

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

CICLO INTRODUCTORIO A LA ESPECIALIDAD TRIBUTARIA

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Reunión Nro. 6 - 07/05/2024.

Expositor: Ramiro Fej
rfej@dlf.com.ar

Introducción

- **Principales normas legales:**

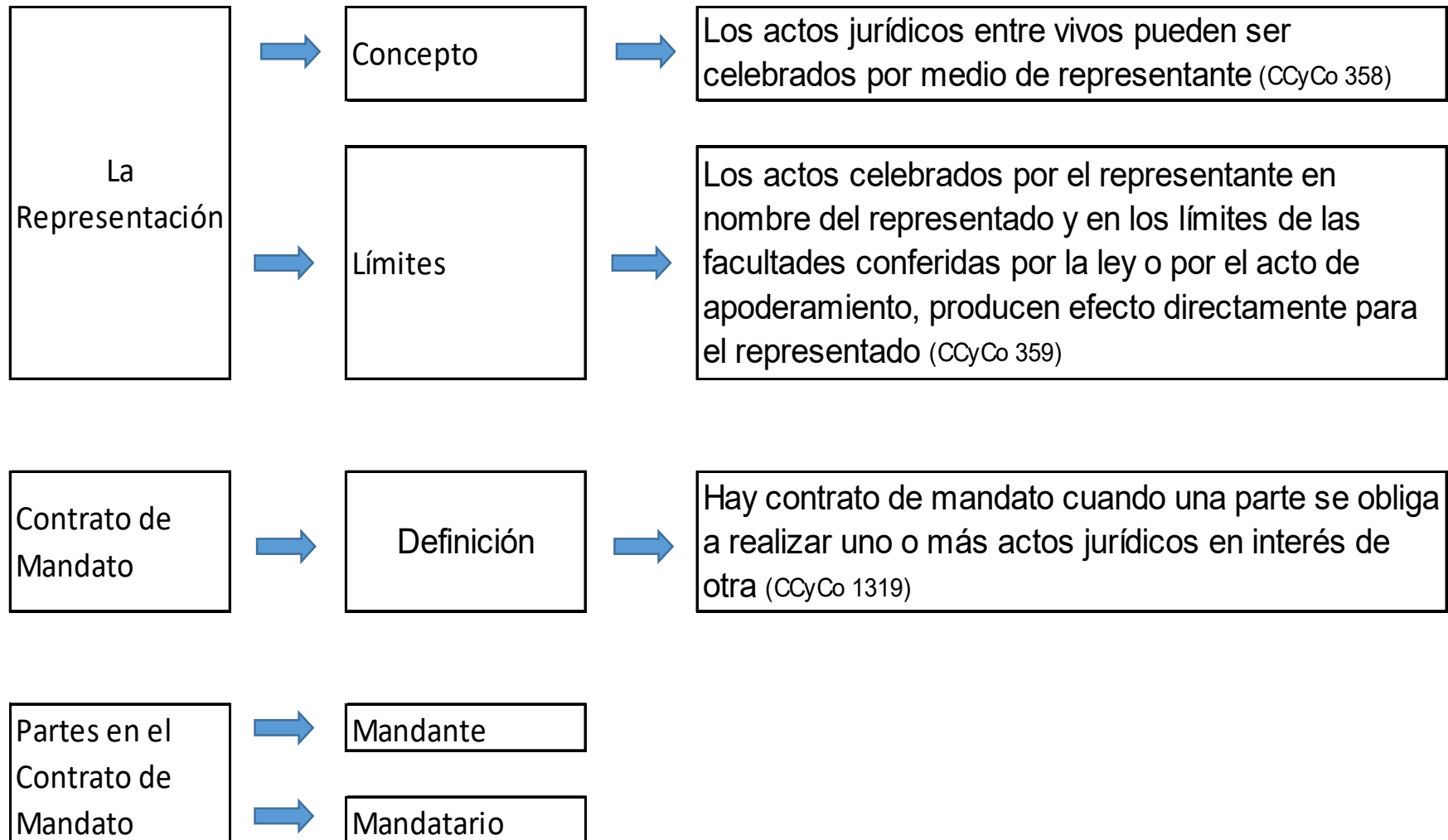
- Código Civil y Comercial de la Nación: Arts. 358; 359 y 1319 a 1344.
- Ley 18.829 de Agentes de Viajes y el Decreto 2182/72.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (T.O. 1997): Arts: 1; 2; 3, 7, 20; 21, 22.
- Decreto Reglamentario (DR): 14, 60, 61

- **Temas a Desarrollar:**

- Intermediarios
- Comisionistas
- Consignatarios
- El Reintegro de Gastos como Base Imponible
- La Actividad Turística y el Servicio de Transporte
- Agencias de Publicidad

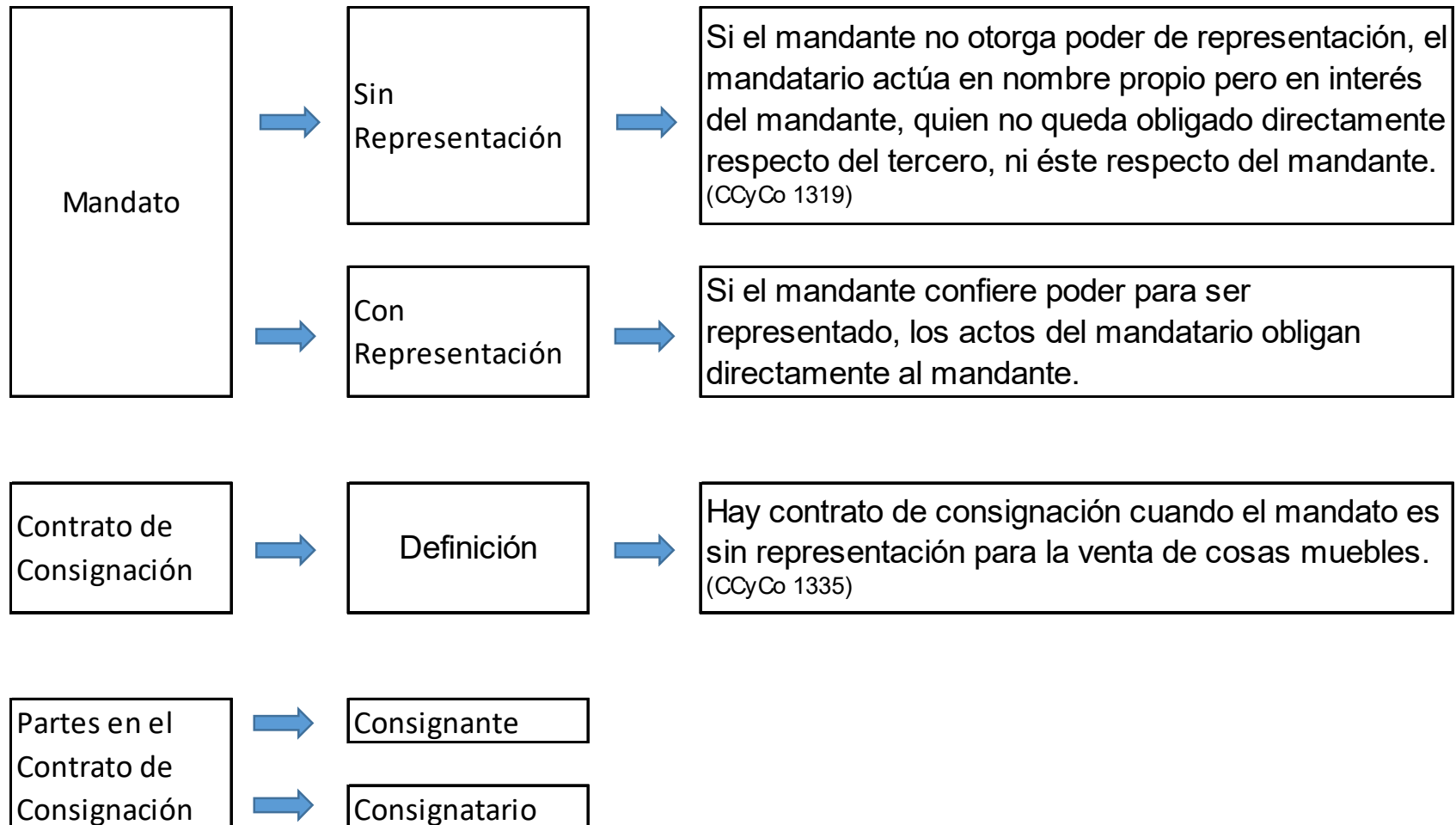
Intermediarios - Consignatarios - Comisionistas

Marco Legal - CCyCo



Intermediarios - Consignatarios - Comisionistas

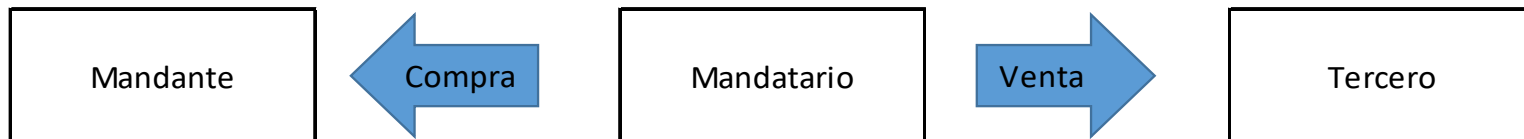
Marco Legal - CCyCo



Intermediarios - Consignatarios - Comisionistas

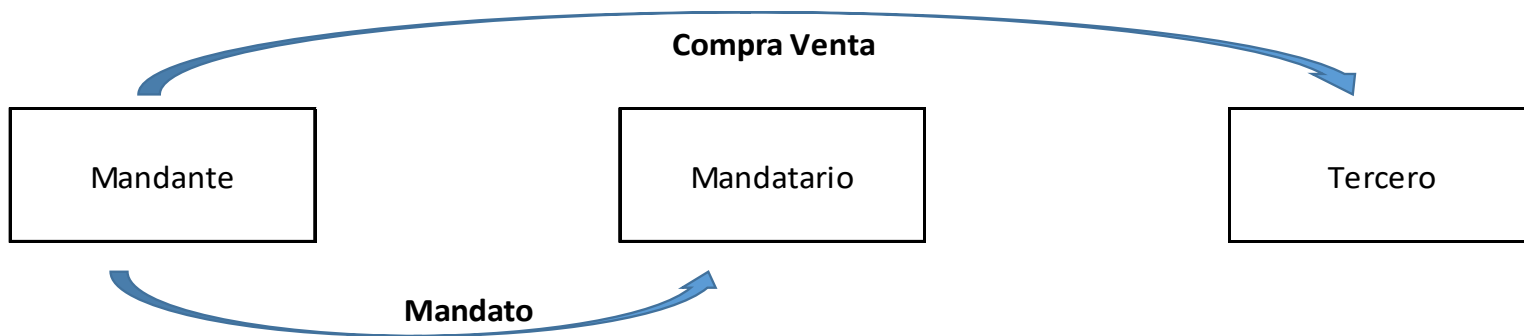
Marco Legal - CCyCo

MANDATO SIN REPRESENTACIÓN (Venta a nombre propio por cuenta de terceros)



Cuando el mandante no otorga representación, el mandatario queda directamente obligado hacia las personas con quien contrata, sin que el tercero tenga acción contra el mandante ni este contra el tercero.

MANDATO CON REPRESENTACIÓN (Venta por cuenta y nombre de terceros)



Cuando el Mandante otorga representación al Mandatario, el mandante queda directamente obligado frente al tercero.

Venta a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

Ley de IVA

El Mandato sin Representación (Venta en nombre propio, por cuenta de terceros) en la Ley de IVA

Objeto: El Impuesto al Valor Agregado se aplicará sobre: (Art. 1)

a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de ese artículo.

Concepto de Venta (Art. 2)

c) las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros

Son sujetos pasivos del impuesto quienes (Art. 4):

b) realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras;
c) importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros;

e) presten servicios gravados;
f) sean locadores, en el caso de locaciones gravadas

Sujetos Pasivos (Art. 14 DR)

Son sujetos pasivos en el caso de las prestaciones de servicios o locaciones de los incisos e) y f) del artículo 4 de la ley, ... quienes las realicen como intermediarios, ... siempre que lo hagan a nombre propio

Venta a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – Reglas para el cómputo del DF y CF

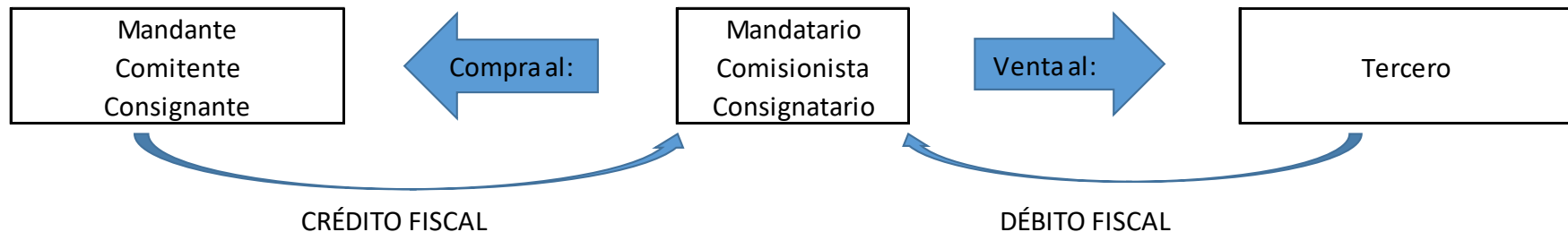
MANDATO SIN REPRESENTACIÓN (Venta a nombre propio por cuenta de terceros) (IVA - Art. 20)

Quienes vendan en nombre propio bienes de terceros -comisionistas, consignatarios u otros-:

El crédito de impuesto que como adquirentes les corresponda, se computará aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, quien será considerado vendedor por dicho importe

considerarán valor de venta el facturado a los compradores,

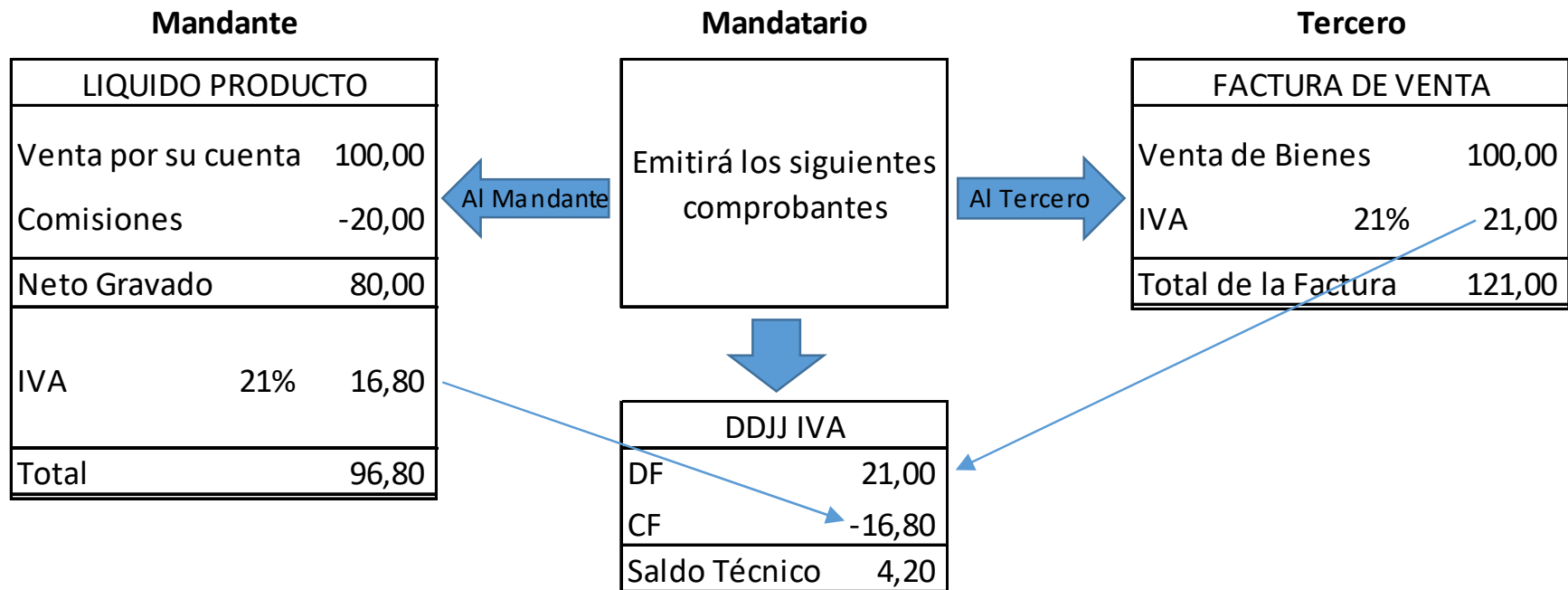
La ley resuelve el problema del cómputo del Crédito Fiscal para el Mandatario, asimilando la liquidación que realiza al mandante a una operación de compra de los bienes que luego vende al tercero.



Venta a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – Reglas para el cómputo del DF y CF

MANDATO SIN REPRESENTACIÓN (Venta a nombre propio por cuenta de terceros) (IVA - Art. 20)



Compra a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – Reglas para el cómputo del DF y CF

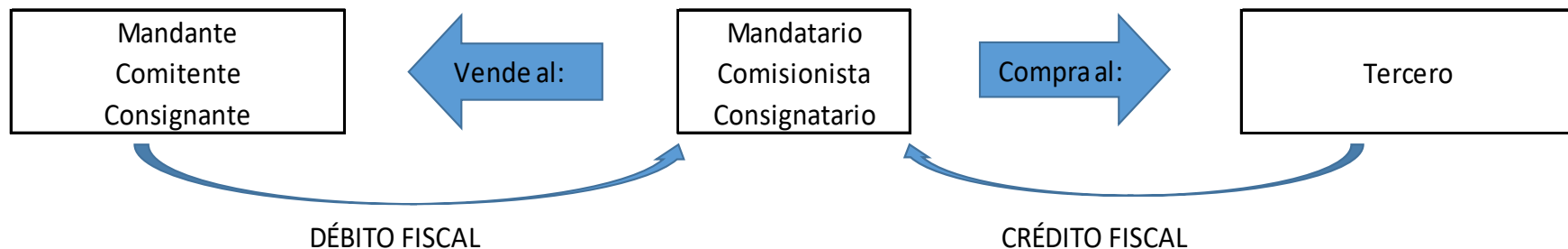
MANDATO SIN REPRESENTACIÓN (Compra a nombre propio por cuenta de terceros) (IVA - Art. 20)

Quienes compren en nombre propio bienes por cuenta de su comitente:

serán tenidos por vendedores de los bienes entregados a su comitente

su crédito de impuesto por la compra se computará de conformidad con lo dispuesto en el art. 12 de la ley

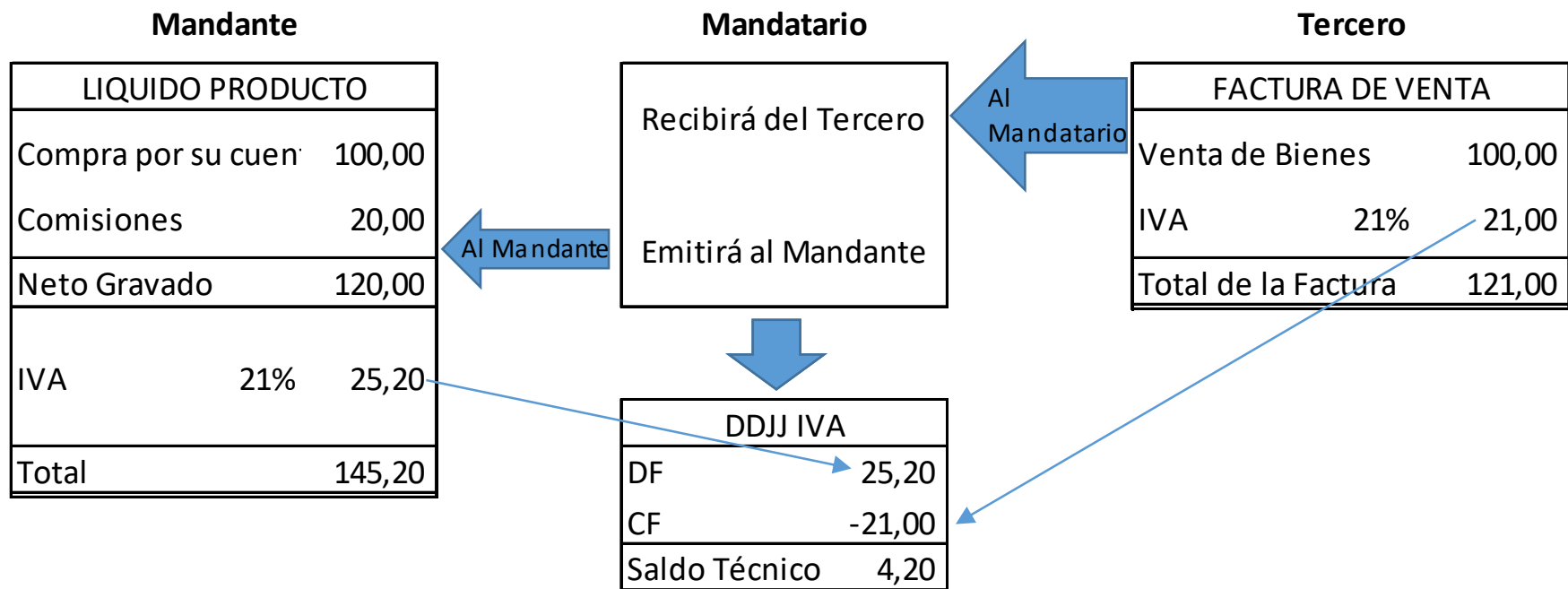
Ahora estamos frente a una operación inversa, el intermediario compra bienes por encargo del mandante. El Débito Fiscal se genera a partir de la liquidación de compra que realiza a su mandante, que es asimilable a una operación de venta.



Compra a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – Reglas para el cómputo del DF y CF

MANDATO SIN REPRESENTACIÓN (Compra a nombre propio por cuenta de terceros) (IVA - Art. 20)



Venta a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – Otras Cuestiones

Condiciones para el cómputo del crédito fiscal:

El crédito de impuesto que como adquirentes les corresponda al mandatario, será computable: (DR Art 60)



si está consignado por separado en la liquidación que aquellos practiquen al comitente inscripto, y



e integra los montos que por la operación se le abonaren a este

El Traslado de las Percepciones en Operaciones de Compra (RG AFIP 2408 - Cap. F - Arts. 9 a 12)



En las operaciones de compra a nombre propio por cuenta de terceros ..., los intermediarios podrán asignar a cada uno de sus comitentes (responsables inscriptos) las percepciones de IVA que se les hubieran practicado ... y que les resulten atribuibles, según surja de las facturas emitidas a los intermediarios.



Los intermediarios computarán como ingreso a cuenta, la diferencia entre el monto que se les haya percibido y el atribuido a los comitentes inscriptos.

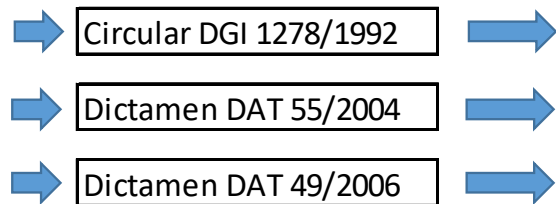


El traslado no será de aplicación cuando el mandante esté excluido de sufrir percepciones. *En tal caso, los vendedores ... no practicarán la percepción por los importes atribuibles a los comitentes excluidos.*

Venta a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – Otras Cuestiones

La alícuota de IVA de la comisión en la compra venta de bienes a nombre propio por cuenta de terceros



Compraventa de Cereales efectuado a nombre propio por cuenta de terceros (consignación) - Comisiones y otros gastos incluidos en la liquidación. Alícuota aplicable

Síntesis:



Los conceptos liquidados en ocasión de la comercialización de cereales beneficiados por la reducción de alícuota, tales como comisiones y otros, resultan indirectamente alcanzadas por la alícuota reducida.

Fundamento principal:



Punto 1 del quinto párrafo del artículo 10 de la ley de IVA (Base Imponible).

"Son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen por separado, y aún cuando considerados en forma independiente no se encuentren sometidos al gravamen:

1. Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte Seguros, colocaciones, mantenimiento y similares."

Venta a Nombre Propio, por Cuenta de Terceros

IVA – El Caso de los Servicios

El mandato sin representación en prestación y locación de servicios gravados	➡	No goza de ningún régimen especial en el IVA.
	➡	No existe en la ley de IVA la posibilidad de que el intermediario haga uso de la liquidación a su comitente como documento equivalente de una factura y computar de la misma el Crédito Fiscal.
	➡	Son aplicables las normas de traslado de percepciones.

Fallos sobre el tema:

Rigatosso Hnos. S. A. (TFN, Sala A, 10/04/2000)	➡	Agencia de fletes que actúa a nombre propio pero por cuenta de terceros, contratando fletes que le solicitan sus mandantes. Factura los servicios al mandante y luego a través de una "liquidación de participación, traslada parte del DF a los transportistas que realizaron el servicio. AFIP impugnó los comprobantes utilizados para disminuir el DF por ser una modalidad no prevista en la ley del impuesto. El Tribunal convalidó la postura del fisco.
Transporte y Logística S. A. (TFN, Sala B, 09/12/2002)	➡	Situación análoga a la anterior, pero AFIP comprobó que los Fleteros, salvo excepciones, ingresaron el DF trasladado por la sociedad que los contrataba. El TFN no convalidó desde lo formal la manera de documentar la operación, pero rechaza la D.O. porque el impuesto, en definitiva, había sido ingresado. Como uno de los fleteros declaró fuera de término el DF transferido por la actora, el TFN convalida la aplicación de intereses resarcitorios y multa por omisión.

Intermediarios que Actúen por Cuenta y en Nombre de Terceros - Tratamiento en el IVA

El Mandato con Representación (Personas que actúan por cuenta y en nombre de terceros)

Objeto: El Impuesto al Valor Agregado se aplicará sobre: (Art. 1)



b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación.....



Art 3) Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:



inc. e. 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable

Son sujetos pasivos del impuesto quienes (Art. 4):



e) presten servicios gravados;

Régimen del Artículo 21 de la Ley

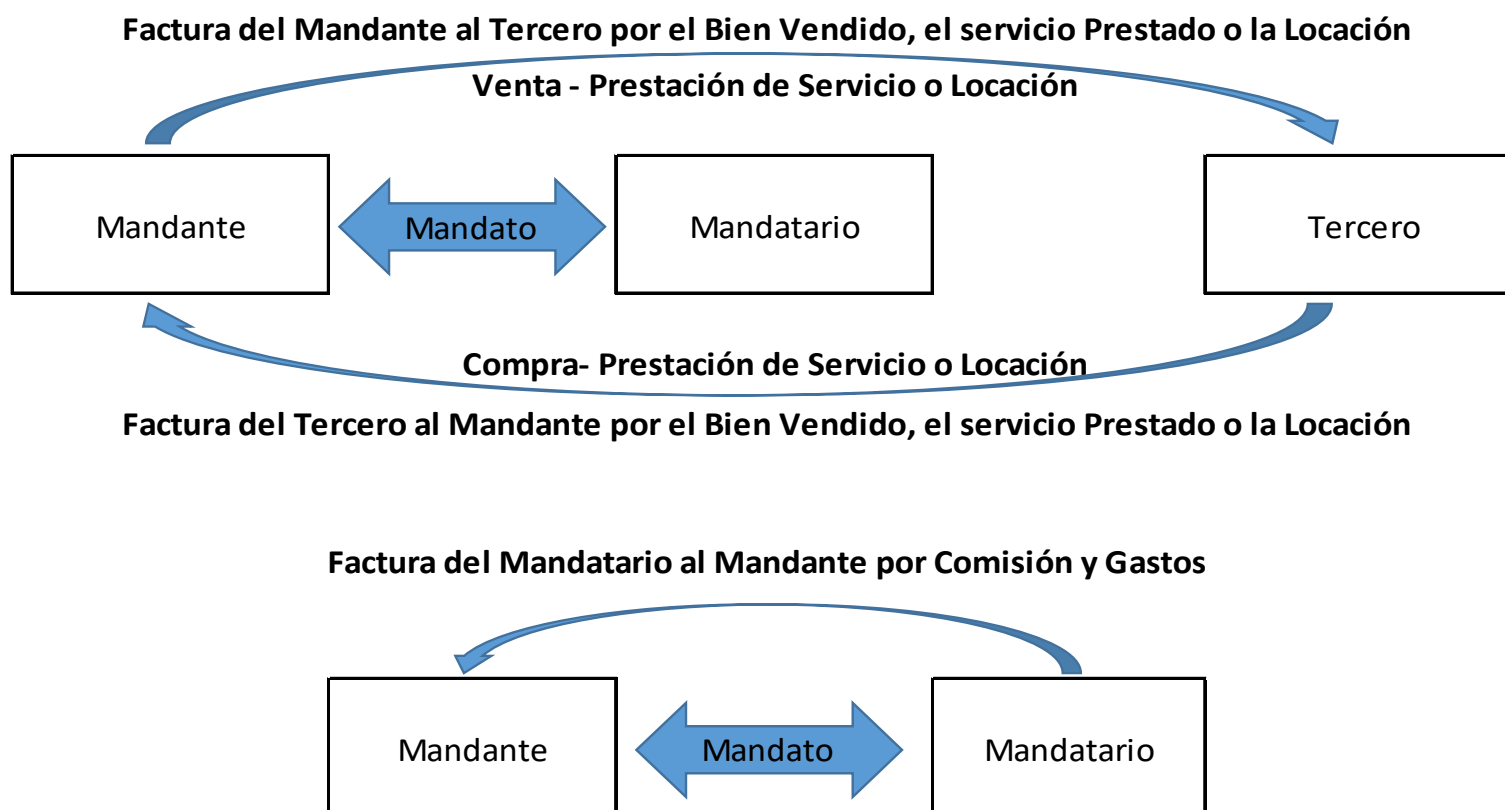


Regula el tratamiento en el IVA de los gastos realizados para el desarrollo del mandato

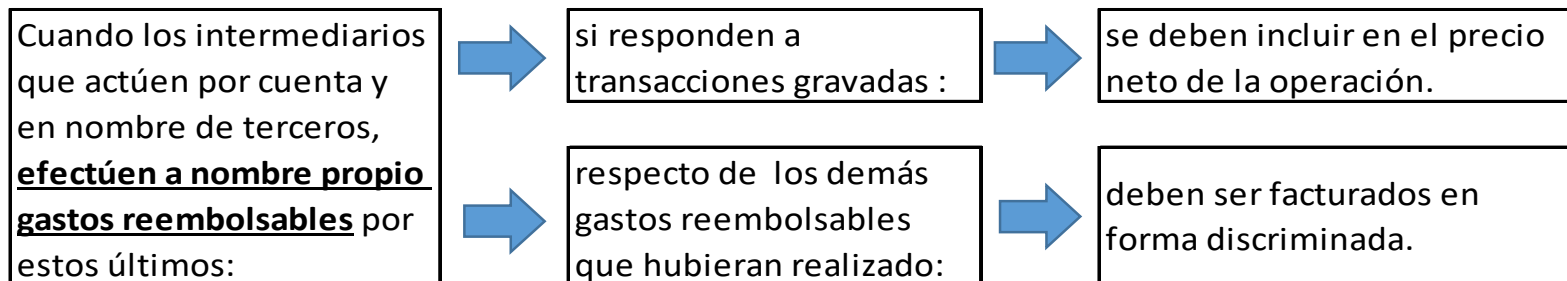
Intermediarios que Actúen por Cuenta y en Nombre de Terceros - Tratamiento en el IVA

MANDATO CON REPRESENTACIÓN

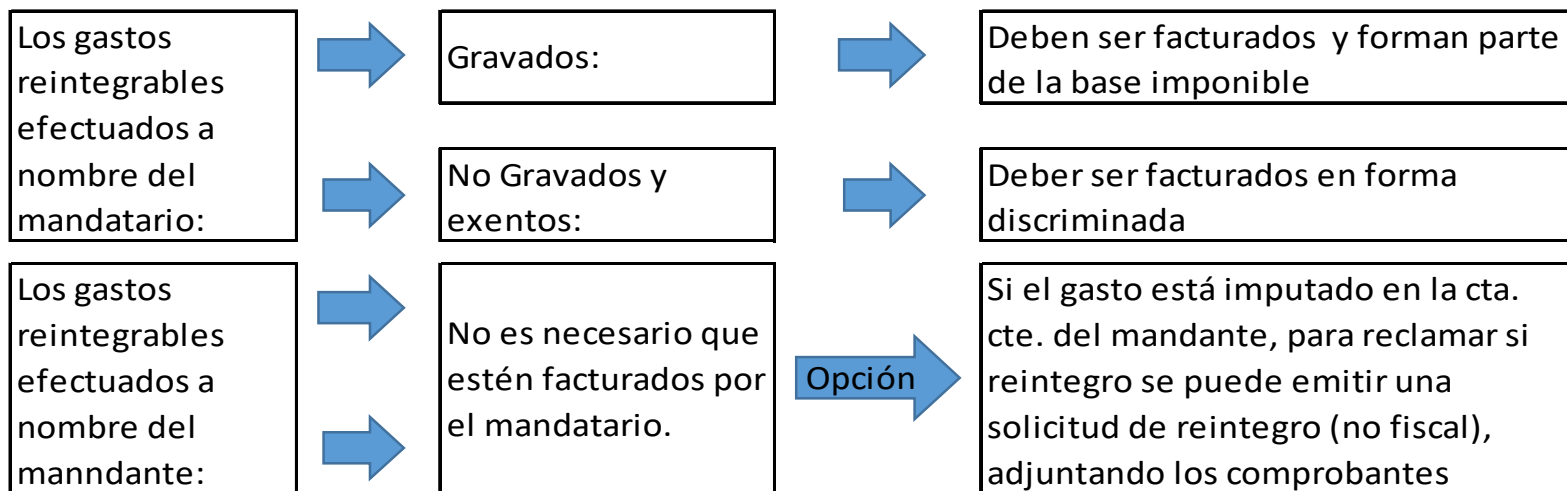
Cuando el Mandante otorga representación al Mandatario, el mandante queda directamente obligado frente al tercero.



Intermediarios que Actúen por Cuenta y en Nombre de Terceros - Tratamiento en el IVA



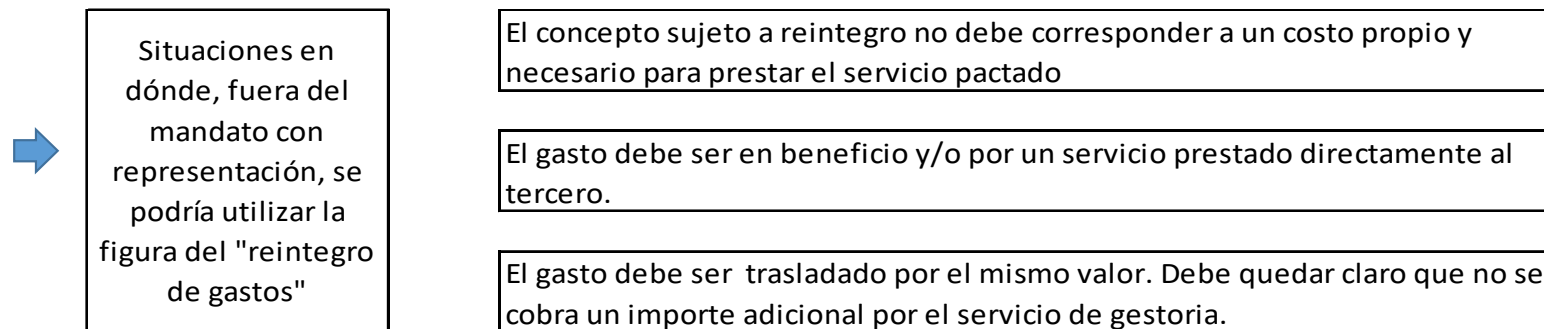
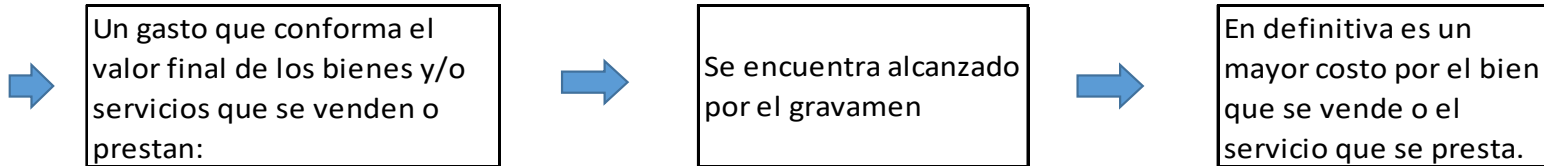
En síntesis:



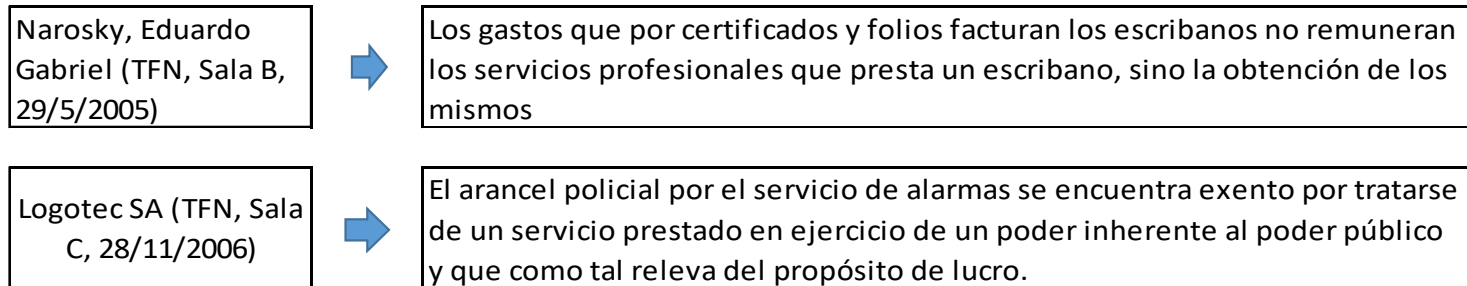
La comisión u honorario del mandatario, en este caso, siempre estará gravada a la alícuota general del tributo, aunque el objeto del mandato esté exento, no gravado o gravado a una alícuota diferencial.

El Reintegro de Gastos como Base Imponible

→ La norma general es que las erogaciones propias utilizadas para el desarrollo de una actividad, son insumos que estarán dentro del precio y la base imponible del tributo



→ Fallos que sostienen el concepto:



La Actividad Turística – Marco Legal

Causas por las que el Estado Legisla en materia de Agentes y Agencias de Viaje

- ➡ Los Agentes y las Agencias de Viajes, son uno de los medios indispensables y más efectivos para la realización del turismo.
- ➡ Al Agente de Viajes, se le confían trámites y gestiones que representan intereses económicos tanto de los prestadores de servicios turísticos como de los usuarios.
- ➡ El Agente de Viajes debe reunir requisitos básicos de idoneidad, capacitación, honorabilidad y solvencia.
- ➡ El Estado se encuentra obligado a dictar la legislación pertinente tendiente a asegurar esas calidades.

Principales Normas que Regulan la Actividad Turística

- ➡ Ley 18.829 y modif. de Agentes de Viaje
- ➡ Decreto PEN 2182/72
- ➡ Resolución 315/2019 - Secretaría de Gobierno de Turismo

Categorías de Registro de los sujetos dedicados al turismo. Decreto 2182/72

- ➡ Empresas de Viajes y Turismo: Las que pueden realizar las actividades reguladas para sus propios clientes o para otras agencias de turismo (Mayoristas)
- ➡ Agencias de Turismo: Las que pueden realizar todas las actividades reguladas por la ley solo para sus clientes (Minoristas)
- ➡ Agencias de Pasajes: Las que sólo pueden actuar en la reserva y venta de pasajes en los medios de transporte o en la venta de los servicios programados por Empresas de Turismo

La Actividad Turística – Marco Legal

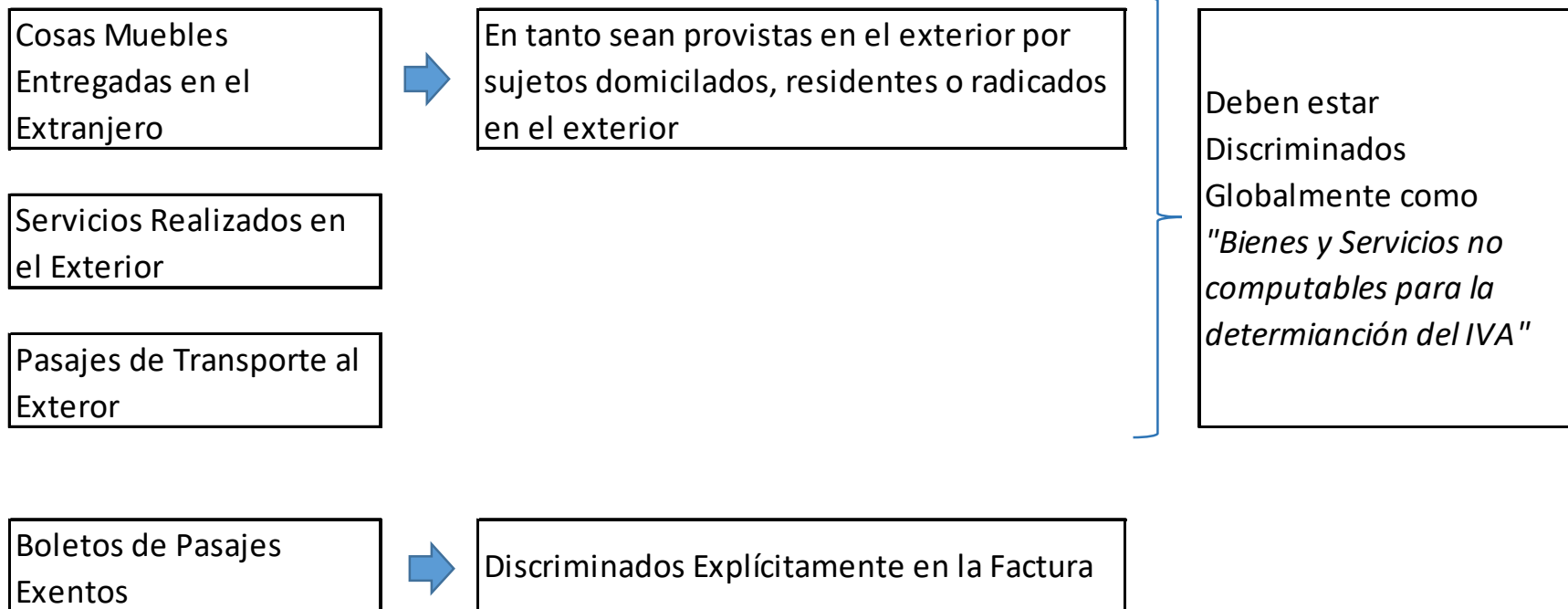
Actividades alcanzadas por la ley 18.829 de Agentes de Viajes

- ➡ La **intermediación** en la reserva o locación de servicios en cualquier medio de transporte en el país o en el extranjero;
- ➡ La **intermediación** en la contratación de servicios hoteleros en el país o en el extranjero;
- ➡ La organización de viajes de carácter individual o colectivo, excursiones, cruceros o similares, con o sin inclusión de todos los servicios propios de los denominados viajes "a forfait", en el país o en el extranjero;
- ➡ La recepción o asistencia de turistas durante sus viajes y su permanencia en el país, la prestación a los mismos de los servicios de guías turísticos y el despacho de sus equipajes;
- ➡ La **representación de otras agencias**, tanto nacionales como extranjeras, **a fin de prestar en su nombre cualesquiera de estos servicios**;
- ➡ La realización de actividades similares o conexas a las mencionadas con anterioridad en beneficio del turismo, las cuales se expresarán específicamente en la licencia respectiva....

La Actividad Turística – El Impuesto al Valor Agregado

La Base Imponible en los Bienes y Servicios Facturados por los Agentes de Turismo

Al valor Total de la Prestación se le debe Restar:



La Actividad Turística – El Impuesto al Valor Agregado

Exclusión de la base del importe de las cosas muebles provistas en el extranjero

Las Cosas Muebles Provistas en el Extranjero



En tanto sean provistas en el exterior por sujetos domiciliados, residentes o radicados en el exterior



Por qué no se excluye de la base si el bien es provisto por un sujeto radicado en el país



Para la Agencia de Turismo del país, la provisión de una cosa mueble en el extranjero (incorporado al servicio que presta) se encuentra gravado por formar parte de una operación que, en su conjunto, está gravada (Apartado 3 del quinto párrafo del artículo 10 de la ley)

Deducción del Valor los Pasajes - Límite - (DR Art. 61)

Para que el valor de los pasajes que se facturan puedan ser detraídos de la base gravada se deberá:



Pasajes de Transporte al Exterior



Deben estar Discriminados como *"Bienes y Servicios no computables para la determinación del IVA"*



Boletos de Pasajes Exentos



Discriminados Explícitamente en la Factura

La deducción no podrá superar el precio de plaza de dichos pasajes, de acuerdo a las tarifas aprobadas por los organismos pertinentes



La limitación busca que no se sobrevalúe el precio de los pasajes dentro del valor del paquete con el objeto de disminuir la base del IVA

La Actividad Turística – El Impuesto al Valor Agregado

Tratamiento de la Venta de los Pasajes

Tratamiento del Transporte Local de Pasajeros



Gravado al 10,5%



Exención: servicios de taxímetros y remises con choferes siempre que el recorrido no supere los 100 km.



La comisión de agencia por la venta de pasajes gravados de transporte local de pasajeros queda alcanzada a la misma alícuota que estos (Dict. DAT 77/04).

La Exportación de Servicios en la Actividad de Turismo

Exportación de
Servicios:



Prestaciones realizadas en el territorio de la Nación cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Dictamen DAT
120/1994

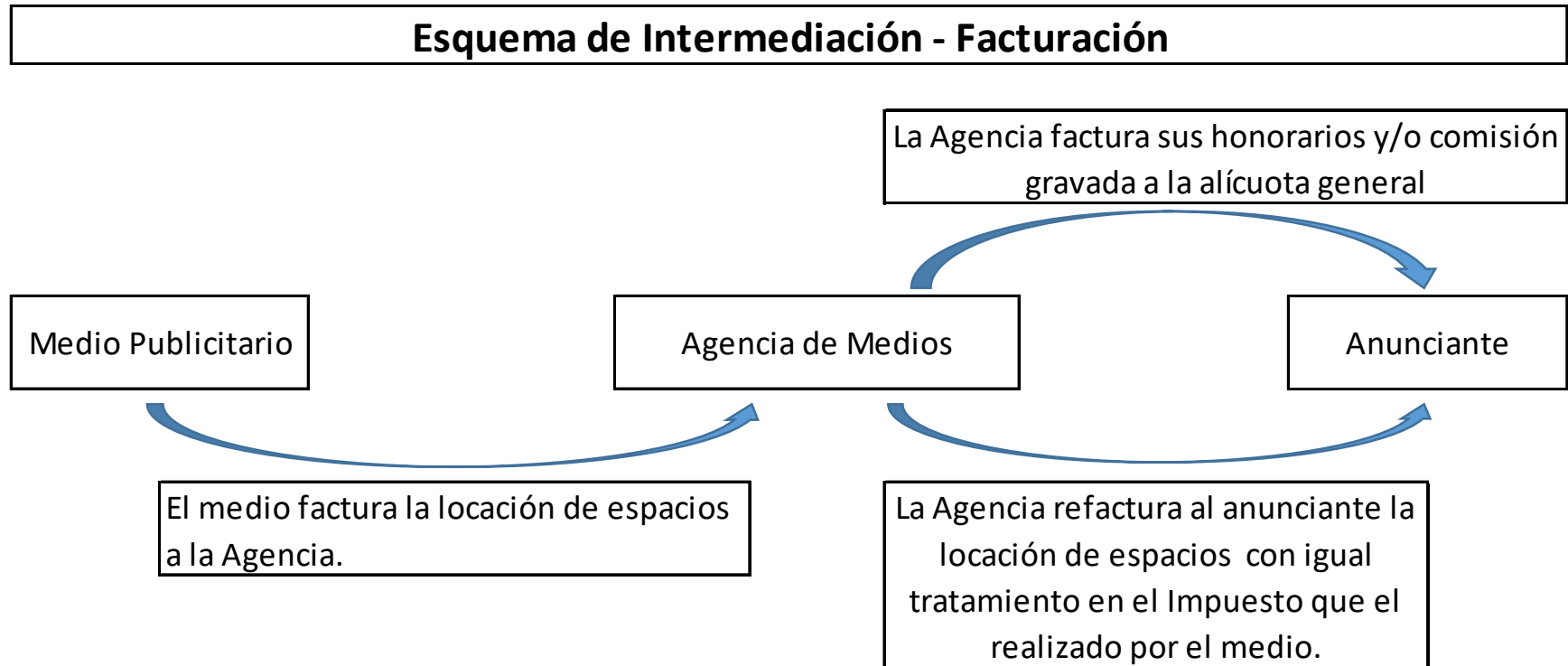


Un Sujeto Residente organiza en forma mayorista "tours" al exterior, contratando con una compañía aérea las reservas, y adquiriendo en agencias extranjeras paquetes turísticos, que luego vende a agencias minoristas del país



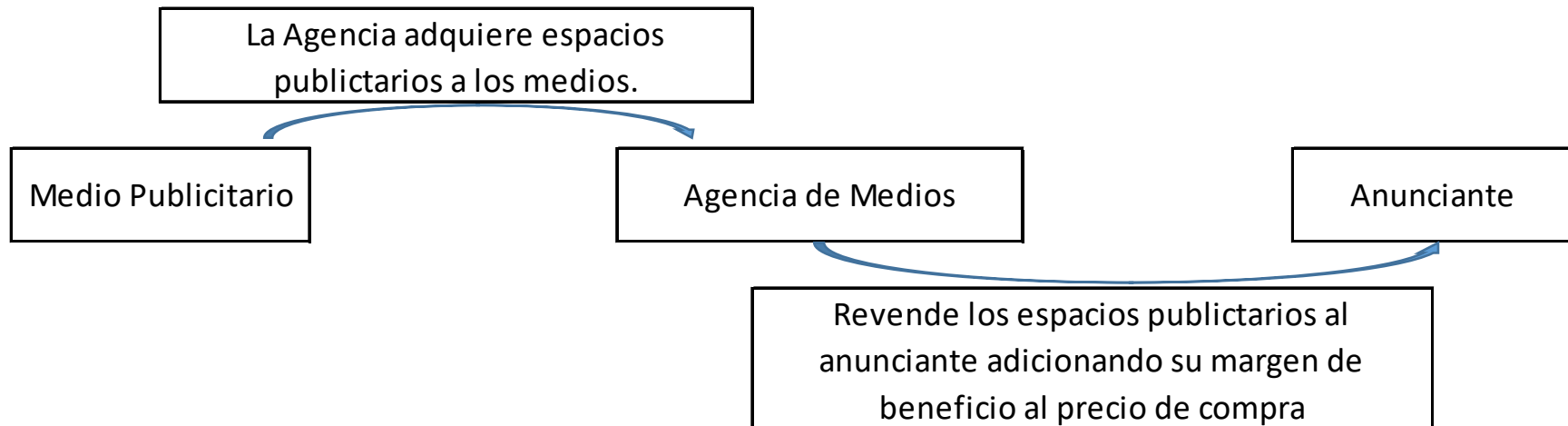
La actividad no reúne las características propias de la exportación de servicios, por no verificarse la existencia de un importador del exterior que los adquiera para incorporarlos a una actividad desarrollada en su ámbito.

Agencias de Medios – Modalidades Operativas



Agencias de Medios – Modalidades Operativas

Esquema de Compra Venta de Espacios Publicitarios



DIARIOS, REVISTAS,
PUBLICACIONES PERIÓDICAS Y
EDICIONES PERIODÍSTICAS
DIGITALES DE INFORMACIÓN
EN LÍNEA



Las alícuotas de IVA por locación de espacios publicitarios en dichos medios varía en función de la facturación anual del medio.



La alícuota que resulte de aplicación alcanza, asimismo, a los montos facturados que obtengan todos los sujetos intervinientes en el proceso comercial,

Bibliografía

Libros y Artículos

- Ley del Impuesto al Valor Agregado – Comentada. Juan Oklander. Edit. La Ley. 1era Edición 2005.
- El Impuesto al Valor Agregado. Ricardo Fenochietto. Edit. La Ley. 2da Edición 2007.
- Impuesto al Valor Agregado. Rubén Marchevsky. Edit. Errepar. 1era Edición 2006.
- TURISMO. IVA- Ganancias – Ingresos Brutos. Miriam C. Campastro. Edit. Errepar. 2da Edición 2017.
- Impuestos varios. Operaciones de intermediación y nuevas normas civiles. Miguel A. Chamatrópulo. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXVIII - Setiembre 2017.
- Los recuperos de gastos. Fernando Dubois. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXXV – Marzo 2014.
- Aspectos Tributarios de las Operaciones por cuenta de terceros. Lorenzo A. y Cavalli C. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XX - Noviembre 1999.

Jurisprudencia:

- Rigatosso Hermanos S. A. Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 10/04/2000.
- Transporte y Logística S. A. Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B – 09/12/2002.
- Logotec S. A. Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C – 28/11/2006.
- Narosky, Eduardo Gabriel. Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B – 29/07/2005.