

ESTRUTURA BASICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA REPUBLICA ARGENTINA

Alejandro C. Altamirano¹

DISTRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA ARGENTINA

Como consecuencia de la organización política de la República Argentina, que adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, existen tres niveles de imposición: la Nación, las Provincias y los Municipios. Cada uno de ellos es titular de poderes tributarios a efectos de establecer gravámenes.

El sistema tributario argentino se compone de tres clases de tributos básicos que son: Impuestos, conceptualizados como la prestación patrimonial generalmente exigible en dinero y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer necesidades colectivas; Tasas, definidas como prestación en dinero en virtud de un servicio público aprovechado; Contribución de mejoras, que son prestaciones pecuniarias debidas por quien obtiene un aumento de valor en un bien del que es propietario en razón de una obra pública.²

La Constitución Nacional clasifica a los tributos en directos e indirectos y en función de esa clasificación distribuye la potestad tributaria de la siguiente manera³:

(a) Impuestos directos: el Estado Federal puede imponer esta clase de tributos, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, a condición de que la defensa, seguridad común y el bien general del Estado lo exijan. Estos gravámenes son coparticipables.

(b) Impuestos indirectos: a) externos: (derechos aduaneros) son competencia exclusiva del Estado Federal; b) internos: son de competencia concurrente entre el Estado Federal y las provincias.

Los principales gravámenes nacionales como el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, entre otros, son leyes nacionales, pero los ingresos recaudados se distribuyen entre la Nación y las Provincias de acuerdo con porcentajes preestablecidos a través del Régimen de Coparticipación Tributaria.

CARACTERISTICAS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO

El IVA es un impuesto indirecto al consumo que se aplica sobre 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

¹ Abogado tributarista y Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Argentina.

² Recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en las causas "INDO S.A. c/ FISCO NACIONAL (DGI) s/ repetición", de i. 4.5.95 y "HORVATH, Pablo c/ FISCO NACIONAL (DGI) s/ ordinario" de i. 4.5.95 elevó a la categoría impositiva a la figura denominada Ahorro Obligatorio.

³ Constitución Nacional, artículo 75 inciso 2.

que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio. El gravamen incide una sola vez en el precio final de los bienes y servicios al alcanzar el valor agregado en cada fase del ciclo económico, ya que la suma de valores añadidos por cada etapa corresponde al precio total del bien o del servicio que paga el consumidor final⁴, verdadero incidido en el gravamen.

Entre las características fundamentales se encuentra que:

- Es *indirecto*: es decir, incide económicamente sobre el consumidor final, consiguientemente grava a los consumos.
- Es *real*: no tiene en cuenta las condiciones personales del sujeto incidido por el impuesto.
- No tiene *efecto piramidación*: la piramidación aparece en los casos en que el aumento del precio final del bien o servicio es superior al impuesto que en definitiva recauda el Estado; es característico de los impuestos sobre los consumidores indirectos en cascada.
- Es *plurifásico y no acumulativo*: toda vez que incide una sola vez en el precio final del bien o del servicio prestado.
- Es de *fácil control*: los mecanismos usualmente utilizados por los fisco nacionales son aptos para reducir considerablemente la evasión fiscal.
- Favorece a la *integración económica internacional*: debido a que no produce efecto en cascada se puede determinar con grado de precisión la tributación interna y, en oportunidad de la exportación de los productos o servicios, el Estado está en condiciones de cuantificar el impuesto y devolverlo al responsable que no lo pudo trasladar al exterior. Remitimos sobre el particular al Capítulo X.

En materia de intercambio internacional de productos, si un país quiere fomentar su ritmo exportador debe tener presente que los productos deben salir del mismo sin imposición indirecta interna para poder competir con otros productos del exterior que no se encuentren alcanzados por un tipo impositivo inferior, levantando de este modo las barreras impositivas que distorsionan la competencia.⁵

ALICUOTA

La tasa o alícuota del IVA asciende al 21 %. Esta alícuota regirá hasta el 31 de Marzo de 1996, fecha en la que regresará al 18 %. Ello se debe a que la ley 24.468, de marzo de 1995 incrementó transitoriamente en tres punto la tasa del IVA por razones del Presupuesto Nacional, a efectos de asignar el producido de ese incremento al sostenimiento del equilibrio fiscal y al fortalecimiento del crédito público.⁶

En operaciones de venta de gas, energía eléctrica, aguas reguladas por medidor, servicios de telecomunicaciones, servicios cloacales y de desagües, cuando la venta se destina a viviendas de recreo o veraneo o terrenos baldíos, la alícuota se eleva al 27 %.

El poder Ejecutivo Nacional queda facultado para reducir, con carácter general, las alícuotas del impuesto hasta 6 puntos, como también a incrementarlas dentro de ese margen en caso de que haga uso de la reducción.

⁴ Humberto P. *Impuesto ai Valor Agregado. I d I noxir*, Buenos Aires, 1994, pag. 6

⁵ DIEZ, Humberto P. *op. cit.*, pag. 8.

⁶ Por médo de la Circular 1334, la Dirección General Impositiva senaló que el incremento transitório dei 3 % en la tasa dei impuesto debe considerarse integramente como crédito fiscal.

Como indicaremos en el Capítulo IX, en los casos en que un responsable inscripto en el IVA efectúa ventas, locaciones o prestaciones a responsables no inscriptos en el IVA, el primero debe aplicar la alícuota del 21 % con más el incremento del 10,50 % (equivalente al 50 % de la alícuota general). Ello en razón de la particular forma de ingreso del impuesto por parte del responsable no inscripto, debiendo la ley crear esa ficción toda vez que el responsable no inscripto no liquida el impuesto ni lo recibe discriminado en las facturas que se le emiten.

OBJETO

El IVA se aplica sobre ventas en general, locaciones y prestaciones e importaciones definitivas de cosas muebles.

Cabe tener presente que la configuración del hecho imponible del IVA requiere de tres elementos: el elemento territorial, que limita la aplicación del gravamen dentro del marco territorial argentino; el elemento objetivo que define el campo jurídico de actuación del gravamen que como señalamos precedentemente son las ventas, locaciones, prestaciones y las importaciones y, finalmente, el elemento subjetivo que visualiza determinadas características del sujeto pasivo. Al segundo de los elementos nos referimos en este acápite.

Ventas de cosas muebles -Es condición necesaria que los bienes muebles que son objeto de la transferencia de dominio se encuentren situadas o colocadas en la República Argentina y sean efectuadas por los siguientes sujetos⁷:

- a. Los que hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, quienes realicen actos de comercio accidentales y las que realicen los herederos respecto de los bienes del causante.
- b. Los que realicen ventas o compras en nombre propio pero por cuenta de terceros.
- c. Las empresas constructoras que realicen obras directamente o a través de terceros sobre inmueble propio. La ley considera empresa constructora aquellas que directamente o a través de terceros, efectúan tales obras con el propósito de obtener lucro con su ejecución o con la posterior venta del inmueble.
- d. Quienes presten servicios.
- e. Los locadores.

La ley presume que existe venta en⁸: (i) Toda transferencia a título oneroso que represente la transmisión del dominio de cosas muebles (por ejemplo, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación) realizada entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole; (ii) La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino al uso o consumo particular del o los titulares de la misma; Las operaciones de comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

En relación a la subasta pública de bienes (materialización de la ejecución de una sentencia judicial por medio de la cual se rematan los bienes del vencido para satisfacer la demanda del vencedor) en general no existen mayores divergen-

⁷Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 1 inciso a).

⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 2, Inciso a).

cias sobre la aplicación del IVA si bien existieron opiniones diferentes de la Dirección General Impositiva.

No se consideran ventas y consecuentemente no tributan el impuesto, las transferencias que se realicen como consecuencia de procesos de reorganización empresarial.

Las obras, locaciones y prestaciones de servicios -Al igual que en el supuesto anterior, es condición necesaria que las obras, locaciones y prestaciones de servicios sean realizadas en el territorio de la Nación argentina. En los casos de telecomunicaciones internacionales se consideran realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en el país.⁹

La ley enumera detalladamente las obras, locaciones y prestaciones de servicios gravados, a pesar de que la ley 23.871 generalizó el impuesto a la totalidad de los servicios por medio de la ley 23.871, excepto aquellos que sean excluidos del impuesto. En efecto, luego de la enumeración de locaciones y prestaciones gravadas la ley expresa que también están gravadas las restantes locaciones y prestaciones a condición de que se realicen sin relación de dependencia, a título oneroso y con prescindencia del encuadre jurídico que resulte aplicable¹⁰. De esta forma la ley adopta una globalización de tal amplitud y alcance que sólo se encuentran exentas aquellas locaciones y prestaciones que expresamente dispone la ley en el artículo relativo a exenciones.

Las importaciones definitivas de cosas muebles -Las importaciones definitivas están gravadas. Estas importaciones son las destinadas a consumo. El agente de percepción es la Administración Nacional de Aduanas.

Para los supuestos de importación temporaria, el Código Aduanero Argentino contempla un régimen particular en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del país sujeta a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del plazo previsto por el referido Código¹¹

La mercadería importada en estas condiciones no está sujeta al IVA, toda vez que éste gravamen se aplica sólo cuando la importación es definitiva.¹²

Existe un régimen de percepción anticipada del impuesto respecto de la importación definitiva de cosas muebles que para el importador sean bienes de uso; que tengan como destino el uso o consumo particular del importador o bien que se trate de una reimportación definitiva. El pago de la percepción anticipada, que asciende al 8 % de la tasa del impuesto, es considerado impuesto ingresado. Por ello puede ser computado por el importador en su declaración jurada del gravamen.¹³

⁹ *L&y dQI Impuesto al Valor Agregado, artículo 1 inciso b).*

¹⁰ *ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 3 inciso o) punto 20.*

¹¹ *Código Aduanero, art. 250 y siguientes.*

¹² *Código Aduanero, art. 256, primera parte.*

¹³ *Debido a la características del IVA, cuyos efectos económicos son en general neutrales, resulta útil resumir el mecanismo de aplicación de la percepción anticipada regulado por la Resolución General 3431: (a) El pago del 21 % de IVA, representa para el importador un crédito fiscal (el cual compensará con los débitos fiscales que se produzcan por el cobro del IVA a sus compradores en oportunidad de la venta de sus mercaderías a aquellos); (b) El pago del 8 % corresponde a una percepción anticipada del IVA a cargo de la Administración Nacional de Aduanas, el cual debe considerarse impuesto ingresado, consecuentemente puede ser deducido por el importador de su declaración jurada. En caso de generarse un saldo a favor (ello significa que a pesar de la compensación entre el impuesto pagado por la importación y el impuesto cobrado por la venta del producto en el país igualmente existe crédito fiscal en favor del importador) puede pedirse la compensación o acreditación con otros impuestos, o solicitarse la devolución o transferencia a terceros de dichos importes.*

En aquellos casos en que el régimen de percepción genere en forma permanente saldo a favor para el importador, éste puede solicitar su exclusión -total o parcial- del referido régimen de percepción. A estos fines debe presentar una nota ante la Dirección General Impositiva detallando una serie de informaciones.¹⁴

SUJETOS DEL IMPUESTO

Son sujetos pasivos del impuesto¹⁵ las personas físicas y jurídicas que:

a. Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales y los herederos y legatarios de responsables inscriptos cuando enajenen bienes del causante.

En este contexto, no asumen el rol de sujetos pasivos del impuesto aquellos que realizan ventas aisladas de bienes usados o nuevos que no puedan considerarse como actos accidentales, por ejemplo, la venta de una heladera u otro artefacto doméstico usado, o un vehículo usado etc. que pudiera efectuar un sujeto no comerciante¹⁶. Es decir, aún no siendo comerciante, un sujeto puede convertirse en sujeto pasivo del tributo.¹⁷ Ello en razón de que la venta estará alcanzada por el impuesto cuando se trate de un acto aislado o accidental de venta de cosa mueble con el objeto de lucrar con su enajenación.¹⁸

b. Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

c. Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

d. Empresas constructoras que realicen obras directamente o a través de terceros sobre inmueble propio con el propósito de obtener lucro en su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble.

e. Quienes presten servicios gravados.

f. Quienes sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

g. Las Uniones Transitorias de Empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios y cualquier otro ente individual o colectivo.

Estos entes no tienen personalidad en el Derecho Comercial argentino pero insólitamente la legislación tributaria le asigna tal carácter en el IVA. Ello motiva

¹⁴ Resolución General 3337, artículo 10 y Circular de la Dirección General Impositiva Nº 1262.

¹⁵ Ley de Impuesto al Valor Agregado, artículo 4.

¹⁶ Cfr: RBG, Enrique Jorge. **El Impuesto al Valor Agregado**. Editorial Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, pág. 160. El autor acertadamente considera que para caracterizar la profesión habitual o comercio, debe recurrirse al análisis de tres elementos que la destacan, remontándose a la experiencia que sobre el particular tuvo otrora el impuesto a la renta: (1) La actividad se encuentre incluida en el objeto social, habiendo señalado la Corte Suprema en la causa "Hesperia" (dei 18.8.47, JA T. III, pag. 817) que el número e importancia de las operaciones para juzgar la existencia de habitualidad no es necesario sean analizados si estas son del comercio del sujeto que las realiza, por la razón de que están enunciadas dentro del fin u objeto social a cumplir por la sociedad. (2) La frecuencia de las operaciones e importancia en relación al giro del negocio; y (3) El propósito de lucro.

¹⁷ El art. 1 del Código de Comercio dispone que: "La ley declara comerciantes a todos los individuos que, teniendo capacidad legal para contratar, ejercen de cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual. "A su vez el art. 6 del mismo cuerpo normativo establece que: "Los que verifican accidentalmente algún acto de comercio no son considerados comerciantes..."

¹⁸ Sobre el particular afirma REIG "las operaciones aisladas o accidentales que reúnen las características de actos de comercio, están alcanzadas por el gravamen, aun cuando sean efectuadas por personas no calificadas por nuestro código como comerciantes" REIG, Enrique Jorge op. cit. pág. 163).

dificultades impositivas de diversa índole en razón de que sus componentes, en ciertos casos, no pueden tomar para sí los créditos fiscales de tales entes, generándose problemas de compleja solución.

h. Mantienen la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil con relación a las ventas y subastas judiciales y demás hechos imponibles que generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos.

La jurisprudencia sobre el particular no es firme. Con anterioridad a la modificación introducida a la ley impuesto por la ley 23.349, oportunidad en que las empresas en quiebra pasaron a ser sujetos de derecho responsables del cumplimiento del gravamen, la jurisprudencia se había edificado sobre la base de la problemática derivada del análisis del impuesto en los remates originados en procesos falenciales (concurso y quiebras). Consecuentemente, siendo que en la quiebra la empresa fallida dejaba de desarrollar el comercio con habitualidad no concurría el elemento subjetivo y el impuesto no procedía.¹⁹

Esta posición no implica jurisprudencia firme en tal sentido. La afirmación de que la subasta judicial no es una venta y por ende no le es aplicable el impuesto, no resiste el menor análisis ante los términos del artículo de la ley precedentemente citado.²⁰ consiguientemente cuando se subasta de una planta industrial en bloque el impuesto recae sobre los bienes muebles rematados.²¹ Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación si bien cuenta con jurisprudencia sobre el particular la misma no es clarificante.²²

NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

Para la configuración del hecho imponible la ley especifica el momento en que se perfecciona según la naturaleza de la operación²³:

a. En el caso de ventas: el hecho imponible se perfecciona (i) en el momen-

¹⁹ Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) analizó la cuestión en el caso de una empresa declarada en quiebra, disuelta y luego volvió a funcionar. En este contexto la DGI reclamaba a la fallida el IVA oportunamente omitido. El TFN entendió que los preceptos legales que admiten la continuación de la actividad industrial de la empresa fallida no tienen por fin la preservación del sujeto empresario sino la continuidad de la empresa en orden al interés público, la paz social y el mantenimiento de las fuentes de trabajo y la producción económica. Entonces, a raíz de la declaración de quiebra, no puede afirmarse que la sociedad fallida haya continuado el giro de sus negocios con un representante especial, no pudiendo ser responsabilizada en manera alguna por el impuesto determinado. Tampoco pueden atribuirse a la masa de acreedores estas operaciones, dado que es dudoso que el síndico sea el representante exclusivo de aquéllos y que no ha tenido injerencia alguna en la explotación. Por último el Tribunal llega a la conclusión de que resulta indispensable una norma tributaria especial que atribuya, en estas situaciones, el hecho imponible a un sujeto de derecho responsable. (“HILANDERÍA LUJAN S.A.”, TFN, Sala A, dei 11.5.83, Errepar, IVA II, 807.001.008). Idéntica Interpretación se adopto en la causa “GARAY, Juan C. y MICHEL DE GARAY, Laura”, Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la Provincia de Salta, Sala III, dei 31.8.83, Errepar, IVA II, 807.001.009.

²⁰ “TALLERES METALÚRGICOS NAVALES ARGENTINOS S.A.”, CNACom, sala B, dei 24.6.83

²¹ “METALÚRGICA PALPALA S.A.” CNACom Sala B, dei 21.3.84; “CASA AN AR ANJADA S.A.” CNACom, Sala A, dei

²² “I OUIPOS HIDRÁULICOS SRL”; “PLÁSTICA MAGNANO S.A.”; “RUBIO, José A.”; “CIA PAPELER NORTE SR.”; “CUrSTA HERMANOS SH”; “ALVAREZHERMANOS S.A.”; “CASA ANARANJADA S.A.”; “JORGE Y ROGER DE AIAIDU SH” y “METALÚRGICA PALPALA S.A.”, CSJN todas dictadas el 13.11.86.

²³ ny tlol Impuesto al Valor Agregado, artículo 5.

to de la entrega del bien, (ii) con la emisión de la factura respectiva o acto equivalente, el que fuere anterior.

Si se trata de provisión de energía eléctrica, agua o gas -regulado por medidor- el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se produce el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

Si se trata de la comercialización de productos primarios (agricultura y ganadería) y actividades extractivas (minerales, petróleo crudo y gas) en las que la fijación del precio se produce con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfecciona en oportunidad de la determinación de dicho precio.

Si los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercializan mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados que se reciben con anterioridad a la entrega de aquellos bienes, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega del bien.

b. En el caso de prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios: el principio general consiste en que el hecho imponible se configura (i) en el momento en que termina la ejecución o prestación o (ii) en el momento en que se percibe total o parcialmente el precio, lo que suceda en primer término.

Las excepciones a este principio general son las siguientes: Si las prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios se efectúan sobre bienes, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien o con la emisión de la factura.

Si se trata de servicios cloacales y desagües, servicios de telecomunicaciones, servicios de telecomunicaciones tarifados en función de unidades de medida, servicios de provisión de agua corriente -regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de la efectiva prestación- el hecho imponible se perfecciona (i) en oportunidad del vencimiento del plazo fijado para su pago o (ii) con la percepción total o parcial del precio, lo que ocurra primero.

Si se trata de operaciones de seguros o reaseguros, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la emisión de la póliza o suscripción del contrato de seguro.

En los casos de operaciones de compra y descuento -mediante endoso o cesión de documentos tales como pagarés, letras, prendas, papeles comerciales, contratos de mutuo, facturas, etc.- la finalización de la prestación se produce al concretarse la operación de compra y descuento, momento en el cual se perfecciona el hecho imponible.²⁴

Cuando el servicio adopta la característica de ser un “servicio continuo” (debido a que por la modalidad de la prestación no se fija expresamente el momento de la finalización de dicho servicio) se entiende que se produce el corte mensualmente, consiguientemente el hecho imponible se configura con la finalización de cada mes calendario.²⁵

c. En los casos de trabajos sobre inmuebles de terceros: (i) en el momento de la aceptación del certificado de obra,

²⁴ Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 8.2.

²⁵ Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 8.3.

total o parcial o (ii) con la percepción del precio total o parcial o (iii) con la factura, lo que ocurra primero.

d. En los casos de locación de cosas: (i) en el momento del devengamiento del pago o (ii) en el momento de la percepción del pago.

e. En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio: el hecho imponible se configura (i) con la transferencia a título oneroso del inmueble -escritura traslativa de dominio- o (ii) con la entrega de la posesión, lo que fuere anterior. En los casos de transferencia efectuada en una venta judicial por subasta pública, se configura el hecho imponible con el auto judicial que aprueba el remate.

f. En el caso de importaciones: cuando la importación se transforma en definitiva.

g. En caso de locación de bienes muebles con opción a compra (leasing): tratándose de bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas y tratándose de locaciones cuyo plazo de duración no exceda un tercio de vida útil del respectivo bien, el hecho imponible se configura con la entrega del bien o acto equivalente.

Si la locación se pacta por un plazo superior al tercio de vida útil del bien, el hecho imponible se configura: (i) en el momento del devengamiento del pago o (ii) en el momento de la percepción del pago.

h. En los casos en que se reciban señas o anticipos que congelen el precio del bien: el hecho imponible se perfecciona al momento en que tales señas o anticipos se hacen efectivos.

EXENCIONES

La descripción de las exenciones es importante toda vez que la generalización del impuesto ha motivado que todo acto jurídico está gravado excepto aquellos que la ley prevé como exención.

La jurisprudencia argentina sobre interpretación de las exenciones tributarias merece una consideración especial ya que dichas exenciones se interpretan con carácter restrictivo. Si bien la primera fuente de hermenéutica es la letra de la ley, considerando que cuando el legislador emplea determinados términos, el fin principal de quien interpreta es otorgar sentido pleno a la voluntad legisferante,²⁶ no puede soslayarse que la exención es un privilegio que deriva en la no aplicación de una norma tributaria. Por este motivo es natural que deba ser interpretada en sentido restringido.

Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, correspondiendo, fuera de tales situaciones, la interpretación estricta

²⁶ *La jurisprudencia estableció que la interpretador de la ley comienza por la ley misma, no siendo admisible que se pretenda de realizar dicha tarea se le agreguen expresiones y conceptos y se altere su contenido atribuyéndole un espíritu distinto del que surge de la literalidad de sus términos, pues corresponde al Congreso apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes y legislar en consecuencia. Cfr. entre otras causas "REYNALDO B.A. BIGNONE", Corte Suprema de Justicia de la Nación 21.6.84, Fallos 306:655; "MAXINTA S.A." Cámara Nacional de Apelaciones SH lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 5.6.90) Revista Impuestos, tomoXLIX, 294; Fallos 304:1736,*

de las cláusulas respectivas²⁷. La exención está o no está en la norma y en ésta última hipótesis no puede crearse, por razones de analogía, un privilegio que si el legislador lo hubiere considerado como tal, lo habría expresado.

También se ha expresado en la jurisprudencia que las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general ya que tal calificación debe atribuirse a la establecida por el legislador al excluir ciertas actividades financieras del control directo de los fiscos, quedando limitado su ejercicio a través del sistema de informaciones, salvo en los supuestos expresamente contemplados en que se releva a las entidades del deber de reserva.²⁸

Finalmente la Corte estableció que esta modalidad restrictiva en la interpretación se fundamenta en el carácter excepcional de las exenciones impositivas, habida cuenta que denotan un privilegio, razón por la cual no debe convertirse la exención en regla general.²⁹

Efectuada esta referencia preliminar, señalamos que la ley enumera³⁰ los siguientes bienes, entre otros, como exentos en caso de los mismos sean objeto de ventas, locaciones, prestaciones e importaciones:

- Libros, folletos e impresos similares, diarios y publicaciones periódicas.
- Sellos de correo, timbres fiscales y análogos, billetes de banco, títulos de acciones o de obligaciones y otros títulos similares, talonarios de cheques y análogos. En relación con los billetes de banco, comprende toda las clases emitidos por los Estados o bancos de emisión autorizados.³¹
- Sellos y pólizas de cotización o de capitalización, billetes para juegos de sorteos o de apuestas oficiales, sellos de organizaciones de bien público para obtener fondos o hacer publicidad; billetes para transporte público, de acceso a espectáculos, exposiciones, conferencias.
- El agua ordinaria natural, el pan común, la leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos cuando el comprador sea consumidor final o el Estado Nacional, provincias o municipios u organismos centralizados o descentralizados, comedores escolares o universitarios y análogos; especialidades medicinales para uso humano siempre que el impuesto se hubiere tributado en la etapa de importación o fabricación.

En oportunidad de describir las prestaciones y locaciones gravadas enunciadas en una cláusula general que englo-

²⁷ *THE COCA COLA EXPORT Co Sue. Arg. CSJN 23.12.80 DFXXXI-475; "MCBA c/KENTUKY SRL" CSJN 31.7.80, Revista Impuesto, t. XXXVIII-B, 1786; "MONSANTO Arg. SA CNFedsalal, 31.5.82 Revista Derecho Fiscalt. XXXIV-308; "COLGATE PALMOLI-VELtda. SA" 16.6.81 Revista Derecho Fiscal t. XXXII-157; "FABRICA ARGENTINA de ALPARGATAS S.A." 29.5.81, Revista Derecho Fiscal, t. XXXII-67; "BONAFIDE SAIC", TFN, 10.12.92, Periódico Económico Tributario dei31.3.93, pag. 5; "VIVIENDAS PATRÍCIA SRL c/DGIs/repeticón", CSJN, 11.4.89, Revista Impuestos t. XLVII-B, 1488; "FISCO NACIO-NAL DGI c/ASOCIACION de EMPLEADOS de CO-MERCIO de ROSÁRIO", CSJN, 19.12.91, Revista Impuestos t. L-A, 1086; "TÚLIO SANGUINETIC/ES-TADO NACIONAL (DGI) s/ repeticón" CSJN, Fallos 303:763; 303:489; 305:635; 305:1362; 306:1201; 307:1083.*

²⁸ *"BANCO DE LONDRES Y AMERICA DEL SUD" CSJN, 7.10.80, Revista Derecho Fiscal, t. XXX-B, 694.*

²⁹ *Fallos 304:422.*

³⁰ *Ley dei Impuesto ai Valor Agregado, articulo (I*

³¹ *Decreto Reglamentario de la leyd@/Impuõ8(o ai Wfat Agregado, articulo 10.*

ba a toda locación y prestación ejecutada sin relación de dependencia y a título oneroso cualquiera fuere el encuadre jurídico que se le asigne. De esta generalización se encuentran exentas, entre otras, las siguientes:

- Las realizadas por el Estado Nacional, las Provincias y los Municipios, también las efectuadas por instituciones pertenecientes a los mismos (se excluye ciertas prestaciones realizadas a título oneroso, loterías y juegos de azar).

- Operaciones de seguros de retiro privado, seguros de vida de cualquier tipo y sus reaseguros y retrocesiones. Sólo comprende a los contratos que con ese fin suscriban las entidades aseguradoras y en tanto estén regidas por las normas de la Superintendencia de Seguros de la Nación.³²

- Servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica de (i) hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; (ii) prestaciones accesorias a la hospitalización; (iii) servicios prestados por los médicos; (iv) servicios prestados por bioquímicos, odontólogos, etc. y los técnicos auxiliares de la medicina; (v) todos los servicios relacionados con la asistencia médica. Esta exención se limita a los importes que deban abonar las obras sociales y todo pago directo que a título de coseguro o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios.

- Servicios funerarios, de sepelio y cementerio retribuidos mediante cuotas solidarias que realicen cooperativas.

- Servicios prestados por bolsas de comercio, agentes de bolsa, agentes de mercado abierto y sociedades administradoras de fondos comunes de inversión.

- Los espectáculos artísticos, científicos, teatrales, culturales, musicales, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos.

- Los servicios de taxis, remise con chofer y transporte público de pasajeros, terrestre, acuático o aéreo realizados en el país.

- El transporte internacional de pasajeros y cargas.

- Los servicios de intermediación prestados por agencias de juegos de azar.

- Las colocaciones y prestaciones financieras relativas a: depósitos en efectivo en moneda nacional o extranjera efectuados en entidades financieras; préstamos entre entidades financieras; operaciones de pases de títulos, acciones, divisas o moneda extranjera;

- Prestaciones inherentes a cargos de director, síndicos y miembros de consejo de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones, fundaciones y cooperativas.

- Servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo.

- Servicios y prestaciones personales en los espectáculos teatrales, musicales, artísticos en general.

- Locación de inmuebles, excepto que se trate de inmuebles destinados a conferencias, reuniones y fiestas.

- Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves concebidas para transporte de pasajeros o cargas y

³² *Dacrotto Roglmentarlo de la ley dei Impuesto ai Valor Aproprndo, articulo 11.*

embarcaciones destinadas a actividades comerciales o para la defensa y seguridad.

En relación con operaciones de comercio exterior³³, las exenciones son las siguientes:

- Las importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y del hogar efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación y las importaciones definitivas -con idénticas condiciones indicadas para el anterior- realizada por instituciones religiosas y por entidades de bien público cuyo destino sea (i) la realización de obras médicas asistenciales de beneficencia y sin fines de lucro; (ii) la investigación científica y tecnológica que cuenten con programas extendidos por la Secretaría de Ciencia y Tecnología.

- Las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas de derechos de importación y las importaciones de bienes donados al Estado Nacional, a las Provincias o Municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes descentralizados y centralizados.

- Las exportaciones. En el plano del Derecho comparado y en materia de impuestos indirectos como lo es el IVA, al igual que la mayoría de las legislaciones tributarias la ley argentina adopta la tesis denominada del “país de destino”. Esto significa que las exportaciones son eximidas del IVA no así las importaciones definitivas. De esta forma por un lado no se exportan impuestos, pero como contrapartida se gravan las importaciones.

La ley del IVA en la Argentina considera exportaciones a los servicios prestados en el país para ser utilizados o explotados efectivamente en el exterior, consecuentemente quedan eximidos del impuesto.

En los casos en que la venta, importación definitiva o la locación o prestación de servicios hubiere gozado de un tratamiento preferencial y posteriormente el adquirente, importador o locatario de los mismos se lo cambia, nacerá para dicho sujeto la obligación de ingresar el impuesto dentro de los 10 días hábiles de realizado el cambio.

LIQUIDACION DEL IMPUESTO.

Período fiscal de liquidación -El período fiscal de liquidación del impuesto es el mes calendario. Mensualmente los contribuyentes deben presentar ante la Dirección General Impositiva una declaración jurada mensual y otra de carácter informativa en forma anual. Los productores agropecuarios tienen la opción de practicar la liquidación en forma coincidente con el ejercicio comercial o, en su caso, por año calendario.

Mecánica de liquidación del impuesto -El impuesto se liquida restando de los débitos fiscales (impuesto cobrado por el responsable en oportunidad de vender sus productos o prestar servicios) los créditos fiscales (obtenidos por el responsable en oportunidad de adquirir insumos o por la prestación de servicios que recibe). En otros términos, el impuesto resulta de los débitos fiscales menos los créditos fiscales.

Cuantificación de la base imponible - En principio, el precio neto de la venta,

³³ Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 7.

³⁴ Decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nº 2633/92 con vigencia desde el 31.12.92.

³⁵ Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 8.

³⁶ Decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nº 1648/93.

de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligado al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza³⁷.

Para los casos en que 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.

Tratándose de las locaciones efectuadas sobre bienes o servicios de telecomunicaciones tarifados en función de unidades de medida preestablecidas, el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando el valor de plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entreguen, vigente en el mercado en el que el productor realiza habitualmente sus operaciones.

Son integrantes del precio neto gravado -aunque se facturen o convengan por separado- y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:

1. Los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transportes, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.

2. Los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

3. El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las locaciones y prestaciones de servicios gravadas.

4. El precio atribuible a la transferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte integrante de la prestaciones o locaciones gravadas. Cuando según las estipulaciones contractuales, dicho precio deba calcularse en función de montos o unidades de venta, producción, explotación y otros índices similares, el mismo, o la parte pertinente del mismo, deberá considerarse en el o los períodos fiscales en los que se devengue el pago o pagos o en aquél o aquéllos en los que se produzca su percepción, si fuera o fueran anteriores.

En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción, que del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.).

En el supuesto contemplado en el párrafo precedente, si la venta se efectuara con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, éstos no integrarán el precio neto gravado. No obstante, si dichos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento en el cual debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos

³⁷ *inydal impuesto ai Valor Agregado, articulo 9, defi-rm In btwo Imponible.*

incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.

En el caso de transferencia de inmuebles no alcanzadas por el impuesto, que incluyan el valor atribuible a bienes cuya enajenación se encuentra gravada, incluidos aquellos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado o constituyan inmuebles por accesión al momento de su transferencia, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1896 y modif.).

En el caso de operaciones de seguros o reaseguros, la base imponible estará dada por el precio total de emisión de la póliza, o en su caso, de suscripción del respectivo contrato, neto de los recargos financieros. Cuando se trate de cesiones o ajustes de prima efectuados con posterioridad a la suscripción de los contratos de reaseguros proporcional y no proporcional, respectivamente, la base imponible la constituirá el monto de dichas cesiones o ajustes.

En ningún caso el IVA integrará el precio neto al que nos hemos referido.

Débito fiscal -A los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados precedentemente indicados, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica.³⁸

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieren estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.

Asimismo, cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a los responsables empresas constructoras, o realizadas por el sujeto pasivo, directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, que hubieren generado el crédito fiscal o realizadas por el sujeto pasivo, directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, que hubieren generado el crédito fiscal, deberá adicionarse al débito fiscal del período en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto tales hechos tengan lugar antes de transcurridos 10 (diez) años, contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinate de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior.

Crédito fiscal -Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en relación con el débito fiscal, los responsables restarán:

³⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 10, define el débito fiscal.

(a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o, en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Sólo dan lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

No se consideran vinculadas con las operaciones gravadas y por tanto generan un mayor ingreso tributario debido a que no se reducen los débitos fiscales:

1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de “leasing”) de automóviles que no tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio, excepto que la explotación de dichos bienes de cambio, excepto que la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

2. Las compras y prestaciones de servicios vinculadas con la reparación, mantenimiento y uso de los automóviles a que se refiere el punto anterior, con las excepciones en él previstas.

3. Las locaciones y prestaciones de servicios a que se refieren a: prestadas en bares, restaurantes y análogos; prestadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes y análogos; baños, casas de masajes y análogos; prestaciones efectuadas por piscinas de natación y gimnasios; efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares; prestaciones efectuadaslos por playas de estacionamiento, garajes y similares.

4. Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Los adquirentes, importadores, locatarios o prestatarios que, en consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior, no pueden computar crédito fiscal en relación a los bienes y operaciones respectivas tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales.

En ningún caso dará lugar a cómputo de crédito fiscal alguno el gravamen que se hubiere liquidado a los adquirente, salvo cuando se trate del caso de responsables no inscriptos que adquieran la calidad de inscriptos.

(b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que respecto e los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquéllos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción indicada precedentemente en relación con el débito fiscal.

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 prestado de servicios, los respectivos hechos impositivos.

CATEGORIZACION DE LOS SUJETOS FRENTE AL IVA: RESPONSABLES INSCRIPTOS; NO INSCRIPTOS Y CONSUMIDORES FINALES. EFECTOS

Los sujetos pasivos del gravamen, en función del volumen de operaciones anuales, pueden adoptar la calidad de responsables inscriptos o de responsables no inscriptos, .

Conforme lo adelantamos en el capítulo III precedente, el impuesto correspondiente a un responsable no inscripto -que no tiene obligación de presentar declaración jurada de ninguna índole- se ingresa a través del incremento en el 50 % de la alícuota del impuesto que aplica el responsable inscripto cuando factura a un responsable no inscripto. De esta forma, el responsable inscripto liquida e ingresa el impuesto correspondiente al responsable no inscripto en los períodos fiscales que corresponda a la operación³⁹. La factura que el responsable inscripto emite a un responsable no inscripto no puede discriminar el IVA.

La calidad de responsable inscripto debe mantenerse, por lo menos 5 años calendarios posteriores a la fecha en que solicita la inscripción como tal.

En resumen, el responsable inscripto traslada el impuesto que a él se le factura, el responsable no inscripto no lo traslada ingresando el tributo a través del incremento de la alícuota que le aplica el responsable inscripto.

OPERACIONES DE EXPORTACION. REGIMEN DE ACREDITACION, DEVOLUCION O TRANSFERENCIA DEL CREDITO FISCAL POR LOS EXPORTADORES

La ley del IVA considera exportador a aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero.⁴⁰

Habíamos señalado que en materia de operaciones de comercio exterior, la ley del IVA adoptó el sistema del “país de destino”, conforme el cual se gravan las importaciones definitivas y quedan exentas las exportaciones.

Por esta razón, los exportadores pueden computar contra el impuesto, el crédito fiscal originado en el pago del gravamen por operaciones relativas a la adquisición de bienes y servicios vinculados efectivamente con la exportación. La situación derivada del mantenimiento del crédito fiscal debido a la imposibilidad de practicar la compensación o también para el caso en que se realizare parcialmente, puede solucionarse acreditando dicha suma contra otro impuesto, devolviéndose al exportador o bien permitiendo su transferencia a terceros.⁴¹ Todo este razonamiento está condicionado a que efectivamente exista un crédito fiscal susceptible de recupero.

La devolución, acreditación o transferencia se canalizan a través de un régimen que comprende a los créditos fiscales computables como también a otras

³⁹ *Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 1 y II incorporado a continuación del artículo 24.*

⁴⁰ *Decreto reglamentario de la ley del IVA, artículo 62.*

⁴¹ *Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 41.*

actividades u operaciones que reciben igual tratamiento⁴². El trámite se sustancia ante la Dirección General Impositiva.

Como requisito previo e indispensable para petitionar el reintegro, deben encontrarse inscriptos en el Registro de Exportadores creado por la Dirección General Impositiva, además de otros registro de idéntico carácter que puedan exigir otras dependencias, por ejemplo la Administración Nacional de Aduanas. A su vez el exportador debe acompañar la documentación que exige la reglamentación.

En relación con las solicitudes de transferencias, también se exige documentación detallada para la aprobación de la transferencia del crédito.

Asimismo el régimen contempla una opción en favor de los contribuyentes para el reintegro anticipado, a efectos de obtener la devolución en forma mas expeditiva. No obstante es una alternativa mas onerosa en razón de que debe contratarse la constitución de una garantía bancaria. Para ejercer esta opción es necesario constituir en favor de la Dirección General Impositiva una garantía por el importe de la devolución o transferencia anticipada solicitada.⁴³

Como los anteriores, este régimen opcional de reintegro total anticipado está sujeto a la presentación de una serie de requisitos formales.⁴⁴

Para el caso de incumplimientos al régimen precedentemente señalado, la Dirección General Impositiva cuenta con una importante herramienta procesal a su favor: para la impugnación de la existencia y legitimidad de los créditos que originaron el reintegro, no está obligada a determinar de oficio la obligación tributaria⁴⁵ sino que basta la notificación del acto administrativo que así lo hubiere resuelto el cual puede ejecutar posteriormente por la vía del juicio de apremio.

UN IMPORTANTE INSTRUMENTO DE FISCALIZACION: EL REGIMEN DE FACTURACION Y REGISTRACION DE OPERACIONES

La Administración fiscal impuesto en el año 1991⁴⁶ un riguroso régimen de facturación y registración de las operaciones comerciales, excesivamente formal y detallista, que derivó en un incremento sustancial de la recaudación fiscal y el control y fiscalización de los contribuyentes. Especialmente se incrementó a nive-

⁴² Resolución General 3417, artículo 1.

⁴³El regimen está regulado por la ya citada Resolución General 3417 y la Resolución 1/90 de la ex -Secretaría de Finanzas Públicas. La garantía pueden consistir en un seguro de caución o aval bancario y *bu* constituye por 360 días corridos (cuando se trate do solicitudes de devolución) o por 180 días corridos (Gimndo *sb* trate de solicitudes de transferencia a *tmconn*). El plazo de vigencia dei la garantía puede mu *nmpHndo fi* pedido de la Dirección General.

⁴⁴ (a) Nota con carácter de declaración jurada en la cuale ma *nifies ta* que se han pagado las obligaciones fiscales vencidas y no prescriptas. Es decir, el fisco exige la acreditación de una intachable conducta fiscal; (b) Un formulario de declaración jurada 355 (en los casos de transferencia) por cada cesionario a favor dei que se solicite la transferencia; (c) Comprobante de la garantía bancaria o póliza de caución; (d) Nota indicando lugar y fecha, nombre, apellido o denominación, Clave Única de Identificación Tributaria, firma dei responsable o persona autorizada, fotocopia autenticada dei poder con el cual acredita su personería.

⁴⁵ La determinación de oficio está prevista en los arts. 24 y 25 de la ley 11.683.

⁴⁶ Resolución General de la Dirección General Impositiva 3419 y sus modificatorias.

les que no reconoce antecedentes en nuestro país en el IVA.

Como reacción del ordenamiento ante el incumplimiento de tales deberes formales, se hizo uso de una figura represiva que es la sanción de clausura de establecimiento comercial o industrial que contribuyó sustancialmente a tales propósitos.

La pena de clausura en el ámbito tributario se propone esencialmente disuadir el incumplimiento de las obligaciones formales que tiene a su cargo todo contribuyente, asumiendo de esta forma una finalidad esencialmente preventiva y consiguientemente incidir en el mejoramiento de la recaudación tributaria, en razón de que el entrecruzamiento de la información entre las operaciones comerciales y de servicios puede favorecerse con una clara determinación de las partes intervinientes en tales negocios como también las modalidades del mismo, además tiene una finalidad publicitaria a efectos de plasmar sanciones ejemplificadoras para los contribuyentes en general.

Las conductas reprochables son: (i) Emisión de facturas o documentos equivalente sin cumplir los requisitos formales; (ii) No llevar registraciones de adquisiciones o llevarlas irregularmente; (iii) No inscribirse como contribuyente o responsable.

Esta sanción, en principio mereció el rechazo por la jurisprudencia de los tribunales inferiores. Posteriormente la Corte Suprema de Justicia de la Nación legitimó su procedencia en una nutrida familia de precedentes jurisprudenciales.

COMENTARIOS FINALES

El presente relato tuvo por fin reseñar algunos aspectos básicos de la estructura del IVA en la Argentina. Como impuesto indirecto, esencialmente trasladable y con repercusión expresa en el consumidor final, es dentro del contexto de los ingresos tributarios, el gravamen de mayor impacto en la recaudación tributaria global.

La generalización del impuesto hizo que el padrón de contribuyente se incrementara sustancialmente.

Por tal razón el cumplimiento del mismo es -sin menoscabo de la fiscalización y verificación de cumplimiento de los restantes impuestos- notoriamente una de las mayores preocupaciones de la Administración Fiscal.

Se han implementado regímenes de retención y percepción anticipada del gravamen con el propósito de que el Fisco se asegure más rápidamente los ingresos tributarios. La mayor parte de esos regímenes no han sido tratados en el presente informe.

El impacto en la recaudación es de tal trascendencia que en el curso del corriente año el Estado -luego de evaluar alternativas de nuevos impuestos o modificaciones al régimen tributario nacional- decidió sólo elevar en tres puntos la alícuota del gravamen.

Existen numerosos aspectos a resolver en la aplicación de este impuesto a pesar de la generalización.