

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Negocios y Administración Pública

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA

Prestaciones realizadas en el exterior para su
utilización en el país frente al IVA

The provision of services rendered abroad
and utilized in the country regarding the
Value Added Tax

AUTOR: CECILIA BEATRIZ JEAN

DIRECTOR: JORGE HÉCTOR DAMARCO

ENERO 2023

Dedicatoria

Dedicado a mi familia pilar fundamental en mi vida.

Agradecimientos

A mis padres, por la educación brindada y por enseñarme a no bajar nunca los brazos.

A la Facultad de Ciencias Económicas, por instruirme.

Al profesor Damarco, por sus aportes al trabajo, paciencia y buena predisposición.

Resumen

En el presente trabajo se desarrollará las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización sea en el país frente al Impuesto al Valor Agregado. El objetivo de dicho análisis será demostrar o no la neutralidad del impuesto comparando las prestaciones de servicios en los términos del art. 1º inc. d) de la Ley del Impuesto al valor agregado frente a esa misma prestación efectuada en el mercado local; basándome principalmente en un enfoque del tipo descriptivo.

En el primer capítulo se presentan las características generales y particulares del Impuesto al Valor Agregado. En él se incluyen los efectos económicos y se desarrolla el principio de neutralidad fiscal

En el segundo capítulo se realiza una investigación respecto a la legislación comparada, las diferentes alícuotas del Impuesto al Valor Agregado en los distintos países y su relación con el producto bruto interno, su importancia respecto a la recaudación.

Finalmente, en el tercer capítulo, se realiza una descripción pormenorizada en lo atinente a la importación de servicios en el impuesto al valor agregado, el hecho imponible, los sujetos pasivos, el perfeccionamiento del hecho imponible, la base imponible, la alícuota aplicable, el ingreso del impuesto, el prorrateo en caso de corresponder, las exenciones. Se hace una comparación respecto a las prestaciones de servicios en el país comparadas con las prestaciones de servicios en el exterior, para arribar a las primeras conclusiones. Luego se realiza una comparación entre las distintas prestaciones por parte de distintos sujetos y posteriormente se analizan las sanciones y la importancia de la aplicación de las mismas por parte de la Administración Tributaria; para culminar en una sugerencia de reforma legislativa.

Palabras clave: Ley de Impuesto al Valor Agregado, estudios económicos por país

Código JEL: K34, O54; O57

Abstract

In this paper I will analyze the provision of services rendered abroad and utilized in the country regarding the Value Added Tax (VAT). The aim of such analysis will be to demonstrate or not the neutrality of the tax by comparing the provision of services rendered under the terms of Article 1 paragraph d) of the VAT law to the same provision of services carried out in the local market, based mainly on a descriptive approach.

The first chapter presents the general and specific characteristics of the VAT. It includes its economic effects and develops the principle of fiscal neutrality.

The second chapter deals with a research about comparative legislation, different VAT rates in different countries, their relationship with the gross domestic product and their significance regarding tax collection.

Finally, the third chapter contains a detailed description about the VAT on imported services, the taxable event, the taxable persons, the completion of the taxable event, the taxable base, the applicable rate, the tax revenue, the prorate -if applicable- and the exemptions. To arrive at the first conclusions a comparison is made between the provision of services in the country and the provision of services abroad. Then, a comparison is made among the different provision of services by different subjects followed by an analysis of the penalties and the importance of their application by the Tax Administration. Lastly, a recommendation for legislative reform is made.

Keywords: Law of Value Added Tax, Economy wide Country Studies

JEL Classification: K34, O54; O57

ÍNDICE

ÍNDICE	6
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES	7
SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	7
INTRODUCCIÓN	8
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	8
OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS	9
OBJETIVO GENERAL	9
OBJETIVO ESPECÍFICO N.º1	9
OBJETIVO ESPECÍFICO N.º2	9
OBJETIVO ESPECÍFICO N.º3	9
HIPÓTESIS	9
METODOLOGÍA	10
1. CARACTERÍSTICAS GENERALES Y PARTICULARES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	10
FORMAS DE REGULACIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS	10
PARTICULARIDADES DEL IVA	12
EFECTOS ECONÓMICOS	15
PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL	18
IMPORTACIÓN SEGÚN CÓDIGO ADUANERO	33
DIFERENCIA ENTRE PAÍS DE ORIGEN Y PAÍS DE DESTINO EN EL IVA	35
2. LEGISLACIÓN COMPARADA	40
CONVENIOS SUSCRITOS POR ARGENTINA EN MATERIA DE APLICACIÓN DE IMPUESTOS AL CONSUMO EN EL COMERCIO INTERNACIONAL	41
LEGISLACIÓN COMPARADA	41
3. IMPORTACIÓN DE SERVICIOS FRENTE AL IVA	49
HECHO IMPONIBLE IMPORTACIÓN DE SERVICIOS	49
IMPORTACIÓN DE SERVICIOS CUYA UTILIZACIÓN ECONÓMICA EN EL PAÍS POR PARTE DE RESPONSABLES INSCRIPTOS Y SU COMPARACIÓN ESOS MISMOS SERVICIOS PRESTADOS EN EL MERCADO LOCAL	51
SUJETOS PASIVOS	59
PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE	61
BASE IMPONIBLE	62
ALÍCUOTA APLICABLE	62
CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL	63

RETENCIÓN DE GANANCIAS	64
INGRESO DEL IMPUESTO	66
PRORRATEO DEL IMPUESTO	69
EXENCIONES	70
SANCIÓN FRENTE A LA OMISIÓN DE INGRESO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	70
FORMA DE CANCELACIÓN	78
CONCLUSIONES	80
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	82

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Tipo General de IVA 2020	42
Tabla 1 Comparativa IVA – Impuesto al Valor Añadido 2020	45
Tabla 2 Impuesto al Valor Agregado: su aplicación en América	47

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ALC	América Latina y Caribe
Art.	Artículo
AT	Administración Tributaria
B.O.	Boletín Oficial
BCRA	Banco Central de la República Argentina
CD	Disco compacto
CEE	Comunidad Económica Europea
CF	IVA Crédito Fiscal
D.G.A.	Dirección General de Aduanas
DF	IVA Débito Fiscal
DGI	Dirección General Impositiva
Etc.	Etcétera
Expte	Expediente
FE	Factura electrónica
Inc.	Inciso
IVA	Impuesto al Valor Agregado (Argentina) / Impuesto al Valor Añadido (España)
Modif.	Modificaciones
Nº	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OECD	Organization for economic cooperation and development countries
OMC	Organización Mundial del Comercio
Pág.	Página
PBI	Producto Bruto Interno
RG	Resolución General
S.A.I.C	Sociedad Anónima Industrial y Comercial

SICORE	Sistema de Control de Retenciones
SIRE	Sistema Integral de Retenciones Electrónicas
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
VAT	Value Added Tax (Impuesto al Valor Agregado)

INTRODUCCIÓN

A través de este Trabajo integrador final analizaré el tratamiento impositivo en el Impuesto al Valor Agregado de la figura “importación de servicios” –incluido el tratamiento del diferimiento del crédito fiscal-, y sus efectos económicos. Dicha figura se refiere a las prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización efectiva sea en el país.

Se abordará los efectos de la neutralidad en su imposición derivada de la asimetría del tratamiento impositivo de prestaciones de servicios análogas realizadas en el país por parte de sujetos Monotributistas y exentos.

Este hecho imponible tiene incidencia también en el impuesto a las ganancias, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible de retenciones, lo que fue objeto de interpretaciones jurisprudenciales.

Asimismo, se compara esta prestación con su regulación en el Código Aduanero. Para concluir, se hará un estudio de derecho comparado y se propondrá una reforma legislativa.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Con la sanción de la Ley 25.063 se incorporó en la ley de IVA (Ley 23.349 Impuesto al Valor Agregado, 1997 y modif.) la gravabilidad de las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, 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 imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.- ¹Se

¹ Ley 23.349 T.O. 1997 ARTICULO 1º — Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre: d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el

analizarán los efectos de la equidad en el sistema tributario entre la gravabilidad de las citadas prestaciones frente a la gravabilidad de esos mismos servicios prestados en el país.

OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar la neutralidad del impuesto comparando la prestación de servicios en los términos del art. 1º inc. d) de la Ley del Impuesto al valor agregado frente a esa misma prestación efectuada en el mercado local

OBJETIVO ESPECÍFICO N.º1

Investigar la incidencia del impuesto al Valor Agregado entre prestaciones en el mercado local y servicios importados cuya utilización sea realizada en el país

OBJETIVO ESPECÍFICO N.º2

Analizar la gravabilidad de ese inciso únicamente respecto a los sujetos responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado respecto de otros sujetos

OBJETIVO ESPECÍFICO N.º3

Establecer la sanción frente a la omisión de ingreso del impuesto al valor agregado

HIPÓTESIS

La neutralidad del impuesto al valor agregado se ve desnaturalizada al no incluir a la totalidad de los sujetos gravados en dicho impuesto. -

Asimismo, ¿Es posible la utilización de saldos a favor en el impuesto al valor agregado para el ingreso del impuesto conforme la RG 549/99? Y si es así, ¿hay sanción?

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.

METODOLOGÍA

En la presente investigación prevalecerá un enfoque del tipo descriptivo, además de un análisis proveniente de fuentes doctrinales, legislativas y jurisprudenciales aplicables al caso en cuestión. En primer lugar, estudiaré las características generales del impuesto al valor agregado, sus efectos económicos, luego se analizará la legislación argentina en lo atinente a prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

En segundo lugar, se estudiará el principio de neutralidad orientado al impuesto al valor agregado. Se analizarán las sanciones frente a la omisión de ingreso en el impuesto al valor agregado junto con jurisprudencia.

En tercer lugar, a través del método comparativo se analizarán las prestaciones de servicios realizadas en el país respecto de esas mismas prestaciones realizadas en el exterior; para analizar la afectación o no del principio de neutralidad.

Por último, se analizarán las condiciones tributarias a partir de la información recabada, a efectos de tener un diagnóstico para arribar a las conclusiones del presente trabajo final integrador y proponer una reforma legislativa.

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES Y PARTICULARES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

FORMAS DE REGULACIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS

Para una mejor comprensión del IVA, mencionaremos las más importantes formas de regulación del impuesto a las ventas, conforme a la legislación comparada (sin perjuicio de las particularidades propias de cada uno de los países):

a) Impuesto a las ventas de etapas múltiples. Se grava aisladamente cada operación, sin considerar el proceso de producción previo a la venta; es decir, el tributo recae sobre todas las etapas por las cuales atraviesa un bien o servicio, desde su producción o fabricación hasta la transferencia o prestación del servicio al consumidor final

(tributa, por ejemplo, el paso de la mercadería del fabricante al mayorista, también la transferencia del mayorista al minorista, y la del minorista al consumidor). De esta forma son acumuladas las tasas por las distintas etapas, y al producirse el efecto económico de la traslación, la carga tributaria efectiva que recae sobre el consumidor final es sumamente gravosa. A este impuesto con efecto acumulativo los franceses y norteamericanos lo denominan "en cascada" y "piramidal", respectivamente. Tal forma de imposición tiene una importancia principalmente histórica.

b) Impuesto al valor agregado. Al restarle el efecto acumulativo o "en cascada" al impuesto a que nos referimos precedentemente, obtenemos el IVA, que consiste en que se pague el tributo por cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto. El gravamen se circunscribe al aumento de valor que se produce en cada etapa de la circulación económica de un bien o prestación de un servicio. Así, si una empresa, en la etapa primaria, vende un producto, la fórmula estará dada de la siguiente manera, si X es igual a \$ 1.000 y un IVA del 21%

$$P1 = X * (1 + IVA) = X + X * IVA$$

$$1210 = 1000 * (1 + 0,21)$$

$$1210 = 1000 + 1000 * 0,21$$

El impuesto a ingresar es de:

$$I1 = (P1 / (1 + IVA)) * IVA$$

$$210 = (1210 / (1,21)) * 0,21$$

Si la compradora manufactura el producto y lo vende a un precio neto Y, donde en el ejemplo propuesto Y es igual a 300, el precio será P2

$$P2 = ((X + X * IVA) + (Y * (1 + IVA)))$$

$$1573 = ((1000 + 1000 * 0,21) + (300 * (1 + 0,21)))$$

Y el impuesto a ingresar I2 será:

$$I2 = ((P2 - P1) / (1 + IVA)) * IVA$$

$$63 = ((1573 - 1210) / 1,21) * 0,21$$

Si en la distribución mayorista al producto manufacturado se lo vende a un precio neto de P3. Si Z es igual a 500

$$P3 = Z * (1+IVA) + Y * (1 + IVA) + X * (1 + IVA)$$

$$2178 = 500(1,21) + 300(1,21) + 1000(1,21)$$

Donde el impuesto a ingresar, teniendo en consideración el crédito fiscal, será:

$$I3 = ((P3-P2)/(1+IVA)) * IVA$$

$$105 = ((2178-1573)/1,21) * 0,21$$

De ahí que en estas tres etapas se ha ingresado un impuesto total al fisco

$$IT = I1 + I2 + I3$$

$$378 = 210 + 63 + 105$$

O, lo que es igual

$$1000 + 300 + 500 = 1800 * 0,21 = 378$$

Que sería, en definitiva, el impuesto soportado por el Consumidor Final.

c) Impuesto a las ventas de etapa única. Se grava el producto o servicio en una sola etapa del proceso de producción o comercialización. Los sistemas de imposición de etapa única pueden ser resumidos así: 1) En la etapa minorista: Se somete a tributo la última etapa de la circulación económica del bien (comerciante que entrega la mercadería al consumo, o sea, el minorista que vende al público al por menor), liberando del gravamen las etapas anteriores. Este sistema es aplicado en la mayoría de los estados norteamericanos y en las provincias canadienses. 2) En la etapa manufacturera: El impuesto debe pagarlo el productor o fabricante, en tanto que las sucesivas etapas de circulación económica quedan fuera de la imposición; éste fue el sistema instaurado en la Argentina por la ley 12.143 -aunque con ciertas peculiaridades, que impedían encasillarlo en forma total en dicho sistema-, la cual reconocía como fuente el impuesto francés a la producción vigente hasta 1954. 3) En la etapa mayorista: Se grava la venta al por mayor, esto es, la venta que hace el mayorista al minorista.

PARTICULARIDADES DEL IVA

Como señala Humberto Diez (Diez, 1994, pág. 5), el impuesto al valor agregado es un gravamen indirecto al consumo, que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo económico, que la suma de valores añadidos por cada etapa corresponde al precio total del bien o servicio abonado por el consumidor. Además de consistir en un impuesto plurifásico no acumulativo, presenta las siguientes características:

1) Es un impuesto indirecto, debido a que incide económicamente sobre el consumidor en la medida en que el contribuyente de derecho obligado a soportarlo, es decir, el vendedor o productor de los bienes o servicios, traslada el gravamen. Por ende, está comprendido dentro de las llamadas "facultades concurrentes" de la Nación y de las provincias; su producido es coparticipado parcialmente por la ley 23.548 (89 %); el resto (11 %) se lo destina a previsión social en las distintas jurisdicciones, en la forma que estatuye el art. 52 de la ley.²

²ARTICULO 52 — El producido del impuesto establecido en la presente ley, se destinará:

a) El ONCE POR CIENTO (11 %) al régimen nacional de previsión social, en las siguientes condiciones.

1. El NOVENTA POR CIENTO (90 %) para el financiamiento del régimen nacional de previsión social, que se depositará en la cuenta de la SECRETARIA DE SEGURIDAD SOCIAL.

2. El DIEZ POR CIENTO (10 %) para ser distribuido entre las jurisdicciones provinciales y la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, de acuerdo a un prorrateador formado en función de la cantidad de beneficiarios de las cajas de previsión o de seguridad social de cada una de esas jurisdicciones al 31 de mayo de 1991. Los importes que surjan de dicho prorrateo serán girados directamente y en forma diaria a las respectivas cajas con afectación específica a los regímenes provisionales existentes. El prorrateo será efectuado por la mencionada Subsecretaría sobre la base de la información que le suministre la Comisión Federal de Impuestos. Hasta el 1 de julio de 1992, el CINCUENTA POR CIENTO (50 %) del producido por este punto se destinará al Tesoro Nacional.

Cuando existan Cajas de Previsión o de Seguridad Social en jurisdicciones municipales de las provincias, el importe a distribuir a las mismas se determinará en función a su número total de beneficiarios existentes al 31 de mayo de 1991, en relación con el total de beneficiarios de los regímenes previsionales, nacionales, provinciales y de la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES.

La ley 24.631 aumentó la alícuota de ese primer párrafo del art. 28, llevándola al 21 % a partir del 1/4/96 inclusive, facultando al Poder Ejecutivo para reducirla con carácter general y para establecer alícuotas diferenciales inferiores en hasta un 50 % de la tasa general. Desde el punto de vista económico-financiero, grava las transacciones, o sea, la circulación económica de los bienes, los servicios y los consumos, que constituyen manifestaciones mediatas de capacidad contributiva. Es, en principio, trasladable: incide -casi siempre- en forma definitiva sobre el consumidor, en tanto que el obligado jurídicamente a pagarlo no es éste, sino el vendedor, productor o fabricante de los artículos de consumo y los locadores o prestadores de servicios. No hay protraslación directa, por ejemplo, en casos de autoconsumo.

2) Es general, en razón que, afecta el consumo en todas sus manifestaciones y categorías.

3) Es un impuesto real, ya que no toma en consideración las condiciones personales del contribuyente, sin perjuicio de ciertas exenciones. Sin embargo, es personal desde el punto de vista del criterio distintivo clasificatorio que tiene en cuenta la técnica legislativa. Dicho criterio establece que son impuestos personales aquellos cuyas leyes ubican a la persona del contribuyente al lado del aspecto objetivo del hecho imponible, y reales -o, mejor dicho, objetivos- aquellos en que la ley no define al sujeto pasivo ni habla de él, sino que éste surge en virtud del carácter y concepto del hecho imponible objetivo.

Según Enrique J. Reig el impuesto presenta el carácter de un tributo objetivo, es decir, que lo que fija y determina el hecho de la imposición es la transferencia de dominio que se realice, abstracción hecha de las cualidades o condiciones particulares en que se hallen las personas físicas o jurídicas intervinientes.

4) Es proporcional.

5) Es de carácter de instantáneo y de recaudación periódica -salvo importaciones-,

El NOVENTA POR CIENTO (90 %) de dicho importe se deducirá del monto a distribuir de conformidad al punto 1., y el DIEZ POR CIENTO (10 %), del determinado de acuerdo con el punto 2. Los importes que surjan de esta distribución serán girados a las jurisdicciones provinciales, las que deberán distribuirlos en forma automática y quincenal a las respectivas Cajas Municipales.

b) El OCHENTA Y NUEVE POR CIENTO (89 %) se distribuirá de conformidad al régimen establecido por la Ley N° 23.548.

6) Se rige por las disposiciones de la ley 11.683 (Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, 1998), y su aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la D.G.I., quedando facultada la D.G.A. "para la percepción del tributo en los casos de importación definitiva" (art. 51 de la ley)³

7) Por último, como característica esencial, cabe destacar lo que Villegas llama "la fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan". Así, este destacado autor afirma que "como la suma de los valores agregados en las distintas etapas corresponde al valor total del bien adquirido por el consumidor final, el impuesto grava en conjunto el valor total del bien sin omisiones, dobles imposiciones ni discriminaciones, según el número de transacciones a que está sujeto cada bien". (Villegas, 1999, pág. 672) Desde el punto de vista económico, pues, en la mayoría de los casos incide sobre el consumidor final. Dice Jarach (Jarach, 1993, pág. 839) que este sistema de imposición tiene las ventajas de los impuestos a las ventas que "se aplican en todas las etapas, pero se libera de su corolario negativo y no deseado de la acumulación o piramidación". La acumulación es el efecto que se produce por la multiplicación de la incidencia del gravamen sobre el precio de los bienes o servicios y se da cuando la práctica de mercado es calcular los porcentajes agregativos de utilidad sobre el valor de los factores productivos incluyendo como costo el gravamen al consumo multifacético calculado por dentro. Como el impuesto al valor agregado, permite una facturación separada del gravamen puede evitarse, entonces, el efecto pernicioso de la acumulación.

EFFECTOS ECONÓMICOS

Pueden ser mencionados los siguientes efectos del impuesto al valor agregado (García Vizcaíno, 1997, pág. 143):

a) Neutralidad: El IVA procura evitar toda interferencia del gravamen en la organización de los negocios, aplicando el principio de neutralidad, al gravar -en general- las ventas con alícuotas uniformes y otorgar la posibilidad de computar el

³ARTÍCULO 51 — El gravamen de esta ley se regirá por las disposiciones de la Ley N° 11.683 texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y su aplicación, percepción y fiscalización estarán a cargo de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, quedando facultada la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS para la percepción del tributo en los casos de importación definitiva.

crédito fiscal originado en la etapa anterior. Cuadra notar que un impuesto de este tipo que no permitiera la posibilidad de computar el crédito fiscal de la etapa anterior, o que utilizara alícuotas diferenciales en las distintas etapas, vulneraría el referido principio, discriminando en favor de la integración vertical de las empresas. Analizaré en forma particular este principio en el siguiente Título denominado “Principio de neutralidad fiscal”.

b) Eficiencia recaudatoria: El IVA, instrumentado desde la etapa primaria, permite concentrar una parte importante de la recaudación en las primeras etapas, en que la cantidad de contribuyentes es menor y, por ende, torna más eficiente la labor del organismo recaudador. Este beneficio se acentúa cuando se obliga a los contribuyentes de estas etapas a actuar como agentes de retención o percepción en los estadios siguientes.

Según el informe del 1 trimestre del año 2022 de AFIP (Informes de Recaudación AFIP, 2022, pág. 12) el IVA neto de devoluciones representa el 46,9% respecto del total de la recaudación de Impuestos.

c) No acumulación: La acumulación de un impuesto sobre las ventas en las distintas etapas, gravando sobre la totalidad, sin reconocer créditos fiscales por los impuestos pagados en anteriores estadios, con la consecuencia de que el impuesto de la etapa anterior forma parte de la base imponible de la etapa siguiente, torna a tal impuesto en antieconómico, generando los efectos multiplicadores "en cascada" o piramidal. El IVA, al recaer sobre el valor de cada etapa, es decir, al no ser acumulativo, no incurre en el efecto denominado "piramidación".

De acuerdo con las directrices internacionales de IVA (OCDE, 2021, pág. 13) la característica esencial del diseño del IVA, rasgo al que debe su nombre, radica en el hecho de que el impuesto se recaude a través de un procedimiento plurifásico. Toda empresa de la cadena de suministro participa del proceso de control y recaudación del impuesto, siendo responsable de la parte del tributo que grava su margen, esto es, la diferencia entre el IVA que grava la adquisición de sus insumos y el IVA que grava sus ventas o servicios. Por consiguiente, el impuesto se cobra y aplica inicialmente sobre el «valor agregado» en cada fase de producción y

distribución. En este sentido, el IVA difiere de un impuesto sobre las ventas minoristas, que grava el consumo a través de un impuesto monofásico aplicado teóricamente tan solo en el punto de venta final.

En general, las jurisdicciones de la OCDE que tienen IVA aplican dicho impuesto en cada una de las fases del proceso económico y permiten que todos los compradores, salvo el consumidor final, deduzcan el IVA soportado. Esta característica del diseño del IVA confiere a este gravamen su rasgo esencial como impuesto con neutralidad impositiva en el comercio interno. El pleno derecho a deducir el impuesto soportado a lo largo de la cadena de suministro del que disfrutan todos los compradores, a excepción del consumidor final, garantiza su neutralidad, con independencia de la naturaleza del producto, la estructura de la cadena de distribución y los medios empleados para su entrega (por ejemplo, establecimientos minoristas, entrega física, descargas de Internet). Como resultado de este sistema de pago plurifásico, el IVA «fluye a través de las empresas» para gravar únicamente los suministros realizados a consumidores finales.

d) Control por intereses opuestos: Al no ser acumulativo, esto es, al permitir el cómputo del impuesto generado en la etapa anterior, siempre que se posea el comprobante respectivo, genera el control de los compradores sobre los vendedores, con lo cual se facilita la verificación y fiscalización.

e) Trasladabilidad: Ha dicho la Corte Suprema que el IVA ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, esencialmente trasladable. Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución nacional y con el ordenamiento jurídico vigente. Por ende, teniendo en cuenta que el art. 48 de la ley de IVA impone el ajuste de los precios concertados (en la medida de la incidencia fiscal que sobre ellos tengan las modificaciones del régimen de exenciones o de las respectivas alícuotas, o bien el establecimiento de nuevos hechos imposables), lleva a concluir que aun cuando "los honorarios regulados judicialmente

no pueden asimilarse literalmente a los «precios concertados» [...], ello no permite obviar la ponderación de que tal precepto revela inequívocamente que el legislador previo el funcionamiento del tributo de manera tal que su carga se traslade hacia quien ha de pagar por el bien o el servicio gravado, sin que existan elementos que autoricen a suponer que la materia bajo examen constituya una excepción a ese principio. (Compañía General de Combustibles S.A., 1993)

En consecuencia, el importe del IVA integra las costas del juicio, por lo cual se lo debe adicionar a los honorarios regulados

PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL

Para Kaplan (Kaplan, 2013, pág. 1.7) desde la perspectiva del comercio exterior, neutralidad significa, entonces, no interferir con impuestos en la valuación internacional de los bienes, para que reflejen exclusivamente el costo de los factores, sin incidencia de tributos indirectos aplicados por el país exportador. Eximir las exportaciones reintegrando los impuestos que gravaron sus insumos equivale a aplicar una tasa cero.

La neutralidad internacional del impuesto se da sólo si se produce una inmediata devolución del IVA asociado a la exportación, ya sea por su imputación contra débitos provenientes de operaciones locales gravadas, acreditación contra otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución al exportador. Cualquier demora administrativa en efectuar la devolución o autorizar la transferencia implicará costos de financiamiento respecto de los cuales inevitablemente se pretenderá su traslación, ya que de no lograrse incidirá negativamente en los resultados del negocio.

Según las Directrices internacionales sobre IVA (OCDE, 2021, págs. 18-20) el concepto de neutralidad fiscal del IVA presenta una serie de dimensiones, entre ellas la ausencia de discriminación en un entorno fiscal objetivo e imparcial, así como la eliminación de cargas fiscales indebidas y costos de cumplimiento desproporcionados o inapropiados para las empresas. La neutralidad es uno de los

principios que contribuyen a que la cuantía del impuesto recaudada por los gobiernos sea la adecuada.

Así, se brindan una serie de directrices, siendo las mismas las siguientes: 1) La carga del impuesto sobre el valor agregado en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente, a menos que la legislación así lo disponga explícitamente; 2) Aquellas empresas en situaciones similares que efectúen operaciones similares deben estar sometidas a niveles impositivos similares.; 3) Las normas sobre IVA deben articularse de tal manera que no sean el principal factor que inflencie la toma de decisiones empresariales; 4) En lo concerniente al nivel impositivo, en la jurisdicción en la que se adeude o pague el impuesto, las empresas extranjeras no deben verse favorecidas ni desfavorecidas con respecto a las empresas nacionales; 5) Las jurisdicciones pueden optar por diferentes mecanismos para garantizar que las empresas extranjeras no incurran en IVA no recuperable; 6) Cuando se estimen necesarios requisitos administrativos específicos en relación con las empresas extranjeras, estos no deben constituir una carga de cumplimiento desproporcionada ni inapropiada para las empresas

Macarro Osuna (Macarro Osuna, 2015, pág. 25) sostiene que la capacidad de los impuestos de influenciar las variables económicas, conductas empresariales o patrones de consumo ha provocado que la óptica desde la que se estudiaban las distintas figuras tributarias haya evolucionado e incorpore numerosos criterios de contenido económico. Son muchos y variados los propósitos que pueden alcanzarse a través de la imposición: influir en el crecimiento, combatir el desempleo, controlar la inflación, fomentar determinados sectores productivos, promover una mayor libertad económica o, al contrario, proteger los productos nacionales respecto a los extranjeros, etc. Entre todos, y junto con el objetivo de redistribución de la riqueza, informador del carácter progresivo del ordenamiento fiscal contemporáneo, el principio de neutralidad fiscal ha sido objeto de un intenso estudio doctrinal, constituyendo el pilar básico sobre el que se han estructurado impuestos de la importancia y significación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La expresión más generalizada por parte de la doctrina (Macarro Osuna, 2015, pág. 27) para referirse a este principio es la de neutralidad fiscal, que resalta en mayor medida el campo al que se entiende aplicable, la tributación, y que en la literatura anglosajona es traducida indistintamente por tax neutrality o fiscal neutrality.

Sin embargo, encontramos también textos en los que se habla de neutralidad económica, haciendo referencia más a su fundamento que a aquello sobre lo que se proyecta. No existe diferencia sustancial en utilizar una u otra acepción si las entendemos desde un punto de vista tributario. Sin embargo, el uso de neutralidad económica podría entenderse aplicable a otro tipo de normas jurídicas, por ejemplo, mercantiles, o incluso a aspectos distintos del Derecho y, sobre todo, hacer referencia al impacto de toda norma jurídica sobre el conjunto de la economía. De hecho, si consideramos este concepto en referencia a su impacto en la economía general, un impuesto prácticamente nunca sería neutral, pues siempre tendría influencia a nivel macroeconómico

La neutralidad fiscal (Macarro Osuna, 2015, pág. 28)... no pretende evitar los efectos obvios que produce toda recaudación coactiva sobre los individuos, sino hacer que ésta influya lo menos posible en las conductas de los mismos y en la competencia del mercado. Por ello, el autor prefiere el concepto neutralidad fiscal sobre el económico, primero por considerarlo más completo y concreto, y segundo porque dice que plantea el matiz jurídico que lo caracteriza como principio del Derecho y que hace referencia a la actitud de los agentes económicos y al trato que se les otorga, y no únicamente a la ausencia de efectos a nivel macroeconómico.

Así el autor, hace una comparación de este principio respecto de otros principios generales del Derecho, entre los que se puede citar, neutralidad e igualdad de trato; Neutralidad como eliminación de barreras y distorsiones a la competencia en un mercado: Neutralidad competitiva y Neutralidad fiscal en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos. Haré un breve resumen, respecto a estos principios que Macarro Osuna trata.

Respecto a la neutralidad a igualdad de trato, dice que una de las corrientes más extendidas doctrinalmente en el análisis del principio de neutralidad es su asimilación a otros principios de carácter estrictamente jurídico, considerándolo una mera vertiente de contenido económico de éstos. Si partimos de las definiciones gramaticales del término “neutralidad”, observamos que, sin importar el idioma en que se busque, late un trasfondo de comparación entre situaciones o de diversidad de opciones enfrentadas. Así, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo define como “la cualidad o actitud de neutral” (RAE, 2021), En el mismo sentido se pronuncia el diccionario Webster, cuando califica “neutrality” como “the quality or state of being neutral; specially: refusal to take part in a war between other powers”⁴ (Merriam & Webster, 2021).

De esta forma, Macarro Osuna dice que realizar una conducta calificable de neutral implica no tomar parte por ninguna de las opciones existentes y la dirige al campo de la imposición. En este caso, es el ordenamiento tributario, creado por el legislador y ejecutado por la Administración, el que debe ser imparcial. Pero este carácter equitativo está planteado dada la existencia de, al menos, una dualidad de situaciones, en la que no se debe favorecer a una respecto a otra. Se puede entender que la neutralidad implica no discriminar a unas personas (físicas o jurídicas) respecto a otras. En este sentido, la condición subjetiva de las partes que experimentan la tributación cuya formulación es susceptible de ser equitativa va a ser la de obligados tributarios en sentido amplio, a los que se pueda exigir el pago de un tributo bajo alguna de las figuras de subjetividad pasiva que determinen las leyes tributarias de los distintos ordenamientos. No es, por tanto, exclusivamente predicable del cumplimiento de la obligación tributaria principal. (Macarro Osuna, 2015, pág. 35)

Así, tal y como ha sido definido el término (Macarro Osuna, 2015, pág. 36), la neutralidad se referencia a la actitud del tercero que tiene que actuar sobre los

⁴ “la cualidad o estado de ser neutral; especialmente: negativa a participar en una guerra entre otras potencias”

sujetos en función de la similitud o diferencia de sus circunstancias. De esta manera, desde un punto de vista literal podría entenderse que se alcanzaría una situación neutral cuando las normas fiscales traten de la misma manera a los contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias, indiferentemente de que se les esté conminando a actuar de un modo concreto para disminuir el gravamen que experimentan

La clave de esta primera acepción (Macarro Osuna, 2015, pág. 38)...es esta necesidad de trato diferenciado a individuos o circunstancias similares. No obstante, ¿puede una actuación o norma ser contraria a la neutralidad si produce efectos idénticos para todos los sujetos a los que se aplique? En caso de responder afirmativamente a esta pregunta el principio... tendría un contenido superior al de mera concreción económica de los de igualdad de trato y no discriminación.

En cuanto a la neutralidad competitiva, dice que el principio de neutralidad ha sido uno de los pilares fundamentales sobre los que se erige el IVA...La existencia de impedimentos o dificultades a una libre competencia dentro de un mercado por motivos tributarios es un claro ejemplo de infracción del principio de neutralidad fiscal. Incluso cabría relacionarlo con su vertiente de igualdad de trato o no discriminación, por cuanto estas distorsiones podrían estar provocando que los operadores afrontaran distintos escenarios y que unos contaran con una situación de ventaja tributaria sobre otros por experimentar tratos diferenciados. Por ello, es comúnmente aceptada la conveniencia de estructurar la imposición de modo que la competencia de los distintos agentes que desarrollen actividades empresariales no se vea alterada ni impedida o dificultada por cuestiones tributarias (Macarro Osuna, 2015, pág. 40)

La definición del principio de neutralidad en este caso estaría clara...: un tributo es neutral en el sentido de la competencia del mercado si no genera distorsiones en el mismo y permite una competencia lo más libre posible entre los operadores que en él actúen. (el destacado es propio)

En cuanto a la neutralidad en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos, sigue el autor, dentro de las numerosas variables que deben tenerse en cuenta a la hora de realizar cualquier actividad con contenido económico, sea por parte de los empresarios (producción, venta, endeudamiento, etc.) como de los consumidores (adquisición, ahorro e inversión, etc.) una de las más importantes es la fiscalidad. La carga fiscal de cualquier operación implica un coste que condiciona su realización efectiva. La tercera dimensión del principio de neutralidad está relacionada, precisamente, con esta capacidad de la tributación de influir en la toma de decisiones. (Macarro Osuna, 2015, pág. 44)

El objetivo que se pretende, por tanto, es la asignación eficiente de los recursos por parte de los operadores, englobando en esta expresión el conjunto de elecciones que se realizan a nivel micro y macroeconómico, sea en el plano de la oferta o de la demanda. La situación plenamente eficiente (Macarro Osuna, 2015, pág. 46) sería la que se produciría en un estadio en el que no existiera tributación y los agentes pudieran actuar con total libertad, haciendo uso de su racionalidad económica y basándose por criterios de rendimiento

Dado el interés en la asignación eficiente de los recursos económicos, y sin entrar ahora en su primacía o no sobre otros principios, la forma de alcanzar la solución que más se le aproxime es minimizar los condicionamientos tributarios... En este sentido podríamos entender que alcanzar la neutralidad fiscal implica lo contrario de permitir un arbitraje fiscal, entendido este como la posibilidad de realizar actuaciones económicas que únicamente tienen como finalidad la búsqueda de un beneficio fiscal, es decir, condicionar las decisiones económicas a motivos estrictamente tributarios.

Concluye que la tributación no debe introducir elementos que alteren la competencia en el mercado y, para ello, la mejor alternativa es no influir en las elecciones de los individuos. Si las decisiones no están condicionadas por la fiscalidad es porque ésta no provoca efectos que distorsionen la libertad con que éstas se toman, lo que permitirá alcanzar la libre competencia. El

principio de neutralidad es, en conclusión, un único principio, basado en la no alteración del proceso decisorio de los agentes económicos, lo que cumple con el principio de igualdad de trato y genera que no haya distorsiones en el mercado, todo en la búsqueda de una asignación óptima de recursos y con un trasfondo claro de libertad económica de actuación para los individuos. (Macarro Osuna, 2015, pág. 54)

El cumplimiento efectivo y completo del principio de neutralidad es una tarea de difícil realización. Articular un ordenamiento tributario que no tiene influencia alguna sobre las decisiones individuales es algo que parece utópico.

Sin embargo (Macarro Osuna, 2015, pág. 55), esto no significa que el principio de neutralidad no sea un objetivo beneficioso que deba ser buscado y que oriente la elaboración de las normas reguladoras de los impuestos y su aplicación práctica. De hecho, así como es difícil pensar en la neutralidad de la totalidad del orden tributario, no es tan descabellado pensar que algunas figuras individuales puedan tener este principio especialmente presente, de tal manera que alcancen especiales cotas de neutralidad económica en su aplicación. Este es, o pretende ser, el caso del IVA, cuya creación y desarrollo está dirigida al cumplimiento del principio de neutralidad fiscal.

El equilibrio de un mercado (Macarro Osuna, 2015, pág. 93), en lo que respecta a las cantidades objeto de transacción y al precio de las mismas, está formado por la interacción entre la oferta de los productores, S , y la demanda de los consumidores, D , siendo ambas curvas función del precio (P) y cantidad (Q). La introducción de un impuesto indirecto al consumo puede alterar este equilibrio y generar pérdidas de eficiencia por provocar elecciones de consumo distintas de las que serían pareto-óptimas en un escenario sin impuestos. Sin embargo, la pérdida de eficiencia va a depender del mercado concreto y de la sensibilidad que tengan la oferta y la demanda a las variaciones de precio. Para ello el autor sostiene que se debe introducir dos conceptos previos que van a ser fundamentales en el estudio del principio de neutralidad: la incidencia estatutaria y la incidencia económica de un

impuesto. El IVA es un impuesto articulado para ser repercutido completamente a los consumidores sin que suponga un coste para los empresarios

Por lo tanto, observa que existen dos vertientes distintas. El sujeto pasivo empresario o profesional va a ser el que realice el pago del impuesto y el que sea el contribuyente del mismo, es decir, formalmente se está gravando a los vendedores de bienes y servicios. La incidencia estatutaria, *statutory incidence* en la bibliografía anglosajona, o sujeción formal, indica el sujeto que va a soportar jurídicamente el gravamen impuesto. En el caso del IVA, la *statutory incidence* recae por completo en los sujetos pasivos. La incidencia económica, *economic incidence*, es el término que indica el efecto final que provoca la introducción de un impuesto, más allá de quién sea el obligado a realizar su ingreso en la Administración Tributaria. En el caso del IVA, la intención del legislador es que la incidencia económica recaiga por completo en el consumidor. Sin embargo, pensemos en un operador que cuando repercute por completo el IVA en sus precios ve cómo la demanda de su producto cae drásticamente; para evitarlo, decide bajar en parte el precio antes de impuestos para que después de aplicado el tipo impositivo, el encarecimiento sea menor y la caída de las ventas menos acusada. En este supuesto, nada lejano a la realidad, el operador estaría soportando parte del gravamen, incorporando parte del impuesto como coste y redistribuyendo la incidencia económica del mismo

La clave para determinar cuál va a ser la distribución de la incidencia económica entre vendedores y consumidores es el concepto de la elasticidad precio, antes comentado, y según el estudio del autor se centra en su influencia sobre la demanda. A modo de recordatorio, la elasticidad precio de la demanda es el cociente que refleja la variación porcentual de la cantidad demandada y la variación porcentual del precio. A mayor elasticidad de la demanda de un bien mayor caerá esta cuando se incremente el precio, y mayor parte del IVA deberá ser asumido por los sujetos pasivos y viceversa. (Macarro Osuna, 2015, pág. 95)

Si el IVA (Macarro Osuna, 2015, pág. 102) se aplica a todos los productos por igual el particular no podrá acudir a una elección de consumo diversa que le

permita maximizar su utilidad modificando su patrón de consumo en función de los precios relativos

Macarro Ossuna entiende que la introducción del IVA (o un impuesto ad valorem) sobre un mercado de un producto concreto está provocando que las decisiones de consumidores y productores se desvíen de la que hubiera sido la asignación óptima de recursos y que, por tanto, se están creando distorsiones en la economía de dicho producto o servicio que son contrarias al principio de neutralidad, pero que pueden ser minimizadas con un sistema de IVA construido conforme a dicho principio. Para que se alcanzase una neutralidad total en el IVA debería construirse como un tributo uniforme y absolutamente general, que afectara en igual medida a todos los mercados de los distintos bienes y servicios susceptibles de ser transmitidos. En este caso, podría llegarse a minimizar la pérdida de eficiencia, pues se reduciría el incentivo a deslocalizar recursos a otros consumos por el incremento de precios que también sufriría el resto de los bienes y servicios. De hecho, la aplicación de un tipo único a todo el consumo no alteraría la cesta de bienes que adquirirían los individuos, aunque sí reduciría la cuantía de los mismos.

Por consiguiente, hace suyas las palabras afirmadas por la OCDE (Macarro Osuna, 2015, pág. 107) respecto del principio de neutralidad y la pérdida de eficiencia que introduce un tributo: “A distortion, and the corresponding dead weight loss, will occur when changes in Price trigger different changes in supply and demand than would occur in the absence of tax. In this sense, neutrality also entails that the tax system raises revenue while minimising discrimination in favour of, or against, any particular economic choice”⁵

El establecimiento de un mercado (Macarro Osuna, 2015, pág. 125), sustentado en las libertades fundamentales de circulación y establecimiento, necesita que se eliminen las barreras que puedan existir en su interior, así como las distintas

⁵Se producirá una distorsión, y la correspondiente pérdida de peso muerto, cuando los cambios en el precio provoquen cambios en la oferta y la demanda diferentes a los que ocurrirían en ausencia de impuestos. En este sentido, la neutralidad también implica que el sistema tributario aumenta los ingresos al tiempo que minimiza la discriminación a favor o en contra de cualquier opción económica en particular.

distorsiones fiscales que alteren su correcto discurrir. En otras palabras, estamos hablando de la vertiente competitiva del principio de neutralidad

El conocido como Informe Neumark enunció (Macarro Osuna, 2015, pág. 154), a este respecto, tres clases de “disparidades” que pueden provocar distorsiones en el mercado: disparidades en la carga fiscal global, desigualdades en la composición de los gastos públicos y desigualdades en la composición de los sistemas fiscales. Es la última la que podría asimilarse al concepto de distorsión fiscal. Citamos este Informe porque es precursor del principio de neutralidad, que tiene una relación de antagonismo con el concepto de distorsión fiscal. De hecho, son conceptos antagónicos. Un tributo que estuviera estructurado cumpliendo a rajatabla los presupuestos que le impone el principio de neutralidad fiscal no provocaría distorsiones fiscales pues además de ser neutro para la competencia empresarial, no influiría en la toma de decisiones de los operadores económicos

Debido al carácter relacional de la neutralidad fiscal (Macarro Osuna, 2015, pág. 156), que se proyecta sobre la totalidad de la imposición sobre el valor añadido, se pueden identificar distintas dimensiones del principio en función del aspecto tributario sobre el que se proyecten. Al mismo tiempo, su naturaleza polisémica permite que se puedan enunciar una gran variedad de clasificaciones del mismo atinentes a las dimensiones específicas del hecho imponible y los diferentes aspectos jurídicos del impuesto o del sistema fiscal en su conjunto sobre los que se manifiesta. De entre las clasificaciones, Macarro Osuna cita a EGGERT MØLLER (Moller, 1967) que en los años 60, la más relevante a parecer de este autor, es la que distingue entre neutralidad interna y externa.

La dimensión interna de la neutralidad fiscal hace referencia a los efectos que produce en el mercado nacional en el que se implanta el tributo que debe caracterizarse por dicho principio. La neutralidad interna se predica de los elementos fundamentales del impuesto, fundamentalmente la definición de su hecho imponible en sus distintos elementos, así como la estructura del gravamen, pues son los aspectos que van a regir su funcionamiento en el Estado de aplicación. Una apropiada configuración de los tributos evitaría posibles distorsiones de los mercados

concretos en los que se recauden y, al mismo tiempo, permitiría que los operadores afectados por dicho gravamen no se vean condicionados en su actividad (sean empresarios, consumidores, trabajadores o proveedores de capital), pudiendo afrontar sus decisiones económicas de forma que maximicen su utilidad o su beneficio. Esta vertiente de la neutralidad no tendría en consideración cómo afecta el tributo a la competitividad nacional respecto de las transacciones internacionales, sino que se centra exclusivamente en aspectos de buen funcionamiento y ausencia de distorsiones en el level playing field nacional.

Una de las principales cuestiones que debe analizarse para que un tributo alcance este aspecto interno de la neutralidad fiscal es que su hecho imponible responda realmente a la materia imponible que se pretende gravar, y que los distintos aspectos que afecten al impuesto, como pueden ser las exenciones, los supuestos de no sujeción o deducciones poco imparciales, puedan desnaturalizar el tributo. Estas modificaciones, normalmente en forma de bonificaciones al gravamen que benefician a unos operadores, o a unas formas de actuar en perjuicio de otras, suelen provocar distorsiones en el mercado y suelen conllevar un condicionamiento económico que lo aleja del objetivo teórico de eficiencia económica. Por otro lado, el segundo bloque de situaciones que pueden poner en riesgo la neutralidad interna son los aspectos formales de un tributo. (Macarro Osuna, 2015, pág. 159)

La razón es clara: los procedimientos administrativos de aplicación de un tributo, o los requisitos formales para su exacción pueden afectar al cumplimiento efectivo de los elementos configuradores del mismo, logrando relativizarlos en el mejor de los casos, o provocar su inaplicación en casos más extremos. Todo ello puede causar que aspectos que no son sustanciales acaben por convertirse en capitales e informen y condicionen la actitud de los operadores, menoscabando la neutralidad interna del impuesto. En el caso específico del IVA, su naturaleza de impuesto sobre el consumo final es un elemento fundamental a la hora de evaluar la neutralidad interna de su configuración. Una incorrecta estructuración del tributo puede provocar que las decisiones de los empresarios estén influenciadas por la posibilidad de que sus actuaciones económicas supongan la inclusión del IVA como un coste empresarial, impidiendo su repercusión, total o parcial, a los consumidores.

En este caso el IVA mutaría respecto de la materia imponible sobre la que proyecta su gravamen, dejando de ser ésta el consumo y pasando a ser la actividad empresarial o el volumen de negocios de una empresa. Así, decisiones económicas distintas pueden trasladar el efecto económico del impuesto de los particulares a los proveedores que, para evitar este efecto, alterarán su conducta, lo que altera el presupuesto fundamental del principio de neutralidad. (Macarro Osuna, 2015, pág. 160)

Macarro Ossuna (2015) observa que en el IVA la neutralidad interna se va a manifestar en gran medida en la eficacia y eficiencia del mecanismo de deducción-repercusión en que se basa el impuesto. De hecho, algunos autores, debido a la mejora que pretendía alcanzar el IVA respecto de los impuestos en cascada, han definido la neutralidad del IVA únicamente teniendo en cuenta sólo una parte de esta dimensión interna: la ausencia de diferencias de tributación por la longitud y las características del proceso de producción. Sin embargo, no podemos constreñir la neutralidad interna del IVA a que no altere las decisiones de estructura productiva por lo que respecta a la especialización o integración vertical. La dimensión interna del principio requiere un correcto funcionamiento de la deducción como elemento fundamental que posibilita que el gravamen lo experimente sólo el consumidor final.

La segunda dimensión del principio de neutralidad es la de neutralidad externa, que también ha sido denominada como internacional o transfronteriza. Esta vertiente hace referencia a la influencia que pueda tener un tributo en las relaciones comerciales existentes entre el mercado nacional donde se introduce y el resto de los países. Un impuesto que sea neutral desde un punto de vista externo no debe alterar los patrones de actividad económica y consumo entre los distintos Estados, es decir, las transacciones internacionales no se deberían ver afectadas ni condicionadas por la existencia de dicho gravamen. A diferencia de la neutralidad interna, cuya consecución se basaba en la formulación del hecho imponible del impuesto y en su estructura, en el caso de la dimensión externa los elementos fundamentales a analizar serán los criterios de sujeción territorial y las reglas de localización de las actividades sujetas, así como el tratamiento que se dé en los distintos

elementos del tributo y los ajustes transfronterizos (border tax adjustments) que afecten a los sujetos pasivos que no sean residentes en el mercado doméstico y a los que realicen transacciones con el extranjero (Macarro Osuna, 2015, págs. 163-164)

Los criterios que harán neutrales los impuestos en las transacciones internacionales van a variar en función del tipo de tributo de que se trate, su materia y su hecho imponible. De esta forma, el tratamiento debe ser diferente en función de si se pretende establecer un impuesto sobre el consumo, como el IVA, o si se trata de una carga sobre la producción o sobre el volumen de negocios. La neutralidad de estas figuras diferentes requerirá que los principios del tributo se decanten por la imposición sea en origen o en destino en función del objeto de gravamen en cada uno de ellos. Sin embargo, en todos los tributos, directos e indirectos, la idea de neutralidad externa es la misma, independientemente de cuáles sean las estructuras tributarias a adoptar para alcanzarla: evitar condicionar o influenciar la actitud de los agentes económicos en las transacciones internacionales, sean de compraventa (fundamentalmente impuestos indirectos) o de inversión o producción (principalmente impuestos directos).

Las consecuencias de una infracción de esta dimensión del principio abarcan desde decisiones de establecimiento de las empresas en lugares donde experimenten una imposición menor, a la de incentivar las adquisiciones de determinados proveedores que puedan competir con costes inferiores debido a la tributación más favorable de la que se están beneficiando. La dimensión externa del principio de neutralidad, por tanto, al basarse en la no alteración de las decisiones de consumo por razón del territorio de producción, requiere que en el mercado nacional los productos internos y los importados ostenten una misma carga tributaria. En lo que respecta a las exportaciones, la neutralidad externa implica que los bienes nacionales vendidos no deban competir en otros mercados con un impuesto que los extranjeros no han soportado en dicho mercado exterior y, al mismo tiempo, que las devoluciones del tributo no les beneficien más allá del gravamen experimentado de tal forma que dicha compensación adquiera naturaleza de subsidio a la exportación, aunque formalmente pueda enmascarse como un resarcimiento de la carga experimentada.

La neutralidad externa, sin embargo, tiene un carácter intrínseco que la hace menos deseable (o factible) a nivel global que la interna, más aún si la analizamos respecto del conjunto del sistema tributario, y no únicamente para una figura impositiva específica. La razón es clara: esta dimensión exterior depende en gran parte de las normas tributarias del resto de países con los que se realicen las operaciones comerciales o económicas en cuestión. Así como la vertiente interna del principio va a ser siempre deseable por eliminar las distorsiones a la competencia en el propio mercado interno, la externa debe tener en consideración las contrapartidas fiscales del resto de Estados que, además, no son uniformes, sino que pueden variar de uno a otro. Esto dificulta aún más la posibilidad de alcanzar realmente la neutralidad externa total, dado que requeriría un acuerdo global de todos los países o un trato nacional diferenciado a cada situación normativa específica de cada uno de ellos. (Macarro Osuna, 2015, pág. 166)

Un Estado que intentara buscar la eficiencia de su mercado a través de un impuesto que alcanzara la neutralidad externa en todo caso podría correr el riesgo de experimentar una competencia fiscal lesiva por parte del resto de países, que atraerían sus recursos imponibles a través de tributos que erosionaran la base imponible del primero. Además, como pone de manifiesto el hecho de que existan aranceles aduaneros en el caso de las transacciones internacionales, la neutralidad externa del conjunto del sistema fiscal va a ser un objetivo que va a estar siempre, o generalmente, supeditado a otros de interés superior, casi siempre de naturaleza estratégica y de política económica. Distinto es que pueda presentarse en dicho impuesto concreto, como puede ser el IVA, pero afirmar la neutralidad externa como un objetivo a conseguir en el conjunto del sistema tributario es poco realista. De esta forma se estaría alcanzando ese acuerdo internacional necesario para poder avanzar en la neutralidad externa, que implicaría gravar con los tipos nacionales las importaciones y dejar exentas las exportaciones, permitiendo la devolución de las cuotas de IVA soportadas a las empresas exportadoras, para que no carguen ellas con el peso del tributo hasta entonces recaudado. Más recientemente, la OCDE ha tomado como suyo este acuerdo y en numerosos documentos ha expresado su

preferencia clara por el principio de imposición en destino que, además, es el más coherente con la naturaleza de impuesto sobre el consumo que tiene el IVA

La adopción generalizada de esta regla de localización de las transacciones internacionales permite que el IVA pueda alcanzar la neutralidad externa porque implica que en un mercado específico todos los productos lleven el mismo impuesto sin importar la procedencia de los bienes o servicios, posibilitando a los países establecer el tipo de gravamen al consumo que entiendan conveniente sin que esto reste competitividad a sus empresas. Esto implica una imparcialidad absoluta respecto al patrón de consumo de los particulares, que elegirán a su proveedor sin que éstos puedan tener ventajas fiscales algunas. En la misma medida, se eliminarían así los incentivos para deslocalizar la producción de un bien o servicio a un país exclusivamente por razones de gozar de una imposición sobre el consumo más moderada. Sin embargo, pese a que ésta es la regla general, adoptada tanto por la OMC como por la OCDE, aún existen determinadas entregas de bienes y, sobre todo, prestaciones de servicios, en las que la imposición se realiza en origen, rompiendo con todo lo dicho hasta aquí. (Macarro Osuna, 2015, pág. 168)

Según las Directrices Internacionales sobre IVA (OCDE, 2021, pág. 33) la neutralidad en materia de IVA en las operaciones de comercio internacional se consigue generalmente mediante la aplicación del «principio de destino». el principio de destino se ha concebido para garantizar que, en última instancia, los suministros transfronterizos se graven en la jurisdicción en la que tenga lugar el consumo final, manteniendo así la neutralidad del régimen de IVA aplicado a las operaciones comerciales internacionales, por lo tanto, la directriz 3.1 establece que a los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo.

En general, cuando una empresa adquiere servicios o intangibles en otra jurisdicción, lo hace con el objeto de utilizarlos en sus operaciones comerciales. Por lo tanto, puede tomarse la jurisdicción en la que se encuentra el cliente como el indicador apropiado de la jurisdicción de uso empresarial, ya que así se cumple el

objetivo de neutralidad mediante la aplicación del principio de destino. La identidad del cliente «se determina normalmente consultando el acuerdo comercial», pues cabe esperar que en los acuerdos comerciales se ponga de manifiesto la operación subyacente. El acuerdo comercial ayudará al proveedor, al cliente y a las administraciones tributarias a identificar la naturaleza de la operación y también las partes que intervienen en ella. Cuando las operaciones tengan lugar entre entidades jurídicas diferentes con un único establecimiento, la ubicación del cliente se conocerá después de haber determinado su identidad. Se ha adoptado el uso del término «acuerdo comercial» por tratarse de un concepto general, Dicho término en particular no se limita a contratos (ya sean por escrito o en cualquier otro formato). Así pues, existen otros elementos relevantes del acuerdo comercial que pueden revestir diferentes formas, tales como correspondencia en general, órdenes de compra, facturas, instrumentos de pago y recibos. Las prácticas comerciales y la legislación de las jurisdicciones siempre varían y las diferencias observadas no suelen deberse a motivos fiscales sino que pueden estar relacionadas con la legislación nacional en materia contractual y otras prescripciones comerciales

En el contexto de las operaciones de empresa a empresa, las normas relativas al lugar de imposición deben contribuir al objetivo último de gravar las operaciones de empresa a consumidor en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final, garantizando asimismo que la carga tributaria no recaiga en ninguna empresa, a menos que la legislación así lo estipule expresamente. En el contexto de las operaciones de empresa a consumidor, el objetivo es sencillamente gravar el consumo final en la jurisdicción en la que este tiene lugar, haciendo recaer la carga tributaria en el consumidor final. En consecuencia, el objetivo principal de las normas relativas al lugar de imposición de las operaciones de empresa a consumidor es predecir con una exactitud razonable el lugar en el que es probable que se consuman los servicios o intangibles, teniendo en cuenta además las limitaciones prácticas

IMPORTACIÓN SEGÚN CÓDIGO ADUANERO

A diferencia del concepto de importación en el Impuesto al Valor Agregado, el Código Aduanero define a la importación como:

ARTÍCULO 9.- 1. Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero.

ARTICULO 10. – 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

2. Se consideran igualmente — a los fines de este Código — como si se tratara de mercadería:

a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, **excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;**(el destacado me pertenece)

b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.

c) Las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Esta incorporación en el inciso b) se realizó con la Ley 25.063 es decir, la misma normativa que incorporó el inciso d) del art. 1 de la Ley 23.349.- Sin embargo y de acuerdo con Mario Bibiloni (Bibiloni, 2019) “...La disposición normativa contenida en el punto 2 del artículo 10 introducida por la ley 25063 se halla aún sin materializar pese a haberse establecido hace ya 20 años.

Resulta aplicable únicamente a aquellas locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior e introducidas al territorio aduanero o extraídas de él por un transporte físico (personas, correo, transporte aéreo, acuático o terrestre) y contenidas en un soporte físico (cintas, casetes, CD, pendrive, etc.) que resulten susceptibles de obtener una Posición Arancelaria y quedar comprendida en el régimen jurídico tributario aplicable a las importaciones y exportaciones de mercaderías.

La razón de dicha falta de gravabilidad radicó en que en la reforma no se introdujo la identificación de los servicios al artículo 11 ni tampoco se previó el ingreso o egreso de este tipo de mercaderías por medios distintos a los físicos (Internet por ejemplo)...”

DIFERENCIA ENTRE PAÍS DE ORIGEN Y PAÍS DE DESTINO EN EL IVA

En materia de comercio internacional existen básicamente dos métodos para que la aplicación de los tributos que gravan los bienes y servicios que se transfieren de un país a otro no se superpongan. Dichos métodos responden a los siguientes principios, que son antagónicos:

1) Principio del país de destino, según el cual: el país del exportador no debe gravar los bienes exportados, y el país de destino (del importador) grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado; se caracteriza por: atribuir el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume, y reconocer la potestad tributaria de los países de los compradores.

2) Principio del país de origen, según el cual: los productos exportados sólo tributan en el país productor o exportador, con independencia de su destino que puede ser: para consumo interno, o para exportación, los impuestos están incluidos en el precio, se caracteriza por retener toda la potestad tributaria para el país de origen, dejar a los países de los compradores sin posibilidad de aplicar tributos.

Para Kaplan el principio "país de destino" permite gravar el consumo interno, e implica que el impuesto total es recaudado por el Estado en que el bien o el servicio son consumidos a la alícuota definida por ese país. La imposición en el lugar de consumo debe, desde un punto de vista internacional, conducir a una carga equivalente de impuestos sobre los consumos sobre los mismos productos en el mismo mercado. Para ello deben eximirse las exportaciones, reintegrando los créditos fiscales asociados a los insumos vinculados a las mismas, y gravarse las importaciones. Una vez que los productos importados están en el interior del país, tienen igual tratamiento que los domésticos. (Kaplan, 2013, pág. 1.7)

A diferencia de las normas aplicables a los bienes, que al desplazarse físicamente permiten alcanzar su transmisión con el impuesto en el momento de su entrada en el territorio de aplicación del gravamen, la imposición a las prestaciones de servicios exige arbitrar reglas que eviten los supuestos de doble imposición o de no imposición que pudieran producirse si las normas aplicables en los diferentes Estados no están armonizadas.

Es que se presenta un problema significativo con la necesidad de definir dónde son prestados y consumidos los servicios. Los servicios no se importan ni exportan, en el sentido de atravesar fronteras y quedar sujetos a controles físicos aduaneros como si fueran bienes tangibles. Los servicios se prestan en un país y pueden ser utilizados económicamente en otros. El prestador puede residir en un territorio y el usuario o prestatario en otro.

Si la obligación tributaria fuera determinada por el lugar de prestación o producción del servicio se producirá una distorsión en el comercio internacional de servicios. Pero si fuera determinada por el lugar de residencia de aquel que utilizó el servicio no habría un mecanismo efectivo para imponer dicho criterio, en particular cuando los prestatarios fueran consumidores finales. Por ello se han buscado soluciones casuísticas que a la vez de ser factibles de implementar tengan efectos prácticos semejantes a los que produce la aplicación del principio de destino. Se hace necesario, entonces, definir la jurisdicción en que los servicios son prestados, entendiendo que ése será el lugar donde son consumidos.

Según Porporatto (Porporatto, 2020), “frente a las operaciones internacionales, en el IVA se plantea el “principio de destino”, que sugiere gravar los bienes y servicios consumidos domésticamente -aun cuando se producen en otras jurisdicciones-, con lo que se gravarían las importaciones, mientras que las exportaciones quedarían exentas o gravadas a tasa cero...”

Siguiendo, su análisis; “Existe consenso sobre la superioridad del “principio de destino” con relación al “principio de origen”, pues el primero da al impuesto su

principal característica de neutralidad en la cadena de valor y en el comercio internacional. Así lo reconoce al menos la directriz 3.1.de IVA la OECD sobre “determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles”, al señalar que “para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo” (OECD, 2021). En épocas previas las importaciones de servicios eran poco frecuentes, menos aún las importaciones de servicios realizadas por los consumidores finales, pero ello cambió con los avances de la economía digital, donde este tipo de transacciones son cada vez más frecuentes: los consumidores finales compran apps, se suscriben a servicios de “streaming”, adquieren almacenamiento, juegos en línea etc.; y lo hacen principalmente con proveedores no residentes. Aunque no hay dudas que, aplicando el principio de país de consumo o destino, esos servicios están gravados con IVA, se presentan dificultades prácticas al momento de instrumentar la recaudación cuando los compradores son consumidores finales, dado que no resulta conveniente que todos ellos se transformen responsables obligados al ingreso del IVA cada vez que realizan una compra de estos bienes y servicios digitales.”

En virtud del principio de destino y de acuerdo a las directrices internacionales sobre IVA (OCDE, 2021, págs. 14-15), el impuesto grava, en última instancia, tan solo el consumo final que tiene lugar dentro de la jurisdicción respectiva; mientras que, con arreglo al principio de origen, procede aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se añade valor. La diferencia económica fundamental entre estos dos principios es que el principio de destino coloca en pie de igualdad a todas las empresas que compiten en una determinada jurisdicción, mientras que el de origen obra dicho efecto en relación con los consumidores de distintas jurisdicciones.

Cuando el IVA se aplica siguiendo el principio de destino se consigue la neutralidad impositiva en las operaciones de comercio internacional. Con arreglo al principio de destino, las exportaciones no están sujetas a gravamen y procede la devolución de los impuestos soportados (esto es «libres de IVA» o «sujetas a tasa cero»), tributando las importaciones sobre la misma base y con las mismas tasas que

los suministros a nivel interno. En consecuencia, el impuesto total pagado en relación con un suministro en particular se determina atendiendo a las normas aplicables en la jurisdicción de consumo, percibiendo todos los ingresos la jurisdicción en que tiene lugar la prestación al consumidor final.

Por el contrario, atendiendo al principio de origen, cada jurisdicción aplicará el IVA al valor creado dentro de sus fronteras. En un régimen basado en el origen, las operaciones de exportación tributarán en las jurisdicciones exportadoras sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando las mismas tasas que a los suministros internos, mientras que las jurisdicciones importadoras reconocerían un crédito contra el IVA en cuantía equivalente al gravamen hipotéticamente soportado a la tasa vigente en las propias jurisdicciones importadoras. De este modo, el impuesto pagado con respecto a un suministro reflejaría el patrón de sus orígenes y los ingresos totales se imputarían en base al mismo patrón. Esto contravendría las características fundamentales del IVA, ya que, al ser un impuesto que grava el consumo, los ingresos fiscales deberían corresponder a la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final. Según el principio de origen, dichos ingresos fiscales se reparten entre aquellas jurisdicciones en las que se añade valor. Mediante la tributación bajo las diversas tasas aplicables en las jurisdicciones en las que se añade valor, el principio de origen puede incidir en la estructura económica o geográfica de la cadena de valor y socavar la neutralidad en el comercio internacional.

Por estas razones, existe un amplio consenso sobre el hecho de que el principio de destino, bajo el cual los ingresos corresponden al país en el que tiene lugar el consumo final, resulta preferible al principio de origen, tanto desde un punto de vista teórico como práctico. De hecho, el principio de destino constituye la norma internacional aceptada por las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC)

Dado que el principio de destino ha sido ampliamente aceptado como criterio de aplicación del IVA en operaciones de comercio internacional, la mayoría de las normas en vigor en esta materia suelen tener como objetivo gravar los suministros de bienes, servicios e intangibles en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. Su

implementación en la práctica varía, no obstante, de una jurisdicción a otra, lo que puede producir en algunos casos doble imposición o no imposición involuntaria, así como generar incertezas tanto para empresas como para administraciones tributarias

No obstante, en el caso del comercio internacional de servicios e intangibles, implementar el principio de destino resulta más difícil que cuando se trata de operaciones de comercio internacional de bienes. Por su naturaleza, los servicios e intangibles no pueden someterse a controles fronterizos de la misma manera que los bienes. Por lo anterior, se han formulado Directrices para determinar la jurisdicción de imposición de los suministros internacionales de servicios e intangibles con arreglo al principio de destino

Al liberar de IVA a las exportaciones y gravar las importaciones se genera una brecha en el procedimiento recaudatorio plurifásico. En muchos sistemas de IVA que utilizan el método de deducción financiera, el IVA aplicado a los suministros transfronterizos de servicios e intangibles de empresa a empresa se recauda a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, esto es, un mecanismo fiscal que traslada la obligación de pagar el impuesto del proveedor al cliente. En ausencia de este mecanismo, los proveedores extranjeros que prestan servicios en jurisdicciones en las que no tienen un establecimiento tendrían, en principio, que registrarse para efectos del IVA y cumplir todas las obligaciones correspondientes en dichas jurisdicciones. Para evitar dicha carga administrativa a los proveedores extranjeros y garantizar que se declare el IVA, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo permite (o en ocasiones exige) que el cliente registrado para efectos de IVA declare el impuesto que grava los suministros adquiridos a proveedores extranjeros. Si el cliente tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado con motivo de dicha adquisición, podría ocurrir que la legislación nacional de IVA no exija la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. No obstante, este mecanismo no se utiliza en todas las jurisdicciones y las normas pueden diferir entre los distintos países que sí lo aplican.

En las jornadas tributarias (Nuñez , 2014, pág. 79) el país de origen, o exportador, o vendedor, no debe gravar los bienes o servicios exportados en tanto

que el país comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes o servicios originarios de otros países, como así también en relación con los internamente por él mismo generados. Dicho, en otros términos, los bienes y servicios se gravan en el lugar donde han de ser consumidos o utilizados.

Este criterio tiene por finalidad evitar el traspaso al exterior de los tributos como el Impuesto al Valor Agregado y los impuestos internos al consumo. No sólo es el país de destino el que se encuentra habilitado para gravar el consumo de los bienes y servicios dentro de su territorio como manifestación de su soberanía fiscal, sino que, por esa vía, se evita la doble imposición en estos impuestos indirectos y la consiguiente transferencia de recursos a fiscos extranjeros.

Este principio encuentra, en materia de los gravámenes al consumo, una doble justificación, de esta manera el autor cita a Mac Donell y Amigo (Mac Donell & Amigo , 1992, pág. 845):“a) institucional: este tipo de impuestos encuentran su justificación conceptual en el hecho de constituir el “precio que los ciudadanos pagan para vivir en sociedad”, o principio del “benefit to consumer”, motivo por el cual parecería que carece de sentido que los consumidores de los países importadores estén contribuyendo, al adquirir los bienes comprados, al sostenimiento y funcionamiento del Estado del país exportador, y b) económica: el precio y la valoración de los bienes comercializados internacionalmente, sólo debería responder al costo de los respectivos factores de la producción, con más el flete y el seguro, otorgándose de tal modo transparencia a los mercados de bienes y servicios; no interfiriendo en tal proceso de formación de los precios los diversos aspectos tributarios o fiscales propios de los países exportadores”. Sobre esta base, resulta claro que los prestadores del exterior fijan sus precios sin tener en cuenta las particularidades tributarias de los países de destino, en el cual se utilizarán sus servicios, porque son impuestos ajenos a su jurisdicción y normalmente están a cargo del prestatario local, quien es el único responsable de su pago a las autoridades fiscales

2. LEGISLACIÓN COMPARADA

CONVENIOS SUSCRITOS POR ARGENTINA EN MATERIA DE APLICACIÓN DE IMPUESTOS AL CONSUMO EN EL COMERCIO INTERNACIONAL

En materia de comercio internacional de servicios, rige el acuerdo internacional de comercio de servicios, el cual fue aprobado por la República Argentina por Ley 24.425 (Ley 24.425 ORGANIZACION MUNDIAL DEL COMERCIO, 1994), entrando en vigor el 14/01/95. Dicho acuerdo no contiene disposiciones específicas que se refieran al tratamiento impositivo de las prestaciones internacionales de servicios. No obstante, según su artículo 17 referido a la aplicación del principio de “Trato Nacional” establece “cada Miembro otorgará a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Miembro, con respecto a todas las medidas que afecten al suministro de servicios, un trato no menos favorable que el que dispense a sus propios servicios similares o proveedores de servicios similares, sin embargo, no se interpretará que los compromisos específicos asumidos en virtud del presente artículo obligan a los Miembros a compensar desventajas competitivas intrínsecas que resulten de carácter extranjero de los servicios o proveedores de servicios pertinentes.

De esta manera el punto 2 establece Todo Miembro podrá cumplir lo prescrito en el párrafo 1 otorgando a los servicios y proveedores de servicios de los demás Miembros un trato formalmente idéntico o formalmente diferente al que dispense a sus propios servicios similares y proveedores de servicios similares. Se considerará que un trato formalmente idéntico o formalmente diferente es menos favorable si modifica las condiciones de competencia en favor de los servicios o proveedores de servicios del Miembro en comparación con los servicios similares o los proveedores de servicios similares de otro Miembro.

LEGISLACIÓN COMPARADA

En 1990 el IVA/Impuesto al Valor Añadido o cualquiera fuera su denominación lo tenían 47 países y actualmente existe en más de 130. De esta manera, podemos observar los distintos países que prevén en su normativa el IVA, de acuerdo con el siguiente gráfico que ilustra las tasas generales para el período 2020:

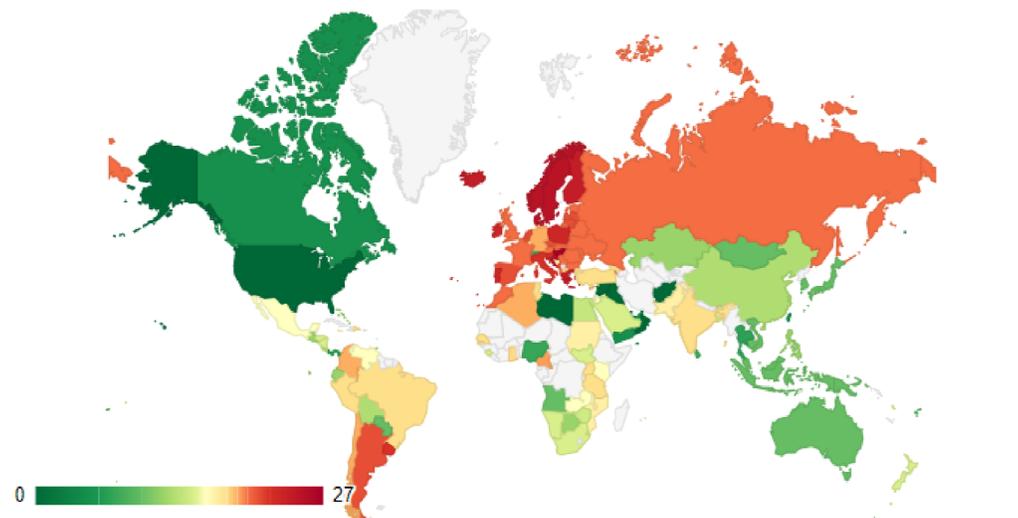


Ilustración 1 Tipo General de IVA 2020

Origen: (Datos macro. Impuestos IVA, 2020)

De igual manera, las distintas tasas de IVA para el período 2020 en función de los distintos tipos y países son las siguientes:

Países	Fecha	IVA Super reducido	IVA Reducido	IVA General
España	1/9/2012	4,00%	10,00%	21,00%
Alemania	1/1/2007		7,00%	19,00%
Reino Unido	4/1/2011		5,00%	20,00%
Francia	1/1/2014	2,10%	5,50%	20,00%
Italia	1/10/2013	4,00%	10,00%	22,00%
Portugal	1/1/2011	6,00%	13,00%	23,00%
Estados Unidos	1/1/2013			0%
Japón	1/1/2020			10,00%
China	1/1/2020			13,00%
Emiratos Árabes Unidos	1/1/2018			5,00%
Afganistán	1/1/2013			0%
Antigua y Barbuda	1/1/2019			15,00%
Albania	1/1/2006			20,00%
Armenia	1/1/2006			20,00%
Angola	1/1/2013			10,00%
Argentina	1/1/2006			21,00%
Austria	1/1/2016	10,00%	13,00%	20,00%
Australia	1/1/2006			10,00%
Bosnia y Herzegovina	1/1/2006			17,00%

Países	Fecha	IVA Super reducido	IVA Reducido	IVA General
Barbados	1/1/2011			17,50%
Bangladés	1/1/2006			15,00%
Bélgica	1/1/2006	6,00%	12,00%	21,00%
Bulgaria	1/4/2011		9,00%	20,00%
Baréin	1/1/2019			5,00%
Bolivia	1/1/2006			13,00%
Brasil	1/1/2017			18,00%
Bahamas	1/1/2019			12,00%
Botsuana	1/1/2011			12,00%
Bielorrusia	1/1/2010			20,00%
Canadá	1/1/2008			5,00%
Suiza	1/1/2018			7,70%
Chile	1/1/2006			19,00%
Camerún	1/1/2020			19,25%
Colombia	1/1/2017			19,00%
Costa Rica	1/1/2006			13,00%
Chipre	13/1/2014	5,00%	9,00%	19,00%
República Checa	1/1/2015	10,00%	15,00%	21,00%
Dinamarca	1/1/1992		9,25%	25,00%
Dominica	1/1/2019			15,00%
República Dominicana	1/1/2013			18,00%
Argelia	1/1/2017			19,00%
Ecuador	1/1/2006			12,00%
Estonia	1/7/2009		9,00%	20,00%
Egipto	1/1/2017			14,00%
Finlandia	1/1/2013	10,00%	14,00%	24,00%
Fiyi	1/1/2016			9,00%
Granada	1/1/2019			15,00%
Georgia	1/1/2012			18,00%
Ghana	1/1/2019			18,13%
Grecia	1/6/2016	6,00%	13,00%	24,00%
Guatemala	1/1/2006			12,00%
Hong Kong	1/1/2015			0%
Honduras	1/1/2014			15,00%
Croacia	1/1/2013	5,00%	10,00%	25,00%
Hungría	1/1/2012	5,00%	18,00%	27,00%
Indonesia	1/1/2006			10,00%
Irlanda	1/1/2012	4,80%	13,50%	23,00%
Israel	1/1/2015			17,00%
India	1/1/2018			18,00%
Irak	1/1/2015			0%

Países	Fecha	IVA Super reducido	IVA Reducido	IVA General
Islandia	1/1/2015			24,00%
Jamaica	1/1/2019			16,50%
Jordania	1/1/2011			16,00%
Kenia	1/1/2012			16,00%
Camboya	1/1/2010			10,00%
San Cristóbal y Nieves	1/1/2019			17,00%
Corea del Sur	1/1/2006			10,00%
Kuwait	1/1/2013			0%
Kazajistán	1/1/2009			12,00%
Líbano	1/1/2019			11,00%
Santa Lucía	1/1/2019			12,50%
Liechtenstein	1/1/2018			7,70%
Sri Lanka	1/1/2020			8,00%
Lituania	1/9/2009	5,00%	9,00%	21,00%
Luxemburgo	1/1/2015	3,00%	8,00%	17,00%
Letonia	1/7/2012		12,00%	21,00%
Libia	1/1/2013			0%
Marruecos	1/1/2013			20,00%
Moldavia	1/1/2015			20,00%
Montenegro	1/1/2019			21,00%
Macedonia del Norte	1/1/2006			18,00%
Mongolia	1/1/2018			10,00%
Malta	1/1/2011	5,00%	7,00%	18,00%
Mauricio	1/1/2006			15,00%
Malawi	1/1/2013			16,50%
México	1/1/2010			16,00%
Malasia	1/1/2019			10,00%
Mozambique	1/1/2006			17,00%
Namibia	1/1/2011			15,00%
Nigeria	1/1/2020			7,50%
Nicaragua	1/1/2013			15,00%
Países Bajos	1/10/2012		6,00%	21,00%
Noruega	1/1/2006			25,00%
Nueva Zelanda	1/1/2011			15,00%
Omán	1/1/2013			0%
Panamá	1/1/2010			7,00%
Perú	1/1/2011			18,00%
Papúa Nueva Guinea	1/1/2006			10,00%
Filipinas	1/1/2007			12,00%
Pakistán	1/1/2013			17,00%
Polonia	1/1/2011	5,00%	8,00%	23,00%

Países	Fecha	IVA Super reducido	IVA Reducido	IVA General
Paraguay	1/1/2006			10,00%
Catar	1/1/2013			0%
Rumanía	1/1/2016	5,00%	9,00%	20,00%
Serbia	1/1/2012			20,00%
Rusia	1/1/2019			20,00%
Arabia Saudita	1/7/2020			15,00%
Sudán	1/1/2013			17,00%
Suecia	1/1/1996	6,00%	12,00%	25,00%
Singapur	1/1/2008			7,00%
Eslovenia	1/7/2013		9,50%	22,00%
Eslovaquia	1/1/2011	6,00%	10,00%	20,00%
Sierra Leona	1/1/2014			15,00%
Senegal	1/1/2018			18,00%
Sudán del Sur	1/1/2017			15,00%
El Salvador	1/1/2012			13,00%
Siria	1/1/2013			0%
Suazilandia	1/1/2018			15,00%
Tailandia	1/1/2006			7,00%
Túnez	1/1/2006			18,00%
Turquía	1/1/2006			18,00%
Trinidad y Tobago	1/1/2016			12,50%
Taiwan	1/1/2006			5,00%
Tanzania	1/1/2010			18,00%
Ucrania	1/1/2006			20,00%
Uganda	1/1/2012			18,00%
Uruguay	1/1/2008			22,00%
San Vicente y las Granadinas	1/1/2019			16,00%
Venezuela	1/1/2020			16,00%
Vietnam	1/1/2006			10,00%
Vanuatu	1/1/2018			15,00%
Samoa	1/1/2011			15,00%
Yemen	1/1/2006			5,00%
Sudáfrica	1/1/2019			15,00%
Zambia	1/1/2008			16,00%
Zimbabue	1/1/2020			14,50%

Tabla 1 Comparativa IVA – Impuesto al Valor Añadido 2020

Fuente: (Datos macro. Impuestos IVA, 2020)

En América, los hechos imponible gravados en el IVA son los siguientes (se expone solo aquellos relacionados con la importación de servicios):

América - Impuesto a las Ventas						
País	Denominación	Alícuota/ Tasa ⁶	Técnica ⁷	Alcance ⁸	Registro padrón	FE en la AT
Argentina	Iva (Nacional)	G 21%	VA	A B C D	General	Sí
Bahamas	VAT	G 12% R 2,5/7,5/10%	VA	A B C	General excepto algunos sujetos de tasas cero y pequeños contribuye ntes	No
Barbados	VAT	G 17,5% S 22%	VA	A B C D	General con excepcion es	No
Canadá	Quebec sales tax (QST)	9,975	VA	A B C D	General excepto umbral de ingresos	No
Colombia	Impuesto sobre las ventas (ISV)	G 19% R 5%	VA	A B C D	General	Sí
Costa Rica	IVA	G 13% R 1,2 y 4%	VA	A B C D	General	Sí
Ecuador	IVA	G 12%	VA	A B C D	General	Sí
El Salvador	Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (ITBMS)	G 13%	VA	A B C	General excepto umbral de ingresos	En proyecto piloto
Honduras	Impuesto sobre las ventas (ISV)	G 15% S 18%	VA	A B C	General	En proyecto
Jamaica	General Consumption	G 10%	VA	A B C	General excepto umbral de	No

⁶Alícuota/tasa: G) General o Estándar, R) Reducida y S) Superior

⁷Técnica imponible: VA) Valor Agregado

⁸Alcance: A) Venta de cosas muebles y prestaciones de servicios en el país; B) Importación de bienes, C) Importación de servicios y D) Prestaciones de servicios digitales en el exterior

América - Impuesto a las Ventas						
País	Denominación	Alicuota/ Tasa ⁶	Técnica ⁷	Alcance ⁸	Registro padrón	FE en la AT
	Tax (GCT)	S 15 y 25%			ingresos	
México	IVA	G 16% R 8%	VA	A B C D	General	Sí
Perú	Impuesto gral a las ventas	G 18%	VA	A B C D	General	Sí
Santa Lucía	VAT (IVA)	G 12,5% R 10%	VA	A B C	General excepto umbral de ingresos	No
Venezuela	IVA	G 16% S Adicional del 5 al 25%	VA	A B C	General	No

Tabla 2 Impuesto al Valor Agregado: su aplicación en América

Fuente: (CIAT, 2021)

En cuanto a los servicios en sí, la Directiva 2006/112/EC, dictada por el Consejo de la Unión Europea el 28 de noviembre de 2006 reemplazó la Sexta Directiva del año 1977 (Directiva Unión Europea 2006/112/EC, 2006), unificando normativas comunitarias dispersas que regulaban los principios básicos a que deben ajustarse las legislaciones de los Estados Miembros en materia del Impuesto al Valor Agregado.

En lo atinente al comercio internacional de servicios, se establece como regla general la gravabilidad en el “lugar de prestación”, el que se define específicamente según el tipo de servicio involucrado, según se resume seguidamente:

El artículo 45 establece “El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento

permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual”. Aunque existen disposiciones particulares en lo concerniente a servicios prestados por un intermediario a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo como ser prestaciones de servicios vinculadas con bienes inmuebles, prestaciones de transportes, prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares, etc.

El artículo 59 enumera determinados servicios en donde el lugar de prestación de los servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, será el lugar en el que dicha persona esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual.

A través del dictado de la Directiva 2008/8/EC del 12 de febrero de 2008 se modificó sustancialmente el criterio general de aplicación del impuesto en la jurisdicción donde el prestador tiene localizado su negocio, disponiéndose que a partir del 1º de enero de 2010, como regla general, se tributará el Impuesto al Valor Agregado en la jurisdicción en que esté localizado el receptor de los servicios.

El cambio de criterio tuvo su origen principal en una distorsión competitiva originada por la radicación de negocios con capacidad para prestar servicios a distancia en las jurisdicciones con tasas más bajas del Impuesto al Valor Agregado, erosionando las bases de imposición de países miembro.

El artículo 59 bis establece que, a fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de **distorsiones de la competencia** (el resaltado es propio), en lo que concierne a las prestaciones de servicios cuyo lugar de prestación se rija por los artículos 44, 45, 56, 58 y 59, los Estados miembros podrán considerar:

a) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización o la explotación efectiva de los servicios se lleven a cabo fuera de la Comunidad;

b) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios o de algunos de ellos, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectiva de los servicios se lleven a cabo en su territorio.”

La regla de utilización efectiva en el IVA es de suma importancia en las prestaciones de servicios de carácter internacional cuando el destinatario de dichos servicios se encuentra establecido fuera de la Unión Europea, de acuerdo a Matesanz (Matesanz, 2021).

Como norma general, dice el autor, el lugar de realización del hecho imponible del IVA de la mayoría de las prestaciones de servicios y, por tanto, el lugar donde estarán sujetas al impuesto será el país donde se encuentra establecido el destinatario de dichos servicios.

Sin embargo, la situación se complica cuando el destinatario del servicio no se encuentre establecido en ningún país de la Unión Europea, siendo en estos casos, donde se usa la regla de utilización efectiva.

Muchos países latinoamericanos no incluyen en su campo de aplicación a los servicios prestados desde el exterior y utilizados en su territorio, solución que se vincula al tratamiento dispensado a los servicios prestados en el país para ser utilizados en el exterior (entre los países que eximen del IVA a las exportaciones de servicios por aplicación de la regla de imposición en destino podemos nombrar Argentina, Chile, México, etc.)- que salvo algunas excepciones contempladas expresamente se someten a tributo- y, por ende, con la aplicación del principio de imposición exclusiva en el país de origen.

3. IMPORTACIÓN DE SERVICIOS FRENTE AL IVA

HECHO IMPONIBLE IMPORTACIÓN DE SERVICIOS

Con la reforma de la ley del impuesto al valor agregado, se incorporó en su artículo 1, inciso d), el hecho imponible conocido comúnmente como "importación de servicios".

Se entiende por “importaciones de servicios” cuando éstos son prestados en el exterior y su utilización o explotación efectiva es llevada a cabo en el país. Antes de la reforma de la Ley 25.063, los servicios prestados desde el exterior que se consumían dentro del país no quedaban sujetos a imposición en el impuesto al valor agregado.

En este aspecto, es dable recordar que existen dos criterios posibles de vinculación jurisdiccional: el criterio de país de origen y el criterio de país de destino; según analicé en el primer capítulo. En nuestro país hemos adoptado el criterio "país de destino", que implica que el país receptor es quien posee las potestades fiscales para imponer las transacciones internacionales que recibe, lo que significa por parte del país exportador eximir dicha transacción, así como devolver los impuestos que la misma hubiera tributado en etapas anteriores.

No obstante, la finalidad perseguida por el legislador al regular la figura denominada “importación de servicios”, las disposiciones hoy vigentes contemplan ciertos aspectos que distorsionan las cualidades naturales del impuesto al valor agregado, tales como su neutralidad, a la vez, que suscitan dudas ante la insuficiente precisión normativa en otras situaciones concretas.

Tal como se adelantó, la Ley N° 25.063, en su artículo 1°, inciso d) crea este hecho imponible, consistente en:

- prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3° de la ley del IVA realizadas en el exterior,
- cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país
- cuyos prestatarios sean sujetos del IVA por otros hechos imposables y
- revistan la calidad de responsables inscriptos.

Cabe apreciar que la definición de este hecho imponible incluye la necesidad de verificación de condiciones subjetivas, derivadas de la imposibilidad legal de atribuir responsabilidad fiscal por el citado hecho, al prestador del servicio radicado en el extranjero, razón por la cual la norma elige responsable sustituto de la correspondiente obligación tributaria, al prestatario local.

La ley 27.430 del 29/12/2017 introdujo la definición de lo que se considera como utilización o explotación efectiva en el país y al respecto señala que: “se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.”

IMPORTACIÓN DE SERVICIOS CUYA UTILIZACIÓN ECONÓMICA EN EL PAÍS POR PARTE DE RESPONSABLES INSCRIPTOS Y SU COMPARACIÓN ESOS MISMOS SERVICIOS PRESTADOS EN EL MERCADO LOCAL

Entre los debates parlamentarios de la Ley 25.063, por parte de la Cámara de Senadores del día 07/12/1998 (Honorable Senado Argentina, 1998), el entonces senador de Entre Ríos López, Alcides dijo: “Tanto para la doctrina como para la legislación, el hecho de mantener en lugar de la utilización económica de la prestación requiere de normas complementarias que faciliten el encuadramiento de las diferentes situaciones de hecho que se presta cotidianamente, tal como se hace en las directivas de la CEE.”

“...Así mismo, debe remarcarse la importancia relativa de la reforma que involucra situaciones tales como los avisos financieros y los de asesoramientos técnicos brindados en el exterior, los que en el terreno practico colocarán a iguales servicios prestados en el país en un plano de mejor competitividad pero, por otro lado, en el caso de inversiones de nuevos emprendimientos, incrementaran fuertemente la inmovilización de capitales involucrados en razón de la acumulación de créditos fiscales por varios períodos como consecuencia de la inversión de activos fijos, que generalmente son financiados por entidades financieras o los mismos proveedores.”

Respecto a estas afirmaciones, y como quedó redactada finalmente la legislación voy a ir analizando caso por caso para confirmar o no si se produce la neutralidad con los servicios prestados en el país, tomando como ejemplo ese único servicio prestado en el país en una primera etapa del impuesto al valor agregado frente a la importación de ese mismo servicio en el país.

- 1) Compra por parte de un responsable inscripto a otro responsable inscripto en el mercado local y comparación de esa misma compra en el exterior

En el caso que un responsable inscripto efectúe la compra en el mercado local y siguiendo el ejemplo antes expuesto, es decir, que la compra vale \$1.000 y el comprador puede asignar directamente esa compra a operaciones gravadas.

Compra local		1.000	Compra exterior		1.000
Iva		210			
Total		1.210			

Costo/activo comprador		1.000	Costo/activo comprador		1.000
Cómputo comprador	CF	210	Ingreso comprador	DF	210
Ingreso vendedor	DF	210	Cómputo comprador	CF	210

Recaudación total	0	Recaudación total	0
-------------------	---	-------------------	---

O lo que es igual

Tomador servicios mercado local	Tomador servicios exterior
$P1 = X * (1 + IVA) = X + X * IVA$	$P2 = X$
$I1 = (P1 / (1 + IVA)) * IVA$	$I2 = X * IVA$
$C1 = (P1 / (1 + IVA)) * IVA$	$C2 = X * IVA$
Donde X= 1000 y IVA 21%	
$P1 = 1210$	$P2 = 1000$
$I1 = (1210 / 1,21) * 0,21 = 210$	$I2 = 1000 * 0,21 = 210$
$C1 = I1$	$C2 = I2$

Donde:

P1= Precio total servicio vendedor mercado nacional

P2= Precio Neto de la Operación

I1= IVA a ingresar al fisco vendedor en el mercado local

I2=IVA ingreso comprador
 C1= Cómputo IVA tomador servicios mercado interno
 C2= Cómputo IVA comprador

2) Compra por parte de un responsable inscripto a otro responsable inscripto en Argentina, sin asignación directa, y comparación de esa misma compra en el exterior:

En el caso que un responsable inscripto efectúe la compra en el mercado local y siguiendo el ejemplo antes expuesto, es decir, que la compra vale \$1.000 y el comprador no puede asignar directamente esa compra, sino que su afectación a operaciones gravadas es del 80%

Compra local	1.000	Compra exterior	1.000
Iva	210		
<hr/>			
Total	1.210		

Costo/activo comprador	1.042	Costo/activo comprador	1.000
Cómputo comprador	CF 168	Ingreso comprador	DF 168
Ingreso DF vendedor	210	Cómputo comprador	CF 168
<hr/>			
Recaudación total	42	Recaudación total	0

O lo que es igual

Tomador servicios mercado local	Tomador servicios exterior
$P1 = X * (1 + IVA) = X + X * IVA$	$P2 = X$
$I1 = (P1 / (1 + IVA)) * IVA$	$I2 = X * IVA * W$
$C1 = (P1 / (1 + IVA)) * IVA * W$	$C2 = X * IVA * W$
$P1 = 1210 = 1000 * 1,21$	$P2 = 1000$

$I1 = 210 = (1210/1,21) * 0,21$	$I2 = 168 = 1000 * 0,21 * 0,80$
$C1 = 168 = ((1210/1,21) * 0,21) * 0,80$	$C2 = 168 = 1000 * 0,21 * 0,80$

Donde:

P1= Precio total servicio vendedor mercado nacional

P2= Precio Neto de la Operación

I1= IVA a ingresar al fisco vendedor en el mercado local

I2=IVA ingreso comprador

C1= Cómputo IVA tomador servicios mercado interno

C2= Cómputo IVA comprador

W=Asignación a compras gravadas – Porcentaje de crédito fiscal computable

Acá observamos la primera discrepancia en cuanto a la neutralidad del impuesto.- Porque frente a las dos opciones al comprador le va a convenir frente al mismo producto, comprarlo en el exterior y no en el mercado interno.

3) Compra por parte de un responsable inscripto a otro responsable inscripto en Argentina, con asignación directa a operaciones exentas, y comparación de esa misma compra en el exterior:

En el caso que un responsable inscripto efectúe la compra en el mercado local y siguiendo el ejemplo antes expuesto, es decir, que la compra vale \$1.000 y el comprador asigna directamente esa compra a operaciones exentas

Compra local	1.000	Compra exterior	1.000
Iva	210		
<hr/>			
Total	1.210		

Costo/activo comprador	1.210	Costo/activo comprador	1.000
Cómputo comprador	CF	Ingreso comprador	DF
	0		0
Ingreso vendedor	DF	Cómputo comprador	CF
	210		0
<hr/>			
Recaudación total	210	Recaudación total	0

O lo que es igual

Tomador servicios mercado local	Tomador servicios exterior
$P1 = X * (1 + IVA) = X + X*IVA$	$P2=X$
$I1= (P1/(1+IVA))*IVA$	$I2=X*IVA*W$
$C1= (P1/(1+IVA))*IVA*W$	$C2=X*IVA*W$
$P1= 1210=1000*1,21$	$P2= 1000$
$I1= 210= (1210/1,21)*0,21$	$I2= 0= 1000*0,21*0$
$C1 = 0= ((1210/1,21)*0,21)*0$	$C2= 0= 1000*0,21*0$

Donde:

P1= Precio total servicio vendedor mercado nacional

P2= Precio Neto de la Operación

I1= IVA a ingresar al fisco vendedor en el mercado local

I2=IVA ingreso comprador

C1= Cómputo IVA tomador servicios mercado interno

C2= Cómputo IVA comprador

W=Asignación a compras gravadas – Porcentaje de crédito fiscal computable

Acá observamos la segunda discrepancia en cuanto a la neutralidad del impuesto.- Porque frente a las dos opciones al comprador le va a convenir frente al mismo producto, comprarlo en el exterior y no en el mercado interno.

Al respecto, Orco (Orco, 2009, pág. 56), adhiriendo a Ermel considera que no corresponde el ingreso del IVA por importación de servicios cuando las compras respectivas se vinculen con operaciones de exportación que son consideradas operaciones exentas en el marco del Impuesto al Valor Agregado

Rajmilovich (Rajmilovich, 2012, págs. 1071-1083) sostiene que “no es indiferente que los pagos por licencias de uso de software encuadren como importaciones de servicios y no como importación de cosa mueble (por ejemplo, en caso de ingresar al territorio a través de un soporte físico), ello por cuanto:

En las importaciones de servicios que constituyen servicios de ejecución continuada o servicios continuos, el débito fiscal IVA se perfecciona por cortes mensuales al finalizar cada mes, ello a diferencia del hecho imponible de las importaciones definitivas de cosas muebles cuyo perfeccionamiento se verifica con

el despacho a plaza de la mercadería [cfr. art. 5, inc. f), LIVA y fallo: “Labinca SA” - (Labinca SA, 1996) y CSJN 12/11/1998 en donde declara inadmisibile el recurso extraordinario planteado por el fisco contra la sentencia de Cámara.

En la medida en que las importaciones de servicios se vinculen con operaciones exentas o no gravadas (por ejemplo, con exportaciones de bienes o de servicios) la base imponible se reduce en la porción o proporción correspondiente (cfr. art. 65.1 DR LIVA), lo que implica la anulación de la base imponible en los casos en que las licencias de uso de software se vinculen íntegramente con exportaciones de servicios.”

En el caso que un responsable inscripto efectúe la compra en el mercado local y siguiendo el ejemplo antes expuesto, es decir, que la compra vale \$1.000 y el comprador puede asignar directamente esa compra a exportaciones

Compra local	1.000	Compra exterior	1.000
Iva	210		
Total		1.210	
Costo/activo comprador	1.000	Costo/activo comprador	1.000
Restitución comprador	CF 210	Ingreso comprador	DF 0
Ingreso DF vendedor	210	Cómputo comprador	CF 0
Recaudación total	0	Recaudación total	0

4) Compra por parte de un responsable inscripto a un monotributista o exento en Argentina y comparación de esa misma compra en el exterior:

En el caso que un responsable inscripto efectúe la compra en el mercado local y siguiendo el ejemplo antes expuesto, es decir, que la compra vale \$1.000

Compra local	1.210	Compra exterior	1.000
Total		1.210	

Costo/activo comprador		1.210	Costo/activo comprador		1.000
Cómputo comprador	CF	0	Ingreso comprador	DF	210
Ingreso vendedor	DF	0	Cómputo comprador	CF	210
Recaudación total		0	Recaudación total		0

Vale la aclaración que un monotributista o exento frente al IVA, al momento de consignar el precio final del servicio, tiene ese precio final incidido por el IVA, sin que él lo recargue. Es decir, partiendo de la base que al desarrollar su actividad consume distintos servicios públicos, el IVA de ese gasto, formará parte del costo de ese servicio; si cuenta con una cuenta bancaria los gastos y comisiones inherentes al giro de su negocio también se verán repercutidos por el IVA que formará parte de su costo y de esta manera, se puede seguir nombrando un sinfín de otros gastos, como ser: papelería y útiles, seguros, etc. que harán que el precio final del servicio, se vea incrementado por el IVA. Seguramente, el precio final no se verá incidido por el 21% al 100%, pero sí lo estará en buena parte.-

En síntesis, frente a lo anteriormente expuesto puedo concluir, que en todos los ejemplos propuestos frente a la importación de servicios, la recaudación del impuesto al Valor Agregado por parte del Fisco es nula. No así, la recaudación proveniente del mercado local.

En cuanto a la neutralidad del impuesto comparando las importaciones de servicios con las compras en el mercado interno, resulta más onerosa la compra efectuada en el mercado interno que en el exterior, excepto en los dos extremos, es decir, compra por parte de un responsable inscripto a otro responsable inscripto, cuya asignación del crédito fiscal pagado en el mercado interno sea de asignación directa a operaciones gravadas o cuando esa compra se afecte totalmente a exportaciones.

Remarca esta posición en el hecho que, una vez considerados todos los costos que hacen a la contratación de un determinado servicio en el país frente a los costos que implica la importación de ese mismo servicio desde el exterior, puede resultar

más beneficioso para el contribuyente esta última situación. Kaplan, Hugo E. (Kaplan, 2013, pág. 1.7) sostiene “al excluir del ámbito subjetivo del gravamen a quienes sean exentos, monotributistas o no alcanzados, total o parcialmente y a los consumidores finales, el gravamen pierde en la práctica su neutralidad, característica que fue uno de los principales motivos que fundamentaron la introducción de este hecho imponible. Ejemplo de ello es el financiamiento bancario de actividades exentas en el país: si el origen de los fondos está en el exterior, su retribución también estará exenta; por el contrario, el fondeo local es alcanzado por el IVA. Se soslaya también la gravabilidad del e-commerce directo cuando los prestatarios son consumidores finales.”

Se entiende que establecer la armonización fiscal es establecer la naturaleza de las modificaciones necesarias para permitir la competencia de productos y la circulación de factores internacionales en iguales condiciones fiscales. Establecer la armonización fiscal implica, específicamente, eliminar los obstáculos que interfieren en la integración de los mercados, es decir que no permiten el libre comercio de los productos ni la libre circulación de factores. El citado autor agrega que libre implica la existencia previa de interferencias de origen fiscal, que eventualmente no permitían la competencia en igualdad de condiciones fiscales de los productos y la igualdad de oportunidades –desde el punto de vista fiscal- de los inversores. (Macón, 1998, pág. 10)

Finalmente, desde el punto de vista económico, también se observa afectado un país, como desarrollaré seguidamente. Se entiende por balanza de pagos un registro de transacciones económicas entre los residentes de una economía y los residentes del resto del mundo.(Tansini, y otros, 2003, pág. 265)

Por otra parte, y entendiendo a la balanza de servicios de un país como la cuenta de la balanza de pagos que muestra los ingresos que se derivan de la prestación de servicios recibidos de no residentes, siempre que estos no constituyan factores de producción.

La balanza de servicios recoge todos los ingresos, así como los pagos que se derivan de la prestación de servicios. Cuando se calcula la diferencia entre los servicios prestados y los servicios recibidos, el resultado final puede arrojar un saldo positivo o negativo.

Si el saldo es positivo en la balanza, quiere decir que nuestra economía presta más servicios a países extranjeros que los que recibe. Por otro lado, si el saldo de la balanza es negativo, dicha balanza muestra que nuestro país se encuentra en una situación en que recibe más servicios de los que presta al exterior.

Si asociamos esto último con el costo impositivo, llegamos a la conclusión que impositivamente se está beneficiando a la importación de servicios, al resultar más oneroso la compra de ese servicio en el mercado interno, en términos específicos de la ley del impuesto al valor agregado, lo que hace que la balanza de servicios de un país sea negativa. Ello ocasiona una pérdida de divisas que se potencia por el desdoblamiento del sistema cambiario y el acceso al Mercado Único y Libre de Cambios para pagos de servicios al exterior, entre empresas no vinculadas.

La balanza de servicios junto con la balanza comercial, la balanza de rentas y la balanza de transferencias forman la balanza por cuenta corriente que es una de las cuentas principales para conocer la situación económica de un país. La balanza corriente a su vez, sumada a la cuenta de capital y la cuenta financiera de un país forman la balanza de pagos, que es un indicador macroeconómico que permite conocer los ingresos y pagos que realiza un país a través de las importaciones y exportaciones de bienes y servicios.

SUJETOS PASIVOS

Respecto del hecho imponible "importación de servicios", la ley define a los sujetos pasivos como "los prestatarios" de tales servicios.

En este punto, me quiero detener: ¿Por qué únicamente se gravan las prestaciones a los prestatarios que sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos? ¿Y no así, al resto de los sujetos?

La condición de que el prestatario sea sujeto del gravamen por otros hechos imponibles y revista la calidad de responsable inscripto para que un servicio quede encuadrado dentro de este hecho imponible. Esto significa que los servicios en los que el prestatario revista la condición de sujeto exento, monotributista y/o

consumidor final, no estarán alcanzados por el hecho imponible "importación de servicios", alterando así la neutralidad que debería perseguir el gravamen.

Según Orco (Orco, 2009, págs. 49-61) al encontrarse alcanzadas las operaciones realizadas por prestatarios que revisten el carácter de responsables inscriptos en el IVA, coloca a los prestadores argentinos en una posición desventajosa respecto prestadores del exterior, cuando el importador sea un consumidor final argentino no habría IVA, que sí debería soportar el consumidor local si contratara localmente.

La solución a esta situación no parece ser simple, ya que aplicar masivamente el criterio de "cargos revertidos" en cabeza de cada consumidor, no aparece como apropiada en función de los costos de administración y fiscalización que demandaría dicho mecanismo.

En las XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, la Comisión Nro. 2 (XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas Comisión Nro. 2, 2016, págs. 5-6) estableció que Considerando

Que la ley del IVA no grava las importaciones de servicios en aquellos casos en los que los prestatarios no son responsables inscriptos y sujetos por otros hechos imposables, motivo por el cual resulta conveniente gravar las importaciones de servicios con independencia de la calidad del prestatario, incluyendo a los consumidores finales.

Que en el caso de los consumidores finales, se disponga que el impuesto debe ser ingresado mediante un régimen de percepción cuando se utilicen medios de pago que permitan su implementación.

Que el artículo agregado a continuación del artículo 65 del decreto reglamentario excluye de la base imponible a los servicios contratados por prestatarios responsables inscriptos y afectados en forma parcial o total a actividades exentas y/o no alcanzadas.

Que esta situación afecta el principio de país de destino y de neutralidad, discriminando en contra de las prestaciones de servicios locales por las cuales corresponde ingresar la totalidad del impuesto y computar parcialmente el mismo.

Que el último párrafo del artículo 12 de la ley del IVA establece que el prestatario puede computar el crédito fiscal de las importaciones de servicios en el mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.

Que esta disposición afecta la neutralidad, debido a que si la prestación es local, el crédito fiscal puede computarse en el mismo período del nacimiento de la obligación tributaria.

Por lo que recomiendan:

- gravar 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 con independencia de la situación ante el IVA del prestatario.
- Derogar el artículo agregado a continuación del artículo 65 del decreto reglamentario.
- Eliminar la excepción dispuesta por el último párrafo del artículo 12 de la ley del IVA brindando al crédito fiscal proveniente de importaciones de servicios el mismo tratamiento que para operaciones locales.

PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

Según el nuevo inciso h) del artículo 5 de la ley del gravamen, el hecho imponible "importación de servicios" se perfeccionará en el momento en el que se termina la prestación, o en el del pago del precio, total o parcial, el que fuera anterior.

Queda expresamente exceptuado el caso de las prestaciones o colocaciones financieras, para las que la ley indica que el hecho imponible "importación " se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para

el pago de los rendimientos, o en el de la percepción total o parcial del mismo, lo que fuera anterior.

El Art. 21.1 del decreto reglamentario del IVA (Decreto Reglamentario Ley IVA 692/1998 y modif., 1998) establece que: En el caso en que por sus características sean susceptibles de ser consideradas como "servicios continuos", lo dispuesto en el artículo anterior, también se aplicará a las prestaciones comprendidas en el inciso d), del artículo 1º de la ley.

El art. 21.2 del mismo ordenamiento normativo establece que Cuando las prestaciones comprendidas en el inciso d), del artículo 1º de la ley, tengan por objeto la cobertura de riesgos ubicados en el país, el hecho imponible se perfeccionará con la emisión de la póliza o, en su caso, la suscripción del respectivo contrato.

Asimismo, cuando dichas prestaciones correspondan a contratos de reaseguro, el hecho imponible se perfeccionará de acuerdo con lo dispuesto por el punto 6, del inciso b), del artículo 5º, de la ley.

BASE IMPONIBLE

El artículo a continuación del artículo 26 de la ley del IVA dispone que la alícuota del gravamen será aplicada sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior.⁹

De no existir factura o documento equivalente o cuando dichos documentos no expresen el valor corriente en plaza. Se aplicará la presunción legal de que éste - el valor corriente en plaza - es el valor computable como base imponible, salvo prueba en contrario.

ALÍCUOTA APLICABLE

⁹ Ley 23.349 Art, a continuación del Artículo 26: En el caso de las prestaciones a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 1º, la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, siendo de aplicación en estas circunstancias las disposiciones previstas en el primer párrafo del artículo 10.

En el caso de realizarse una importación de servicios se deberá aplicar la tasa general del 21%.

Una excepción se da cuando el servicio que se brinde sea una prestación financiera. En este supuesto si los préstamos son otorgados por entidades bancarias radicadas en países en los que los respectivos bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado estándares internacionales de supervisión bancaria, establecidos por el Comité de Bancos de Basilea, la tasa aplicable será del 10,5%.

CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL

El último párrafo del artículo 12 de la ley de IVA, establece: “En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina.”

De arrojar un saldo a favor del contribuyente, el mismo es un "saldo técnico" y su utilización estará limitado a la imputación contra futuros débitos fiscales. Es decir, no puede ser objeto de compensación, devolución o transferencia a terceros.

Como comenta Fenochietto (Fenochietto, 2007, pág. 603), no se logra entender por qué se genera esta ventaja para el fisco al establecer el cómputo en forma diferida y también de manera diferencial respecto de la importación de cosas muebles, cuyo pago en aduana puede ser incluido como crédito fiscal en el mes en que aconteció.

“Dentro de los debates parlamentarios se dijo; “2-2-b Diferencias temporales: El segundo aspecto objetable es el asincronismo entre la generación del impuesto para la importación del servicio y el cómputo como crédito fiscal.

Ese cómputo, al mes siguiente del que se generó el hecho imponible autónomo resulta discriminatorio respecto de igual prestación brindada localmente

En el caso particular de las entidades financieras locales si bien se vería beneficiadas con la reducción de alícuota por los préstamos que otorguen localmente, la nueva imposición por importación de servicios podría generar un desequilibrio para las mismas, si se piensa en un préstamo tomado localmente que se recoloca en el exterior.”

Otra distorsión está determinada por el tratamiento como débito fiscal IVA en el caso de prestaciones financieras cuyo prestatario sea una entidad financiera de la Ley N°21.526, según lo dispone la RG (AFIP) 549/99, art.1°, 2° párrafo según lo dispone la RG (AFIP) 658/99 (Boletín Oficial de la República Argentina, 1999, pág. 8): "Cuando se trate de prestaciones financieras en las que el prestatario o intermediario de las mismas sea una entidad regida por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, el sujeto pasivo liquidará y abonará el impuesto por mes calendario sobre la base de declaración jurada, en la forma, plazos y demás condiciones establecidas en la Resolución General N° 4067 (DGI), sus modificatorias y complementarias. A tal efecto, el impuesto determinado se incluirá como débito fiscal del período en el que se hubiera perfeccionado el hecho imponible."

RETENCIÓN DE GANANCIAS

El "precio neto de la operación" al que hace referencia el artículo sin número incorporado a continuación del art. 26 de la ley del IVA abarca también el monto del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por el prestatario local, aunque no se lo haya hecho constar en las facturas emitidas para documentar el pago entre los contratantes, por una parte porque las normas tributarias aplicables no disponen que deba efectuarse una disociación entre "precio de la operación" (monto total desembolsado por la actora, que incluye el "grossing up") y "precio facturado" (monto neto finalmente percibido por el sujeto del exterior) y porque la previsión del legislador efectuada en el primer párrafo del art. 10 de la ley mencionada permite

afirmar que ante una incongruencia entre el valor de la operación y el que consta en la factura o documento equivalente -incluyendo el supuesto de la ausencia de este documento- se podrá acreditar el precio de la operación (base imponible del gravamen), sobre la base de los contratos celebrados. (Puentes Del Litoral S.A. (TF 26.823-I) c/ DGI, 2014)

Por otra parte, Dalmasio (Dalmasio, 1999) sostiene que si bien la primera parte del primer párrafo del artículo 10 de la ley del impuesto al valor agregado se refiere a que la base imponible es la que surge de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, se debe tener presente que en su última parte expresa que cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario. Al respecto, entiende que, el valor corriente en plaza surge en forma indubitable de considerar, además del importe consignado en la factura o documento equivalente, el mayor valor que se genera como consecuencia de que el deudor se haga cargo del impuesto a las ganancias correspondiente al prestador del exterior.

Dicho valor corriente en plaza tendrá sustento tanto en el aspecto jurídico (el contrato o, en su caso, los usos y costumbres comerciales) como en el comercial (la realidad económica indica que se produce fehacientemente un incremento del rendimiento o del precio del servicio consignado en la factura). A mayor abundamiento, cita a Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian quienes consideran que, a veces, sobre todo en las contrataciones con empresas del exterior, el cliente argentino conviene en hacerse cargo de los impuestos que puedan gravar, en el país, el precio acordado. Con ello, el vendedor o prestamista adquiere certeza en cuanto al precio que percibirá. Esa cláusula supone efectuar un pago por cuenta de otro, e implica un aumento del precio aparente.

El decreto reglamentario del impuesto a las ganancias declara, correctamente según los citados autores, que ese pago adicional: a) es mayor precio para una parte; b) es gasto de la otra. Por ende, si la prestación está sujeta a impuesto a las ganancias, éste debe calcularse sobre la suma del precio pactado más los pagos efectuados por cuenta del beneficiario. Esto es lo que se conoce con el nombre, tomado del inglés, de "grossing up". Según los mencionados autores, el "grossing

up" correspondería de todos modos, aunque no estuviera ordenado por el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, pues indiscutiblemente para el beneficiario es ganancia no sólo lo que cobra directamente, sino también cualquier otro pago que el cliente haga por su cuenta. En consecuencia, en la interpretación de Dalmasio, si hacerse cargo del impuesto a las ganancias del beneficiario del exterior significa obtener un mayor precio o un mayor rendimiento de la prestación efectuada, el precio total efectivamente pagado por el prestatario local debería ser la base imponible a considerar en el impuesto al valor agregado, situación esta, igualmente ya aclarada por la Corte en la causa antes citada.

INGRESO DEL IMPUESTO

El art. 65.2 del decreto reglamentario del IVA establece que en el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º de la ley, el impuesto se liquidará y abonará dentro de los DIEZ (10) días hábiles posteriores a aquel en el que se haya perfeccionado el hecho imponible de acuerdo a lo previsto en el inciso h), del primer párrafo del artículo 5º de la misma norma, excepto cuando se trate de prestaciones financieras en las que el prestatario o intermediario de las mismas sea una entidad regida por la Ley N° 21.526, en cuyo caso el impuesto se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial, en ambos casos en la forma, plazo y condiciones que al respecto establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.”

La Resolución General (AFIP) 585 dispone que para el ingreso del gravamen debe utilizarse exclusivamente el depósito bancario.

Cuando las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 perciban el rendimiento total o parcial de la prestación o colocación financiera deberán cobrar a los prestatarios locales el monto total del impuesto que resulte de la pertinente determinación. También podrán intervenir en el caso de prestaciones no financieras cuando el precio sea cancelado por intermedio de algunas de las referidas entidades.

A los efectos del ingreso del impuesto, deberá utilizarse el aplicativo correspondiente al SICORE, con el código de impuesto 767 - IVA - y el código de régimen 250 - Resolución General 549, prestaciones del exterior. Hay que tener en consideración que algunos contribuyentes pueden hacer este ingreso de manera opcional (por el momento) a través del servicio SIRE, el cual la AFIP lo estableció por medio de la Resolución General (AFIP) 4938 publicada en el boletín oficial el 01/03/2021.-

Lorenzo, Edelstein y Calcagno (Lorenzo, Edelstein, & Calcagno, 1999) establecen que “resta destacar que no se ha establecido a la fecha si el ingreso del impuesto podría ser objeto de compensación con saldos a favor del contribuyente de libre disponibilidad...”y esto, al día de hoy, sigue sin reglamentarse.

Por otra parte, Dalmasio (Dalmasio, 1999, pág. 9) sostiene que el saldo a favor que eventualmente pudiera producirse como consecuencia del cómputo como crédito fiscal de las operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 1º de la ley tendrá el tratamiento previsto en el primer párrafo del artículo 24 de la ley, es decir, sólo deberá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes. En otras palabras, los mencionados saldos a favor serán considerados "saldos técnicos".

En función a lo anteriormente expresado, teniendo en consideración que si un contribuyente posee saldo a favor frente al IVA, debería reglamentarse que un contribuyente pueda realizar la compensación de ese ingreso con saldo a favor y teniendo en consideración que lo que se está ingresando es débito fiscal, para luego computarse un crédito fiscal.

Sin embargo, el mismo autor hace mención a la resolución general (DGI) 3920. Al respecto, dice que el artículo 1º de la mencionada resolución general dispone que el ingreso del impuesto al valor agregado correspondiente a las importaciones definitivas de cosas muebles deberá efectuarse únicamente mediante

depósito bancario. En los considerandos de la citada resolución general se expresan los siguientes conceptos: Que la importación es un hecho generador de la obligación tributaria, según lo dispuesto por el artículo 1º de la ley, teniendo el impuesto ingresado con tal motivo carácter definitivo, con el poder liberatorio y cancelatorio que de tal circunstancia emerge. Que por otra parte, de acuerdo con lo establecido por el artículo 12 y concordantes de la citada ley, el monto del gravamen liquidado y abonado por operaciones de importación definitiva de bienes adquiere el carácter de crédito fiscal, correspondiendo ser aplicado al impuesto -débito fiscal- que, conforme a lo dispuesto por el artículo 11 de la referida norma legal, se determine por operaciones gravadas efectuadas en cada período fiscal. Que el referido criterio se encuentra receptado en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen, al disponer que los saldos a favor del responsable, calificados como saldos técnicos, también se integran con el cómputo de créditos fiscales originados por importaciones definitivas. Que siendo ello así, corresponde entender que la obligación tributaria generada -respecto del impuesto al valor agregado- por operaciones de importación definitiva de bienes debe ser cancelada mediante el pago del correspondiente importe, conforme a lo previsto por el artículo 23 de la ley de procedimiento tributario. Que lo precedentemente expuesto implica un tratamiento simétrico y equitativo con el asignado por la ley de la materia a las operaciones de compra de bienes realizadas en el mercado interno, respecto de las cuales el tributo que facturen los proveedores debe ser cancelado únicamente a través del pago, no siendo posible, por tal circunstancia, la aplicación de ningún otro medio de extinción de la obligación tributaria. Que, en consecuencia, no resulta de aplicación a la cancelación del monto de impuesto al valor agregado que se liquide en las referidas operaciones de importación, los regímenes de compensación, acreditación o transferencia a que se refieren los artículos 28 y 29 de la ley de procedimiento tributario, por cuanto de resultar viables los mismos, se configuraría un procedimiento de excepción -en desmedro de los sujetos pasivos que operan en el mercado interno- distinto al previsto con carácter general por la ley del impuesto al valor agregado.

A dicho autor le pareció interesante mencionar los considerandos de la resolución general (DGI) 3920, porque son los mismos argumentos que utiliza la resolución general (AFIP) 585 para denegar la posibilidad de utilizar otro medio de

pago que no sea el depósito bancario para cancelar el impuesto proveniente de las prestaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 1° de la ley del impuesto al valor agregado. En efecto, el artículo 2° de la resolución general (AFIP) 585 dispone que el ingreso del impuesto a que se refiere la resolución general (AFIP) 549 deberá efectuarse únicamente mediante depósito bancario. Consecuentemente, no son de aplicación para cancelar las mencionadas obligaciones de ingreso los regímenes de compensación, acreditación o transferencia previstos en los artículos 28 y 29 de la ley de procedimiento tributario (t.o. 1998 y modif.).

PRORRATEO DEL IMPUESTO

El artículo 65.1 del decreto reglamentario de la ley del IVA establece que cuando las prestaciones a que se refiere el inciso d) del artículo 1 de la ley, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a 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.

Orco (Orco, 2009, págs. 49-61) entiende que dicha liberación resulta inapropiada ya que provoca una distorsión en la competencia en perjuicio de los proveedores locales, dado que los prestatarios locales que realicen operaciones exentas, frente a igual precio entre un prestador local y uno del exterior se inclinarán a la contratación del proveedor del exterior ya que no deberán soportar el costo económico derivado del IVA crédito fiscal no computable, situación a la que me referí con los ejemplos expuestos.

Desde el punto de vista del autor mencionado, la solución debería haber sido diametralmente opuesta, en el sentido de ingresar el impuesto solo en aquellos casos en los que el mismo no resulta computable por su vinculación con operaciones exentas y eximirse del ingreso del tributo a las importaciones de servicios en aquellos casos que fueran totalmente computables para el prestatario restando del saldo a ingresar al Fisco. Una medida de este tipo apuntaría a simplificar la administración

tributaria para los contribuyentes y el Fisco, sin afectar la neutralidad del impuesto, y reducir el nivel de incertidumbre y costos de litigio.

EXENCIONES

El artículo 29.1 del decreto reglamentario de la ley del IVA establece: “ Las exenciones dispuestas en el inciso h), del primer párrafo, del artículo 7º de la ley, también serán de aplicación para las prestaciones comprendidas en el inciso d), del artículo 1º de la misma norma.”

Art. ... - La exención dispuesta en el apartado 1., del punto 16), del inciso h), del artículo 7º de la ley, referida a los préstamos que se realicen entre las instituciones regidas por la Ley N° 21.526, resulta aplicable a las prestaciones financieras comprendidas en el inciso d), del artículo 1º de la misma norma, cuando correspondan a préstamos otorgados a dichas entidades por bancos del exterior radicados en países en los cuales sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea, o a operaciones celebradas por las mismas con bancos internacionales de fomento o similares.

Por otra parte, el artículo 1.2 del decreto reglamentario de la ley del IVA establece: “Art. ... - Lo dispuesto en el inciso d), del artículo 1º de la ley, no será de aplicación cuando las prestaciones tengan por objeto la realización de los servicios conexos al transporte internacional definidos en el artículo 34 de este reglamento, ni cuando se trate de locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional cuando el locador es un armador con domicilio en el exterior y el locatario es una empresa radicada en el país.”

SANCIÓN FRENTE A LA OMISIÓN DE INGRESO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Conforme una publicación realizada por el Banco Interamericano de Desarrollo (Corbacho, Fretes Cibils, & Lora, 2013, pág. 239) la idea de fijar un gravamen sobre el valor agregado, que surgió en la primera mitad del siglo XX, se extendió progresivamente por todo el mundo con un éxito sin precedentes: se

estableció en Francia en 1954, a finales de los años sesenta ya regía en 10 países, llegó a 48 a finales de los ochenta, y actualmente cubre más de 140 países. Su éxito se debe a que, en comparación con otras fuentes de recaudación, como los impuestos al comercio exterior, los impuestos sobre la renta o las contribuciones a la seguridad social, el impuesto al valor agregado (IVA) ofrece ventajas en términos de suficiencia, neutralidad (igualdad de tratamiento a los distintos sectores) y facilidad de gestión (simplicidad de control y cumplimiento).

El IVA tiene varias ventajas. En primer lugar, supera la ineficiencia que generan los impuestos (sean monofásicos o no) que gravan en cascada, es decir que se aplican a bienes y servicios que son usados como insumos o como bienes de inversión para la producción de otros, que son gravados también. Segundo, logra la mayor neutralidad posible respecto de las decisiones de inversión y ahorro. Tercero, evita la discriminación entre importaciones y producción local. Cuarto, evita gravar o subsidiar en forma encubierta a las exportaciones. Finalmente, ayuda a obtener la mayor información disponible para el control del fraude.... El IVA es la fuente más importante de ingresos fiscales en los países latinoamericanos y del Caribe (en adelante, simplemente América Latina). A pesar de que la alícuota general es, en promedio, inferior a la de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (15,3% frente a 18,8%)¹⁰.

En cuanto a las estadísticas tributarias (OECD, 2021, pág. 2), la estructura tributaria, la cual se refiere a la proporción de cada categoría de ingresos tributarios sobre el total de los ingresos tributarios, la segunda mayor proporción de los ingresos tributarios para el 2020 en Argentina, se derivó del impuesto al valor agregado.

La recaudación tributaria como porcentaje del PBI de Argentina en 2019 (28.6%) estuvo por encima del promedio de ALC (22.9%) de 5.7 puntos porcentuales y por debajo del promedio de la OCDE (33.8%).

¹⁰Fuente propia en función a los datos extraídos de Tabla 1 Comparativa IVA – Impuesto al Valor Añadido 2020

Su participación en el total de ingresos fiscales es mucho más elevada en países de la ALC¹¹, en torno al 28%, frente a una media del 20% en los países de la OCDE, ya que estos últimos recaudan mucho más mediante otros impuestos. El sesgo latinoamericano hacia el IVA suele justificarse porque representa una opción más viable y sencilla de gestionar frente a las alternativas de imposición directa, especialmente sobre la renta personal.

El IVA puede fortalecerse no sólo con el objeto de que recaude más sino de que sea un tributo más neutral y fácil de recaudar y que, con algunas medidas complementarias, contribuya incluso a la equidad.

El rasgo distintivo del IVA, comparado con el impuesto a las ventas tradicional, es que se cobra sobre el valor agregado en cada etapa de producción y distribución de los bienes de consumo. Este rasgo lo hace menos distorsionador que los impuestos sobre el volumen de negocios u otros impuestos que se cobran sólo en algunas etapas, sobre algunos bienes o algunos tipos de ingresos. El IVA también es un instrumento eficaz para recaudar ingresos, sobre todo en economías con algún grado de informalidad, porque las empresas tienen un incentivo para pedir a sus proveedores recibos detallados, con el objeto de deducir de su propia factura del IVA la parte ya pagada por sus proveedores. En los países en desarrollo, donde la informalidad es rampante y las capacidades fiscales son escasas, el carácter auto reforzante del IVA cobra atractivo para los gobiernos y las administraciones tributarias, lo cual sin duda ha contribuido a su adopción creciente en todo el mundo.

Sin embargo, el IVA puede estimular una mayor informalidad y tener otros efectos en el mercado laboral. El IVA puede generar informalidad, como cualquier otro impuesto, porque implícitamente otorga una ventaja de costo a las empresas que pueden escapar al ámbito de la administración tributaria. Ya que las empresas más pequeñas tienen más probabilidades de no ser detectadas si no pagan los impuestos, algunas empresas deciden convertirse (total o parcialmente) en informales funcionando en una escala más pequeña, aunque esto seguramente implique una pérdida de productividad.

¹¹Representa al grupo de 26 países de América Latina y el Caribe, excluyendo a Venezuela

Las administraciones tributarias tienen que redoblar sus esfuerzos de inspección y de sanciones con respecto a estas empresas porque, como señalan los estudios, esas sanciones pueden contribuir a impedir que el IVA produzca más informalidad.

La ley 11.683 prevé sanciones frente a las omisiones de impuestos. La citada ley en su artículo 45 establece: “ARTICULO 45 — Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

- a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- b) Actuar como agentes de retención o percepción.
- c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.”

En cuanto a jurisprudencia encontramos la causa *Pirelli Neumáticos S.A.I.C s/recurso de apelación TFN 22/06/2011 (Pirelli Neumáticos S.A.I.C. s/ Recurso de apelación -, 2011)* en donde se condona la multa aplicada en relación al impuesto al valor agregado. En esta causa el Fisco procedió a determinar el gravamen correspondiente a la importación de servicios, conforme lo establecido por los arts. 1º inciso d) de la ley del impuesto al valor agregado, por haber detectado que la recurrente no había efectuado el depósito a cuenta establecido por la R.G. 549/99 (*Boletín Oficial de la República Argentina, 1999*) por los pagos realizados el 30/4/99 y 30/7/99, correspondientes a las remesas efectuadas al exterior originadas en el contrato celebrado con *Pirelli Pneumatici SPA de Italia*.

La actora plantea la incertidumbre que se produjo para la determinación e ingreso de dicho tributo, argumentando que la ley N° 25.063 (*Boletín oficial de la República Argentina, 1998, pág. 1*) que fue la que incorporó dichas prestaciones como hecho imponible del IVA, no daba precisiones acerca de la mecánica que debía seguirse a tal fin, lo que fue establecido por vía reglamentaria con el dictado de la Resolución General N° 549/99 (*Boletín Oficial de la República Argentina, 1999, pág. 3*) y su modificatoria N° 585/99 (*Boletín Oficial de la República Argentina, 1999, pág. 4*), lo que la llevó a realizar los pagos sin tener en cuenta el cómputo del crédito fiscal correspondiente.

Esto no era así, ya que a la fecha en que se produjeron los pagos las normas que disponían la forma de ingreso del gravamen habían sido dictadas. A su vez, se constató que los importes correspondientes a los ajustes propuestos fueron computados como crédito fiscal en las declaraciones juradas de IVA correspondientes al período fiscal inmediato siguiente a aquel en que se perfeccionó el hecho imponible, esto es mayo y agosto de 1999, por lo que el Fisco efectuó la compensación dispuesta por el art. 81 de la ley N° 11.683 -t.o. 1998-.

El Tribunal a su vez, dice que la jurisprudencia ha sostenido reiteradamente que la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 es de carácter prevalentemente objetivo, por lo cual, en principio, basta el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada; sin embargo en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el ya analizado error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. C.N.A.C.A.F. Sala 4 en "Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.", del 9-3-95), lo que no ocurrió en autos.

Que, no obstante, debe señalarse que en la nota de fecha 1° de noviembre de 2004 por la que se cumple con la medida para mejor proveer aludida, los funcionarios actuantes señalan que "... desde el mes de Marzo hasta el último mes del ejercicio 1999, la firma tuvo siempre y en todos los meses saldos a su favor por ingresos directos." (act. adm., fs. 8) lo que también queda evidenciado en la resolución recurrida.

Que si bien no estaba en discusión la procedencia de los saldos a favor, el Tribunal ha sostenido desde hace tiempo que la existencia de los mismos provoca una diferencia apreciable en el tratamiento que corresponde acordar a la solución de estos casos, ya que mediando sanciones, no puede tratarse del mismo modo a quien siendo deudor del Fisco, incumple sus obligaciones fiscales en tiempo oportuno, que a quien resultando ser acreedor por sumas superiores a las adeudadas, ha intentado una compensación reglamentariamente procedente y la misma no ha tenido oposición desde el organismo fiscal [cfr. doctrina del suscripto al votar, entre otros casos, "Pouyet Argentina S.A. s/recurso de apelación-impuesto al valor agregado". (Expte. N° 15.591-I), sentencia del 5/2/99; "Cameronera Patagónica S.A.A.P.I.C.I y E. s/recurso de apelación- impuesto a la ganancia mínima presunta" (Expte. N° 19.083-I) sentencia del 16/10/2001; "Enporex S.A. s/recurso de apelación" (Expte. N° 20.825-I) de fecha 12/11/2004 y "Ritenero S.A.

s/recurso de apelación -impuesto a las ganancias" (Expte. N° 21.233-I) del 6/12/2004].

Estas consideraciones apuntan a poner de relieve que si quien adeuda un tributo es al mismo tiempo acreedor por montos superiores a los adeudados, no se puede sostener valaderamente que exista un perjuicio fiscal que merezca ser sancionado, toda vez que el bien jurídico tutelado, esto es la recaudación fiscal, en este caso es inexistente. (el destacado es propio)

Que, sin perjuicio de lo expresado en los párrafos precedentes, debe señalarse que mediante el dictado de la ya citada ley N° 26.476 se estableció con alcance general, la exención y/o condonación de las multas y demás sanciones, que no se encontraren firmes, correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y cumplidas al 31 de diciembre de 2007 [arts. 4 inc. a) y 6 "in fine"] y que no se encuentren alcanzados por la exclusión de su art. 41.

Que hallándose cumplidos los requisitos antes enunciados, la obligación que diera origen a la multa apelada se encuentra ingresada y no advirtiéndose en autos la existencia de las causales de exclusión previstas en el art. 41 de la norma citada, corresponde declarar condonada dicha sanción.

Sternberg (Sternberg, 2012, págs. 73-77) dice que, incluso se ha planteado la eventual aplicación del sistema de correcciones simétricas para el caso en que, no habiéndose ingresado el impuesto, tampoco se hubiera efectuado el señalado cómputo del mismo como crédito fiscal. El Fisco no acepta ese procedimiento, considerando que el prestatario adeuda el impuesto desde la fecha de su vencimiento, por lo que debería abonarlo con más los correspondientes intereses resarcitorios y computarlo como crédito fiscal recién en la declaración jurada del mes inmediato siguiente al del efectivo ingreso del gravamen.

En cuanto a jurisprudencia atinente a la revocación de la multa por entender que en la base imponible del impuesto al valor agregado no se debía considerar la retención de ganancias encontramos la causa “Deloitte & Co. S.R.L.” TFN Sala C 16/02/2006 (Deloitte & Co S.R.L., 2006), en donde se confirma la multa apelada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683. Al igual que en la causa “Shell CAPSA” (Shell CAPSA, 2006), el 14 de marzo de 2006 la Sala B.

En cuanto a la causa Deloitte se esgrime “Que por su parte, el artículo 81 de la ley de rito -en su párrafo 5- dispone: "... Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otro gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación...".

“Que el principio de las correcciones simétricas ha sido expuesto por la doctrina y la jurisprudencia de este tribunal y es una de las aplicaciones mayores de los de equidad fiscal y razonabilidad de las leyes. Se trata de reglas implícitas del texto constitucional para la aplicación de las normas, que se explicita, se normativiza, claramente, en el artículo 81, párrafo 5 de la ley de rito cuando manda que al modificarse cualquier apreciación sobre un hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, esa apreciación rectificadora hubiere dado lugar a pagos improcedentes o en exceso, éstos se compensarán con la deuda cuantificada en esa determinación incluso cuando la acción de repetición de aquellos pagos se hallare prescripta. La causa, el eje del principio de las correcciones simétricas, es el concepto o apreciación rectificadora que debe hacerse incidir en los balances impositivos o en las liquidaciones tanto en sus componentes o proyecciones positivas como negativas y aun cuando por la apropiación temporal de esos efectos los mismos no se expongan en un único o mismo período fiscal.”

Que por eso, aunque negando la aplicación del principio analizado, el suscripto tuvo oportunidad de expresarse en la causa "Sociedad Cooperativa de Tamberos SRL", expediente 22.621-I, sentencia del 14/2/2006, donde sostuvo que para que tal principio se haga presente: "... es necesario que el ajuste del Fisco deje expuesto un pago en exceso o un componente negativo de la base imponible que neutraliza total o parcialmente el 'aspecto' omitido por el responsable, anterior o contemporáneo a la configuración de ese componente o débito fiscal objetado por la administración fiscal; en cambio la compensación que se produce en el caso de autos corresponde a un ingreso en defecto ya causado al tiempo de las declaraciones juradas primitivas inexactas y que es compensado ex post de la fiscalización a raíz del ingreso directo recién entonces efectuado por el último período fiscal rectificado. Por ello esta circunstancia extintiva definitivamente posterior al tiempo de la infracción, no quita ilicitud a la conducta que se perfeccionó al vencimiento del plazo para la presentación de las correspondientes declaraciones juradas, las que lo fueron en forma inexacta omitiendo en ese momento el pago del impuesto en su justa medida". El Fisco aceptó la aplicación de la "teoría de correcciones simétricas" en el caso de las importaciones de servicios, pero no se admitió dejar sin efecto la multa por omisión.

FORMA DE CANCELACIÓN

En primer lugar, los pagos en función de la Ley 25.345 "Prevención de la evasión fiscal" (Boletín Oficial de la República Argentina, 2000, pág. 1) en su artículo 1 establece: "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.

3. Cheques o cheques cancelatorios.

4. Tarjeta de crédito, compra o débito.

5. Factura de crédito.

6. Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL.

Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan.”

En función a lo anteriormente expuesto, se puede gravar a través de las entidades financieras o tarjetas de crédito, el IVA que recae sobre la compra de esa importación de servicios, al igual que hoy también existe para los servicios digitales, según art. 3 de la RG (AFIP) 4240/2018 (Boletín Oficial de la República Argentina, 2018, pág. 65).- Unificando de esta manera ambas normativas y no generando diferencias para distintos conceptos de importación de servicios, abarcando la totalidad de contribuyentes.

Y, solo por exclusión, se realizaría la confección de una declaración jurada en donde se declare el concepto que se está importando si algún servicio se encuentra exento. El pasado 12/10/2022 se publicó la Resolución General (AFIP) 5271/2022 (Boletín Oficial de la República Argentina, 2022, pág. 61) que implementa el Sistema de Importaciones de la República Argentina y pagos de servicios al exterior, el que será aplicable a las personas humanas, sucesiones indivisas y personas jurídicas, cualquiera sea la forma que adopten, que deban realizar pagos al exterior por cuenta propia o de terceros o actúen como ordenantes del pago, para cancelar obligaciones propias o de terceros. En el micrositio denominado “Sistema de Importaciones de la República Argentina y pagos de servicios al exterior (SIRASE)” del sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos se publicará la nómina de los códigos de operaciones y los montos mínimos a los que les resultará de aplicación el sistema mencionado precedentemente.. En línea con lo anterior, las

directrices internacionales sobre IVA (OCDE, 2021, págs. 20-21) establecen que los métodos adoptados por las jurisdicciones para velar por las empresas extranjeras para no incurrir en el pago de IVA no recuperable, incluyen entre otros, expedir certificados de compras exentas.

La importación de ese servicio realizada por un responsable inscripto frente al impuesto al valor agregado gozará de la misma mecánica que hoy se prevé, es decir, computando ese débito fiscal como crédito fiscal, a los fines de no afectar la neutralidad del impuesto.

CONCLUSIONES

De acuerdo con todo lo expuesto, queda demostrado que hay una inconsistencia en cuanto a la neutralidad del impuesto. Actualmente los servicios importados deben sufrir una igualación en materia impositiva en cuanto al impuesto al valor agregado con los servicios prestados a nivel nacional para evitar que existan diferencias en costos impositivos, protegiendo de esta manera el aparato productivo del país. -

Como expuse anteriormente, a lo largo de este trabajo, el principio de neutralidad en el Impuesto al Valor Agregado, debe ser el objetivo principal. Recordemos que el impuesto en sus albores comenzó únicamente con la gravabilidad de las cosas muebles, para luego incorporar a los servicios. Y respecto a estos últimos, antes los consumidores solían contratar servicios a proveedores locales. Hoy en día, un servicio puede ser fácilmente contratado en el exterior para ser utilizado o explotado efectivamente en Argentina y entiendo que es hacia donde se dirige la normativa del Impuesto al Valor Agregado de todos los países, teniendo en cuenta las Directrices Internacionales sobre IVA planteadas por la OCDE.

Respetando el principio de neutralidad, las normas del IVA deben articularse de tal manera que no se influencie la toma de decisiones empresariales o particulares; por otra parte, las organizaciones o los consumidores no deben verse favorecidos o desfavorecidos, en cuanto a si los mismos servicios son tomados en el país o en el exterior.

Asimismo, es necesario hacer incidir el impuesto al valor agregado en la totalidad de los contribuyentes y no únicamente en los responsables inscriptos frente al IVA.

En función a todo lo precedentemente expuesto se propone como reforma legislativa al artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, inciso d):

- prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3° de la ley del IVA realizadas en el exterior,
- cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país

Unificando de esta manera, tanto el inciso d) como el inciso e) de la Ley de IVA para la generalización de todos los servicios contemplados en el inciso e) del art. 3 de la Ley de IVA. La reglamentación en cuanto al cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables inscriptos frente al IVA, debe ser similar a la actual a la plasmada en la Resolución 549/99; no obstante, plantearía una modificación del actual artículo 7 de la citada resolución en cuanto a que el impuesto ingresado debiera computarse como crédito fiscal en la declaración jurada correspondiente al mismo período fiscal, no afectando distorsiones en cuanto a cómputos diferidos de créditos fiscales, asemejándolos a iguales situaciones respecto de esas mismas operaciones en el mercado interno y no atentando en la economía del contribuyente en términos de inflación.

La solución que se refleja para la recaudación de dicho impuesto en cuanto a la generalidad de los contribuyentes, teniendo en cuenta que los servicios son de difícil detección y que no pasan como los bienes por Aduana, a través de los pagos en función de la Ley 25.345 obviamente no abarca todas las situaciones posibles, por ejemplo, deja afuera de imposición a los residentes no inscriptos o a los extranjeros que permanecen transitoriamente en el país y que realizan esos pagos a través de medios no reguladas por el BCRA. No obstante, hago eco a lo que establecen las Directrices Internacionales sobre IVA (OCDE, 2021, pág. 87): “Los mecanismos de cooperación mutua, intercambio de información y otras formas de comunicación

entre administraciones tributarias pueden constituir instrumentos útiles para facilitar una interpretación consistente de las Directrices sobre neutralidad y lugar de imposición, reducir al mínimo las controversias y abordar problemas de evasión y elusión surgidos en el marco de las Directrices. Puesto que las Directrices no tienen un carácter legalmente vinculante (softlaw), los planteamientos para conseguir una interpretación consistente de las mismas en la legislación nacional no pueden incluir ningún mecanismo que dependa de la existencia de un compromiso legal de obligado cumplimiento (hardlaw) entre los países (por ejemplo, un tratado bilateral en materia impositiva)”. Es decir, los mecanismos de intercambio de información al igual que las comunicaciones entre administraciones tributarias, resultarán de utilidad para prevenir estas maniobras elusivas.

De esta manera, si el Impuesto al Valor Agregado se aplica a todos los servicios por igual el particular no podrá acudir a una elección de consumo distinta que le permita maximizar su utilidad modificando su patrón de adquisición.

Por último, frente a la omisión del impuesto al valor agregado, y de acuerdo a lo investigado, no es posible compensación alguna con saldos a favor de libre disponibilidad del impuesto y por lo tanto, una omisión frente al ingreso del impuesto en tiempo y forma, hará pasible al contribuyente de la multa contemplada en el art. 45 de la Ley 11.683. No obstante, el fisco deberá hacer uso de sus facultades de correcciones simétricas, de acuerdo con lo contemplado en el art. 81 de la ley de Procedimiento Fiscal, siempre que se den los supuestos contenidos en la norma. (La Biznaga SAACIF y N c/DGI s/repeticón de impuesto, 1987)

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Association, A. E. (10 de 12 de 2021). *American Economic Association*. Obtenido de <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php>

Bibiloni, M. (19 de 02 de 2019). *La gravabilidad con derechos de exportación a la prestación de servicios*. Obtenido de <https://www.ambito.com/edicion-imprensa/afip/la-gravabilidad-derechos-exportacion-la-prestacion-servicios-n5015467>

Boletín oficial de la República Argentina. (30 de 12 de 1998). *Ley 25.063* (29.053).

Boletín Oficial de la República Argentina. (14 de 05 de 2018). *Resolución General 4240/2018* (33.869).

Boletín Oficial de la República Argentina. (17 de 11 de 2000). Ley 25.345 Prevencion de la evasión fiscal. (29.528).

Boletín Oficial de la República Argentina. (12 de 10 de 2022). Resolución General (AFIP) 5271. (35.022).

Boletín Oficial de la República Argentina. (14 de 14 de 1999). Resolución General 549/1999. (29.125).

Boletín Oficial de la República Argentina. (11 de 05 de 1999). Resolución General 585/1999. (29.144).

Boletín Oficial de la República Argentina. (12 de 08 de 1999). Resolución General 658/1999. (29.207).

CIAT. (10 de 12 de 2021). *Impuesto al valor agregado: su aplicación en América*. Obtenido de <https://www.ciat.org/ciatblog-impuesto-al-valor-agregado-su-aplicacion-en-america/>

Compañía General de Combustibles S.A. (CSJN 16 de 06 de 1993).

Corbacho, A., Fretes Cibils, V., & Lora, E. (04 de 2013). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*. Obtenido de <https://publications.iadb.org/es/recaudar-no-basta-los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo>

Dalmasio, A. (06 de 1999). *La importación de servicios en el impuesto al valor agregado*. Obtenido de <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807085848075.html?k=EOLDC082483A>

Datos macro. Impuestos IVA. (2020). Obtenido de <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/iva>

Decreto Reglamentario Ley IVA 692/1998 y modif. (11 de 06 de 1998). Argentina.

Deloitte & Co S.R.L. (Tribunal Fiscal de la Nación Sala C 16 de 02 de 2006).

Diez, H. P. (1994). *Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: Errepar.

Directiva Unión Europea 2006/112/EC. (28 de 11 de 2006). Unión Europea.

Fenochietto, R. (2007). *El impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: La Ley.

García Vizcaíno, C. (1997). *Derecho Tributario*. Buenos Aires : Depalma.

Honorable Senado Argentina. (07 de 12 de 1998). Recuperado el 2 de 05 de 2021, de <https://www.senado.gob.ar/parlamentario/sesiones/busquedaTac>

Informes de Recaudación AFIP. (2022). Recuperado el 2022, de <https://contenidos.afip.gob.ar/institucional/estudios/archivos/informe-recaudacion.pdf>

Jarach, D. (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Capital Federal: Cangallo.

Kaplan, H. (2013). La territorialidad en los impuestos indirectos y en el IVA en particular. En R. O. Asorey, & F. D. García, *Tratado Internacional de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley.

La Biznaga SAACIF y N c/DGI s/repeticón de impuesto (CSJN 31 de 03 de 1987).

Labinca SA (CNACAF Sala V 02 de 12 de 1996).

Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal. (13 de 07 de 1998). Argentina.

Ley 23.349 Impuesto al Valor Agregado. (26 de 03 de 1997 y modif.). Argentina.

Ley 24.425 ORGANIZACION MUNDIAL DEL COMERCIO. (23 de 12 de 1994). *Anexo 1B*. Argentina.

Lorenzo, A., Edelstein, A., & Calcagno, G. (05 de 1999). *El impuesto al valor agregado en las denominadas "importaciones" y "exportaciones" de servicios*. Obtenido de <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807085848590.html?k=>

Mac Donell, S., & Amigo, R. (1992). El impuesto al valor agregado y las prestaciones de servicios. *Boletín DGI N° 464*, 845.

Macarro Osuna, J. M. (2015). *El principio de neutralidad interna en el IVA*. Sevilla, España: Aranzadi.

Macón, J. (1998). *Armonización fiscal en el Cono Sur*. Buenos Aires: Bufano S.A.

Matesanz, F. (10 de 12 de 2021). *La regla de la utilización efectiva en el IVA*. Obtenido de <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-sobre-tributacion-indirecta/la-regla-de-utilizacion-efectiva-en-el-iva-2015-03-24/>

Merriam & Webster. (05 de 12 de 2021). Obtenido de <https://www.merriam-webster.com/dictionary/neutrality>

Moller, E. (1967). On the value-added tax in Denmark and the European. *Bulletin for international fiscal documentation*, 21.

Núñez, L. M. (2014). *I Jornadas de Tributación Internacional. Cuestiones litigiosas en la determinación de la base imponible del IVA en las importaciones de servicios*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

OCDE. (23 de 06 de 2021). Obtenido de <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>

OECD. (10 de 12 de 2021). *Estadísticas tributarias America Latina Caribe Argentina*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-argentina.pdf>

Orco, E. (2009). Importación y exportación de servicios en el impuesto al valor agregado. *Prácticas internacionales. Situación de la legislación Argentina y propuestas de mejora*. En O. V. Díaz, *Revista de Tributación* (págs. 49-61). Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Pirelli Neumáticos S.A.I.C. s/ Recurso de apelación -, Pirelli Neumáticos S.A.I.C. s/ Recurso de apelación - (TFN 22 de 06 de 2011).

Porporatto, P. (23 de 11 de 2020). *Propuestas multilaterales para el tratamiento tributario de la economía digital de OCDE, Unión Europea y ONU*. Obtenido de <https://www.mercouris.com/35996/propuestas-multilaterales-para-el-tratamiento-tributario-de-la-economia-digital-de-ocde-union-europea-y-onu-%e2%80%93-cont-pub-pablo-porporatto/>

Puentes Del Litoral S.A. (TF 26.823-I) c/ DGI, Puentes Del Litoral S.A. (TF 26.823-I) c/ DGI (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION 20 de 08 de 2014).

RAE. (05 de 12 de 2021). Obtenido de <https://dle.rae.es/neutralidad>

Rajmilovich, D. (2012). Las licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA. *Errepar Doctrina Tributaria* .

Shell CAPSA (TFN Sala B 14 de 03 de 2006).

Sternberg, A. R. (10 de 2012). La importación de servicios en el IVA. Aspectos conflictivos. *Consultor Tributario Errepar* .

Tansini, R., Bergara, M., Berretta, N., Della Mea, U., Fachola, G., Ferre, Z., y otros. (2003). *Economía para no Economistas*. Montevideo: Departamento de Sociología, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de la República.

Villegas, H. B. (1999). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas Comisión Nro. 2. (16 al 18 de 11 de 2016). *XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas Comisión Nro. 2*. (D. T. ERREPAR, Ed.) Obtenido de XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas Comisión Nro. 2: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20161214165943340.html?k=efectos%20econ%C3%B3micos%20iva>