

16° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 30 de septiembre, 1° y 2° de octubre de 2014

DIRECTIVAS DE RELATORIA PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

Comisión N° 2:

“Algunos aspectos conflictivos del impuesto al valor agregado”

Relator: Dr. C.P. Osvaldo Balán

I. Introducción

La ley del Impuesto al Valor Agregado rige en nuestro país desde el 1° enero de 1975.

La norma original tuvo diversas modificaciones a lo largo de todos estos años, siendo las más significativas la ley 23.871, que a partir de diciembre de 1990 estableció la llamada “generalización del IVA a los servicios”, y la ley 25.063 por la que se gravaron las importaciones de servicios, bajo determinadas condiciones, desde el año 1999.

En materia reglamentaria, la última modificación relevante fue el Decreto 692/98, publicado en el Boletín Oficial el 17/06/1998.

Existen varios aspectos conflictivos en la actualidad, relativos a este gravamen, que se ven reflejados en los numerosos precedentes administrativos y judiciales.

En nuestra opinión estas discusiones se originan, justamente, en la falta de adecuación de determinadas normas a las modificaciones legales que se han ido plasmando a lo largo de la vigencia del gravamen.

En otros casos, los problemas los encontramos en la ausencia de disposiciones reglamentarias, o por el contrario, en el exceso del reglamentador con respecto a la norma legal.

En particular, en muchos supuestos se termina afectando el principio de neutralidad, que suele ser mencionado como uno de los pilares de este gravamen.

Ello ocurre por numerosos motivos, como por ejemplo la existencia de exenciones, donde en la mayoría de ellas se han presentado controversias que han llegado en varios casos a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

También se vulneraría el principio de neutralidad en materia de exportaciones de bienes y de servicios, ya que, por normas de menor jerarquía o simplemente por demoras por parte del Organismo Recaudador, muchos exportadores no pueden recuperar el IVA contenido en sus compras e insumos, en los plazos que deberían ser de aplicación obligatoria.

Por otra parte, existen problemas para el cómputo del crédito fiscal, en parte originados por la misma normativa, pero también por disposiciones ajenas a la ley, que condicionan, con dudosa legalidad, el cómputo referido.

No podemos dejar de mencionar un aspecto que claramente afecta al principio de neutralidad, cual es la gran cantidad de regímenes de retención y percepción hoy vigentes, algunos más generales y otros específicos.

El efecto de dichos regímenes para muchos contribuyentes es la generación de saldos a favor, que en ocasiones suelen ser de difícil recupero, generando perjuicios financieros de significación.

Por último, existen dos actividades en las cuales se producen distintos problemas y distorsiones en el IVA, como son el agro y la construcción, los que consideramos también deben ser analizados.

Hemos entonces debido seleccionar aquellos temas que a nuestro entender son los más relevantes para ser considerados en este 16° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los que detallamos a continuación:

II. Temas a considerar

1. Hechos imponibles complejos

La redacción de la ley con respecto a los llamados “hechos imponibles complejos”, que no ha sido modificada desde su origen, ha generado conflictos en cuanto a su aplicación.

Es decir que desde la creación del impuesto, existe la norma del actual 5° párrafo del Art. 10 de la ley del gravamen.

La misma establece que son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen o convengan por separado -y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen- los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada, o como consecuencia de la misma (transporte, limpieza embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.)

También se dispone lo mismo para los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares, percibidos o devengados con motivo de pago diferidos o fuera de término.

A su vez, el Art. 10 del reglamento (que se originó en el Decreto 2633/92), establece que los intereses originados en la financiación o el pago diferido correspondientes a ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados aun cuando la operación “principal” se encuentre exenta o no gravada.

Esta norma reglamentaria fue objeto de fuertes cuestionamientos. Luego de muchos años se pronunció finalmente la Corte Suprema de Justicia en la causa “Angulo José Pedro”, de fecha 28/09/2010.

En este pronunciamiento se sostiene que los intereses son un hecho imponible autónomo sólo cuando se trata de negocios distintos de la financiación del saldo del precio por parte del vendedor ya que, en este último caso debe estarse a la regla de la unidad consagrada en el Art. 10 de la ley 23.349, razón por la cual, el tratamiento impositivo de los intereses deberá ser el mismo que la ley establece para la operación principal.

En función a lo expresado por la Corte, hay parte de la doctrina que entiende que el Art. 10 del reglamento debería ser suprimido.

No cabe duda que, de acuerdo al principio de legalidad, debe aplicarse el quinto párrafo del Art. 10 de la ley. El principio de unicidad es el que rige en forma genérica en el IVA, salvo las situaciones en contrario expresamente mencionadas en la norma.

Sin embargo, nos debemos preguntar si por la aplicación de la “unicidad” no se ve afectado en ocasiones el principio de neutralidad.

Un ejemplo de estas distorsiones, sería la aplicación de la tasa reducida a los fletes efectuados por un productor agrícola que traslada su propia producción, contra la obligación de gravar a tasa general los fletes realizados “autónomamente”.

Es decir, que lo que podríamos también plantearnos es si la norma del quinto párrafo del Art. 5° de la ley no estaría afectando el principio de neutralidad y si convendría (o no) su modificación.

2. Locaciones y prestaciones realizadas por sujetos domiciliados en el exterior

Se consagra como hecho imponible a las locaciones de servicios comprendidas en el Art. 3° Inc. e) punto 21 de ley realizadas en el exterior y utilizadas en el país por sujetos inscriptos en IVA siempre que apliquen estas prestaciones en su actividad gravada.

Antes de la reforma de la Ley 25.063, los servicios prestados desde el exterior que se consumían dentro del país no quedaban alcanzados por el impuesto al valor agregado, lo que derivaba en una competencia desventajosa respecto de las prestaciones de servicios ejecutadas en el país, y por ende, gravadas, ya sea porque el país extranjero no aplicaba un Impuesto al Valor Agregado o bien porque asumía el criterio general de país de destino, como suele ocurrir.

Sin embargo la norma, tal como se la consagra actualmente, no permite alcanzar el objetivo de neutralidad perseguido, puesto que no logra equiparar debidamente el tratamiento de las prestaciones del exterior utilizadas localmente, con aquellas realizadas directamente en el país en tanto el hecho imponible queda condicionado a la situación subjetiva del adquirente o locatario.

Asimismo, las disposiciones hoy vigentes suscitan dudas sobre ciertos aspectos.

En materia de base imponible se plantea el caso en que el sujeto del país toma a su cargo la retención del Impuesto a las Ganancias y donde las disposiciones específicas del mencionado gravamen determinan el acrecentamiento de la renta. Sin embargo, no surge de las normas que el acrecentamiento aplicable para el Impuesto a las Ganancias deba adicionarse incrementando el precio de la operación a los efectos del IVA, lo que sin embargo es exigido por el fisco dando lugar a planteos controvertidos que ya han generado numerosos antecedentes jurisprudenciales

Con relación a las cuestiones temporales inherentes al cómputo del impuesto ingresado por el sujeto del país no parece existir una justificación técnica que sustente el diferimiento del

cómputo del crédito fiscal al período fiscal siguiente al perfeccionamiento del hecho imponible de la importación del servicio.

Asimismo, y teniendo en cuenta que la estructura del Impuesto al Valor Agregado se asienta en el principio de lo devengado, debería resultar claramente de la normativa que el cómputo del crédito fiscal derivado de este hecho imponible, no esté supeditado al pago del impuesto a cargo del sujeto sustituto.

Finalmente observamos otra cuestión que afecta la neutralidad del impuesto, y que ha destacado la doctrina en numerosas ocasiones y es que no se alcanza con el gravamen a las prestaciones que puedan ejecutar en el país los sujetos domiciliados en el exterior que no posean localmente un establecimiento permanente ya que en estos casos los vendedores o locadores no pueden adquirir la calidad de sujetos de derecho del gravamen que les permita facturar y liquidar el impuesto.

Del mismo modo no quedarían alcanzadas las locaciones o alquileres de cosas muebles de propiedad de sujetos del exterior realizadas en forma temporaria en el país, las que tampoco pueden ser consideradas dentro del hecho imponible que define el Art. 1 inciso d) de la ley (importaciones de servicios). Esta situación poco equitativa por cierto, requeriría de una solución legislativa de características similares a la implementada para captar la importación de servicios.

3. Importación de cosas muebles

Respecto del aspecto temporal de este hecho imponible la ley dispone que en el caso de importaciones de cosas muebles, el perfeccionamiento ocurre en el momento en que la importación resulta definitiva. A su vez el Art. 2° del decreto reglamentario expresa que “...a los fines de esta ley y este reglamento se entenderá por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere el Código Aduanero”. Conforme al Código Aduanero la “importación para consumo” es el acto que se configura cuando la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro de territorio aduanero.

Las normas del Impuesto al Valor Agregado no aportan precisiones adicionales que permitan determinar cuál es el momento o acto concreto que produce el perfeccionamiento del gravamen. En la causa “Labinca SA” de la CNCAF, Sala V de fecha 02/12/1996 se dijo que la mera presentación de la solicitud de destinación no configura el hecho imponible pues la misma puede ser denegada por la Aduana o desistida por el interesado, identificando el momento del nacimiento de la obligación tributaria con acto de libramiento (Art. 231, Código Aduanero) que es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho y los tributos deben pagarse o garantizarse.

4. Tratamiento de las exportaciones de bienes y servicios

En materia de exportación de cosas muebles, y adhiriendo al principio internacional de tributación en el país destino, la ley de IVA consagra la exención de estas operaciones, disponiendo a través de los artículos 43 y 43.1 de la ley un régimen especial por el cual se permite a los exportadores recuperar el impuesto que le fuera facturado por los proveedores vinculado con las ventas al exterior, lo que se conoce como “ajuste de frontera” y tiene como objetivo evitar la “exportación” de gravámenes locales con el consiguiente encarecimiento de los precios en origen.

El régimen especial de recupero permite computar los créditos fiscales contra operaciones gravadas en el mercado interno y en caso de generarse saldos a favor, el exportador puede

presentarse ante la AFIP para solicitar que el impuesto le sea reintegrado, se le autorice su transferencia a terceros o se le permita su acreditación contra otros impuestos a cargo de la AFIP.

En el caso de los “exportadores puros”, esto es, aquellos que únicamente realicen ventas en el mercado externo, el recupero del impuesto facturado por sus proveedores sólo es posible mediante presentación ante la AFIP en los términos de la RG 2000 y modificaciones para lo cual se requiere que el exportador asuma el carácter de responsable inscripto aun cuando realice exclusivamente operaciones exentas, de manera que los proveedores le facturen el impuesto en forma discriminada en la factura, lo que posibilita luego gestionar el recupero.

Esta situación contradice lo dispuesto por el artículo 39 de la ley que dispone lo siguiente: “...*Cuando un responsable inscripto realice ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a consumidores finales, no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación. El mismo criterio se aplicará con sujetos cuyas operaciones se encuentren exentas*”. Si bien se admite que las exportaciones sean consideradas “gravadas a tasa cero”, correspondería ajustar la normativa en el orden formal, a esta particular situación.

La ley de IVA dispone a través de su artículo 43, un régimen de devolución del impuesto a favor de turistas extranjeros que regresen al exterior y hayan realizado en el país compras de bienes gravados producidos en el país y servicios de hospedaje recibidos localmente.

El impuesto a reintegrar es aquel que resulta de las facturas que corresponden a dichas adquisiciones. En materia de gastos de hospedaje la ley limita el derecho al reintegro, a prestaciones que se lleven a cabo en centros turísticos ubicados en provincias con límites internacionales. La limitación del régimen de devolución a los servicios de hospedaje en determinadas zonas del país y en general su no aplicación a otros servicios adquiridos por los turistas supone una discriminación a favor de ciertos servicios y zonas que en nuestra opinión debería ser revisada.

Respecto de las denominadas “exportaciones de servicios”, las mismas consisten en prestaciones efectuadas en el país pero cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior. Tengamos presente que un servicio directamente prestado en el exterior, no califica como exportación de servicios.

A diferencia de lo que ocurre con la exportación de cosas muebles, que la ley considera como actividad exenta, estos servicios se tratan como prestaciones no alcanzadas por el impuesto. Entendemos que no se justifica esta diferencia en el tratamiento legal entre las exportaciones de bienes y servicios.

Asimismo, surgen problemas de aplicación del gravamen originados en el alcance que debe otorgarse al concepto de “utilización o explotación efectiva en el exterior” al no encontrarse definido dicho concepto por la ley y tampoco a nivel de la reglamentación, lo que ha generado numerosas dudas y controversias.

El aspecto principal que a veces es dificultoso dilucidar es dónde se produce la utilización y explotación efectiva del servicio, requisito indispensable para que configure la importación de servicio. En la causa “Tecnopel S.A.” TFN Sala A, 6/12/99, se planteó el tema de la gravabilidad de las comisiones por intermediación facturadas a una empresa extranjera que exportaba bienes a nuestro país.

El Tribunal revoca la resolución del fisco argumentando que el servicio prestado por Tecnopel S.A. es utilizado económicamente en el exterior al integrar los costos del exportador y que el hecho que el sujeto del exterior exporte productos a la Argentina no implica que éste realice actividad en nuestro país, a lo que debe destacarse que la firma argentina no ejercía una representación en el

país que involucrara otros servicios o prestaciones complementarias ni asumía responsabilidad por la concreción de las operaciones.

Con el propósito que el precio de los servicios que son utilizados en el exterior no resulten incididos con el gravamen, se autoriza a los exportadores el recupero de los créditos fiscales vinculados a estas locaciones.

Sin embargo, el régimen de recupero no está contemplado en el Art. 43 de la ley. Se buscó subsanar este “olvido” legal mediante una disposición agregada en el decreto reglamentario mediante la cual se otorga a estos servicios el tratamiento del Art. 43.

Sostenemos, en forma coincidente con la doctrina, que esta norma debe surgir directamente de la ley puesto que la disposición reglamentaria adolece de la formalidad legal requerida.

5. Cesiones de derechos

Cuando la ley 23.871 estableció la “generalización del IVA a los servicios”, no se precisó con exactitud el alcance de determinadas operaciones, como es el caso de las cesiones de derechos.

Así tuvo que ser el reglamentador, a través del Art 8° del Decreto 692/98 (BO 17/06/1998), quien intentó clarificar esta temática.

Podemos decir que las cesiones de derechos son un presupuesto objetivo no alcanzado por el IVA, excepto cuando en forma conexas con una cesión de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial se realicen locaciones gravadas, circunstancia en donde opera la teoría de subsunción y el valor de la contratación resultará íntegramente gravado. La ley dispone que no opera la subsunción en el caso de los derechos de autor de escritores y músicos que mantienen de esta forma su condición de no gravados.

Mediante el Art. 8° de la reglamentación se limita la gravabilidad que dispone la ley a los casos en que las cesiones de derechos impliquen o involucren un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial. Cuando se den estas circunstancias también determinan la aplicación del impuesto a las prestaciones que constituyan obligaciones de no hacer.

Si bien el Art. 8 del reglamento intenta aclarar cuáles cesiones de derechos quedan al margen del gravamen y cuáles por el contrario estarían alcanzadas, esta temática presenta aristas conflictivas, que ameritarían normas más precisas sobre el particular.

Concretamente, se han presentado situaciones conflictivas a la hora de interpretar cuando se está ante el otorgamiento de una concesión o cuando se trata simplemente de una cesión de licencias o derechos.

En el mismo sentido resulta a veces difícil definir cuándo estamos frente a un servicio financiero. Citamos como ejemplo el caso de una cesión de créditos litigiosos que se lleva a cabo fijándose un precio por debajo del valor nominal en función de los riesgos de incobrabilidad.

6. Anticipos que congelan precio

En particular podemos señalar como conflictiva la norma que establece que a los anticipos que congelan precio como pauta de perfeccionamiento del hecho imponible, que fue incorporada justamente por la reforma de la ley 23.871, con vigencia a partir del 01/12/90 (actualmente último párrafo del Art. 5° de la ley)

A pesar de los años transcurridos, no hay una precisión sobre qué debe entenderse por “anticipos que congelan precio”.

El reglamento nada aclara y sobre el particular existen pocos comentarios doctrinarios.

Una alternativa a considerar es que la norma se modifique y se incluya cualquier anticipo como generador del nacimiento del hecho imponible.

Por otra parte, en el caso de venta de cosas muebles y locaciones de obras sobre estos bienes, se plantea una cuestión de prevalencia normativa.

En efecto, el último párrafo del Art. 6° de la ley que exige en todos los supuestos la existencia y puesta a disposición de los bienes para que pueda perfeccionarse el hecho imponible, pareciendo incluir por su redacción el caso de las señas o anticipos que congelan precio.

El Fisco se ha opinado en el Dictamen DAT 70/92 que las señas o anticipos constituyen un “hecho imponible autónomo en el IVA”, pero es evidente que lo que se requiere es una modificación legal, o al menos una norma reglamentaria que aclare este punto.

7. Servicios continuos

El Art. 21 del reglamento señala que cuando no se fije expresamente el momento de la finalización de la prestación, como en los llamados “servicios continuos”, se entenderá que la misma tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, y el hecho imponible se perfeccionará a la finalización de cada mes calendario.

Podríamos decir que los “servicios continuos” resultan prestaciones de carácter permanente realizadas durante toda la vigencia de los contratos, lo que hace difícil fijar un momento de finalización de las tareas que genere la obligación de reconocer el débito fiscal. Por la vía reglamentaria mencionada, se establece que deben realizarse cortes por mes calendario y considerar que el hecho imponible nace a la finalización de cada mes.

El problema es que al no definirse adecuadamente qué debe entenderse por “servicios continuos” se generan situaciones controvertidas que dificultan su adecuado encuadramiento.

También se han planteado dificultades en los casos en que no es posible cuantificar la base imponible al cierre del mes en cuestión que permita determinar el débito fiscal.

8. Diferencias de cambio generadas por facturación en moneda extranjera

El Art. 10 de la ley del IVA en su quinto párrafo, punto 2, dispone que son integrantes del precio neto gravado.... *los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gasto y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferido o fuera de término*”

Sin embargo, ni la ley ni el reglamento se refieren expresamente al tratamiento que debe otorgarse a las diferencias de cambio que se generan por diferimiento en el pago del precio.

El Fisco ha interpretado que las mismas deben asimilarse a gastos financieros (actualizaciones) y como tales, gravarse cuando resulten accesorias al precio neto gravado.

Así, en el Dictamen DAT 31/2003, la AFIP concluyó que corresponde incluir en la base de imposición el IVA recaído en la operación principal, atento a que el monto del pago diferido o fuera de término debido al vendedor comprende también al impuesto facturado al momento de producirse la venta.

Sin embargo, se mantiene la controversia respecto a si debe gravarse aquella diferencia de cambio que se genera sobre el monto del débito fiscal facturado en moneda extranjera, teniendo en cuenta que el impuesto facturado no forma parte del precio gravado por expresa disposición legal.

Es decir que lo que se discute es si la diferencia de cambio incluye el IVA (IVA incluido) o éste debe agregarse por fuera.

9. Quitas concursales

El Art. 11 de la ley obliga a calcular el débito fiscal sobre las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que respecto del precio neto, se logren en el período respectivo.

Por su parte el Art. 12, referido a la determinación del crédito fiscal, en su inciso b) se refiere a los mismos conceptos, otorgados en el período fiscal.

Lamentablemente no se ha contemplado, ni en la ley ni en el reglamento, un tratamiento específico para las quitas concursales.

Esto ha generado una discusión importante a nivel doctrinario, ya que parte de los autores consideran que están desvinculadas de las operaciones a las que están referidos los precios, mientras que otros sostienen que no habría diferencia entre las quitas concursales y las convencionales.

Es claro que si las quitas concursales se asimilasen a las convencionales, el tratamiento debería ser “simétrico”, es decir afectaría impositivamente tanto al deudor como al acreedor.

La jurisprudencia se ha expedido sobre el tema, por ejemplo en Meluk Import S.A. (CNCAF, Sala V. 20/10/2009), donde se señaló que:

“el contribuyente debía devolver el crédito fiscal correspondiente a la quita obtenida en un concurso preventivo, pues, la expresión contenida en los artículos 10 y 12, inciso b), de la Ley del gravamen, relativa a que corresponde computar las deducciones sobre el precio neto originadas en bonificaciones, descuentos o quitas realizadas de acuerdo con las “costumbres de plaza” alude específicamente a las circunstancias ordinarias, en las que el acreedor remite voluntariamente el pago de una parte de la deuda, pero no excluye del hecho imponible a las reducciones resultantes de los acuerdos homologados en los concursos preventivos.”

Sin embargo, a nuestro entender, la controversia no está cerrada. A nuestro entender sería conveniente que en las mismas normas del gravamen se especifique el tratamiento que deberían tener las quitas concursales.

10. Exenciones

En nuestro país, el IVA comenzó en el año 1975 gravando la venta de cosas muebles, con una importante cantidad de exenciones. En materia de servicios y locaciones, sólo estaban alcanzadas las expresamente indicadas en los puntos citados en el Art. 3º inciso e) de la ley del gravamen.

Con las modificaciones introducidas en el año 1990, se eliminaron la gran mayoría de las exenciones existentes para la venta de cosas muebles y se “generalizó” el impuesto para los servicios, pero también se fueron creando nuevas exenciones para los mismos.

Las exenciones afectan el principio de neutralidad en el IVA, discriminado en principio a favor de los bienes y servicios exentos.

Pero al no permitirse recuperar el crédito fiscal contenido en las etapas anteriores, salvo los casos de exportaciones y asimilables, se genera una situación contradictoria, ya que la dispensa es parcial.

Por otra parte los múltiples pronunciamientos administrativos y judiciales existentes en esta materia (varios precedentes han llegado ante la CSJN), nos hacen sostener que las normas no han sido lo suficientemente claras, generando costos importantes, tanto para los contribuyentes como para el Fisco.

La aplicación de una tasa reducida, en lugar de determinadas exenciones, puede ser una solución parcial, aunque la utilización de la misma en la actividad de la construcción y en el agro también ha generado distorsiones e inequidades.

11. Limitaciones al cómputo de los créditos fiscales

A través de la ley 24.475 (BO 31/03/1995) se establecieron limitaciones al cómputo del crédito fiscal en el gravamen, que con anterioridad no existían.

Estas limitaciones operan en realidad en forma indirecta, ya que la ley establece una ficción, cual es que no se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas determinadas compras, locaciones y prestaciones.

Esta norma, que afecta claramente el principio de neutralidad, ha sido más que criticada, pero sigue vigente en la actualidad.

En el caso de los automóviles, la falta de adecuación del importe original de valores de compra o importación hasta los cuales el cómputo del crédito es válido (\$ 20.000), ha agravado notoriamente el perjuicio para los contribuyentes.

Pero esta no es la única limitación en el cómputo de los créditos fiscales del IVA, ya que a través de otras normas, algunas de dudosa legalidad, el Fisco suele impugnarlos.

Nos referimos en particular al Art. 2° de la ley 25.345 (ley antievasión) y también a los procedimientos del Fisco en el caso de detección de “facturas apócrifas”.

Claramente estas normas afectan el principio de neutralidad, ya que los contribuyentes se ven perjudicados al no poder computar créditos fiscales de compras, locaciones y prestaciones que claramente están vinculadas con la actividad gravada.

12. Regímenes de retención y percepción

En los últimos años se ha generalizado la aplicación de regímenes de retención y percepción del IVA.

En un principio se trataba de regímenes generales, pero hoy en día éstos últimos coexisten con otros que alcanzan a actividades específicas o casos puntuales.

Se han utilizado estos regímenes para tratar de una manera más disvaliosa a ciertos contribuyentes.

El caso más palpable es el de aquellos que no están inscriptos o son excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos, en el ámbito agropecuario (RG AFIP 2300).

Además, una consecuencia de la aplicación de estos regímenes suele ser la generación de saldos a favor, de difícil recupero.

Esto es así, dado que si bien revisten la condición de saldos de libre disponibilidad, según el segundo párrafo del Art. 24 de la ley, no siempre los contribuyentes pueden compensarlos con otros gravámenes.

Es de hacer notar que pedir la devolución de estos saldos o solicitar su transferencia a terceros, suele ser un proceso largo y complicado.

Cabe preguntarnos, sobre el sentido de la existencia de tantos regímenes, más aún en un impuesto de declaración jurada mensual, como es el IVA. Evidentemente se persiguen propósitos recaudatorios, a costa del principio de neutralidad del gravamen.

13. Actividad agropecuaria

Las normas del gravamen contemplan tratamientos diferenciales para la actividad agropecuaria en materia de nacimiento del hecho imponible (operaciones de canje y de precios a fijar), en la alícuota aplicable (tasa reducida para ciertas actividades), y finalmente en materia de pago (opción de pago anual)

En cambio, no hay norma alguna en la ley del gravamen, ni es su reglamento, que contemple el tratamiento de los contratos asociativos agropecuarios.

Una primer cuestión teórica que se plantea es si estos tratamientos deberían aplicarse en la actualidad, dadas las particulares características de la actividad agropecuaria, o si por el contrario debieran seguirse las pautas generales del gravamen, atendiendo al mentado principio de neutralidad.

13.1. Diferimiento del nacimiento del hecho imponible

En el caso de venta de cosas muebles la ley del IVA dispone en su Art. 5° inciso a) que *“en el caso de ventas –inclusive de bienes registrables- en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva o acto equivalente, el que fuere anterior”*.

La norma establece una serie de excepciones. En particular para la actividad primaria, se aplican el tercer y cuarto párrafo del inciso a), que consideran las operaciones de precios a fijar y las operaciones de canje, respectivamente.

En el supuesto de operaciones de precios a fijar, se difiere el nacimiento del hecho imponible hasta el momento en que se proceda a determinar dicho precio.

Para las operaciones de canje el hecho imponible para ambas partes se perfeccionará con la entrega del producto primario.

Estas normas, que parecen simples, han tenido problemas de aplicación en la práctica. En materia de precios a fijar se destaca la ausencia de normas reglamentarias y ciertas discutibles opiniones del Fisco, como el Dictamen DAT 164/94). En cuanto a los canjes, son muy comunes en la actividad agropecuaria, pero suelen tener problemas de instrumentación.

13.2. La Opción de pago anual en el IVA

La opción está establecida en el tercer párrafo del Art. 27 de la ley. Ha sufrido cambios a lo largo de los años. Hoy se encuentra reglamentada por la RG (AFIP) 1745.

Los problemas principales que persisten se refieren a qué debe entenderse por “responsables cuyas operaciones corresponda exclusivamente a la actividad agropecuaria”, ya que la norma no distinguiría entre actividades gravadas y las exentas o no alcanzadas.

13.3. Reducción de la alícuota para ciertas actividades

El Art. 28 de la ley establece en sus incisos a) a.1) y b) la reducción de la tasa del IVA para determinadas actividades agropecuarias.

Podemos decir en primer lugar que como sólo están alcanzadas a tasa reducida algunas de las muchas actividades que encuadran como “agropecuarias”, hay un problema de equidad o neutralidad.

En segundo lugar, a nuestro entender las normas no han sido lo suficientemente claras o completas. Decimos esto basados en la gran cantidad de dictámenes que ha debido emitir la AFIP, opinando sobre el alcance de la reducción en distintos supuestos.

Finalmente la aplicación de la tasa reducida, en lugar de un beneficio, termina siendo un castigo para algunos productores agropecuarios, por la generación de saldos a favor de difícil recupero.

13.4. El IVA y los contratos agropecuarios

En este punto observamos la ausencia de normas, tanto legales como reglamentarias sobre el tratamiento de los contratos asociativos agropecuarios.

Siendo que los mismos son cada vez más utilizados en el sector, tanto los reglados por la ley 13.246, como por otras leyes especiales (tambo, maquila), entendemos que debería introducirse en la ley del IVA las normas que reglan tratamiento.

Hasta el presente, el mismo parece estar definido sólo por dictámenes del Fisco, opiniones de la doctrina y algún que otro pronunciamiento judicial. Pero esto no es suficiente a nuestro criterio, debiendo existir algún tipo de norma legal o reglamentaria que le dé certeza a quienes utilizan este tipo de contratos.

14. Actividad de la construcción

En materia del IVA en la actividad de la construcción, si bien las normas no han cambiado en los últimos años, persisten las dudas sobre la aplicación de las mismas en varios aspectos, que detallamos a continuación:

14.1. El elemento subjetivo en las obras sobre inmueble propio.

El Art. 4 inciso d) de la ley dispone que son sujetos las empresas constructoras que realicen las obras sobre inmueble propio, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales.

Asimismo, define como empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución, o con la posterior venta parcial o total del inmueble.

Al plantearse dudas sobre el “propósito de lucro”, el Art. 5° del reglamento intenta aclarar algunas cuestiones, pero en nuestra opinión, además de no conseguirlo plenamente, estaría excediendo la norma legal.

También se han generado controversias sobre el aspecto subjetivo en el caso de obras efectuadas por un consorcio de construcción organizado como condominio, y más aún cuando el emprendimiento constructivo es realizado bajo la figura de un fideicomiso.

Ante la falta de pautas legales y reglamentarias al respecto, ha sido el Organismo Fiscal, quien a través de varios dictámenes se ha pronunciado sobre el particular. También la doctrina ha analizado este tema a través de varios y enjundiosos artículos, no siempre coincidentes entre sí.

14. 2. Obra sobre inmueble propio. Nacimiento del hecho imponible

El último párrafo del Art. 5° de la ley dispone que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

A su vez el artículo 45 del decreto reglamentario establece que cuando estas señas o anticipos que congelan precio, correspondan a obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el hecho imponible se perfeccionará sobre la totalidad de dichos pagos.

A su vez, también el Art. 25 del reglamento se refiere al mismo tema, existiendo una duplicidad normativa innecesaria, amén que la norma ha sido criticada por obligar a considerar que todo el anticipo o seña está gravado, sin permitir apropiarse al mismo la parte atribuible al terreno.

Pero a nuestro entender el problema principal es la duda sobre el alcance de la expresión “señas o anticipos que congelen precio”, ya que nos siempre es fácil definir esta situación, que además puede ir variando en el tiempo, por cambio en las condiciones de contratación u otras.

14. 3. Obra sobre inmueble propio. Base imponible

La ley dispone en el 6° párrafo del Art. 10, que en el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable sujeto a gravamen será la proporción que del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen.

Asimismo, la base imponible que se determine de acuerdo con el procedimiento mencionado precedentemente, no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias.

La discusión se plantea en este caso por la distorsión que puede conllevar en la determinación de la base imponible la aplicación de una u otra alternativa de la norma u otra y el orden de su prelación.

Por otra parte, mucho se ha discutido sobre los llamados Fideicomisos de construcción y adjudicación al costo, en cuanto a la base imponible que debe aplicarse en el caso de la adjudicación de las unidades.

Sobre este punto, ante la falta de normas, la AFIP se ha pronunciado en algunos dictámenes (como por ejemplo los Dictámenes DIALIR 8 y 8/2010).

Sin embargo, creemos que debería existir alguna pauta normativa, que contemple la existencia de distintos tipos de fideicomisos de construcción y su tratamiento fiscal.

14.4. El hecho imponible en el caso de trabajos sobre inmueble ajeno

El Art. 3º inciso a) de la ley, define como trabajos efectuados sobre inmueble ajeno a las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones –civiles, comerciales e industriales-, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación.

Ni la ley ni el decreto reglamentario han precisado la expresión “construcciones de cualquier naturaleza”. Entendemos que sería conveniente precisar normativamente tal concepto, dado que hay supuestos dudosos, como por ejemplo el caso de movimiento de tierras, previo a la construcción de un inmueble.

14.5. Reducción de la tasa del IVA para vivienda

Esta reducción está incorporada en la ley del gravamen (Art. 28 inciso c). El beneficio se aplica en los siguientes casos:

- a) Los trabajos realizados sobre inmueble ajeno destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso.
- b) Las obras efectuadas sobre inmueble propio destinadas a vivienda.

La reducción fue reglamentada por el Dto. 1230/96 (B.O. 01/11/96), norma que ha merecido críticas en algunos de sus aspectos, por excederse de la pauta legal (como por ejemplo en lo referente a las obras de infraestructura.)

Esta reducción ha generado cantidad de dudas y problemas, algunos de los cuales son los siguientes: que intentaremos resumir a continuación:

- ¿Qué se entiende por destino vivienda?
- Alcance del beneficio para las obras de infraestructura
- La incorporación de materiales en el caso de trabajos sobre inmuebles ajenos.

Sobre este tema, también existen una gran cantidad de dictámenes de la AFIP, con opiniones del Organismo Fiscalizador que, en algunos casos, han ido variando a lo largo del tiempo.

III. Consideraciones finales

Por último, agradecemos muy especialmente a todos aquellos que colaborarán con la presentación de los respectivos trabajos. Nuestra expectativa es que sean muchos y de real valía.

También estamos seguros que las exposiciones de los panelistas invitados serán motivadoras para enriquecer el debate con los participantes del Simposio.

En definitiva, entendemos que los profesionales en Ciencias Económicas cuentan una vez más con una excelente oportunidad para capacitarse y perfeccionarse en un evento de real jerarquía.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Marzo de 2014