

DICTAMEN D.A.T. 32/14

Buenos Aires, 21 de noviembre de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos al valor agregado y sobre los combustibles líquidos y el gas natural. Exenciones. Combustible. Aprovechamiento a compañías navieras con destino a rancho. Operaciones alcanzadas. Venta del productor nacional. Servicios de logística y transporte.

Sumario:

I. En tanto se acredite que la transferencia de combustibles bajo análisis posee destino a rancho de transporte internacional, la misma gozará de la exención establecida en el inc. b) del art. 7 de la Ley del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.

II. En cuanto al impuesto al valor agregado, se concluyó que el aprovisionamiento de combustible a compañías navieras con destino a rancho para transporte internacional resulta asimilable a una exportación, a los fines de la exención consagrada para dichas operaciones en el inc. d) del art. 8 de la ley, estando legitimada la consultante en su carácter de proveedora para encuadrar en el régimen previsto por el art. 43 de la ley del gravamen.

III. Con respecto a la transferencia del combustible que realiza el productor nacional a la consultante, se entendió que la misma queda alcanzada en el impuesto al valor agregado toda vez que no se trata de una exportación, sino de una venta de cosas muebles en el Mercado interno.

En relación con el impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, al ser el productor el sujeto responsable del gravamen –de etapa única– se reiteró que en tanto se acredite el destino a rancho para transporte internacional, la transferencia de combustibles gozará de la exención establecida en el inc. b) del art. 7 de la ley del gravamen, independientemente de que la empresa la lleve a cabo directamente o a través de distribuidores.

IV. Respecto a la prestación de servicios consistente en logística y transporte de cabotaje, se concluyó que se encuentra alcanzada en el impuesto al valor agregado por aplicación del pto. 21, inc. e) del art. 3 de la ley del gravamen ya que únicamente se encuentra exento del tributo el transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del art. 43 de la ley –pto. 13 inc. h) del art. 7–.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde dispensar en los impuestos al valor agregado y sobre los combustibles líquidos y el gas natural a la actividad que desarrollará, consistente en la adquisición de combustible líquido refinado a un productor nacional para su posterior venta a compañías navieras con destino a rancho para transporte internacional.

Sobre el particular la rubrada –en adelante “AAA” S.A.– indica que el productor nacional –en adelante “PN”– será el encargado de completar la documentación de embarque exigida por la Dirección General de Aduanas, para perfeccionar la exportación; agregando que también será quien le facturará el combustible a “AAA” S.A. y ésta lo hará a las compañías navieras –en adelante “CN”–.

Al respecto, describe dos modalidades de entrega del combustible líquido refinado que podría realizar a partir del próximo inicio de actividad, a saber:

Modalidad 1: PN embarcaría directamente el combustible en los buques de las compañías navieras, encargándose de la documentación de embarque exigida por la Dirección General de Aduanas para perfeccionar la exportación, y facturando a “AAA” S.A. la mercadería entregada para que posteriormente esta última lo facture a las empresas de navegación.

Modalidad 2: PN embarcaría el combustible en un buque de cabotaje el cual actuaría como transportista entre el depósito y los buques de las compañías navieras, encargándose, al igual que en la modalidad anterior, de documentar la exportación ante la Dirección General de Aduanas y de facturar el petróleo a la consultante quien, con posterioridad, haría lo propio a las compañías navieras. A su vez, el transportista facturaría a “AAA” S.A. la logística y el transporte del combustible.

En cuanto al encuadre tributario de la operación facturada por la empresa petrolera nacional a “AAA” S.A., la rubrada considera que no se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado, atento a que la mercadería fue exportada cumpliendo con las normas aduaneras vigentes, ello conforme el inc. d) del art. 8 y el art. 43 de la ley del gravamen, el art. 41 del correspondiente decreto reglamentario y los Dict. D.A.T. y J. 4/85 y D.A.T. 83/92.

Con respecto al impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural entiende que no corresponde que el productor nacional tribute por dicha operación en virtud de que la mercadería está destinada a rancho de embarcaciones de ultramar, según lo dispuesto por el inc. b) del art. 7 de la ley del impuesto y el Dict. Di.A.L.I.R. 13/12 –este cuerpo asesor entiende que se refiere al Dict. D.A.L. 13/02–.

Con relación al tratamiento tributario de la operación facturada por “AAA” S.A. a la compañía naviera, considera que en el impuesto al valor agregado no se encuentra gravada

dado que el combustible se encuentra fuera del territorio aduanero argentino, según lo normado en el inc. a) del art. 1 de la Ley de I.V.A. y los arts. 1, 2 y 41 de su decreto reglamentario. Del mismo modo, opina que no corresponde tributar el impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural por las mismas razones y fundamentos expuestos en el párrafo anterior.

Por último y en referencia a la operación facturada por la empresa transportista a “AAA” S.A. –en la segunda modalidad comentada–, entiende que la misma generaría la obligación de tributar el I.V.A. toda vez que se trata de un servicio de flete de cabotaje, no pudiendo “AAA” S.A. computar el crédito fiscal generado por estar vinculado con una operación realizada fuera del territorio aduanero argentino.

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../14 (SD.G. ...) la Subdirección General de ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación parcial de la consulta presentada como vinculante, toda vez que se advirtió que la consultante tiene un interés propio y directo sólo para los supuestos en los cuales resulta ser el sujeto pasivo en el impuesto al valor agregado y en el impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, es decir respecto de las operaciones realizadas por la empresa con las compañías navieras.

Como consecuencia de lo expuesto, se le informó que por las demás operaciones descriptas en su presentación, las cuestiones planteadas serían oportunamente respondidas con los efectos y alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Aclarado ello, corresponde en primer lugar traer a colación lo dispuesto en el Cap. V de la Sección VI del Código Aduanero referido al régimen de rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte.

Así, el art. 506 del mencionado Código dispone que “Las disposiciones de este capítulo son de aplicación al rancho, provisiones de a bordo y suministros de los medios de transporte nacionales o extranjeros que, con el objeto de transportar pasajeros o mercadería o cumplir con su función específica, arribaren o salieren por sus propios medios al o del territorio aduanero”.

Por su parte, el art. 507 aclara que “Constituyen rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte el combustible, los repuestos, los aparejos, los utensilios, los comestibles y la demás mercadería que se encontrare a bordo del mismo para su propio consumo y para el de su tripulación y pasaje” –el subrayado es propio–.

Es decir que, conforme se desprende de lo expuesto, el combustible que se destina para consumo a bordo de un buque de transporte internacional, como en el caso planteado, constituye rancho.

En ese sentido, en el Dict. D.A.T. 89/06 se expresó que "... el elemento tipificante del 'rancho' es que se trate de mercadería destinada a ser consumida a bordo de un medio de transporte que sale del territorio aduanero, por cuanto tal como se dijo, citando el criterio conformado por la entonces Secretaría de Ingresos Públicos, con fecha 31/8/93, en la Actuación Nº .../98 (Di. ...) '... el rancho es un instituto de la ley aduanera que lo declara exportación con destino a consumo ...'".

Asimismo, el art. 511 del Código en trato establece que "La solicitud para cargar mercadería con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros en un medio de transporte, nacional o extranjero, que debiere salir del territorio aduanero, debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante declaración escrita ...".

Por último, en el art. 513 se dispone que "Cuando en un medio de transporte, nacional o extranjero, que debiere salir del territorio aduanero se cargare mercadería que tuviere libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros, se considera dicha carga como si se tratase de una exportación para consumo, exenta del pago de los tributos que la gravaren, salvo disposición en contrario del Poder Ejecutivo" —el subrayado es propio—.

Descrito el régimen de rancho regulado por el Código Aduanero, corresponde a continuación referirnos en forma específica a cada uno de los gravámenes consultados.

Con relación al impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural (Cap. I del Tít. III de la Ley 23.966 —t.o. en 1998 y sus modif.—), vale recordar que la citada ley establece un impuesto, sobre la transferencia a título oneroso o gratuito en todo el territorio de la nación que grava en una sola de las etapas de su circulación, a los productos de origen nacional o importados enumerados en el art. 4 del mismo capítulo (nafta con o sin plomo, nafta virgen, gasolina natural, solvente, aguarrás, gas oil, diesel oil y kerosene).

A su vez, el inc. a) del art. 7 de la ley del impuesto establece que quedan exentas del tributo las transferencias de productos gravados cuando "Tengan como destino la exportación", mientras que el inc. b) prevé el mismo beneficio cuando "Conforme con las previsiones del Código Aduanero, Sección VI, Cap. V, estén destinadas a rancho de embarcaciones de ultramar, a aeronaves de vuelo internacionales o para rancho de embarcaciones de pesca".

Sobre el particular, este cuerpo asesor oportunamente opinó que "... para que proceda la dispensa debería tratarse de embarcaciones que efectúen transporte internacional o bien pesca de altura. Ello por cuanto para que proceda la dispensa el consumo del combustible debe concretarse fuera de aguas jurisdiccionales" —Dict. D.A.T. 89/06—.

Asimismo, la entonces Dirección de ..., mediante las Actuaciones Nº ... y .../00 (Di. ...), a los fines de establecer el alcance de la exención prevista en el inc. b) del art. 7 de la ley de

marras, analizó si dicha franquicia reviste el carácter de objetiva o subjetiva, según la conceptualización dada por la doctrina.

En ese orden de ideas, concluyó que es "... claramente una exención de tipo objetivo, la cual alude a los efectos de fijar la procedencia de la misma al destino otorgado al combustible y no a los sujetos que participan en la cadena de comercialización".

En efecto, dijo que "... la transferencia de productos gravados estará exenta en ocasión de que, conforme a las previsiones del Código Aduanero, dichos productos sean destinados para rancho de embarcaciones de pesca, independientemente de cuáles son los sujetos que participan en las distintas etapas de transferencia, siempre, obviamente que el destino exento sea debidamente acreditado por el sujeto que corresponda".

En virtud de ello, en dicho acto de asesoramiento, el mencionado cuerpo letrado entendió que ya sea que la empresa petrolera vendedora "... destine el combustible a rancho de embarcaciones de pesca directamente o a través de terceros, siempre que el destino – debidamente acreditado– sea el de rancho para embarcaciones de pesca resultaría de aplicación la exención bajo estudio".

El precitado criterio fue receptado en el Dict. D.A.L. 13/02 en el que se concluyó que "Independientemente de que una empresa destine el combustible a rancho de embarcaciones de pesca en forma directa o a través de distribuidores, resulta procedente la exención normada en el art. 7, inc. b) de la ley del tributo".

Conforme con los antecedentes hasta aquí transcritos, este cuerpo asesor entiende que en tanto se acredite que la transferencia de combustibles bajo análisis posee el destino a rancho para transporte internacional, la misma gozará de la exención establecida en el inc. b) del art. 7 de la ley del gravamen.

Vale aclarar que la Res. Gral. A.F.I.P. 3.044/11, a la que cabe remitirse en mérito a la brevedad, dispone en su Tít. II el procedimiento para la acreditación del destino exento de que se trata.

Con respecto al impuesto al valor agregado, corresponde destacar que el inc. d) del art. 8 de la ley del tributo establece que quedan exentas del gravamen de dicha ley las exportaciones.

Asimismo, el art. 43 de la ley del impuesto establece que "Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable ...".

El segundo párrafo del citado artículo agrega que “Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del art. 29 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía, respecto de los cuales los organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo”.

Por su parte, el art. 74 del decreto reglamentario de la ley del gravamen establece que “A los fines de lo previsto en el art. 43 de la ley, se entenderá por exportador, a aquél por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero”.

Relacionado con lo anterior, el art. 35 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06 establece que “Se consideran operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros, aquellas encomendadas por el propietario de la mercadería a mandatarios, consignatarios u otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden del mencionado propietario”.

Y agrega que “En consecuencia, reviste el carácter de intermediación la intervención de quien documenta aduaneramente, por cuenta del tercero exportador, las operaciones descritas en el párrafo anterior, en tanto no exista transferencia de dominio de los bienes”.

En ese orden de ideas, el artículo siguiente dispone que “A los fines establecidos en el art. 74 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se entiende por exportador al mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y por lo tanto el titular de los créditos por el impuesto facturado, único habilitado para interponer las solicitudes de recupero del impuesto a que se refiere el art. 43 de la ley del gravamen”.

En el caso que nos ocupa, queda claro que “AAA” S.A. es el propietario de la mercadería – combustible–, mandante o comitente de la operación y como tal el exportador, mientras que la empresa productora nacional es el intermediario que documenta en la aduana la exportación por cuenta de la primera.

Con respecto al tratamiento que corresponde dispensarle en el impuesto al valor agregado al “rancho”, vale traer a colación lo mencionado en la Actuación N° .../ 98 (Di. ...), en cuanto a que “... en la Actuación N° .../ 80 (D. ...) se concluyó que el aprovisionamiento para buques y aeronaves afectados al tráfico internacional resulta asimilable a una

exportación a los efectos de la exención contemplada en el actual art. 8, inc. d), por lo que se consideró como excluido de dicho tratamiento al 'rancho' de las embarcaciones o aeronaves afectadas al cabotaje nacional".

Asimismo, se agregó que "En el caso del aprovisionamiento, las mercaderías son consumidas a bordo de los buques y aeronaves y en razón de su afectación al tráfico internacional, se presume 'juris et de jure' que el 'consumo' se verifica fuera del país. Por ello, en esta circunstancia, carece de interés determinar la proporción consumida dentro del territorio nacional ...".

Por su parte, en el Dict. D.A.T. y J. 4/85, devino necesario precisar quién asume la condición de exportador de la mercadería, a los efectos de considerar la operación como exenta y de beneficiarse con el recupero del tributo, de acuerdo con las previsiones del actual art. 43 de la ley de la materia.

En dicho acto se opinó que "... el armador de los buques de pesca de altura que efectúa por su cuenta el embarque de la mercadería de rancho, cumpliendo los recaudos aduaneros pertinentes, asume la condición de exportador de tal mercadería, pudiendo solicitar el recupero del I.V.A. facturado en su adquisición".

"En cambio, el proveedor de la mercadería destinada a rancho podrá considerar la operación como exenta y ser beneficiario del recupero respectivo, exclusivamente cuando la exportación se efectúe por su cuenta cumplimentando los trámites aduaneros que fueran exigibles".

Al respecto también corresponde remitirse al pronunciamiento emitido por la entonces Dirección de Asesoría Legal en el Dict. D.A.L. 24/93. En el comentado acto de asesoramiento se señaló que el precitado Dict. D.A.T. y J. 4/85 ha dejado "... las posibilidades abiertas para dos sujetos: el transportador o el proveedor. El exportador formal puede ser uno u otro. Se requiere indagar más sobre quién es el verdadero exportador".

En ese sentido indicó que "Será exportador el que haya tenido la voluntad y la carga del trámite aduanero para el negocio de venta, que se califica de exportación cuando se tiene la seguridad de que se consumirá extraterritorialmente y se hace la tradición sobre un medio de transporte del que se sabe que efectivamente se dirigirá al exterior" –el subrayado no nos pertenece–.

Por último, señaló que "Se debe agregar la condición esencial de que los bienes salgan materialmente y atraviesen dicha frontera. Si el interesado prueba que se produjo el pase del límite jurisdiccional del I.V.A. (frontera jurídico-política) no habría razón para negarle la calificación legal de exportador al proveedor de las naves aéreas".

Sobre la base del discernimiento sustentado en la oportunidad comentada, la por entonces Secretaría de Ingresos Públicos mediante nota de fecha .../.../93 –Prov. SIP .../93– se expidió en el sentido de que “... el proveedor de ‘rancho’ para vuelos internacionales puede estar legitimado para encuadrar en el régimen dispuesto por el art. 41 –actual 43– de la ley del tributo, en tanto pruebe que vende con destino a exportación, gestione y documente a su nombre el trámite aduanero y pueda demostrar que la aeronave sale del país, debiendo quedar aclarado que en tal caso el adquirente de la mercadería no podrá revestir también la condición de exportador”.

El criterio mencionado en el párrafo anterior fue comunicado a las distintas dependencias de este organismo mediante la Instr. Gral. D.G.I. .../93, en la que se establece que “... los proveedores de ‘rancho’ para vuelos internacionales, a efectos de estar legitimados para acceder al régimen especial previsto por el art. 41 –actual 43– de la ley del tributo deberán:

1. Probar que las ventas que realizan se destinan a exportación.
2. Cumplimentar a su nombre los trámites aduaneros que fueren exigibles.
3. Demostrar que la aeronave, sale efectivamente del país”.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí dicho, este cuerpo asesor entiende que el aprovisionamiento de combustible a compañías navieras con destino a rancho para transporte internacional resulta asimilable a una exportación, a los fines de la exención consagrada para dichas operaciones en el inc. d) del art. 8 de la ley, estando legitimada la consultante en su carácter de proveedora para encuadrar en el régimen previsto por el art. 43 de la ley del gravamen.

Por otra parte, con el alcance previsto en el art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones y respecto a la transferencia del combustible que realiza el productor nacional a “AAA” S.A., vale aclarar que la misma queda alcanzada en el impuesto al valor agregado toda vez que no se trata de una exportación, sino de una venta de cosas muebles en el Mercado interno.

Es decir, el combustible es transferido por el productor nacional a la rubrada para que luego ésta lo transfiera a compañías navieras. Sobre la primera transferencia queda claro que se trata de una venta de cosas muebles dentro del territorio del país gravada por el impuesto de marras, por lo cual no existen razones para que el productor nacional no cobre el impuesto.

Respecto del impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural corresponde reiterar las conclusiones a que se arribara precedentemente, es decir que en tanto se acredite el destino a rancho para transporte internacional, la transferencia de combustibles gozará de la exención establecida en el inc. b) del art. 7 de la ley del gravamen, independientemente de que la empresa la lleve a cabo directamente o a través de distribuidores.

Por último, también con el alcance previsto en el párrafo anterior, vale aclarar que con respecto a la prestación de servicios consistente en logística y transporte de cabotaje, a la que se refiere la consultante en la “Modalidad 2”, no caben dudas que se encuentra alcanzada en el impuesto al valor agregado por aplicación del pto. 21, inc. e) del art. 3 de la ley del gravamen ya que únicamente se encuentra exento del tributo el transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del art. 43 de la ley –pto. 13 inc. h) del art. 7–.

Ver Consulta vinculante relacionada N° 1/15 (SD.G.T.L.I.).