

Impuestos internos

Aspectos relacionados con la suspensión y exención del gravamen

Juan José Imirizaldu

I. Introducción [arriba] -

Tal como hemos señalado en un artículo anterior de esta misma publicación[1], la función económica fiscal de los impuestos indirectos es, fundamentalmente, la de gravar los consumos.

Considerando la calidad de la base, dichos tributos pueden ser generales o específicos. Los primeros se caracterizan por someter al gravamen volúmenes globales de operaciones de bienes y servicios, siendo, por lo tanto, de base amplia. A contrario sensu, los tributos selectivos o específicos recaen sobre determinados consumos de bienes o servicios (en otras palabras, su ámbito de aplicación es restringido), y su utilización responde en menor medida a fines económicos (recaudatorios), toda vez que apuntan a aspectos sociales (v.gr.: tratar de desalentar el consumo de productos suntuarios o nocivos para la salud.).

En el marco de nuestro sistema tributario, esa es la consideración que le cabe al “impuesto interno”. Actualmente coexisten dos normas legales que legislan este impuesto: la Ley N° 24.674 y sus modificaciones[2], que sustituyó al texto de su par, la 3.764 (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), salvo en materia de seguros y ciertos productos electrónicos, cuyos capítulos aún continúan vigentes. Por tal motivo, la primera de las leyes mencionadas alcanza a los siguientes bienes y servicios:

- Tabacos.

- Bebidas alcohólicas.

- Cervezas.

- Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados.

- Automotores y motores gasoleros.

- Servicio de telefonía celular y satelital.

- Champañas.

- Objetos suntuarios.

- Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves.

Así pues, el objetivo del presente es traer a colación distintas situaciones relacionados tanto con las exenciones como con las suspensiones del impuesto que cabe aplicar a los productos y servicios comprendidos en dichas normas, análisis este que creemos de importancia, atento a que se trata de un gravamen de extrema especificidad.

Previo a ello, viene al caso señalar que en la órbita de este tributo, el Poder Ejecutivo Nacional se encuentra facultado para disminuirlo o incluso dejarlo sin efecto - transitoriamente-[3], siempre que así lo aconseje la situación económica de determinada o determinadas industrias[4] (v.gr.: como sucede con las champañas y los automotores).

II. Operaciones locales [arriba] -

II.1.- Exenciones genéricas.

Los art. 89 de la Ley N° 3.764 y 12 del texto sustituido por el art. 1 de la Ley N° 24.674 prevén que “No serán de aplicación respecto de los gravámenes contenidos en esta ley, las exenciones genéricas de impuestos -presentes o futuras- en cuanto no los incluyan taxativamente”. En otras palabras, no basta que exista una ley que exceptúe en forma genérica de todo impuesto nacional a determinada actividad, sino que es menester que se la exima taxativamente del impuesto interno respectivo.

II.2.- Exenciones y suspensiones contenidas en las leyes del impuesto.

En los textos que legislan el gravamen bajo estudio se advierten diversas cuestiones a considerar de acuerdo a cada rubro en particular; a saber:

1) Las bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados[5], siempre que reúnan las siguientes condiciones:

- que los jarabes se expendan como especialidades medicinales y veterinarias o que se utilicen en la preparación de éstas;
- que se trate de jugos puros vegetales;
- que las bebidas analcohólicas sean a base de leche o de suero de leche;
- que las no gasificadas lo sean a base de hierbas -con o sin otros agregados-; o
- que para el caso de jugos, éstos sean puros de frutas y sus concentrados.

Al respecto, cabe recordar que a los fines de la clasificación de los productos alcanzados por este rubro, se estará a las definiciones que sobre éstos contempla el Código Alimentario Argentino[6].

2) Las champañas, cuando sean destinadas a destilación[7].

Acerca de este bien, y en términos generales, se recuerda que están gravadas las champañas conforme a las definiciones y clasificaciones del producto contenidas en la Ley N° 14.878[8] y sus disposiciones modificatorias y reglamentarias, sean o no genuinos, y todo producto que se expendan, se tenga a la venta o circule bajo las citadas denominaciones, siempre que no presente características de bebida alcohólica[9].

El Decreto N° 1070/2001[10] suspendió la aplicación del impuesto hasta el 31/12/2003. Posteriormente, y por mandato del Decreto N° 58/2005[11] la mentada exclusión -con la finalidad de obtener una mayor competitividad y un mejor posicionamiento de dicho producto en los mercados nacional e internacional- rige desde el 2/2/2005 hasta el 2/2/2008, ambas fechas inclusive.

El Decreto N° 248/2008[12] prorrogó el plazo hasta el 2/2/2010, en tanto que:

- el Decreto N° 161/2010[13] lo hizo por un período de 2 años más (hasta el 2/2/2012);
- el Decreto N° 185/2012[14] por otro año (hasta el 1/2/2013);
- el Decreto N° 235/2013[15] hasta el 1/2/2014;
- el Decreto N° 266/2014[16] hasta el 1/2/2015; y

- el Decreto N° 364/2015[17] hasta el 31/1/2016.

3) Los objetos suntuarios[18], atento a las condiciones que fije la reglamentación, cualquiera fuere el material empleado en su elaboración; a saber:

- El instrumental científico y los objetos de uso medicinal o técnico en cuya confección deben utilizarse necesariamente materiales determinantes del impuesto.

- Los objetos ritualmente indispensables para el oficio público, que sean adquiridos por personas o entidades autorizadas para el ejercicio del culto[19].

- Los anillos de alianza matrimonial.

- Las medallas autorizadas por la autoridad competente que acrediten el ejercicio de la función pública u otras que otorguen los poderes públicos.

- Los distintivos, emblemas y atributos usados por las fuerzas armadas y policiales.

- Las condecoraciones oficiales, del país o del extranjero.

- Las piedras denominadas marcasitas; los bordados con hilo gusanillo o canutillo de oro, plata o platino, las zapatillas y zapatones de piel.

- Las prendas de vestir con adornos de piel y las ropas de trabajo.

La exención alcanza a los objetos bañados en plata, oro, platino o paladio, entendiéndose como tales a aquellos que hayan recibido una capa de plata que no exceda de 40 micrones o, tratándose de baños efectuados con los otros metales, que no exceda de 10 micrones.

No determinará la aplicación del gravamen la presencia de oro, platino o paladio en forma de filetes, virola, guardas, esquineros, monogramas, broches u otros aditamentos similares; aunque, no obstante, éstos estarán sujetos al impuesto cuando se vendan sueltos.

4) Cuando se trate de los servicios de telefonía celular y satelital, si bien se encuentran alcanzados por el gravamen su provisión al usuario y la venta de tarjetas prepagas y/o recargables para la prestación del servicio precitado, no se encontrará alcanzado por el

tributo el importe facturado a los usuarios del servicio básico telefónico bajo la modalidad “abonado que llama paga” (calling party pays), establecido por el Decreto N° 92/1997[20].

5) Están sujetos al gravamen los siguientes vehículos automotores terrestres[21]:

a) Los concebidos para el transporte de personas, excluidos los autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancias y coches celulares.

b) Los preparados para acampar (camping).

c) Motociclos y velocípedos con motor.

d) Los chasis con motor y motores de los vehículos alcanzados por los incisos precedentes se encuentran asimismo alcanzados por las disposiciones del Cap. IX de la ley.

e) Las embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda.

f) Las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes.

La tasa nominal del impuesto se fija teniendo en cuenta el precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, de los productos precedentemente descriptos, quedando su tratamiento impositivo de la siguiente manera[22]:

- Para los bienes comprendidos en los incisos a), b) y d) del art. 38 de la ley, se deja sin efecto el tributo para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a \$ 195.000. Caso contrario, y hasta los \$ 241.500, quedan gravadas con una tasa del 30%. De superar dicho valor, la alícuota se fijó en un 50%.

- Para los bienes comprendidos en el inciso c) del art. 38 de la ley, se deja sin efecto el tributo para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a \$ 34.500. Caso contrario, y hasta los \$ 61.500, quedan gravadas con una tasa del 30%. De superar dicho valor, la alícuota se fijó en un 50%.

- Para los bienes comprendidos en el inciso e) del art. 38 de la ley, se deja sin efecto el tributo para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a \$ 154.000. Caso contrario, y hasta los \$ 272.000, quedan gravadas con una tasa del 30%. De superar dicho valor, la alícuota se fijó en un 50%.

- Para los bienes comprendidos en el inciso f) del art. 38 de la ley, se deja sin efecto el tributo para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a \$ 195.500. De superar dicho valor, la alícuota se fijó en un 50%.

6) Automotores y motores gasoleros[23].

Este rubro comprende a los vehículos automotores terrestres categoría M1, definidos en el art. 28 de la Ley N° 24.449[24], los preparados para acampar (camping) que utilicen como combustible el gasoil y los vehículos tipo “Van” o “Jeep todo terreno” destinados al transporte de pasajeros que no cuenten con caja de carga separada del habitáculo. Incluye los chasis con motor y motores de los vehículos precitados.

En todos los casos, cuando su precio de venta sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o superior a los \$ 195.000; caso contrario, están dispensados del pago del impuesto.

III. Importaciones y reimportaciones [arriba] -

Están exentas tanto las importaciones amparadas por el régimen de equipaje -que comprende los efectos nuevos o usados que un viajero, normalmente, pudiere ingresar para uso o consumo personal o para ser obsequiados, siempre que su cantidad, naturaleza o variedad no permitiere presumir que se importan o exportan con fines comerciales o industriales- como las reimportaciones de productos gravados previamente exportados.

Las reimportaciones de mercaderías para el consumo -en las condiciones previstas por el Código Aduanero en sus arts. 566[25], 573[26] y 574[27]- quedarán exentas a la salida de Aduana o de los depósitos fiscales, siempre que, tratándose:

- de tabacos y bebidas alcohólicas: la salida se efectúe para ingresar a la fábrica que los produjo y con los controles y condiciones que establezca el Fisco, o, tratándose de mercaderías importadas con anterioridad a su exportación, éstas hubiesen abonado los impuestos por la importación y los mismos no hayan sido devueltos con motivo de la exportación; y

- de cervezas y bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados: el importador recibiere en propiedad las mercaderías que hubiese exportado previamente o, de productos importados en forma previa a su exportación, éstos hayan ingresado los impuestos sobre la importación y estos últimos no fueran devueltos por la exportación.

En otras palabras, para que estas normas sean aplicables, se requiere que se haya abonado el impuesto al ser importado el producto y que no se hubiera recuperado al exportarse; recién entonces la reimportación no tributaría el gravamen.

Los ulteriores expendios de los productos arriba citados quedan sujetos a las disposiciones pertinentes en las mismas condiciones en que lo estarían si no se hubiesen producido la reimportación y previa exportación.

IV. Exportaciones [arriba] -

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 superponga con la de otro país. Dichos métodos responden a los siguientes principios, 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. En otras palabras, grava donde se consume.

2) Principio del “país de origen”, según el cual los productos exportados solo tributan en el país productor o exportador con independencia de su destino (para consumo interno o exportación). En otras palabras, grava donde se produce.

Como nuestro país, al igual que la mayor parte del mundo, adhiere en su legislación interna al principio de país de destino, la incidencia tributaria que el impuesto sobre el consumo bajo estudio pudiera tener en los insumos utilizados en los bienes y servicios que se exporten hace que se implemente un mecanismo que, con la finalidad de evitar esa incidencia, permita el reintegro del impuesto oportunamente abonado.

IV.1.- Criterio general.

La exportación[28] de productos de origen nacional está exenta del gravamen.

La dispensa sólo alcanza a los productos de origen nacional, quedando excluidos los provenientes del exterior que, habiéndose nacionalizados, luego se exporten. Al ser ello así, no corresponderá la devolución del impuesto interno abonado con motivo de la importación de un producto de procedencia extranjera que luego se exporta, por cuanto la norma contenida en el artículo de marras tiene como finalidad el estímulo de las exportaciones de productos nacionales[29].

IV.2.- Productos exportados luego de verificarse el hecho imponible.

Si con anterioridad a la exportación se perfecciona el hecho imponible en el mercado interno, procederá el recupero del impuesto ingresado (por ejemplo, un comerciante revendedor de licor que adquiere una partida en el país y posteriormente la exporta). También procederá la acreditación o devolución del impuesto contenido en las materias primas utilizadas para fabricar el producto exportado, entendiéndose como tales a todo producto gravado, cualquiera sea su grado de elaboración o manufactura, que se encuentre incorporado, con transformación o no, al producto final (por ejemplo, cuando un fabricante de automotores exporta un automóvil y utiliza como materia prima un motor adquirido en el país a un fabricante de dichos motores)[30].

En lo que respecta a la prelación para el recupero del impuesto, el art. 28 del decreto reglamentario establece que, luego de cumplimentados los requisitos comentados precedentemente y las normas complementarias[31], debe seguirse el siguiente orden:

- en primer lugar, deberá utilizarse contra importes que se adeudaren por operaciones gravadas por el mismo tributo;
- de no verificarse la hipótesis descrita en el punto anterior, o si quedara un remanente después de efectuar la utilización, se acreditará contra otros impuestos a cargo del Fisco;
- por último, si aún subsistiera un saldo a favor, éste será reintegrado.

V. Seguros [arriba] -

Se encuentran exentos del impuesto[32] los seguros:

- a) agrícolas;
- b) sobre la vida (individuales o colectivos);
- c) de accidentes personales; y los
- d) que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad.

VI. Palabras finales [arriba] -

Como el lector habrá podido advertir a lo largo de la exposición del presente artículo, el impuesto que nos ocupa, en sus normas legales pertinentes, prevé una serie de franquicias, dadas con un grado de especificidad acorde a la estructura que éste guarda, como así también ciertos productos que, sobre la base de la facultad dada al Poder Ejecutivo, gozan de una suspensión provisoria del pago del impuesto, tal como ocurre, por ejemplo con las champañas, cuya industria, a tenor de la suscripción del “Acta de Compromiso para llevar a cabo el Programa de Expansión del Sector Vitivinícola” -y su posterior ratificación-, goza de dicho beneficio.

[1] DIGITAL: IJ-LXVIII-460, junio de 2013

[2] Vigente a partir del 1/9/1996

[3] Cfr. artículos 14.1 de la Ley 24.674 y 84 y 86 del t.o. en 1979 y sus modificaciones

[4] La facultad señalada sólo podrá ser ejercida previos informes técnicos favorables y fundados de los Ministerios que tengan jurisdicción sobre el correspondiente ramo o actividad y, en todos los casos, del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, por cuyo conducto se dictará el respectivo decreto

[5] Cfr. artículo 26 de la ley

[6] Cfr. artículo 43 de la reglamentación

[7] Cfr. artículo 34 de la ley

[8] BO: 25/11/1979

[9] En ese caso, se pagará el impuesto previsto en el Capítulo II de la ley

[10] BO: 27/8/2001

[11] BO: 1/2/2005

[12] BO: 11/2/2008

[13] BO: 2/2/2010

[14] BO: 9/2/2012

[15] BO: 13/3/2013

[16] BO: 10/3/2014

[17] BO: 6/3/2015

[18] Cfr. artículo 36 de la ley y especificidades dadas por los artículos 60 y 61 de la reglamentación

[19] V.gr.: cálices, copones, custodias, sagrarios, báculos, pectorales y anillos episcopales

[cfr. Decreto 14.896 (BO: 18/10/1938)]

[20] BO: 31/1/1997

[21] Cfr. artículo 38 de la ley

[22] Cfr. artículo 39 de la ley y Decreto 2578/2014 (BO: 31/12/2014)

[23] Cfr. artículo 28 de la ley

[24] BO: 10/2/1995

[25] La reimportación de mercadería que previamente hubiere sido exportada para consumo está exenta de todo tributo que fuere exigible con motivo de la importación, siempre que, al momento de la previa exportación, la mercadería se hubiere encontrado en libre circulación en el territorio aduanero y se cumplieren las condiciones exigidas a tal efecto

[26] Cuando en virtud de una obligación de garantía, la importación o la exportación de determinada mercadería tuviere por fin sustituir a otra idéntica o similar con deficiencias de

material o de fabricación, dichas destinaciones están exentas del pago de los tributos que la gravaren, de la correspondiente negociación de divisas y de la aplicación de las prohibiciones de carácter económico, siempre que se cumplieren las condiciones exigidas a tal efecto

[27] La importación o la exportación efectuada con motivo de la devolución de la mercadería sustituida se hallará igualmente exenta del pago de los tributos que la gravaren, de la correspondiente negociación de divisas y de la aplicación de las prohibiciones de carácter económico, siempre que se cumplieren las condiciones exigidas a tal efecto

[28] Incluida la incorporación de listas de rancho

[29] Dictamen DGI (DATJ) 49/1988 - Bol. DGI 460 - pág. 376

[30] CELDEIRO, Ernesto e IMIRIZALDU, Juan José - Colección Universitaria de Impuestos Explicados y Comentados. Impuestos Internos, 7° edición - Ed. Errepar - Bs. As., 2015, pág. 61

[31] Puntos 59 a 62 de la RG (DGI) 991 y sus modificaciones

[32] Cfr. artículo 68 de la ley (t.o. en 1979)