

Caso Práctico Nro. 2 Impuesto al Valor agregado. Importación de servicios.

La Ley 25063 introdujo cambios sustanciales en el impuesto al valor agregado, en lo que atañe al objeto del gravamen. Entre otros cambios se incluyó dentro del objeto, las prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. (Art. 1 inciso d) de la Ley).

Resulta importante destacar que el impuesto es aplicable únicamente cuando los prestatarios del país sean sujetos del gravamen por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Nacimiento del hecho imponible.

De acuerdo a lo establecido en el art. 5 inciso h) de la Ley, el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se termina la prestación o en el pago total o parcial del precio, el que fuere anterior; tratándose de prestaciones financieras, el hecho imponible se verifica en oportunidad de producirse el vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento o con la percepción total o parcial del mismo, el anterior (punto 7 inciso b) del art. 5).

Base Imponible.

La base imponible está definida como el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el proveedor del exterior.

Prorrato de la Base Imponible

Cuando las prestaciones a que se refiere el inciso d) del artículo 1º de la Ley se destinen indistintamente a operaciones gravadas y operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, la determinación del impuesto se practicará aplicando la alícuota sobre la proporción del precio neto resultante de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior correspondiente a las primeras. Las estimaciones efectuadas durante el transcurso del ejercicio comercial o año calendario deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso. (Art. 65.1 Decreto Reglamentario).

Liquidación y pago del impuesto

El art. 65.2 del Decreto Reglamentario estipula que en el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d) del art. 1 de la Ley, el impuesto se liquidará y abonará dentro de los 10 días hábiles posteriores a aquel en que se haya perfeccionado el hecho imponible, salvo que se trate de prestaciones financieras en las que el prestatario o intermediario de las mismas sea una entidad regida por la Ley 21526, en estos casos el impuesto se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de DDJJ.

Cómputo del Crédito Fiscal

El sujeto pasivo del gravamen es el prestatario del país y el importe abonado en tal concepto adquiere el carácter de crédito fiscal, pudiendo ser computado por aquél en la DDJJ correspondiente al período mensual inmediato siguiente al del perfeccionamiento del hecho imponible. (Art. 12 último párrafo de la Ley).

Siendo así, esta disposición debería tener un efecto neutro en las empresas que contraten este tipo de servicios, no obstante dicha neutralidad, se ve alterada por diferentes razones, como ser el perjuicio financiero en el cómputo del crédito fiscal.

Intervención de las Entidades Financieras regidas por la Ley 21526.

Los artículos 4 y 5 de la RG. 549 disponen que las entidades financieras, que intervengan en la prestación de servicios comprendidos en el inciso d) del art. 1 de la Ley, deberán cobrar de los respectivos prestatarios el monto del impuesto pertinente, en el momento en que perciban, total o parcialmente el precio o rendimiento de la respectiva prestación o colocación.

A tal fin el prestatario deberá entregar a la entidad financiera interviniente una nota que revestirá el carácter de declaración jurada conteniendo el concepto que está pagando, la determinación del impuesto, identificando al responsable del tributo y al destinatario del rendimiento o del precio convenido.

Asimismo cuando el prestatario de dichos servicios haya ingresado el impuesto con anterioridad al momento en que la entidad financiera deba cobrarlo, el mismo quedará liberado de dicho ingreso siempre que se entregue a la mencionada entidad una fotocopia del correspondiente comprobante de pago, con firma original del responsable o persona autorizada.

Caso Práctico

1.- Determinación del Impuesto

Se solicita determinar el impuesto a ingresar, de conformidad con lo previsto por el inciso d) del artículo 1º de la Ley de Iva. En todos los casos, se trata de prestaciones efectuadas en el exterior para ser utilizadas económicamente en el país.

Una Empresa local perteneciente al ramo industrial, cuyo cierre de ejercicio operó el 31/05/2014, y que actúa como responsable inscrita en el IVA, contrató a una empresa radicada en Australia los servicios que a continuación se detallan:

1.- 15/01/2014, servicios de asistencia técnica destinados al estudio de reactivación de la planta productiva, por un total de \$100.000.

2.- 01/12/2013, asesoramiento en el mantenimiento de 2 motores de maquinaria industrial, por \$35.000. La maquinaria referida es utilizada indistintamente para la comercialización de productos gravados y exentos.

Nota puntos 1 y 2: La producción de planta generó ingresos gravados por \$1.000.000 y exentos por \$200.000.

3.-Con fecha 30/04/2014 obtuvo un crédito proveniente del exterior (WW BANK EEUU) para la compra de una maquinaria. La misma es utilizada en su totalidad para la producción de productos gravados en el impuesto. El importe del crédito asciende a \$150.000. El 30/05/2014 se abonó la primer cuota de interés por \$ 5.500.- cuyo vencimiento operaba el 31/05/2014.

El servicio de la Empresa Australiana, finalizó con la entrega del informe respectivo el día 31/03/2014.

Los honorarios fueron abonados de la siguiente manera:

- Punto 1: Anticipo el 15/02/2014 \$40.000. Saldo el 31/03/2014 \$60.000.
- Punto 2: Anticipo el 05/01/2014 \$15.000. Saldo el 20/03/2014 \$20.000.

Indicar en qué momento se produce el nacimiento del hecho imponible, y en qué período fiscal la Empresa local podrá computar el crédito fiscal respectivo.

2.- Ajuste anual del impuesto

Determinar el ajuste anual al prorrateo de la base imponible de operaciones de importación de servicios efectuada por la Sociedad durante el ejercicio. Determinar la diferencia de impuesto a ingresar.

Los ingresos totales por ventas al 31/05/2014 ascendieron a:

Ventas gravadas	\$2.500.000.-
Ventas exentas	\$ 350.000.-

3 Cómputo del crédito fiscal. Ajuste anual.

Determinar el ajuste a practicar por el contribuyente al crédito fiscal anual computable, teniendo en cuenta que el monto computado en cada uno de los meses resultó coincidente con el impuesto ingresado conforme a lo establecido en el punto 1 inciso d) de la ley de IVA.

Solución

1 Determinación periódica del impuesto

Concepto de importación de servicios	Base imponible Total	% afectado a Act. gravada	Base Prorratead	Alícuota	Impuesto a Ingresar
Asistencia técnica a planta	100.000,00	83,33	83.330,00	21	17.499,30
Mantenimiento motores	35.000,00	83,33	29.165,50	21	6.124,76
Intereses de Crédito	5.500,00	100,00	5.500,00	10,5	577,50

Nota: porcentaje de afectación de la actividad gravada

Venta Gravada	1.000.000,00
Venta Total	1.200.000,00
% de afectación	0,8333

Momento en que se genera el hecho imponible. Cómputo del crédito fiscal.

Concepto de importación de servicios	Fecha	Importe	Hecho Imponible	Impuesto	Fecha de Ingreso	Cómputo C. Fiscal	Fecha Vto. DDJJ
Asistencia técnica a planta	15/02/2014 anticipo	40.000,00	Feb-14	6.999,72	01/03/2014	DDJJ 03/14	20/04/2014
	31/03/2014 saldo	60.000,00	Mar-14	10.499,58	17/04/2014	DDJJ 04/14	20/05/2014
Mantenimiento motores	05/01/2014 anticipo	15.000,00	Ene-14	2.624,90	19/01/2014	DDJJ 02/14	20/03/2014
	20/03/2014 saldo	20.000,00	Mar-14	3.499,86	03/04/2014	DDJJ 04/14	20/05/2014
Intereses de Crédito	30/05/2014 interés	5.500,00	May-14	577,50	30/05/2014	DDJJ 06/14	20/07/2014

Incidencia Financiera en el cómputo del crédito Fiscal

Concepto de importación de servicios	Fecha	Fecha de Ingreso	Cómputo Vto. DDJJ	Días
Asistencia técnica a planta	15/02/2014 anticipo	01/03/2014	20/04/2014	50
	31/03/2014 saldo	17/04/2014	20/05/2014	33
Mantenimiento motores	05/01/2014 anticipo	19/01/2014	20/03/2014	60
	20/03/2014 saldo	03/04/2014	20/05/2014	47
Intereses de Crédito	30/05/2014 interés	30/05/2014	20/07/2014	51

2 Ajuste anual del Impuesto

Concepto de importación de servicios	Base. Imp. total	Impuesto Ingresado
Asistencia técnica a planta	100.000,00	17.499,30
Mantenimiento motores	35.000,00	6.124,76
Total	135.000,00	23.624,06
Proporción afectada a la actividad gravada		
Ventas Gravadas 2.500.000,00		
Ventas exentas 350.000,00		
Total Ventas 2.850.000,00		
% de afectación 87,72	87,72	
Base imponible Prorrataada	118.421,05	
Impuesto determinado (21% s/base imponible)		24.868,42
Dif. de impuesto a ingresar		1.244,37

3 Ajuste anual. Cómputo del crédito fiscal

Concepto de importación de servicios	Fecha del cómputo del crédito fiscal	Importe
Asistencia técnica a planta	DDJJ 03/2014	6.999,72
	DDJJ 04/2014	10.499,58
Mantenimiento motores	DDJJ 02/2014	2.624,90
	DDJJ 04/2014	3.499,86
Total computado		23.624,06
C.F.computable ajustado		24.868,42
Ajuste de crédito fiscal a computar en 05/2014		1.244,37

Nota: Los intereses del crédito no se consideraron, por encontrarse afectados en su totalidad a la actividad gravada.