

UNIDAD IV - Casos especiales en IVA

1 - Habitualidad en la compraventa de bienes usados a consumidores finales.

L.: 18 / DR: 59

Comentario

Los responsables cuya actividad habitual sea la compra de bienes usados a consumidores finales para su posterior venta o la de sus partes, podrán computar como crédito de impuesto el importe que surja de aplicar sobre el precio total de su adquisición, el coeficiente que resulte de dividir la alícuota vigente a ese momento por la suma de 100 más dicha alícuota.

O sea:

$$\frac{\text{Precio total de la adquisición} \times \text{alícuota}}{100 + \text{alícuota}}$$

El referido cómputo tendrá lugar siempre que el consumidor suscriba un documento que, para estos casos, sustituirá el empleo de la factura y en el que deberá individualizarse correctamente la operación, de acuerdo a los requisitos y formalidades que al respecto establezca la Dirección General Impositiva.

Límite para el cómputo del crédito: en ningún caso el crédito de impuesto a computar, podrá exceder el importe que resulte de aplicar la aludida alícuota sobre el 90% del precio neto en que el revendedor efectúe la venta.

Cuando por aplicación de las disposiciones del párrafo anterior se determine un excedente en el crédito fiscal oportunamente computado, dicha diferencia integrará el débito fiscal del mes al que corresponda la operación de venta que le dio origen.

Consideración como impuesto facturado: el crédito que resultare por aplicación del procedimiento arriba descripto se considerará, a todos los efectos, como impuesto facturado a los responsables, estando sujeto su cómputo a las disposiciones que rigen el crédito fiscal; a tales fines se entenderá como monto neto de la operación, el precio neto que corresponda por aplicación del artículo 18.

Jurisprudencia administrativa

Adquisición de automotores usados. Procedencia del cómputo de crédito fiscal: las disposiciones del artículo 18 de la ley de impuesto al valor agregado facultan a los habitualistas a computar crédito fiscal respecto de las adquisiciones que efectúen a: responsables inscriptos que enajenen bienes que, como consecuencia de las disposiciones de la ley 24475 no están vinculados con su actividad gravada, y sujetos exentos, para lo cual dichos sujetos enajenantes deberán suscribir el comprobante de compra de bienes usados a consumidor final, tal como lo establece el artículo mencionado. Conforme con lo dispuesto por el artículo 28 del decreto reglamentario del régimen simplificado, la adquisición de cosas muebles realizadas por los habitualistas a monotributistas no da derecho al cómputo del crédito fiscal reglado por el artículo 18 de la ley del impuesto al valor agregado. Con independencia de que la operación se realice a través de una subasta, los sujetos habilitados para suscribir el comprobante previsto por el artículo 18 son los habitualistas, no siendo procedente que el martillero suscriba el mismo. Cuando el concesionario compra automotores usados a un banco que a su vez los adquirió en subasta a sus clientes a raíz de que éstos no pagaron sus deudas prendarias que recaían sobre aquéllos, no resulta aplicable la operatoria del artículo 18. Ello porque el concesionario debe computar el crédito fiscal de acuerdo con la liquidación que le efectúe la aludida entidad financiera. Las enajenaciones de responsables inscriptos a quienes poseen el mismo carácter deben documentarse con facturas 'A', independientemente de que las normas legales impidan al adquirente computar el impuesto consignado en el documento. Cuando los sujetos que poseen distinta categorización frente al impuesto al valor agregado compren como consumidores finales, el concesionario deberá extenderles una factura tipo 'B' con el impuesto al valor agregado sin discriminar.

Cómputo del crédito fiscal por automotores recibidos en pago de créditos por entidades bancarias: los automotores recibidos como dación en pago por las entidades bancarias no generan crédito fiscal en las condiciones del artículo 18 de la ley, sin perjuicio de la gravabilidad que corresponda por las ventas de dichos bienes.

Habitualidad en la compra y venta de bienes usados: no resultan comprendidas en las previsiones del artículo 18 de la ley, las compras de 'chatarra' u otra clase de desperdicio o residuo realizadas a consumidores finales.

Resoluciones DGI

Requisitos y formalidades para el cómputo del crédito fiscal: la resolución general (DGI) 3744 establece que los adquirentes de bienes a los consumidores finales deberán emitir por cada operación un comprobante de compra por duplicado, como mínimo, debiendo conservar el original en su poder. El duplicado contendrá los mismos datos y deberá ser entregado, en todos los casos, al vendedor del bien. La acreditación de los requisitos que habilitan el cómputo del crédito fiscal resultará procedente únicamente cuando el comprador de bienes usados adjunte a cada comprobante que genere el crédito respectivo, fotocopia de la constancia de la Clave única de Identificación Tributaria del vendedor del bien, o en su defecto, del documento de identidad pertinente, debiendo mantenerse ambos documentos en archivo ordenado cronológicamente por fecha de emisión. El comprobante que se emita deberá contener:

1. Respetto del emisor: los datos exigidos por el Anexo II de la resolución general (AFIP) 1415.
2. Respetto del vendedor:
 - 2.1. Apellido y nombres y domicilio.
 - 2.2. Clave Única de Identificación Tributaria o, en su defecto, número de documento de identidad.
 - 2.3. Firma ológrafa del vendedor.
3. Descripción del bien comprado, precio unitario y total.
4. Identificación de quien efectuó la impresión del comprobante.

El aludido comprobante deberá respetar las medidas mínimas, el tamaño de los recuadros y ubicación de los datos pertinentes conforme a la resolución general (AFIP) 1415, consignándose en el centro del espacio superior, en forma destacada, en el interior de un recuadro que ocupe un espacio mínimo de 0,15 metros de ancho por 0,01 metros de largo, la leyenda: 'Comprobante de compra de bienes usados a consumidor final'.

2 - Intermediarios que actúen por cuenta y en nombre de terceros.

L.: 21

Intermediarios que actúen por cuenta y en nombre de terceros. Débito fiscal: cuando los intermediarios que actúen por cuenta y en nombre de terceros, efectúen a nombre propio gastos reembolsables por estos últimos que respondan a transacciones gravadas y no beneficiadas por exenciones, deben incluir a dichos gastos en el precio neto de la operación a que se refiere el artículo 10 (base imponible), facturando en forma discriminada los demás gastos reembolsables que hubieran realizado.

Crédito fiscal: a fin de determinar el impuesto a su cargo computarán el crédito fiscal que aquellas transacciones originen, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.

Responsables inscriptos que encomienden la intermediación: los responsables inscriptos que encomendaron la intermediación computarán, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, el importe discriminado en la factura o documento equivalente en concepto de crédito fiscal.

3 - Obras realizadas sobre inmueble propio.

L.: 10 / DR: 45

En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen.

Dicha proporción 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 la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias (costo obra dividido costo total -obra más terreno-).

Venta de la obra con pago diferido: si la venta se efectuara con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, éstos no integrarán el precio neto gravado. No obstante, si dichos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento en el cual, de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 5 debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.

Señas o anticipos que congelen precio: cuando se hayan recibido las señas o anticipos que congelen precio, los mismos deberán afectarse íntegramente a la parte del precio atribuible a la obra objeto del gravamen.

Doctrina

Intereses generados con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria: los intereses que se originen luego de la posesión o escrituración, según corresponda, están excluidos del precio neto gravado de la obra sobre inmueble propio. Sin embargo, los mismos están gravados en su condición de hecho imponible autónomo [art. 3, inc. e), ap. 21, de la ley]. (1)

4 - Mercados de cereales a término.

L.: 19 / L. 24977: 28 b)

Los mercados de cereales a término serán tenidos por adquirentes y vendedores de los bienes que en definitiva se comercialicen como consecuencia de las operaciones registradas en los mismos.

En ambos supuestos, para la aplicación del gravamen se considerará como valor computable el precio de ajuste tomado como base para el cálculo de las diferencias que correspondiere liquidar respecto del precio pactado y de los descuentos, quitas o bonificaciones que se practiquen, conceptos que se sumarán o restarán, según corresponda, del aludido precio de ajuste, a efectos de establecer el precio neto de la operación.

En todo lo que no se oponga a lo arriba dispuesto, serán de aplicación las restantes disposiciones de la ley y su reglamento.

Monotributistas: quedan exceptuados del régimen establecido en el artículo 19 las operaciones registradas en los mercados de cereales a término en las que el enajenante sea un pequeño contribuyente inscripto en el Régimen Simplificado.

Operatoria de los mercados de cereales a término: mediante los mercados de cereales a término se registran operaciones de compra y venta, usualmente a futuro, entre dos sujetos (accionistas del mercado o terceros especialmente autorizados). La ley parte del presupuesto de que el mercado adquiere los cereales al vendedor real y luego enajena dichos bienes al efectivo comprador, generando créditos y débitos fiscales, respectivamente.

5 - Servicios de turismo.

L.: 22 / DR: 61

Cuando los responsables que presten servicios de turismo proporcionen a los usuarios de tales servicios, cosas muebles que provean en el extranjero empresas o personas domiciliadas, residentes o radicadas en el exterior y/o prestaciones o locaciones efectuadas fuera del territorio nacional, deben considerar:

- el precio neto del servicio determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10;
- menos el costo neto de las cosas, prestaciones y locaciones antes indicadas y el de los pasajes al exterior o, en su caso, la fracción del pasaje que corresponda al transporte desde el país al extranjero, importe que se discriminará globalmente en la factura como 'bienes y servicios no computables para la determinación del impuesto al valor agregado'.

Cuando no se efectúe dicha discriminación, el impuesto se calculará sobre el total de la contraprestación, determinada según lo dispuesto en el artículo 10.

Servicios que incluyan pasajes exentos: cuando los servicios de turismo incluyan en su prestación el suministro de pasajes exentos [art. 7, inc. h), ptos. 12 y 13], ya sea por transportes realizados en el país o hacia el exterior, se podrá deducir, a los efectos de la determinación de la base imponible, el precio que se perciba por dicho concepto, a condición de su explícita discriminación en la factura que se extienda por tales servicios.

Transporte realizado por medios de terceros: la deducción no podrá superar el precio de plaza de los respectivos pasajes, de acuerdo a las tarifas aprobadas por los organismos pertinentes.

Transporte realizado por medios propios del prestador del servicio de turismo: el importe a deducir por tal concepto no podrá exceder el valor corriente en plaza de los pasajes por transportes de similares características.

Se entenderá como transportes de similares características, a los clasificados como transportes para el turismo por normas internacionales o nacionales, considerándose en su valor corriente en plaza, aquellos servicios conexos o accesorios que tengan por objeto servir o coadyuvar de modo necesario a este tipo de transporte; a la seguridad y atención médica de los pasajeros; al control de lista de los mismos; al control de carga, descarga y trasbordo de equipajes; y al cumplimiento de normas impuestas a los responsables del transporte turístico en resguardo de recursos naturales y culturales durante su ejecución, aunque fueren concurrentes con funciones de interpretación de la zona geográfica y sitios culturales por los que se transite.

Doctrina

Comisión de la agencia de viajes: la comisión percibida por la agencia de viajes por la venta de pasajes exentos está gravada. En realidad, se trata de un servicio gravado y no de un reembolso de gastos.

Jurisprudencia judicial

Actividad de intermediación en la venta de pasajes, servicios de hotelería y demás complementarios del turismo: el valor de las 'comisiones' representa el valor añadido a la prestación turística por la intervención que le cupo a la empresa. Su figuración discriminada, en las facturas que emite, va contra los usos y costumbres de la actividad comercial turística, y no es precisamente lo que exige la norma legal del artículo 22 de la ley del gravamen, que no comprende a las comisiones.

Jurisprudencia administrativa

Actividad turística. Operadores mayoristas: se efectuaron las siguientes precisiones respecto de esta actividad:

- 1) Facturación de servicios de hoteles en el exterior: si la facturación neta emitida por el proveedor extranjero resulta inferior al consignado por el operador mayorista del país como bienes y servicios no computables para la determinación del impuesto, cabría evaluar si existen otros costos no computables o si en definitiva resulta una reducción del precio neto al sobrevalorarse el que corresponde a los servicios prestados en el exterior.
- 2) Facturación de pasajes al exterior por vuelo de línea: el importe cobrado por la compañía aérea neto de descuentos debería considerarse como bienes y servicios no computables.
- 3) Facturación de servicios de hoteles y pasajes por vuelos chárter: ambos deberían discriminarse en la factura como bienes y servicios no computables para la determinación del impuesto.
- 4) Gastos de reserva: en la medida en que estos gastos no representen un costo por prestaciones o locaciones efectuadas fuera del país, cabrá someterlas a imposición.
- 5) Costo de plaza de vuelos chárter: la suma a deducir de la base imponible estará dada por el costo efectivamente incurrido en tal concepto por la compañía de turismo.
- 6) Pasajes aéreos originarios en el exterior: tratándose de pasajes emitidos por compañías del exterior, la comisión ganada por la empresa del país debe someterse al tributo.

7) Representantes locales de hoteles del exterior: los representantes en el país que actúan por cuenta y orden de los prestadores de servicios del exterior deberán someter al tributo las comisiones que les corresponden, las que deberían ser equivalentes a detraer del precio al cliente, el costo neto de las prestaciones o locaciones efectuadas fuera del territorio nacional.

Vuelos chárteres: cuando se proceda a determinar el precio neto gravado de los servicios de turismo cabe la detracción del costo neto de los pasajes a que se refiere el artículo 22 de la ley, debiendo entender que el mismo es el precio que abona el viajero por tal concepto. Asimismo, los ingresos que obtenga la empresa turística a raíz de su intermediación en la venta de pasajes no intervienen en la determinación del precio que se factura al turista, pues dicha prestación tiene como destinataria a la empresa de transporte y no al usuario.

5 - Prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas...

L.: 7 h), ap. 7; 7.1 / DR: 31; 31.1; 40.1; 57.1

Se encuentran exentas las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica.

Servicios comprendidos: están comprendidos los siguientes servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica:

- de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares;
- las prestaciones accesorias de la hospitalización;
- los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades;
- los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.;
- los que presten los técnicos auxiliares de la medicina;
- todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

Procedencia de la exención: la exención procede sobre los servicios realizados:

- directamente por el prestador contratado;
- indirectamente por terceros intervinientes, ya sea que estos últimos facturen a la entidad asistencial, o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro.

En todos los casos debe contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado.

Límite de la exención: la exención se limita exclusivamente a:

- Los importes que deban abonar a los prestadores:
 - Los Colegios y Consejos Profesionales.
 - Las Cajas de Previsión Social para Profesionales.
 - Las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a los prestadores por la atención de sus afiliados obligatorios.
- 2) Todo pago directo que deban efectuar, a título de coseguro o en caso de falta de servicios, los beneficiarios que no resulten adherentes voluntarios de las obras sociales. La exención resultará procedente en tanto dichas circunstancias consten en los respectivos comprobantes que deben emitir los prestadores del servicio.

Coseguro: es el pago complementario que debe efectuar el beneficiario cuando la prestación se encuentra cubierta por el sistema -aun en los denominados de reintegro-, sólo en forma parcial, cualquiera sea el porcentaje de la cobertura, incluidos los suplementos originados en la adhesión a planes de cobertura superiores a aquellos que correspondan en función de la remuneración, ya sea que los tome a su cargo el propio afiliado o su empleador, como así también el importe adicional que se abone por servicios o bienes no cubiertos, pero que formen parte inescindible de la prestación principal comprendida en el beneficio.

Falta de servicios: son aquellas situaciones en las que el beneficiario abona una prestación que, estando cubierta por el sistema, por razones circunstanciales no es brindada por el mismo, en cuyo caso deberá contarse con la constancia correspondiente que avale tal contingencia.

Inaplicabilidad de la exención: la exención dispuesta precedentemente no será de aplicación en la medida en que los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares -en el caso de servicios organizados por los Colegios y Consejos Profesionales y Cajas de Previsión Social para Profesionales- o sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen similar a los sistemas de medicina prepaga, en cuyo caso será de aplicación el tratamiento dispuesto para estas últimas.

No se considerarán adherentes voluntarios:

- El grupo familiar primario del afiliado obligatorio, incluidos los padres y los hijos mayores de edad, en este último caso hasta el límite y en las condiciones que establezcan las respectivas obras sociales.
- Quienes estén afiliados a una obra social distinta a aquella que les corresponde por su actividad, en función del régimen normativo de libre elección de las mismas.

Exención de otras prestaciones: gozarán de la exención las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales.

Se incluyen los servicios similares, incluidos los de emergencia, que brinden o contraten dichos sujetos, realizados directamente, a través de terceros o mediante los llamados planes de reintegro, siempre que correspondan a prestaciones que deban suministrarse

a beneficiarios, que no revistan la calidad de adherentes voluntarios, de obras sociales que hayan celebrado convenios asistenciales con las mismas.

Servicios prestados por entidades que se financian con recursos provenientes del Fondo Especial del Tabaco: los servicios prestados a sus afiliados obligatorios por las entidades que se financian con recursos provenientes del Fondo Especial del Tabaco (art. 22, L. 19800) tendrán el tratamiento previsto para las obras sociales.

Asimismo, las referidas entidades gozarán de la exención establecida en el punto 7 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7 de la ley, respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que deban abonar a los prestadores por sus afiliados obligatorios.

Limitación de la exención sobre los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica prestados por los sujetos enumerados en el inciso h): respecto de estos servicios, se establece que no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6 del inciso h) del primer párrafo del artículo 7 (ver II.1.8.6), ni las dispuestas por otras leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y aseguradoras de riesgos del trabajo.

En ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto al valor agregado las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.

La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes al 9/9/2004, incluida la dispuesta por el artículo 3, inciso d), de la ley 16656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la ley 11682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones).

Excepción a la limitación: se exceptúan de la limitación y, por lo tanto, se encuentran exentos los servicios brindados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a sus afiliados obligatorios y por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares.

Pagos de aseguradoras de riesgos de trabajo: los importes que deban abonar las aseguradoras de riesgos del trabajo, por las prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas, brindadas en el marco de sus contratos de afiliación, tendrán igual tratamiento que el previsto para las obras sociales respecto de sus afiliados obligatorios.

Planes de reintegro de asistencia médica. Cómputo del crédito fiscal: las entidades de asistencia sanitaria, médica y paramédica, incluidas las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que tengan incorporados a sus servicios los llamados planes de reintegro, podrán computar como crédito de impuesto el importe que surja de aplicar sobre el monto efectivamente reintegrado, el coeficiente que resulte de dividir la alícuota vigente al momento de la facturación por la suma de 100 más dicha alícuota.

El cómputo del crédito fiscal será procedente en tanto el reintegro corresponda a una prestación gravada por el impuesto, el prestador revista la calidad de responsable inscripto en el mismo y el prestatario la de consumidor final, debiendo constar en la factura o documento equivalente que se emita -en la que no deberá figurar discriminado el gravamen-, los datos correspondientes a la entidad ante la que deberá presentarse para obtener el reintegro, la que deberá conservar la misma en su poder a efectos de respaldar la procedencia del referido cómputo.

Doctrina

Alcance de la exención: la disposición exentiva comprende las siguientes prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas:

- a) De hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares.
- b) Las prestaciones accesorias de la hospitalización.
- c) Los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades.
- d) Los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.
- e) Los que presten los técnicos auxiliares de la medicina.
- f) Todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

En suma, comprende las labores tendientes a la efectiva atención médica de los pacientes en miras a su curación, prevención y restablecimiento, como asimismo, la incorporación de cosas muebles -que no sean de propia producción- inescindibles de la prestación (por ejemplo, medicamentos provistos a pacientes internados en sanatorios), incluyéndose también aquellos servicios que, sin tener vinculación directa con la medicina, complementen y asistan al servicio principal (por ejemplo, transporte de enfermos, técnicos auxiliares de la medicina, etc.).

Beneficiarios: son los adherentes obligatorios (grupo familiar primario del afiliado, incluido padres e hijos mayores de edad -en este caso, conforme a los límites y condiciones que establezca la obra social respectiva-) a las obras sociales. Por ende, los adherentes voluntarios no están comprendidos en la franquicia. También son beneficiarios los matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares, en el caso de servicios organizados por los colegios, consejos o cajas de previsión para profesionales.

Prestadores: la exención comprende los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, cuyos prestadores sean colegios y consejos profesionales, las cajas de previsión para profesionales, las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales (idéntico tratamiento tienen las aseguradoras de riesgos del trabajo). También están exentos los pagos directos que a título de coseguro o en caso de falta de servicios (debe contarse con una constancia que avale tal circunstancia), deban efectuar los beneficiarios (en ambos casos, es menester que la prestación pagada esté cubierta por el sistema y que dichas circunstancias consten en los comprobantes que emitan los prestadores del servicio). Quedan asimismo incluidos en la dispensa legal las cooperativas, mutuales y sistemas de medicina prepaga en tanto atiendan servicios derivados por las obras sociales correspondientes a sus afiliados no voluntarios.

Forma en que los servicios pueden ser prestados: la norma distingue los siguientes supuestos: a) en forma directa por el prestador contratado; b) a través de terceros, es decir, prestadores indirectos de primero, segundo o cualquier grado (en tal supuesto, éstos

facturan a la entidad asistencial); c) mediante sistemas de reintegro (en dicho caso los terceros intervinientes facturan al usuario del servicio). En todos los casos deberá contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado.

Jurisprudencia judicial

Actividades de control, auditoría e información. Medicina laboral: el servicio que presta la contribuyente no se vincula directamente con la asistencia y cura del trabajador, sino que sus prestaciones están orientadas a controlar, auditar e informar, conceptos que hacen a la denominada medicina laboral, básicamente encaminados al control del personal y lejos de constituir una efectiva atención médica de los pacientes con miras a su curación, prevención y restablecimiento. Así, la exención prevista en la ley de impuesto al valor agregado no alcanza a los servicios prestados por la recurrente.⁽⁸⁹⁾

Cobertura óptica oftálmica: la actividad desarrollada consistente en la cobertura óptica oftálmica, a favor de los beneficiarios del PAMI y en la que provee de los elementos correctivos -anteojos, lentes, prótesis-, resulta un servicio de asistencia paramédica que goza de la exención prevista en el artículo 7, inciso h), de la ley del gravamen.⁽⁸⁸⁾

Coordinación de descuentos en medicamentos a afiliados a obras sociales e instituciones de medicina prepaga: la expresión “asistencia sanitaria, médica y paramédica”, así como los ejemplos que se dan en la norma nos hablan de un “asistir” concretamente a personas que están sufriendo alguna suerte de situación que requiere de tal servicio a brindarse por sujetos concretos, sean médicos, paramédicos, odontólogos, etc., e, inclusive, la ejemplificación que se brinda en el inciso f), se encuentra en la misma línea al hacer referencia a “heridos y enfermos” que, en esos casos de transporte, serán asistidos en forma “directa” por una actividad que en el concepto legal y vulgar es propia de la medicina en un sentido amplio. En ese sentido y con relación a los medicamentos, la que se encontraría exenta, por ejemplo, es la actividad por la que el facultativo “receta” con motivo de la asistencia que está brindando. Las tareas de “coordinación de descuentos” no pasan de ser meras gestorías de carácter comercial, no alcanzadas por la exención impositiva.⁽⁶⁰⁾

Coordinación de descuentos en medicamentos a afiliados a obras sociales e instituciones de medicina prepaga: debe entenderse que la “asistencia” a la que se refiere con claridad la norma es la “sanitaria, médica o paramédica” que se enuncia en su primera parte y que el objetivo de la exención fue evidentemente el de evitar la aplicación del tributo sobre todas aquellas actividades humanas directamente dirigidas a preservar la salud de los habitantes de un Estado, Provincia, etc. y a precaver y curar las enfermedades que los aquejen. Ese no es el caso de Farmia SA por cuanto ella interviene en la actividad médica y sanitaria desde un aspecto exclusivamente comercial, facilitando a las farmacias un medio cómodo y más eficaz para el cobro de sus créditos con las obras sociales y las empresas de medicina prepaga, pero ninguna incidencia tiene ella en la asistencia médica y sanitaria prestada por los profesionales de la salud.⁽⁶¹⁾

Gravabilidad del servicio de medicina laboral: cuando la realidad económica indique que la prestación sea una suma de servicios perfectamente tipificables e independientes entre sí, prestados en forma conjunta, deberá analizarse independientemente cada prestación a los efectos de su tratamiento tributario. Empero, si en el caso particular, el conjunto de las prestaciones constituye la base sustancial de una prestación o locación gravada, corresponde la aplicación del dogma implícito en la economía propia del impuesto, de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Dicha concepción coincide con lo preceptuado en el artículo 3, último párrafo, de la ley del gravamen, en el sentido de que los servicios conexos o relacionados con locaciones o prestaciones gravadas, quedan alcanzados por el impuesto.⁽⁶²⁾

Ingresos provenientes del denominado coseguro. Falta de servicios de la obra social: el artículo 31 del decreto reglamentario exige que el prestador indirecto (el médico) cuente con una constancia emitida por el prestador original que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio impositivo para que las prestaciones se encuentren alcanzadas por la exención. Dicha constancia tiene como finalidad certificar que el prestador indirecto presta un servicio comprendido dentro de la norma exentiva, requisito aplicable tanto para el coseguro, esto es los bonos o aranceles complementarios que debe abonar el paciente-beneficiario para obtener las prestaciones de servicios cubiertas parcialmente por su obra social respectiva, caso en que el beneficiario abona la prestación que, estando cubierta por el sistema, no le es brindada por el prestador principal (la obra social), por circunstancias de contingencia.⁽⁶³⁾

Servicios de emergencias y urgencias médicas. Gravabilidad: los servicios de emergencias y urgencias médicas y traslado no resultan comprendidos en “los sistemas de medicina prepaga”, término utilizado por la norma exentiva; toda vez que la norma jurídica se refería a aquellos que apuntan a brindar atención médica al paciente en forma similar a las prestaciones de las obras sociales las que ofrecen cobertura integral mediante el pago de una cuota.⁽⁶⁴⁾

Servicios prestados por un círculo odontológico: el círculo no realiza un simple servicio de facturación y cobranza, sino que contrata en carácter de prestador de los servicios odontológicos a los adherentes y afiliados de las obras sociales y empresas de medicina prepaga, a través de los profesionales adheridos al sistema, asumiendo las responsabilidades y poseyendo diversas facultades; es por ello, que la actividad por la cual el círculo obtiene un 3% de los honorarios recibidos de las obras sociales, debe ser considerada como comprendida en la prestación que se efectúa a las obras sociales, encuadrada en las previsiones de la exención dispuesta en el punto 7 del inciso h) del artículo 7 de la ley del gravamen.⁽⁶⁵⁾

Técnicos auxiliares de la medicina. Provisión, construcción y prestación profesional óptica de anteojos: carece de relevancia, a los fines de determinar si una empresa dedicada a la cobertura médica oftalmológica mediante la provisión de elementos correctivos (anteojos, lentes de contacto y prótesis) se encuentra exenta del impuesto al valor agregado -según lo dispuesto por el art. 7, inc. h), pto. 7, ap. e), de la ley del tributo-, la distinción en la que pone el acento el Fisco, aduciendo que la citada norma se refiere a técnicos “auxiliares” de la medicina, en tanto que la ley 17132 califica a los técnicos ópticos como “colaboradores” de ella, pues, más allá de esa cuestión terminológica, se trata de expresiones que conllevan la idea común en uno y otro caso de una asistencia o ayuda a la actividad principal del ejercicio de la medicina.⁽⁶⁶⁾

Traslado y servicio de hospedaje en clínica: las prestaciones de los servicios de hospedaje y traslado a la Ciudad de Buenos Aires, de beneficiarios de PAMI residentes en el interior del país, derivados para ser atendidos en centros asistenciales, no configuran los supuestos de traslado de enfermos por ambulancia ni el de hospitalización en clínicas, sanatorios y similares, exentos del impuesto ⁽⁹⁰⁾.

Jurisprudencia administrativa

Afiliados a obras sociales. Pagos adicionales: la exención dispuesta en el punto 7 del inciso h) del artículo 7 de la ley del gravamen comprende también a los aportes adicionales por cobertura del grupo familiar, coseguros y adicionales, para aquellos afiliados obligatorios comprendidos en el Régimen Simplificado, así sea que los mencionados pagos se hagan en forma directa a la obra social, por mejoras en la prestación de la cobertura al titular y su grupo familiar o bien a las empresas de medicina prepaga por mejoras en la prestación de la cobertura del titular y su grupo familiar, cuando correspondan a servicios contratados por la obra social para la atención de sus afiliados monotributistas. Asimismo, se aclara que la franquicia alcanza tanto a los pagos que se realicen por las prestaciones a que diera derecho el aporte que realice el afiliado obligatorio como a las que correspondan al grupo familiar primario del mismo, incluidos los padres y los hijos mayores de edad hasta el límite y en las condiciones que establezcan las respectivas obras sociales.⁽⁶⁷⁾

Aseguradoras de riesgos de trabajo: dado que se otorga a las aseguradoras de riesgo de trabajo (ART) igual tratamiento impositivo que el previsto para las obras sociales, están amparados por la franquicia los importes que abonen las aseguradoras a los prestadores de servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica.⁽⁶⁸⁾

Asociación civil sin fines de lucro. Cuota a cargo de los afiliados: los servicios de asistencia médica que presten o contraten las mutuales se hayan comprendidos en la franquicia del artículo 7, inciso h), apartado 7, sólo cuando correspondan a adherentes obligatorios derivados de una obra social, situación esta que no se presenta en el caso sometido a análisis, atento a que el servicio de asistencia médica es prestado a los asociados voluntarios de dicha mutual, debiéndose someter la proporción de la cuota vinculada a dicho servicio a la alícuota diferencial del 10,5% dispuesta en el artículo mencionado ut supra.⁽⁶⁹⁾

Honorarios cobrados por servicios de anestesiología prestados en un sanatorio: el beneficio exentivo resulta procedente respecto de los montos que la obra social -prestador original- abone a la entidad asistencial así como también a los importes que por ese concepto dicha entidad asistencial participa al titular del departamento de anestesiología -tercero interviniente-, destacándose que los honorarios que este último profesional abone a otros que contrate para llevar a cabo la prestación no resultan alcanzados por el beneficio.⁽⁷⁰⁾

Medicamentos provistos a pacientes internados en sanatorios: el suministro de medicamentos durante la internación no constituye una venta de cosa mueble, sino que integra el servicio médico-asistencial, por lo cual corresponderá analizar el tratamiento impositivo aplicable a dicha prestación en cada caso particular. En consecuencia, los montos que por los servicios de hospitalización y prestaciones accesorias de la misma, incluido el importe atribuible a medicamentos, abonen a la institución sanatorial las obras sociales y demás entidades comprendidas en el artículo 7, inciso j), punto 7, de la ley, estarán exentos del gravamen en virtud de dicho artículo, en las condiciones dispuestas en el mismo. En el caso de que dichos montos sean abonados por entidades de medicina prepaga o por particulares, deberán tributar el impuesto al valor agregado, atento no resultar procedente la exención mencionada precedentemente.⁽⁷¹⁾

Objetivo de la norma: la disposición exentiva comprende a las labores tendientes a la efectiva atención médica de los pacientes en miras a su curación, prevención y restablecimiento y a aquellos servicios que, sin tener vinculación directa con la medicina, complementen y asistan al servicio principal (por ej., transporte de enfermos, técnicos auxiliares de la medicina, etc.). No encuadran en la exención las provisiones de insumos médicos realizadas por sujetos que no gocen de la exención, en razón de no ser prestadores de servicios de asistencia médica, sanitaria o paramédica⁽⁷²⁾. Tampoco están exceptuadas del impuesto las provisiones, construcciones y prestaciones profesionales ópticas de anteojos, lentes de contacto y prótesis, pues consisten en la elaboración de un producto comprendido en el artículo 3, inciso c), de la ley (ver I.2.2.3) de acuerdo con especificaciones indicadas por el oftalmólogo.⁽⁷³⁾

Prestaciones de servicios realizadas a las aseguradoras de trabajo: el tratamiento equivalente al de las obras sociales que se acordara a las aseguradoras de riesgos del trabajo, para las prestaciones del artículo 7, inciso h), punto 7, de la ley del gravamen, sólo incluye a las de asistencia sanitaria tendientes a la curación del paciente y no las relativas a controles médico-laborales.⁽⁷⁴⁾

Prestaciones sanitarias abonadas por obras sociales y organizaciones de medicina prepaga: la exención alcanza a los importes abonados a los prestadores directamente o a través de intermediarios representativos de los profesionales o establecimientos asistenciales o mediante formas de pago que incluyen distintas prestaciones (nomenclador globalizado, etc.). La documentación debe permitir probar que efectivamente constituyen prestaciones realizadas y en tanto dichos servicios tengan cobertura por encontrarse comprendidos en los respectivos regímenes o contrataciones. Cabe señalar que para el caso de la medicina prepaga, en la actualidad sólo están exentos dichos sistemas en tanto atiendan servicios derivados por las obras sociales correspondientes a sus afiliados no voluntarios.⁽⁷⁵⁾

Prótesis odontológicas: si las prestaciones sanitarias odontológicas de diseño, adaptación o colocación de las prótesis, pernos, coronas, etc., están cubiertas por el sistema de medicina prepaga, el precio adicional que debe pagar el asociado a la entidad asistencial por las citadas prótesis, se considera parte integrante de la prestación médica aludida y por lo tanto exceptuado de tributación, siempre que la prestadora adquiera a terceros los mencionados elementos. Cabe señalar que para el caso de la medicina prepaga, en la actualidad sólo están exentos dichos sistemas en tanto atiendan servicios derivados por las obras sociales correspondientes a sus afiliados no voluntarios.⁽⁷⁶⁾

Servicio de asistencia médica laboral: no están comprendidos en la exención los servicios médicos que los empleadores contraten para su propio beneficio (examen preocupacional, control de ausentismo, etc.). Si una misma institución realiza prestaciones de medicina laboral y sanitarias, no apreciándose la existencia de conexión o relación que exige el artículo 3, último párrafo, de la ley (ver I.2.2.6) para atraer la prestación exenta a la gravabilidad, el encuadramiento impositivo debe practicarse

considerando cada locación o servicio independientemente⁽⁷⁷⁾. En cambio, están exentos los servicios de asistencia sanitaria y médica en miras a la atención del enfermo en procura de su curación, siempre que estén cubiertos por las empresas médico-laborales y a condición de que éstas cumplan los requisitos exigidos por la autoridad competente para ser consideradas dentro del sistema de medicina prepaga.⁽⁷⁸⁾

Servicio de asistencia veterinaria: los servicios de asistencia médica a los animales no están comprendidos en la exención.⁽⁷⁹⁾

Servicios adicionales a las prestaciones médicas: cuando el primer párrafo del apartado 7) del inciso e) del artículo 7 de la ley se refiere a “todos los demás servicios relacionados con la asistencia”, se entiende que son los brindados a los enfermos en procura de su curación, pero no abarca a aquellos que, si bien son necesarios para llevar a cabo el servicio de asistencia, no se relacionan con este fin específico, como es el caso de un servicio que permita el mejoramiento de la accesibilidad del paciente al sistema de atención (asignación de turnos, empadronamiento de pacientes, auditoría de los servicios, nomenclación y/o normalización de estudios, etc.).⁽⁸⁰⁾

Servicios asistenciales: los servicios asistenciales brindados por la titular, consistentes en “Atención de guardias sin cargo” y “Consulta de especialistas sin cargo” no resultan comprendidos en los sistemas de medicina prepaga alcanzados por la alícuota del 10,50%, de conformidad al artículo 28 de la ley del impuesto al valor agregado; ello toda vez que esa norma se refiere a aquellos que apuntan a brindar atención médica al paciente en forma similar a las prestaciones de las obras sociales, las que ofrecen cobertura integral mediante el pago de una cuota, destacándose que el hecho de que los servicios médicos sean retribuidos mediante cuotas por sus afiliados no los convierte en un sistema de medicina prepaga, resultando en consecuencia gravados a la tasa general.⁽⁸¹⁾

Servicios gravados prestados por entidades exentas: no obstante la gravabilidad objetiva de las prestaciones de medicina laboral, si el sujeto que las realiza está exento de todo tributo nacional que abarque al impuesto al valor agregado, dichas prestaciones estarán exceptuadas de la imposición.⁽⁸²⁾

Servicios médicos prestados a asociados de entidad mutual: los servicios de asistencia médica que brinde o contrate una mutual, en tanto no se presten a beneficiarios adherentes obligatorios derivados de obras sociales, quedan gravados por el impuesto. En tal sentido, el débito fiscal estará conformado por el importe percibido por la venta del “bono de atención” y por el porcentaje de la cuota social que se justiprecie como retributivo de dicho servicio.⁽⁸³⁾

Servicios prestados en forma directa o indirecta: la exención abarca a los servicios prestados en forma directa o a través de entidades intermedias representativas de los profesionales o establecimientos asistenciales, o mediante formas de pago que incluyan distintas prestaciones. Los documentos que avalen la operatoria deben permitir probar que efectivamente constituyen prestaciones realizadas a afiliados y/o adherentes de aquellas entidades y en tanto dichos servicios tengan cobertura por estar comprendidos en los respectivos regímenes o contrataciones.⁽⁸⁴⁾

Traslado de pacientes: si bien el artículo 7, inciso h), punto 7, de la ley de impuesto al valor agregado establece que la exención de que gozan los servicios de asistencia sanitaria, entre los cuales se encuentran “...el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales”, se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales o provinciales, se entiende que, atento a la finalidad social de las prestaciones contratadas por hospitales públicos para pacientes indigentes y carentes de obra social, dichas prestaciones resultan también alcanzadas por el beneficio exentivo.⁽⁸⁵⁾

Venta y alquiler de material ortopédico a entidades exentas: el alquiler y la elaboración por encargo de terceros de piezas anatómicas así como también la prestación del servicio técnico para asistir en el uso de la caja instrumental, no constituye asistencia médica o paramédica. Dichas prestaciones y locaciones se encuentran alcanzadas por el tributo.⁽⁸⁶⁾

Consultas DGI

Provisión de materiales odontológicos: dado que la exención ampara las prestaciones de servicios que posean la naturaleza de asistencia sanitaria, médica y paramédica, no corresponde su aplicación a la provisión de materiales odontológicos, atento a que se trata de una operatoria encuadrada en el artículo 1, inciso a) (venta de cosa mueble), alcanzada por el gravamen.

5 - ...Colocaciones o prestaciones financieras.

L.: 5 b) 7 / DR: 16; 20; 24

Colocaciones o prestaciones financieras: cuando se trate de colocaciones o prestaciones financieras, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

Endosos o cesión de documentos: en los casos de operaciones de compra y descuento, mediante endoso o cesión de documentos, tales como pagarés, letras, prendas, papeles comerciales, contratos de mutuo, facturas, etc., la finalización de la prestación se producirá al concretarse las mismas, momento en el que se perfeccionará el hecho imponible que generan.

Intereses resarcitorios y/o punitivos: cuando como consecuencia del incumplimiento en el pago de la operación gravada, se generen intereses resarcitorios y/o punitivos, el perfeccionamiento del hecho imponible atribuible a los mismos se producirá en el momento de su percepción. En el caso de refinanciaciones, cuando los intereses resarcitorios y/o punitivos se hubieran capitalizado para el cálculo del nuevo monto adeudado, el hecho imponible correspondiente a dichos intereses se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepción, total o parcial, el que fuere anterior.

Doctrina

Intereses o rendimientos que sean producto de una colocación o prestación financiera: la norma del epígrafe se refiere al fruto de una colocación o prestación financiera (ver I.2.2.5.2), incluyendo tanto a los intereses por financiación como a los derivados de pagos fuera de término.

Intereses originados en ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones exentas o no gravadas: tales intereses revisten el carácter de hecho imponible autónomo (ver I.2.5). Su perfeccionamiento se verifica cuando se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento o en el momento de su percepción total o parcial, el que fuere anterior. Debe distinguirse de los intereses que tengan su origen en la financiación o pago fuera de término de operaciones gravadas (ver I.4.2.9), ya que estos últimos tienen el carácter de accesorios de una operación principal.

Percepción de intereses resarcitorios y/o punitorios por incumplimiento en el pago de operaciones gravadas: se entiende por percepción la real traslación de recursos en favor del perceptor motivada por un pago en efectivo o en especie, o por un débito en la cuenta del prestatario (art. 24, DR), salvo cuando constituyan un mero procedimiento formal requerido por normas de índole legal o judicial, o establecidas por organismos reguladores oficiales en ejercicio de facultades propias de su competencia (art. 23, DR).

Prestaciones o colocaciones financieras: las prestaciones o colocaciones financieras están incluidas en la enumeración enunciativa del punto I.2.2.5.2, al no estar taxativamente mencionadas en la ley.

Refinanciaci3nes sobre intereses resarcitorios y/o punitorios capitalizados: el perfeccionamiento del hecho imponible se producirá en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior. A los efectos del cálculo del impuesto, los intereses capitalizados se considerarán distribuidos proporcionalmente a las nuevas condiciones pactadas (art. 24, DR).

Rendimiento de operaciones de compra y descuento mediante endoso o cesión de documentos: el nacimiento de la obligación tributaria se produce al momento de concreción de las citadas operaciones.

Jurisprudencia judicial

Intereses provenientes de préstamos impagos. Momento de perfeccionamiento del hecho imponible: los intereses que se devenguen en obligaciones de plazo vencido recién constituirán la base imponible del impuesto, en el momento en que se produzca la percepción o, en el caso de refinanciaci3nes de las colocaciones financieras -si los intereses resarcitorios y/o punitorios se hubieran capitalizado para el cálculo del nuevo monto adeudado- cuando se produzca el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepción, total o parcial, el que fuere anterior.(1)

Momento en que se perfecciona el hecho imponible. Percepción total o parcial: al analizarse el concepto de percibido, sobre el cual no hay mayores precisiones en la ley del gravamen, se entendió que percibir es recibir una cosa. Asimismo, se dijo que se considera que un rédito está percibido -como etapa de un efectivo traspaso de riqueza-, con la acreditación en cuenta, siempre que el mismo esté a disposición del titular. Por lo tanto, la reducci3n del capital de la cooperativa a favor del socio deudor, no puede tener otra interpretaci3n que la del pago de la deuda existente (para el socio) o percepci3n conforme la normativa en cuesti3n (para la cooperativa), generándose el nacimiento del hecho imponible.(2)

Sujeto pasivo: el artículo 16 del decreto reglamentario, sin perjuicio de que en su primer párrafo coloca como sujeto pasivo del impuesto al titular del crédito al momento del vencimiento del plazo para su rendici3n o al de su percepci3n total o parcial (cesionario), para el caso de que en la operaci3n actúe como cedente o cesionario una entidad financiera debe interpretarse que es el cedente quien sostiene la calidad de sujeto pasivo de la obligaci3n. Mas tal tratamiento resulta aplicable para el caso de cesiones que incluyan intereses de financiaci3n. Asimismo, en el caso de créditos sujetos a refinanciaci3nes, el artículo 24, segundo párrafo, del decreto reglamentario de la ley atribuye el perfeccionamiento del hecho imponible al momento de producirse el nuevo vencimiento del plazo fijado o el de la percepci3n total o parcial, el que fuere anterior.(3)

Jurisprudencia administrativa

Intereses de préstamos en mora. Obligaciones de pago vencido: a los fines exclusivamente tributarios, las prestaciones financieras en las que se acordó una cláusula de caducidad, o bien, en aquellas en donde la entidad bancaria la dispuso unilateralmente, devengan intereses gravados con el impuesto al valor agregado hasta el momento en que las entidades bancarias declaren la caducidad de tales prestaciones, siendo el prestador el responsable del ingreso del gravamen, de conformidad con el punto 7 del inciso b) del artículo 5 de la ley.(4)

Intereses originados en préstamos morosos: se reiteró la doctrina del dictamen (DAT) 19/1999 en el sentido de que si el contrato contuviera plazos para el pago de los intereses, el tributo se verifica con su devengamiento o con la percepci3n, lo que acontezca primero, en virtud de lo establecido en el punto 7 del inciso b) del artículo 5 de la ley del tributo; atento a ello cuando el deudor no abone su obligaci3n dentro de los plazos pactados, el prestador resultará igualmente responsable del ingreso del gravamen. En lo que atañe a los intereses resarcitorios y/o punitorios, el perfeccionamiento del hecho imponible atribuible a los mismos se verificará en el momento de su percepci3n y si se tratara de refinanciaci3nes, cuando los intereses resarcitorios y/o punitorios se hubieran capitalizado para el cálculo del nuevo monto adeudado, dicho perfeccionamiento se producirá con el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepci3n, total o parcial, el que fuera anterior, conforme a lo dispuesto por el artículo 24 del reglamento de la ley del tributo. Asimismo, con relaci3n a los intereses originados en contratos en los que operó su caducidad o rescisi3n contractual por mora, se concluyó que: a) los intereses devengados con anterioridad al momento en que las entidades bancarias declaren la caducidad del contrato -el cual puede coincidir o no con el momento de vencimiento del pago-, se registrarán por las disposiciones del artículo 5, inciso b), punto 7, de la ley, y b) los intereses que se generen con posterioridad a la rescisi3n del contrato, se registrarán por las disposiciones del artículo 24 del reglamento de la ley del gravamen.(5)

Intereses. Préstamos morosos e incobrables: en el caso de intereses provenientes de colocaciones financieras en las cuales el rendimiento posee un vencimiento fijo, el nacimiento del hecho imponible se perfecciona cuando opera dicho vencimiento o con la percepci3n, lo que fuere anterior, por lo cual aun cuando el deudor no abone su obligaci3n dentro de los plazos pactados, el prestador resultará igualmente responsable del ingreso del gravamen. Cuando se trate de créditos respecto de los cuales pueda probarse fehacientemente la incobrabilidad, puede aceptarse la suspensi3n del devengamiento de intereses, sin que ello signifique aceptar

pautas o índices para computar los malos créditos distintos a los previstos en las leyes impositivas o suspender el devengamiento de intereses, aun cuando dichas disposiciones emanen del Organismo regulador de la actividad bancaria nacional. Si se tratara de intereses resarcitorios y/o punitivos, el perfeccionamiento del hecho imponible atribuible a los mismos se producirá en el momento de su percepción. En el caso de refinanciaciones, cuando los intereses resarcitorios y/o punitivos se hubieran capitalizado para el cálculo del nuevo monto adeudado, dicho perfeccionamiento se producirá en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepción, total o parcial, el que fuere anterior.(6)

Intereses. Préstamos morosos e incobrables: los intereses originados en colocaciones o prestaciones financieras que hubieren dado lugar al nacimiento de hechos imponibles de acuerdo con las normas del gravamen, no liberan al prestador del ingreso de los montos correspondientes aun cuando el prestatario -deudor- no abone sus obligaciones en término. Una vez que se verificó el hecho imponible, la entidad bancaria es responsable del ingreso de los importes respectivos. En adición se aclara que cuando un crédito recibe en el impuesto a las ganancias el tratamiento de incobrable, ello significa que ya no ha de considerarse activo y consecuentemente tampoco devengará intereses. Esta situación desde el punto de vista del prestador, implica que a partir de ese momento no someterá al gravamen los intereses que se irán devengando, los cuales, si fuera el caso, tributarán en el ejercicio en que el deudor los abone, atento a producirse el recupero del crédito incobrable. En el supuesto de que haya una quita como consecuencia de un concurso preventivo, quiebra o refinanciación, se entiende que resultarán aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 12, inciso b), de la ley del gravamen.(7)

Percepción, vencimiento o refinanciación de operaciones de préstamo anteriores al 1/7/1992: los rendimientos originados en mutuos cuya percepción, vencimiento o refinanciación se hayan producido antes del 1/7/1992, no se encuentran alcanzados por el gravamen; sí lo están, en cambio, aquellas operaciones de préstamo donde las circunstancias mencionadas se verifiquen a partir de dicha fecha.(8)

Prestaciones financieras. Intereses de préstamos en mora. Obligaciones de pago vencido: en este dictamen se concluyó que:

1) Tratándose de intereses de financiación, con fecha de vencimiento prefijado, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción, total o parcial, el que fuere anterior, conforme a lo normado por el artículo 5, inciso b), punto 7, de la ley del impuesto al valor agregado, sin que sea posible suspender su generación sobre la base de índices de incobrabilidad no previstos en la ley de impuesto a las ganancias.

2) En el caso de contratos en los cuales se haya previsto una cláusula de caducidad para el supuesto de incumplimiento, corresponde distinguir dos situaciones:

a) Los intereses devengados con anterioridad al momento en que las entidades bancarias declaren la caducidad del contrato -el cual puede coincidir o no con el momento de vencimiento del pago-, que se registrarán por las disposiciones del citado artículo 5, inciso b), punto 7.

b) Los intereses que se generen con posterioridad a la rescisión del contrato, que se registrarán por las disposiciones del artículo 24 del reglamento de la ley del gravamen.(9)

Rendimientos de operaciones financieras: en el caso de colocaciones o prestaciones financieras, el hecho imponible se perfecciona al vencimiento del plazo para el pago del rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que sea anterior,(10) mientras que en los supuestos de refinanciaciones, el perfeccionamiento del hecho imponible correspondiente a los intereses capitalizados se verifica en el instante en que se produce el vencimiento del plazo fijado para los nuevos rendimientos o en el de su percepción, total o parcial, el que fuera anterior, conforme las previsiones del artículo 24 del decreto reglamentario(11).

6 - Comisionistas o consignatarios.

L.: 20 / DR: 60/ L. 24977: 28 c)

Venta en nombre propio por cuenta de terceros.

Débito fiscal: quienes vendan en nombre propio bienes de terceros -comisionistas, consignatarios u otros-, considerarán valor de venta para tales operaciones el facturado a los compradores, siendo de aplicación a tal efecto las disposiciones sobre base imponible del artículo 10.

Crédito fiscal: el crédito de impuesto que como adquirentes les corresponda, se computará -siempre que se consigne por separado en la liquidación- aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, quien será considerado vendedor por dicho importe, salvo que este último fuese un responsable no inscripto, en cuyo caso no habrá lugar a dicho crédito.

Para el cómputo de los valores referidos no se considerará el impuesto al valor agregado.

Monotributistas: si el comitente fuese un contribuyente comprendido en el régimen simplificado, no habrá lugar al cómputo del crédito.

Compra en nombre propio por cuenta de terceros. Débito fiscal: serán tenidos por vendedores de los bienes entregados a su comitente, quienes compren bienes en nombre propio por cuenta de éste, considerándose valor de venta el total facturado al comitente y aplicándose a tales efectos las disposiciones sobre base imponible del artículo 10.

Crédito fiscal: su crédito de impuesto por la compra se computará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.

En ambos casos (venta o compra por cuenta de terceros) son de aplicación las demás disposiciones referidas al cómputo del crédito fiscal que no se opusieran a lo previsto en el presente acápite.

Jurisprudencia administrativa

Ventas realizadas por cooperativas de productores primarios: tratándose de cooperativas que industrializan y venden los productos a nombre propio por cuenta de sus asociados, la operatoria encuadra en el artículo 20 de la ley. Al respecto, el hecho imponible se perfecciona en el instante de la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuera anterior.(1)

Consultas DGI

Entrega de mercaderías en consignación: en el caso de ventas en consignación, el hecho imponible se perfecciona del siguiente modo:

- a) para el comisionista que enajene en nombre propio los bienes del comitente: en el momento de la entrega del bien a terceros, emisión de la factura respectiva o acto equivalente, el anterior (ver [1.4.1](#));
 b) para el comitente: cuando el comisionista realice el 'líquido producto'.⁽²⁾

Circulares DGI

Cooperativas o acopiadores que actúan como intermediarias en el comercio de granos: cuando las cooperativas o acopiadores actúan en carácter de vendedores, la base para calcular la liquidación al productor (crédito fiscal para el intermediario y débito fiscal para el productor), estará dada por el precio que define el contrato de compraventa del cereal -aquel que obtiene el productor en el lugar de entrega del producto al acopiador o cooperativa, ajustado en función de las bonificaciones y descuentos efectuados por épocas de pago y otros conceptos, o quitas por calidad del producto, conforme a las costumbres de plaza y en la medida en que los mismos se vean respaldados por la facturación y registración pertinentes-. Asimismo, se deducirán las comisiones, gastos administrativos y almacenaje que correspondan e incidan en el valor neto liquidado al comitente. En cambio, cuando las cooperativas o acopiadores actúan en carácter de compradores y efectuaran almacenaje u otras prestaciones con cargo a los productores, se deberán incluir los importes de tales conceptos en el precio neto gravado sobre el que se liquidará el impuesto correspondiente (débito fiscal para el intermediario y crédito fiscal para el productor).⁽³⁾

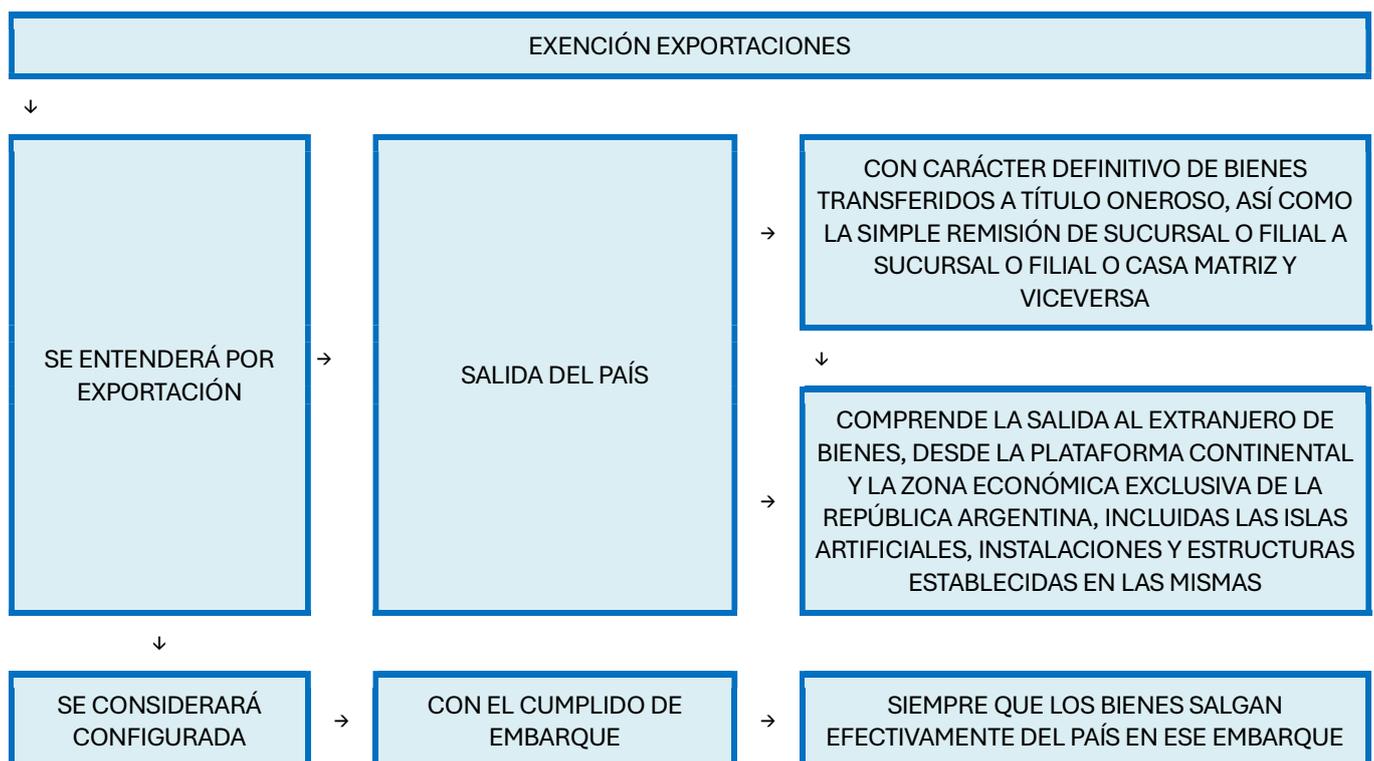
Resoluciones AFIP

Régimen especial de ingreso para comisionistas, consignatarios y demás intermediarios: la resolución general (AFIP) 18 establece que los comisionistas, consignatarios y demás intermediarios que realicen ventas a nombre propio y por cuenta de terceros y a los que se les practique la retención del impuesto al valor agregado dispuesta por la citada resolución (régimen general de retención a proveedores de empresas), deberán atribuir la proporción del impuesto retenido que figure en la constancia de retención recibida, a cada uno de los comitentes inscriptos por cuyas operaciones se haya sufrido la retención. La suma atribuida a cada comitente deberá consignarse por separado en la liquidación que practique el comisionista, consignatario o intermediario, y tendrá para aquél, el carácter de impuesto ingresado susceptible de generar saldos de libre disponibilidad. Los antedichos intermediarios computarán como ingreso a cuenta del impuesto, la diferencia entre el monto consignado en la constancia de retención recibida y el atribuido a sus comitentes inscriptos, la que también podrá generar saldos de libre disponibilidad.

El procedimiento descrito precedentemente no será de aplicación cuando el prestador del servicio contratado por los intermediarios sea un sujeto excluido de sufrir retenciones. En tal caso, los comitentes no practicarán la retención del impuesto sobre los importes atribuibles a sujetos excluidos, en la proporción correspondiente, según surja de las facturas o documentos equivalentes emitidos por los intermediarios.

7 – Régimen de exportaciones.

43 / DR: 74; 75; 76

**Comentario**

Están exentas del impuesto las exportaciones.

Concepto de exportación: se entenderá por exportación, la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa. Asimismo, se considerará exportación la salida al extranjero de bienes desde la plataforma continental y la zona económica exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en las mismas.

Salida del país: se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque.

Doctrina

Criterio del país de destino: el propósito de obtener un mercado común o una zona de libre comercio conduce a establecer la tributación en el país de destino, liberando a las exportaciones y sometiendo a impuesto a las importaciones.

Destinación suspensiva: se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque; por lo tanto, la exportación sometida a una destinación suspensiva, no participa de la exención.⁽¹⁾

Exportación de servicios: las prestaciones realizadas en el país y utilizadas en el exterior tendrán el tratamiento de recupero del impuesto previsto en el artículo 43 de la ley (art. 77.1, DR).

Rancho: las operaciones de “rancho”, consistentes en el aprovisionamiento de comestibles, bebidas, artículos navales, artículos destinados al uso o consumo de a bordo, al uso de la tripulación y de pasajeros y combustibles para las embarcaciones en general que salen del territorio aduanero, son consideradas como exportación para consumo.

Recupero del impuesto en caso de exportaciones: si bien en el impuesto al valor agregado se exime a las exportaciones del gravamen, al mismo tiempo se permite el reintegro del impuesto que corresponda a los insumos que se destinen a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de la misma.

Recupero del impuesto en caso de exportaciones de mercaderías exentas: cuando se exporten mercaderías exentas del impuesto al valor agregado, igualmente corresponde el reintegro correspondiente al impuesto facturado vinculado a los insumos directos o erogaciones indirectas destinados a cualquier etapa en la consecución de la exportación.

Ventas amparadas por la ley 19640: las ventas efectuadas bajo el régimen de la ley 19640 son asimiladas a exportaciones y, por ende, exentas del impuesto, siempre que se cumplimenten los requisitos establecidos por las disposiciones aduaneras e impositivas que se dicten al respecto.

Zonas francas reguladas por la ley 24331: las mercaderías que ingresen en la zona franca estarán exentas de los tributos que gravaren su importación para consumo, salvo las tasas correspondientes a los servicios efectivamente prestados. La mercadería que se introduzca a la zona franca proveniente del territorio aduanero general o especial, será considerada como una exportación suspensiva. Los estímulos que correspondan a las exportaciones que se efectúen desde el territorio aduanero general o especial a la zona franca serán liquidados una vez que la mercadería fuere extraída de dicha zona hacia otro país. La mercadería que se extraiga de la zona franca con destino al territorio aduanero general será considerada como una importación.⁽²⁾

Jurisprudencia judicial

Servicios financieros utilizados en Tierra del Fuego: en el caso de autos se discute la gravabilidad de los intereses provenientes de un préstamo otorgado por la actora a la Gobernación de la Provincia de Tierra del Fuego, en virtud de lo normado por la ley 19640. La recurrente declaró los intereses como exentos, toda vez que la operación estaba destinada a una zona aduanera especial (L. 19640) y por lo tanto se trataba de un servicio con utilización económica en dicha área. Al respecto, se sentenció que los servicios prestados -contrato de mutuo- estuvieron destinados a ser utilizados económicamente en la Provincia de Tierra del Fuego, por lo que corresponde concluir que, al haberse cumplido dentro de la zona promovida por el artículo 1 de la ley 19640, los intereses discutidos se encuentran exentos del impuesto al valor agregado. Además, se destacó que las transacciones de servicios resultan en muchos casos equiparables a las de mercaderías, ello si se tiene en cuenta la significación económica de este tipo de prestaciones (entre las que se encuentran incluidos los servicios financieros), puesto que muchas veces la prestación de servicios implica que las mismas se aprovechen en el desarrollo tecnológico o en la creación de mayores puestos de trabajo, lo que provoca un efecto multiplicador en el desarrollo de los recursos y a ello es a lo que apuntó la ley de promoción que resulta aplicable para la zona de Tierra del Fuego.⁽³⁾

Venta de productos a una zona franca. Exportación suspensiva: mediante el artículo 27 de la ley 24331, el legislador ha buscado distinguir la “exportación suspensiva” de la “efectiva exportación”. La primera consiste en la extracción de mercaderías del territorio general o especial hacia la zona franca, mientras que la segunda es la exportación de productos a terceros países; supuesto este último que daría lugar a la aplicación del estímulo dispuesto en el artículo 43 de la ley del gravamen, mientras que el primero de los supuestos no da lugar a esa exención.⁽⁴⁾

Jurisprudencia administrativa

Ley 19640: se encuentran incididas por el gravamen del rubro las prestaciones de servicios llevadas a cabo en el Territorio Continental Nacional y prestadas en el Área Aduanera Especial, atento a que no se encuadran en el régimen de la ley 19640, toda vez que: a) no resulta posible su incorporación, por analogía, al concepto de exportación previsto en el artículo 31 de dicha ley -referido sólo al tráfico de mercaderías- y b) no puede considerarse como extranjera al Área Aduanera Especial creada por esa norma a los fines de calificar a las prestaciones analizadas como exportación de servicios a los efectos de determinar su incidencia en el impuesto al valor agregado.

Operaciones con zonas francas: en el impuesto al valor agregado, el ingreso a la zona franca de mercaderías provenientes del territorio aduanero general o especial será considerado como una exportación suspensiva, conforme con lo dispuesto por el artículo

27 de la ley 24331. Las operaciones realizadas entre los sujetos radicados en la zona franca se encuentran alcanzadas en el impuesto al valor agregado -salvo las prestaciones de los servicios básicos a que alude el artículo 26 de la referida ley y las conexas al transporte internacional-.

Venta de mercaderías a Tierra del Fuego: AA situada en Buenos Aires vende a BB situada en Ciudad de Buenos Aires, quien remite las mercaderías al área aduanera especial desde la sede de AA. Frente a este caso el Fisco interpreta que la venta de mercaderías desde la sede de su proveedora, está alcanzada por el impuesto atento a que la propiedad de la mercadería al momento de la remisión al área beneficiada es de su adquirente, quien posee créditos fiscales facturados a su nombre y puede recuperar el impuesto que incide en los productos. En adición, y con basamento en los dictámenes 17/1983 y 44/1984 se expresa que el beneficio de la exención se genera cuando se formaliza la exportación, de manera tal que no es la venta con aquel destino sino la exportación lo que determina la franquicia.

Venta de productos a bordo de barcos internacionales: las ventas realizadas a bordo de un buque nacional en viaje a un puerto extranjero, que sale del país con carácter definitivo, configura una exportación, estando exenta del pago del impuesto al valor agregado, acorde lo normado por el artículo 8, inciso d), de la ley del tributo. Por otra parte, las ventas realizadas a bordo de un buque de bandera extranjera, cualquiera fueran las aguas en que el mismo estuviera situado, no se encuentran alcanzadas por la ley del gravamen.

Zonas francas. Conceptos generales: se precisan los siguientes conceptos:

- El sujeto que desarrolla su actividad en el territorio aduanero general o especial, que ingrese mercaderías en una zona franca, sólo podrá acceder al régimen especial para exportadores, cuando acredite el hecho del egreso de las mercaderías hacia terceros países.
- Tanto el proveedor como el usuario de la zona franca que incorpore valor a las mercaderías introducidas en el área, una vez remitidas éstas a terceros países podrá obtener el reintegro del impuesto en relación al valor agregado que cada uno de ellos añadió en su respectiva etapa.
- Los bienes introducidos a la zona franca para su consumo relativo a las actividades propias del funcionamiento de la misma, se encuentran exentos del impuesto.
- Los bienes introducidos a la zona franca para su posterior remisión a terceros países, o bien la incorporación de valor a las mercaderías que en definitiva resulten extraídas con destino a aquéllos, corresponde considerarlos no alcanzados en el impuesto al valor agregado, en tanto revisten el carácter de exportaciones suspensivas.
- Las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en zona franca se consideran no alcanzadas por el impuesto al valor agregado, habida cuenta de lo dispuesto por el artículo 1, inciso c), de la ley del gravamen.⁽⁹⁾

Exportaciones realizadas por intermedio de terceros: ver Consultas DGI, IV.1.6.3.

Exportaciones realizadas por un sujeto exento: ver Consultas DGI, IV.1.6.3.

Rancho: ver Consultas DGI, IV.1.6.3.

Zona franca ley 19640: según la ley 19640, la extracción de mercaderías del área aduanera especial o del resto del territorio continental al área franca, reviste el carácter de exportación y goza de los mismos beneficios que otorga la ley de impuesto al valor agregado a los exportadores (exención del impuesto y recupero del crédito fiscal correspondiente).⁽¹⁰⁾ Se considerará exportación en tanto se cumplan los requisitos aduaneros pertinentes; consecuentemente, las ventas a Tierra del Fuego, entregadas en el domicilio del transportista, quedando el flete a cargo del comprador, no constituyen exportaciones.

Régimen de recupero del impuesto al valor agregado. Procedimiento aplicable

Comentario

Régimen de recupero del impuesto al valor agregado. Procedimiento aplicable: la resolución general (AFIP) 2000/2006 sustituye el cuerpo normativo del régimen de devolución del impuesto al valor agregado para los exportadores y asimilables -RG (AFIP) 1351-, resultando de aplicación para las solicitudes que se presenten desde el 01/08/2006.

Sujetos: el artículo 1 de la normativa de que se trata señala que quienes soliciten la acreditación, devolución o transferencia de los importes correspondientes al impuesto al valor agregado que les haya sido facturado, según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado deberán cumplir con las disposiciones establecidas en la resolución de marras:

- Los exportadores, excepto los sujetos indicados en los incisos siguientes: las previstas en el presente título y en los Anexos I, IV y V de esta resolución general.
- Los contribuyentes, responsables y demás sujetos que desarrollan las actividades encuadradas en los puntos 13, 14 y 26 del inciso h) del artículo 7 de la citada ley y en el artículo 34 de su decreto reglamentario, y las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones en virtud de lo establecido por la ley del gravamen o por leyes especiales y los prestadores de servicios postales/PSP ('courier'): las disposiciones de este título y de los Anexos II, IV y V de la presente.
- Los contribuyentes, responsables y demás sujetos que desarrollan las actividades encuadradas en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1 de la citada ley: las establecidas en el presente título y en los Anexos III, IV y V de esta resolución general.

Asimismo quienes reúnan las condiciones del Anexo VI podrán solicitar la aplicación del régimen allí dispuesto.

Formalidades de la operatoria: las asociaciones, sociedades o empresas de cualquier naturaleza constituidas en el extranjero y las personas residentes en el exterior, a los fines previstos en el inciso b) del artículo 1, no se encuentran obligadas a solicitar la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), mientras tal obligación no surja de otras normas legales y/o reglamentarias.

Los proveedores de los mencionados sujetos deberán indicar, al pie de las facturas pertinentes, el importe del impuesto al valor agregado contenido en las mismas, insertando la leyenda 'Resolución General N° 2000, Título I, artículo 1, inciso b)'

Las solicitudes de reintegro deberán ser presentadas por la agencia comercial que los representa en el país, o por cualquier otra entidad domiciliada en el territorio nacional, que acredite personería en tal carácter.

Para la tramitación de las mencionadas solicitudes, así como para el cobro de los importes que resulten reintegrables, corresponderá aportar el poder otorgado a tal fin o su fotocopia autenticada. Cuando el poder se encuentre redactado en idioma extranjero, deberá acompañarse la pertinente traducción al idioma castellano realizada por traductor público nacional.

Perfeccionamiento de las exportaciones: a efectos del presente régimen las exportaciones, las actividades u operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones y las prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, se considerarán perfeccionadas:

a) Para los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 1: con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque -fecha consignada en el campo mercadería a bordo/salida-, según conste en la 'destinación de exportación' respectiva, en su caso, debidamente validada por el funcionario aduanero interviniente en la operación.

En los casos en que intervengan dos o más aduanas, la operación se considerará perfeccionada en la forma establecida en el párrafo precedente, según surja de la intervención de la aduana de salida.

Cuando la salida de los bienes del país se efectúe bajo el régimen de exportación en consignación -subrégimen ESO1-, la operación se considerará perfeccionada en el momento en que se registre la exportación definitiva para consumo -subrégimen EC07-.

b) Para los sujetos indicados en el inciso b) del artículo 1: mediante la documentación que para cada caso se indica seguidamente:

1. Transporte marítimo y de locación y/o sublocación a casco desnudo o de fletamento a tiempo o por viaje: constancia de entrada y salida del buque, firmada por su capitán y certificada por la Prefectura Naval Argentina.

2. Transporte aéreo: registro indicado en el punto 1.2.1 del inciso a) del Anexo II de la presente resolución general o, en su defecto, factura mensual a que se refiere el punto 1.2.2 del inciso a) de dicho Anexo, certificada por la Fuerza Aérea Argentina.

3. Transporte terrestre: documentación intervenida por la autoridad de control de frontera (Dirección General de Aduanas o Dirección Nacional de Transporte Terrestre), de corresponder.

4. Servicios conexos al transporte internacional: factura emitida, una vez concluida la ejecución o prestación y conformada según lo dispuesto en el punto 2.1 del inciso a) del Anexo II de la presente resolución general.

5. Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes, y de embarcaciones en todos los casos con los alcances del punto 26 del inciso h) del artículo 7 de la ley del gravamen:

5.1. Transporte marítimo: certificación de los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación emitida por un profesional en ingeniería naval, inscripto en el Consejo de Ingeniería Naval.

5.2. Transporte aéreo: registro de aeronaves.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 4, cuyo cumplimiento da derecho al trámite de acreditación, devolución o transferencia de que se trata, la habilitación del mismo sólo quedará ratificada cuando el respectivo transporte, al cual se prestó el servicio conexo, quede perfeccionado conforme a lo establecido en los puntos 1, 2 o 3 precedentes, según corresponda. La percepción parcial o total del precio de la prestación no será suficiente para generar derecho a la acreditación, devolución o transferencia en los términos de esta resolución general.

c) Para los contribuyentes, responsables y demás sujetos indicados en el inciso c) del artículo 1: con la factura por la que se documente la operación.

Sujetos excluidos del régimen: están excluidos del régimen reglado en el presente título:

a) Los sujetos indicados en el artículo 1 cuando:

1. Hayan sido querellados o denunciados penalmente con fundamento en las leyes 22415 y sus modificaciones y 24769, según corresponda, siempre que se les haya dictado la prisión preventiva o, en su caso, exista auto de procesamiento vigente a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.

2. Hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, propias o de terceros. Cuando el querellante o denunciante sea un particular -o tercero-, la exclusión sólo tendrá efectos cuando concurra la situación procesal indicada en el punto 1 precedente.

3. Estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concurra la situación procesal indicada en el punto 1 anterior.

Quedan comprendidos en la exclusión prevista en los puntos 1, 2 y 3 las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los citados puntos.

b) Las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor a cuarenta y ocho meses calendario a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación para las facturas o documentos equivalentes:

1. Cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso siempre que se presente una nota en la que se fundamenten los motivos por los cuales el impuesto facturado correspondiente a la adquisición de bienes de uso tiene una antigüedad mayor a cuarenta y ocho meses.

2. Incluidas en presentaciones rectificativas, en los casos en que el límite de los cuarenta y ocho meses calendario no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores con relación a dichos comprobantes.

3. Cuando la sumatoria de sus créditos fiscales vinculados resulte inferior al 5% del monto total vinculado, y dicho valor sea inferior a la suma de \$ 1.000.

c) Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, conforme lo previsto en el artículo 43 de la presente resolución general, cuando -como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el art. 33 y cc., L. 11683 (t.o.

1998 y modif.)- se compruebe, respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado.

d) Los créditos fiscales vinculados a las actividades encuadradas en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y modif.).

Las facturas o documentos equivalentes a que se refiere el primer párrafo del inciso b) y, en su caso, los créditos fiscales a que se refiere el inciso d) deberán incluirse en una única presentación -juntamente con las restantes facturas o documentos equivalentes- y serán objeto de la detracción prevista en el inciso b) del artículo 26.

Las solicitudes formuladas por los sujetos indicados en el punto a) del presente acápite o, en su caso, los conceptos y solicitudes mencionados en el primer párrafo del punto b) y en los puntos c) y d) tramitarán con arreglo a lo dispuesto en el Título IV de esta resolución general.

Condición previa a la devolución y/o transferencia del monto que resulte procedente: como condición previa a la devolución y/o transferencia del monto que resulte procedente, los responsables deberán:

a) Tener cumplida la presentación de todas las declaraciones juradas vencidas por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales.

b) Cancelar y/o solicitar que este organismo proceda a cancelar en su nombre las deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social.

Para solicitar a este organismo la cancelación de las deudas en su nombre, el exportador deberá utilizar el servicio de clave fiscal mencionado en el artículo 16 de la presente resolución general.

En caso de incumplimiento a las obligaciones dispuestas en el primer párrafo, el juez administrativo requerirá que se subsanen los mismos, otorgando al responsable un plazo no inferior a 5 días hábiles administrativos, bajo apercibimiento de disponerse el archivo de las actuaciones.

Otras disposiciones: a continuación, se detallan los principales aspectos modificados, no comentados en los párrafos precedentes:

a) Deberá utilizarse el Programa Aplicativo 'IVA - Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado - Versión 5.0', para efectuar la solicitud de reintegro del impuesto. Las presentaciones deberán formalizarse a través de transferencia electrónica de datos y, posteriormente, el contribuyente deberá concurrir a la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar determinada documentación para continuar con el trámite de solicitud.

b) Se deberá consultar a través de Internet el detalle de deudas y/o incumplimientos formales por parte del contribuyente, debiendo prestar conformidad o no al mismo, a los efectos de completar el trámite de solicitud.

c) También se precisan las inconsistencias que, como resultado de los controles informáticos que realice el Fisco, generan detracciones en los montos correspondientes a las solicitudes efectuadas por el contribuyente.

Régimen simplificado opcional de exportación para las zonas de frontera: el decreto 855/1997 establece un régimen simplificado opcional de exportación para las zonas de frontera que se realicen por las Aduanas de Clorinda, Provincia de Formosa, la Quiaca, Provincia de Jujuy y Posadas e Iguazú, Provincia de Misiones.

La resolución general (AFIP) 26 norma los requisitos, plazos y demás condiciones que deberán cumplimentar los beneficiarios de este régimen.

Jurisprudencia administrativa

Notas Externa 3/2006

Solicitudes de acreditación, devolución o transferencia. Disconformidad. Recurso aplicable: la decisión que se notifique respecto de la disconformidad interpuesta por el contribuyente, sobre las detracciones efectuadas en las solicitudes de devolución, acreditación o transferencia del impuesto efectuadas por el juez administrativo -art. 24 RG (AFIP) 2000-, podrán ser recurridas mediante el recurso de apelación ante el Director General -art. 74 de la Ley N° 11683-.

8 - IVA agropecuario

Pago anual del impuesto al valor agregado

¿Quiénes pueden ejercer la opción?

Cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias.

¿Cómo se exterioriza la opción?

Los contribuyentes que exterioricen el ejercicio de la opción de pago anual del impuesto al valor agregado deberán presentar el formulario de declaración jurada [460/F](#) (frente - dorso) o [F.460/J](#) (frente - dorso), consignando en el mismo los siguientes datos:

- Marcar con "X" en el campo "Solicitud de Inscripción" o "Modificación de Datos", según se trate de la inscripción de un contribuyente o de un contribuyente ya inscrito, respectivamente.
- En el rubro "Datos Tributarios - Impuestos", colocar en los campos:
 - "Denominación": la leyenda "IVA Opción IVA Anual Agropecuario"
 - "Código Impuesto": la expresión "030"
 - "Fecha de alta": la fecha a partir de la cual tendrá efectos el ejercicio de la opción.

Asimismo, deberá constar la firma del responsable o la persona debidamente autorizada, con aclaración de su apellido y nombres, carácter que reviste y tipo y número de su documento de identidad.

También podrá realizar la opción, ingresando con clave fiscal al servicio "Sistema Registral", en la opción "REGISTRO TRIBUTARIO - Administración de Características Especiales".

La opción producirá efectos desde el mes siguiente en que se formule la presentación.

Los sujetos podrán solicitar el desistimiento de la opción sólo después de transcurridos 3 ejercicios comerciales o años calendario, según corresponda, incluido aquel en el que se hubiera efectuado la opción.

¿Cómo se pagan los saldos provenientes de las declaraciones juradas?

El pago por ejercicio comercial o por año calendario, según corresponda, se deberá efectuar ingresando individualmente el importe a favor del Organismo resultante de cada una de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los períodos fiscales mensuales.

El ingreso de cada uno de los saldos a favor del organismo, no compensados, se efectuará de acuerdo con el procedimiento que corresponda al sistema de control en que se encuentra comprendido el contribuyente, utilizando los códigos: 030-450-450.

AFIP

Resolución General N° 1745/2004

TITULO I - DISPOSICIONES GENERALES

ARTICULO 1°.- Los responsables inscritos en el impuesto al valor agregado que **desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias**, a los fines de la opción prevista en el tercer párrafo del artículo 27 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, quedan obligados a liquidar el gravamen, presentar las respectivas declaraciones juradas en forma mensual, efectuar el ingreso anual y observar los requisitos, plazos y demás condiciones que se establecen en esta resolución general.

10 - IVA Declaración Jurada: confección y presentación.

Libro de IVA Digital

Se trata de un régimen de registración electrónica de operaciones de venta, compra, cesiones, exportaciones e importaciones definitivas de bienes y servicios, locaciones y prestaciones.

Sujetos obligados

Los siguientes sujetos están obligados a registrar electrónicamente sus operaciones a través del "Libro de IVA Digital":

- Responsables inscriptos en el IVA.
- Sujetos exentos en el IVA.

Quienes resulten excluidos del monotributo con retroactividad, deberán presentar el libro de IVA digital por los períodos en los que les hubiera correspondido tributar por el régimen general.

En ese caso, las facturas tipo "c" confeccionadas con anterioridad a la exclusión, deberán informarse como tales, realizando, en cada mes, el ajuste correspondiente al débito fiscal en el campo "Ajustes para generar tu DJ" > "Ajuste al DF" > "Débito Fiscal por Otros Conceptos"

La registración electrónica será obligatoria a partir del mes en que se adquiera la condición de responsable inscripto o exento en el impuesto al valor agregado o, en su caso, desde la fecha que corresponda según la normativa.

Sujetos exceptuados

Los siguientes sujetos no están obligados a registrar electrónicamente sus operaciones a través del "Libro de IVA Digital":

- Monotributistas.
- Quienes presten servicios personales domésticos.
- Quienes desempeñen las funciones de directores de sociedades anónimas, síndicos, integrantes del consejo de vigilancia, socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, socios administradores de sociedades en comandita simple y comandita por acciones, fideicomisarios y consejeros de sociedades cooperativas; únicamente por los honorarios o retribuciones que perciban por el desarrollo de las tareas indicadas y en tanto suscriban el correspondiente recibo expedido por la sociedad.
- Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial, Municipal o del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no fueren empresas y/o entidades -pertenecientes, total o parcialmente, a dichos Estados. Esta excepción no se aplicará cuando las reparticiones, sin ser empresas o entidades pertenecientes total o parcialmente al Estado, sean responsables inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado.
- Instituciones religiosas, asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, entidades mutualistas, asociaciones deportivas y de cultura física, siempre y cuando sean sujetos exentos de acuerdo con

lo establecido en el artículo 26 de la [Ley del Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 2019 y sus modificaciones](#), en función de su reconocimiento como tal por los incisos e), f) g) y m) de dicho artículo.

En tal sentido, se recuerda que las entidades enunciadas en el párrafo precedente, a efectos de acreditar su condición de exentas en el referido impuesto, deberán tramitar un certificado de exención conforme los requisitos, plazos, formalidades y demás condiciones que se establecen por la [Resolución General N° 2681](#) y sus modificaciones, observando lo dispuesto en el [micrositio "Entidades sin fines de lucro"](#).

- Las personas humanas exentas en el impuesto al valor agregado que desarrollen, como única actividad registrada y vigente en el Sistema Registral, la actividad de "Venta al por menor de diarios y revistas"
- Las cooperadoras escolares, los centros de jubilados y pensionados, las entidades que conforman el Sistema Nacional de Bomberos Voluntarios (SNBV), las comunidades aborígenes, las cooperadoras de hospitales, las bibliotecas populares, las asociaciones de padres y los comedores comunitarios.

En el caso de los sujetos enunciados en los últimos dos puntos, cuando no hubieran sido automáticamente caracterizados en el Sistema Registral como exentos de la obligación, deberán solicitarlo ingresando al mencionado servicio, menú "Registros Especiales", opción "Características y Registros Especiales", "Caracterización", "Dar de baja".

A su vez, deberán registrar sus [operaciones](#) en libros o registros – manuales o digitales - dentro de los primeros 15 días del mes inmediato siguiente a aquel en el cual se haya producido la emisión o recepción de los comprobantes correspondientes, manteniendo estos registros a disposición en el domicilio fiscal del contribuyente.

Cuando existan indicios que hagan presumir, para cualquiera de los sujetos exceptuados, un encuadre inadecuado de la excepción, la pérdida de la misma o la no renovación del certificado de exención en el impuesto a las ganancias, serán caracterizados de oficio como obligados en el Sistema Registral y quedarán alcanzados por la obligación.

Operaciones alcanzadas

La obligación de registración electrónica alcanzará a las siguientes operaciones, sean o no generadoras de crédito o débito fiscal en el IVA:

- Compras, cesiones, locaciones y prestaciones recibidas e importaciones definitivas de bienes y servicios -así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago- que, como consecuencia de cualquier actividad que desarrollen, realicen con proveedores, locadores, prestadores, comisionistas, consignatarios, etc.
- Descuentos y bonificaciones recibidas, quitas, devoluciones y rescisiones obtenidas, que se documenten en forma independiente de las compras, cesiones, locaciones y prestaciones.
- Ventas, cesiones, locaciones o prestaciones realizadas, exportaciones definitivas de bienes y servicios, así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago.
- Descuentos y bonificaciones otorgadas, quitas, devoluciones y rescisiones efectuadas, que se documenten en forma independiente de las ventas, cesiones, locaciones y prestaciones.

Los montos que deberán consignarse en la declaración jurada determinativa del impuesto al valor agregado correspondiente al período mensual que se liquida, se conformarán por todas las operaciones registradas en el "Libro de IVA Digital" del mismo período mensual, con los ajustes al débito o al crédito fiscal, que correspondan.

Formularios de IVA

¿Quiénes pueden utilizar el formulario 2002-IVA Web?

Los responsables inscriptos que efectúen ventas de bienes y/o locaciones de servicios que por sus características no requieran el ingreso de datos específicos y/o posean determinadas particularidades vinculadas con:

- Empresas promovidas.
- Proveedores de empresas promovidas.
- Contribuyentes que realicen operaciones de exportación.
- Responsables que soliciten reintegros por operaciones de bienes de capital.
- Sujetos con "Régimen de Reintegro de Retenciones Agropecuarias".
- Sujetos adheridos al "Régimen Agropecuario con Pago Anual".
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 25.080](#) - Inversiones para bosques cultivados.
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 26.093](#) - Régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentables de biocombustibles.
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 26.190](#) - Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinadas a la producción de energía eléctrica.
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 26.566](#) - Actividades que permitan concretar la extensión de la vida de la Central Nuclear Embalse.

Determinación y presentación

La determinación del impuesto, y la confección de la declaración jurada mensual, deberá efectuarse desagregando los débitos fiscales de acuerdo con la actividad económica declarada y las ventas conforme a la alícuota que corresponda para cada caso. Para la confección de la declaración jurada tenés que acceder al servicio con clave fiscal "[Mis Aplicaciones WEB](#)" y seleccionar el formulario "F2002 IVA por Actividad".

¿Quiénes pueden utilizar el formulario 731?

Quienes requieran el ingreso de datos específicos y/o posean determinadas particularidades vinculadas con:

- Empresas promovidas.
- Proveedores de empresas promovidas.
- Contribuyentes que realicen operaciones de exportación.
- Responsables que soliciten reintegros por operaciones de bienes de capital.
- Sujetos con "Régimen de Reintegro de Retenciones Agropecuarias".
- Sujetos adheridos al "Régimen Agropecuario con Pago Anual".
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 25.080](#) - Inversiones para bosques cultivados.
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 26.093](#) - Régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentables de biocombustibles.
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 26.190](#) - Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinadas a la producción de energía eléctrica.
- Sujetos alcanzados por los beneficios de la [Ley N° 26.566](#) - Actividades que permitan concretar la extensión de la vida de la Central Nuclear Embalse.

Determinación y presentación

Los sujetos obligados tienen que utilizar el programa aplicativo "IVA" para realizar el formulario 731 mediante el servicio "[Presentación de Declaraciones Juradas y Pagos](#)".

¿Quiénes pueden utilizar el formulario 810?

Aquellos ciudadanos cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias.

Determinación y presentación

Quienes hayan elegido la opción de cumplir con la obligación en forma mensual, tienen que utilizar el aplicativo "IVA" para el formulario 810 y realizar la presentación, utilizando el servicio con clave fiscal "[Presentación de Declaraciones Juradas y Pagos](#)".

IVA listo

Sujetos alcanzados y plazos para la presentación del IVA simplificado.

Sujetos alcanzados

Los ciudadanos inscriptos en el impuesto al valor agregado, obligados a registrar electrónicamente sus operaciones a través del "Libro de IVA Digital", podrán presentar la declaración jurada mensual determinativa del impuesto al valor agregado de manera simplificada, ingresando al servicio con clave fiscal "[PORTAL IVA](#)".

Aclaremos que, actualmente, quienes cuenten con más de una actividad declarada no podrán acceder al IVA simplificado.

¡Importante! Si tenés pagos a cuenta, para incluirlos en tu declaración jurada de IVA, temporalmente tendrás que seguir utilizando el servicio "[Mis Aplicaciones Web](#)" (opción Formulario: "F2002 - IVA por Actividad") o el aplicativo IVA (Formulario F. 731).

Procedimiento simplificado

A través del servicio con clave fiscal "[PORTAL IVA](#)", se obtendrá la declaración jurada preliminar determinativa del impuesto al valor agregado, confeccionada sobre la base de todas las operaciones registradas en el "Libro de IVA Digital" del mismo período mensual, y las retenciones y/o percepciones informadas a este Organismo.

Esta declaración jurada mensual estará sujeta a la conformidad por parte del responsable, pudiéndose efectuar los ajustes, modificaciones, incorporaciones y/o eliminaciones que se consideren pertinentes.

Se debe tener en cuenta que al hacer modificaciones en la declaración jurada preliminar se sale del circuito de IVA listo.

Una vez conformada la declaración jurada mensual se generará el formulario F. 2082 que deberá ser presentado ante esta Agencia mediante su envío a través del mismo sistema, por transferencia electrónica de datos.

Presentación

La presentación de la declaración jurada mensual deberá efectuarse de acuerdo con el cronograma de vencimientos vigente, debiendo haber cumplido previamente con la presentación del "Libro de IVA Digital" correspondiente al período mensual que se declara.

Asimismo, dicha presentación sólo podrá realizarse siempre que se haya presentado la declaración jurada determinativa del impuesto al valor agregado del período fiscal anterior, por cualquiera de las modalidades de presentación vigentes.

El pago del saldo resultante de la declaración jurada presentada deberá realizarse conforme a las operatorias y fechas vigentes para ello.