

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

CICLO INTRODUCTORIO A LA ESPECIALIDAD TRIBUTARIA
Primer semestre 2024

Imposición a los Consumos
Impuesto al Valor Agregado

Expositores: Daniel Dasso – Fernando Vaquero

IMPOSICIÓN A LOS CONSUMOS: Marco Conceptual

- ❑ AFE → Momentos: Planificación – Recursos – Gasto
- ❑ Recursos: Liberalidades – Originarios – Derivados
 - Tributarios vs. No Tributarios
- ❑ Principios superiores: Optimización (Conveniencia – Economía y Certeza) + Equidad
 - Teoría del Beneficio
 - Teoría de la Capacidad Contributiva
 - Teoría del Sacrificio
- ❑ ¿Impuesto único o Varios impuestos?
 - Directos e Indirectos
 - Personales y Reales
 - Fijos – Proporcionales - Progresivos

IMPOSICIÓN A LOS CONSUMOS: Clases

- Generales o Específicos
- Monofásicos o Plurifásicos
- Acumulativos o No Acumulativos
- En Origen o En Destino
- Federales o Locales

IMPOSICIÓN A LOS CONSUMOS: EL IVA - Estructura

□ Mecanismos de determinación:

➤ Por adición

➤ Por sustracción

✓ Base contra base

✓ Impuesto contra impuesto

– Integración física

– Integración financiera

El IVA - Estructura (Cont.)

☐ Exenciones

- En las primeras etapas
 - ✓ Exención limitada
 - ✓ Exención plena o amplia

- En la etapa final
 - ✓ Bienes gravados a tasa cero

- En etapas intermedias

El IVA – Estructura (Cont.)

□ Alícuotas

- Única
- General con excepciones
- Múltiples
- Regla tope

□ Regímenes de retención y percepción

- SAF técnico vs. SAF libre disponibilidad

IMPOSICIÓN A LOS CONSUMOS: EL IVA – Efectos económicos

- ❑ Tratamiento de los bienes de capital
 - IVA tipo consumo
 - IVA tipo ingreso o tipo renta
 - IVA tipo producto

- ❑ Efectos sobre el ahorro, la oferta de trabajo y el ocio

- ❑ Efectos redistributivos

IMPOSICIÓN A LOS CONSUMOS: EL IVA – Pros & Cons

□ Ventajas

- Neutralidad (una tasa y pocas exenciones) → No acumulación
- Permite tasas diferenciales sin afectar nivel de recaudación ni tasa definitiva
- Facilita la administración por el control cruzado y permite anticipar la recaudación
- Habilita la devolución al poderse conocer con precisión la incidencia del impuesto en el costo del producto
- Permite aplicar el criterio de destino (más apropiado para un impuesto al consumo)
- En términos de eficiencia, no desalienta la obtención de ingresos ni altera el precio de los factores. No afecta la localización de empresas

El IVA – Pros & Cons (Cont.)

□ Ventajas (Cont.)

- Mejor administración por el uso de sistemas de retención y percepción (cuando no se abusan de ellos)
- El nivel de evasión es más fácil de medir que en otros tributos (imp. a la renta)
- Puede convivir con distintas alternativas de simplificación (aplicables a pequeños contribuyentes)

El IVA – Pros & Cons (Cont.)

❑ Desventajas

- Regresividad → Inequidad
- No grava el ocio
- Limitaciones del control cruzado frente a operaciones apócrifas (caída sensible de la recaudación)
- Complejidad por multiplicidad de sujetos
- Evasión en la etapa minorista
- Efecto de exenciones impropias
- Permanentes SAF debido a la proliferación de regímenes de recaudación
- Generación del HI con indiferencia del flujo de fondos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Estructuración técnica conforme a la legislación
vigente en Argentina

Cuestiones iniciales relevantes

HECHO IMPONIBLE

Art. 1 - Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

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.

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, *las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43.*

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior.

HECHO IMPONIBLE

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.

HECHO IMPONIBLE

- Ventas
- 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

- 1) Transferencia a título oneroso de cosas muebles entre personas que importe la transmisión de dominio.
- 2) Desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.
- 3) Operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta e terceros.

Concepto de venta (art. 2)

Transferencia a título oneroso de cosas muebles entre personas que importe la transmisión de dominio, incluye:

- venta (art. 1123 CCCN). Consignación. Contrato de compraventa a ensayo o prueba (art. 1160 CCCN – art. 19 D.R. IVA)
- permuta (art. 1172 CCCN)
- dación en pago (arts. 942-943 CCCN).
- adjudicación por disolución de sociedades
- aporte social
- venta y subasta judicial
- y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Concepto de venta (art. 2)

Transferencia a título oneroso de cosas muebles entre personas que importe la transmisión de dominio, incluye:

- transferencia a título oneroso. Algunos casos especiales.
 - Depósito / A prueba: Joyería Ricciardi SA, CNFed. Cont. Adm, Sala IV, 13/11/2013
 - Título que transfiere el dominio: Bollati, TFN, Sala A, 20/04/98. Farre, TFN, 30/09/93.
 - Divorcio vincular: Dictamen DAL N° 4/2002 – Dictamen DAT N° 86/2001.
 - Indemnizaciones: Artículo 12 DR (último párrafo) – Dictamen DAT N° 21/2004.
 - Subsidios: Consulta 18/2017, Consulta 14/2014; Consulta 32/2015.
 - Préstamos/Devolución de granos: Dictamen DAT N° 89/92, y Dictamen DAT 107/95.

Concepto de venta (art. 2)

Transferencia a título oneroso de cosas muebles entre personas que importe la transmisión de dominio, incluye:

- ❑ incorporación de las de propia producción en locaciones y prestaciones de servicios exentas y no gravadas. Divisibilidad. Neutralidad: excepciones [art. 3 incs. c) y e) punto 1 L].
- ❑ La venta por incorporación de bienes de propia producción se considerará configurada siempre que se incorporen a las prestaciones o locaciones, exentas o no gravadas, cosas muebles obtenidas por quien realiza la prestación o locación, mediante un proceso de elaboración, fabricación o transformación, aun cuando esos procesos se efectúen en el lugar donde se realiza la prestación o locación y estas se lleven a cabo en forma simultánea;
- ❑ venta de bienes de cambio que, aunque con individualidad propia, estén adheridos al suelo.

Concepto de venta (art. 2)

- 1) Desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.
- 2) Operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta e terceros.

Concepto de Venta (ART. 2)

No se considera venta:

- expropiación. L 21499 (Estado Nacional y C.B.A.) y L 21878 (Pcias. y Municipios).
- Reorganización libre de impuestos en los términos de la LIG (art. 80 y 81 L. IG).
- transmisión a favor de descendientes, siempre que ambas partes sean sujetos inscriptos.

Cosas muebles

- VENTA DE COSAS MUEBLES
 - OBJETIVO
 - venta de cosas muebles (Art. 2° L. IVA – Art. 227 CCCN).

Arts. 227 CCCN: "Cosas muebles. Son cosas muebles las que pueden desplazarse por sí mismas o por una fuerza externa."

3 categorías a) se desplazan por sí mismas (animales/semovientes), b) inanimadas con mecanismos de propulsión (automóviles) y c) cosas muebles "propiamente dichas".

En el territorio del país

- Art. 0.1 DR - Las normas de la ley y este reglamento referidas a la venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país y a las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el mismo, son aplicables a las relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, efectuadas en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva de la República Argentina o en las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona.
- LEY N° 24.543: Plataforma continental de un Estado ribereño comprende el lecho y el subsuelo de las áreas submarinas que se extienden más allá de su mar territorial y a todo lo largo de la prolongación natural de su territorio hasta el borde exterior del margen continental, o bien hasta una distancia de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial, en los casos en que el borde exterior del margen continental no llegue a esa distancia.
- Zona Económica Exclusiva: La zona económica exclusiva no se extenderá más allá de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

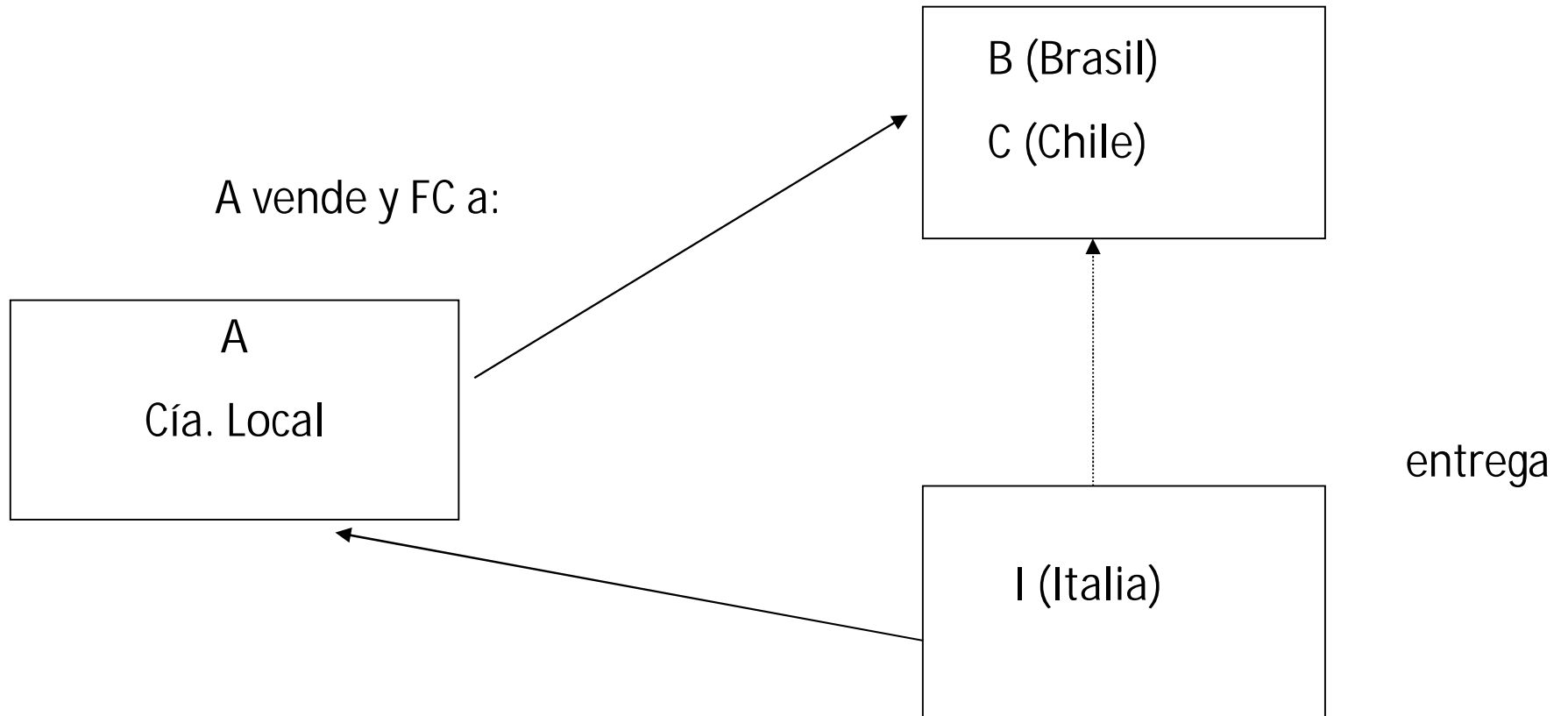
En el territorio del país

- Art. 0.1 DR - Las normas de la ley y este reglamento referidas a la venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país y a las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el mismo, son aplicables a las relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, efectuadas en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva de la República Argentina o en las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona.
- LEY N° 24.543: Plataforma continental de un Estado ribereño comprende el lecho y el subsuelo de las áreas submarinas que se extienden más allá de su mar territorial y a todo lo largo de la prolongación natural de su territorio hasta el borde exterior del margen continental, o bien hasta una distancia de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial, en los casos en que el borde exterior del margen continental no llegue a esa distancia.
- Zona Económica Exclusiva: La zona económica exclusiva no se extenderá más allá de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

En el territorio del país

- Art. 1 - A los efectos previstos en el inciso a) del artículo 1 de la ley, las cosas muebles de procedencia extranjera solo se considerarán situadas o colocadas en el territorio del país cuando hayan sido importadas en forma definitiva.

En el territorio del país



A compra e indica el lugar de la entrega

Efectuados por ciertos sujetos

a) hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

- sean habitualistas [Art. 4° inc. a) L. IVA]
- realicen actos de comercio accidentales [Art. 4° inc. a) L. IVA]
- sean herederos o legatarios de RR.II. [Art. 4° inc. a) L. IVA]
- actúen en nombre propio por cuenta de terceros [Art. 4° inc. b) L. IVA]

Efectuados por ciertos sujetos

d) califiquen como empresas constructoras [Art. 4° inc. d) L. IVA]

e) presten servicios gravados [Art. 4° inc. e) L. IVA]

f) sean locadores de locaciones gravadas [Art. 4° inc. f) L. IVA]

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando estas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.

GENERACIÓN DEL DÉBITO FISCAL

Art. 5°: La Ley describe en forma detallada los distintos supuestos de verificación temporal.

a) en el caso de ventas -inclusive de bienes registrables-, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior, excepto en los siguientes supuestos:

GENERACIÓN DEL DÉBITO FISCAL

Excepciones:

- 1) que se trate de la provisión de agua -salvo lo previsto en el punto siguiente-, de energía eléctrica o de gas reguladas por medidor, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior;

- 1) que se trate de la provisión de agua regulada por medidor a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio.

GENERACIÓN DEL DÉBITO FISCAL

- En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas, se realice mediante operaciones en las que la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio.
- Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.

GENERACIÓN DEL DÉBITO FISCAL

- En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas, se realice mediante operaciones en las que la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio.
- Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.

GENERACIÓN DEL DÉBITO FISCAL

- En todos los supuestos comprendidos en las normas del artículo 5 citadas en el párrafo anterior, el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y estos hayan sido puestos a disposición del comprador.
- cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

DETERMINACIÓN DE BASE IMPONIBLE (art. 10)

Definición General:

- Precio neto de venta según factura o documento equivalente neto de descuentos y similares.
- Si no hay factura (o documento equivalente) o la misma no expresa el valor corriente en plaza, la ley presume que este valor es el computable, salvo prueba en contrario.

DETERMINACIÓN DE BASE IMPONIBLE (Cont.)

- Servicios prestados junto con la operación gravada (transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento, etc.).
- Intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos.
- Bienes incorporados a prestaciones de servicios o locaciones de obras o servicios.

DETERMINACIÓN DE BASE IMPONIBLE (Cont.)

Conceptos que no integran el precio neto gravado:

- El propio impuesto.
- Otros tributos que gravan la misma operación, en tanto se consignen por separado en la correspondiente factura (para operaciones con consumidores finales no es necesaria la segregación).
- Impuestos Internos: cuando el expendio se verifique respecto del mismo bien que origina la operación gravada en IVA.

LECTURA ADICIONAL SUGERIDA

- Causa “S.A. La Razón”, TFN, “A”, 21/04/89. Enajenación de bienes de uso destinados a actividades gravadas, exentas y no gravadas
- Causa “Autolatina Argentina S.A.” CSJN 27/12/96 valor de plaza y valor facturado
- Dictamen DAT 31/05; causa “Bank Boston”, TFN, A, 22/3/18: venta de inmuebles por accesión.
- Causa “Equipos S.A.”, TFN, “B”, 17/12/03 y Dict. 70/92: señas o anticipos que congelen precio
- Causas “Metrovías S.A.” CNACAF 24/8/07 - CSJN 27/9/11 y 9/9/14; “Covimet S.A.” CNACAF, V, 29/06/08; Dicts. (DAT) 12 y 40/09 y Res.(SDG TLI) 10/09: indemnizaciones y subsidios
- Causas “Verificadora Ruta 8” CNACAF, III, 13/12/12; “Leiban SA”, TFN, D, 12/12/13 y CNACAF, IV, 21/10/14: Bienes exentos en servicios gravados
- Causa “Boedo Sur S.A.”, TFN, D, 16/9/09 y CNACAF, II, 24/5/11
- Causa “Celulosa Campana S.A.”, Dict. PGN, 5/6/14 y CSJN, 3/3/15: quitas concursales
- Dictamen DGI (DAT) 43/07: Formalidades
- Dictámenes DGI (DAT) 51/97 y 21/98: Bonificaciones en especie
- Causa “Grupo Uno” – CNCAF IV, 30/12/09

LECTURA ADICIONAL SUGERIDA

- Causa “Microcomp S.A.” – CNACAF II, 25/2/10
- Causa “C&A Argentina S.C.S.”, TFN, C, 16/3/10
- Causa “Distribuidora Senderos SRL” TFN V, 8/7/10: cómputo CF
- Causa “La Gruta SRL” TFN B, 19/8/10
- Causa “Telesport SA” CNACAF IV, 7/9/10
- Causa “Moraco, Horacio” CNACAF, II, 22/3/11: Presunciones
- Dictamen DAL 4/05: elaboración de cosa mueble por encargo
- “Análisis sobre la incidencia de las retenciones y percepciones en el IVA”, por Fernando D. García, Rev. Impuestos N° 8, Agosto 2014
- 16° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCE CABA – Comisión N° 2: Aspectos conflictivos en el IVA
- Causa “Bavosi S.A.” –CNACAF IV, 9/3/17: alícuota aplicada por el propio Estado.
- Causas “Raggio, R.C.” –CNACAF I, 27/10/16 y “Mellinas Hnos. S.A.” – TFN, B, 9/6/17: base presunta.
- Causa “ Los Lupines del Sur S.A.” –CNACAF IV, 5/12/17: requisitos cómputo de CF.

LECTURA ADICIONAL SUGERIDA

- Causa "Osterrieth, Stella M.", CNACAF, V, 1/3/18: cómputo de CF por IVA en caso de sujeto excluido del régimen simplificado
- Causa "Festival de Doma y Folklore", CSJN, 20/2/18: traslado del impuesto al consumidor.