

Buenos Aires, 18 de julio de 1979

PROYECTO DE REFORMAS DEL I.V.A.

1. Exenciones

El impuesto al valor agregado fue concebido originalmente como un gravamen sin exenciones de significación, lo que obedecía a sus características de impuesto general.

A partir de este enfoque general se le introducen exenciones basadas en dos circunstancias o en dos distintos objetivos: la distribución del ingreso y la consideración de problemas de administración del impuesto. Con respecto a este último objetivo, se considera específicamente la relación costo-beneficio, estableciéndose exenciones que benefician al contribuyente cuando, dada la estructura de sus negocios y la capacidad del organismo fiscal, el costo de administración no justifica el monto de recaudación a obtenerse de determinados grupos. Merece una mención especial la exención que abarca al sector agropecuario. En este caso ni la distribución del ingreso ni las dificultades administrativas son argumentos válidos para el mantenimiento de la exención. Sin embargo, es imprescindible rever la situación general ante la variedad de impuestos que gravan la comercialización de los productos de este sector antes de considerar su inclusión en el impuesto al valor agregado.

Quizá sea ésta una oportunidad para sustituir diversos impuestos menores por el impuesto al valor agregado con las ventajas administrativas consiguientes. Se deberá tener en cuenta que en el caso del sector agropecuario las posibilidades de traslación del impuesto difieren de las de otros sectores, convirtiéndose generalmente en una carga que soporta directamente el productor. Siendo así, su inclusión en el impuesto al valor

agregado sin la eliminación de las otras obligaciones impositivas que surgen como consecuencia de la venta de sus productos, puede representar una carga excesiva para él.

Los criterios expuestos nos llevan a afirmar que, si bien los hechos impiden la eliminación total de exenciones, éstas deberían ser restringidas al mínimo posible.

Tal política permitiría darles el tratamiento de ventas gravadas a tasa cero, con la acreditación del impuesto contenido en los insumos, lo que evitaría distorsiones en la carga impositiva efectiva final de los productos pretendidamente exentos.

La limitación de exenciones permite concurrentemente la disminución de la tasa general del impuesto, atento a la presencia de ingresos adicionales.

2. Deducción de bienes de capital

a) Sistema de cómputo:

Entre los principales tres sistemas de impuesto al valor agregado, con respecto a la deducción de bienes de capital —producto, ingreso y consumo— la Argentina ha adoptado, como es sabido, el segundo, contrariamente a la mayor parte de los países que han adoptado el tercero.

Este sistema adoptado discrimina contra las inversiones de capital, aunque menos que el sistema producto.

En efecto, en el sistema producto, en primer lugar, los bienes de capital pagan el impuesto en la venta a las empresas inversoras. En segundo lugar, lo pagan nuevamente al no permitirse su deducción e integrar la base imponible de la venta del bien de consumo.

En el caso argentino —aproximadamente un sistema ingreso— se permite la deducción de los bienes de capital pero en cinco cuotas anuales, lo cual implica que las empresas de capital intensivas son discriminadas en la medida del interés imputado sobre el impuesto correspondiente a las inversiones de capital, en tanto el crédito que les corresponde es postergado.

Este problema se atenuó recientemente al permitirse la ac-

tualización de las inversiones de capital, aunque a costa de su deducción en cinco años en lugar de tres.

El sistema actual encarece las inversiones de capital —las empresas productoras o importadoras pagan el impuesto y las inversoras recién lo deducen en cinco cuotas anuales— conspirando contra dichas inversiones, y por ello, contra un objetivo declarado por el gobierno y compartido por la opinión pública, de incrementarlas al máximo.

Se debe tener en cuenta que la decisión respecto a la deducción de los bienes de capital por el sistema ingreso fue influida inicialmente por el hecho que, al implantarse por primera vez el impuesto, el anuncio anticipado —por otra parte imprescindible— de la adopción del sistema consumo iba a demorar las decisiones de inversión hasta el momento de la efectiva aplicación del impuesto.

Esta circunstancia relativamente prolongada hubiera afectado fuertemente al sector productor de bienes de capital que en aquel momento se pretendía por otra parte promover; ello sin descontar la injusticia de un tratamiento de esa índole.

b) Exportaciones:

Por otra parte, debe resolverse el conflicto planteado, para el caso de los exportadores, entre el artículo 17 del decreto reglamentario (que se ajusta adecuadamente a la norma legal) y el artículo 41 (que introduce un método novedoso, excediendo el marco reglamentario). Por ello consideramos que debería eliminarse la dualidad planteada, respetándose la existencia de un sistema único y general previsto en la ley.

3. Cambio de tratamiento fiscal

Se dan frecuentemente casos por los cuales diversos rubros pasan de gravados a exentos o viceversa por expresa disposición legal. En otros casos, contribuyentes que estaban exen-

tos del pago del impuesto pierden esa condición, como ocurre actualmente con las empresas del Estado.

El cambio de tratamiento trae serias consecuencias respecto de la consideración de créditos fiscales, oportunamente computados, que ahora pasan a referirse —por ejemplo— a operaciones exentas. Ello implicaría su retorno por aplicación del principio superior del artículo noveno de la ley, por el cual no puede considerarse crédito fiscal el que no corresponda a operaciones gravadas.

La situación inversa se muestra en su totalidad en el caso actual de las empresas del Estado, ante la imposibilidad de computar impuesto que no les ha sido facturado en forma separada, aunque constituyan efectivos insumos de sus ventas, ahora gravadas.

Es preciso que la ley contemple expresamente el procedimiento a seguir en estos casos y establezca con precisión las consecuencias de las modificaciones como las que se exponen, tal como se han dictado normas para los casos de inscripción o cesación de actividades de los responsables.

En ese procedimiento deberá dilucidarse la situación de aquellos sujetos que realizaban exclusivamente operaciones exentas y por ende no estaban inscriptos en el gravamen, con respecto a las existencias de mercaderías y bienes de uso en cuyo valor está incluido el impuesto, pero cuyo cómputo no podría practicarse a la luz de la exigencia prevista en el artículo 8º de la ley.

4. Locación de obra sobre inmueble (propio y ajeno)

La remisión de la ley del impuesto al valor agregado a otro cuerpo normativo, la ley del impuesto a las ganancias, para definir la procedencia del gravamen o su determinación, produce problemas interpretativos. Básicamente porque la legislación referida se modifica o pierde vigencia en función de sus propias necesidades. Es frecuente, entonces, encontrarse en situaciones en que la ley del impuesto al valor agregado se refiere a normas legales cuya vigencia ha caducado.

Los siguientes son ejemplos de esas circunstancias:

a) *Base imponible*

Para establecer la base imponible, el precio de venta deberá desagregarse entre el valor atribuible al terreno y las mejoras en función de los costos computables para el impuesto a las ganancias, los que a su vez variarán según que el constructor esté o no encuadrado en las normas del ajuste por inflación.

Por lo tanto la ley debería contener una disposición expresa que contemple el método de cálculo para la desagregación de valores de venta, que podría basarse en los costos históricos de terreno y construcción debidamente actualizados hasta el mes en que se genere el débito fiscal.

b) *Vivienda económica*

La remisión, para su definición, a las normas en materia de régimen desgravatorio del impuesto a las ganancias, crea serios problemas de definición e implementación, máxime teniendo en cuenta que dicho régimen ha concluido su vigencia, existiendo actualmente disposiciones contradictorias de la Secretaría de Vivienda. Por ello debe aclararse específicamente el alcance de la exención y los recaudos que deben cumplimentarse para su demostración.

5. Incorporación de bienes a locaciones de obra y servicios no gravados

La ley del I.V.A., por razones de dificultades de fiscalización, no se decidió por la devolución del impuesto contenido en las normas de servicios o actividades exentas y no gravadas. De haberlo hecho así se hubiera logrado que la finalidad de la exención se cumpliera plenamente al llegar el producto o servicio final exento sin distorsiones en su precio originadas en carga fiscal previa. No obstante, en las prestaciones de servicios exentas la interpretación de la norma legal ha concluido en la

aplicación del gravamen sobre los bienes que se transfieren como consecuencia de la prestación del servicio.

Este criterio ampliado a todos los casos posibles de locaciones de servicios u obras exentas, tiene el inconveniente de originar dificultades administrativas para el Fisco y el contribuyente, desvirtuando parcialmente la exención, sin un interés fiscal que justifique razonablemente el tratamiento.

Es por ello que, de mantenerse las exenciones, se debería considerar exentas las transferencias de bienes que se utilicen como consecuencia de la locación de servicios u obras, o, lo que es lo mismo, considerar que el precio total de la facturación del locador, incluyendo bienes y servicios, se encuentra exento.

6. Actualización de saldo a favor

El régimen instaurado a partir de la sanción de la ley N° 21.911 contempla solamente en forma muy parcial, la actualización de los saldos a favor de los responsables, tanto cuando surgen de declaraciones juradas anuales, como por no contemplar precisamente el efecto que se desea neutralizar respecto de los saldos a favor de las posiciones mensuales.

El reconocimiento del deterioro de nuestro signo monetario debería establecerse no solamente cuando se trate de la referida declaración anual, sino también para las demás posiciones, por lo cual debe implementarse un mecanismo que así lo contemple.

La situación planteada se agrava en el caso de los sujetos del artículo 3°, inciso b), los que sólo pueden utilizar ese saldo a favor contra operaciones de la misma índole.

Por otra parte y ante las dudas planteadas sobre el alcance del artículo 129, inciso b) de la ley N° 11.683, en cuanto a si la compensación del saldo a favor procede en primer lugar contra los débitos fiscales o contra el saldo de la posición, debería aclararse su interpretación en el sentido que corresponde el criterio mencionado en último término, por cuanto la compensación debe operar entre impuesto a favor del contribuyente con impuesto adeudado al fisco.

7. Plazo de pago y presentación de declaración jurada

El artículo 16 de la ley faculta a la Dirección a exigir pagos a cuenta atendiendo a los plazos medios de cobranza usuales. El exagerado acortamiento del plazo para efectuar los pagos mensuales y presentar la declaración anual establecido por la Resolución General N° 2.184, no se compadece con ese principio legal, a la vez que coloca al contribuyente en la imposibilidad de presentar su declaración jurada en forma correcta y en término, lo cual se agrava con la vigencia del artículo 44 de la ley N° 11.683.

Dr. JOSE MARIA MARTIN
Presidente

Buenos Aires, 21 de setiembre de 1979.