo, Análisis crítico de la Ley 25.063, Editorial Errepar, (Argentina 1999)

SCHWARTZMAN , Daniel M., La información, 2^a Edición, (Argentina, 2002), Pág. 749.

Ley Código Aduanero, N° 22.415 (t.o. 1981).

DEL CARRIL, Juan C., DE MARCO, Myriam, USANDIVARAS, Silvia, Técnicas para construir y exponer temas económicos y administrativos, 1ª Edición, (Tucumán, 2004).

c) Otras publicaciones:

Consultas a bases de información, en Internet: www.es.wikipedia.org, (05/06/2013), www.mcgraw-hill.com, (05/06/2013), www.elmundo.com.ve, (05/06/2013), www.definicion.de/exportacion, (07/06/2013), www.eumed.net/libros-gratis, (07/06/2013), www.sobreconceptos.com/importacion, (07/06/2013), www.carranzatorres.com.ar, (04/07/2013), www.gcscomercial.com.ar/index, (05/08/2013), www.inai.org.ar/sitio_nuevo/archivos/, (06/08/2013), www.edant.clarin.com/diario/2004/01/23/, (06/08/2013), www.prensa.argentina.ar, (06/08/2013).

Circular 1.288, DGI, 20/05/1993, B.O. 21/05/1993.

ÍNDICE

Prólogo.....	1
---------------------	----------

CAPÍTULO I

Conceptos generales sobre el comercio internacional

1.- Orígenes.....	3
2.- Definición.....	4
3.- Causas y razones.....	5
4.- Importancia.....	6
5.- Ventajas.....	6
6.- Diferencias entre Comercio Internacional y Comercio Exterior.....	7
7.- Balanza de pagos.....	8
8.- Nomenclatura.....	12
9.- Exportaciones.....	14
10.- Importaciones.....	21

CAPÍTULO II

Importación de bienes y servicios. Tratamiento del IVA

1.- Consideraciones acerca de las importaciones de bienes.....	32
2.- Generación del débito fiscal.....	38
3.- Sujeto pasivo.....	39
4.- Exenciones.....	40
5.- Base imponible, alícuotas.....	43
6.- Liquidación general.....	51
7.- Importación de servicios.....	53
8.- Generación del débito fiscal.....	55
9.- Sujeto pasivo.....	57
10.- Base imponible, alícuotas.....	58
11.- Exenciones.....	61
12.- Liquidación general y fallo.....	65
13.- Algunos casos especiales de importación de servicios.....	66

CAPÍTULO III

Exportación de servicios. Tratamiento del IVA

1.- Consideraciones acerca de las exportaciones de servicios.....	71
---	----

2.- Sujeto pasivo en la exportación de servicios.....	73
3.- Objeto.....	75
4.- Recupero del crédito fiscal.....	80
5.- Las exenciones y el recupero: gravabilidad a tasa cero.....	81
6.- Cálculo de la proporción del crédito fiscal a recuperar.....	83
7.- Las compensaciones con el IVA del mercado interno.....	84
8.- Límites para el cómputo del crédito fiscal.....	85
9.- Alternativas de recupero de los créditos según la RG 2000.....	86
10.- Aprobación del recupero.....	88
11.- Liquidación.....	91
12.- Auditoría en el recupero del crédito fiscal.....	91
13.- Otras operaciones que permiten el recupero del crédito fiscal.....	93
14.- Fallo Tecnopel S.A.....	98
15.- El caso particular de los servicios de salud.....	99

CAPÍTULO IV

La operatoria aduanera y la temática práctica del IVA en el comercio exterior

1.- Pasos previos para la importación y exportación de bienes y servicios.....	101
2.- Régimen de prohibiciones y Organismos de intervención previa.....	106
3.- Sujetos intervinientes y documentación necesaria para operaciones de comercio exterior.....	110
4.- Implicancias prácticas.....	113
5.- Impacto socio-económico de las medidas fiscales vinculadas al IVA en el comercio internacional.....	124
Conclusión	129
Anexo	133
Índice Bibliográfico	154
Índice	156