

**DICTAMEN D.A.T. 77/10**  
**Buenos Aires, 8 de junio de 2010**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Servicios de investigación y recolección de datos. Utilización efectiva de las prestaciones. Exportación de servicios.**

Sumario:

Atento a que los servicios de investigación y recolección de datos prestados por la consultante, para su contratante del exterior, son necesarios para que ésta desarrolle el sistema de gestión del desarrollo del proyecto de construcción de dos buques en el astillero ... (Argentina), se interpreta que dichos servicios son aplicados y aprovechados por la prestataria en el territorio nacional, ya que se refieren a un proyecto a realizarse en el mismo, por lo que se concluye que los mismos son utilizados efectivamente en el país, no encuadrando en el art. 1, segundo párrafo, de la Ley de I.V.A.

Con respecto a la facturación, de acuerdo al art. 15 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03, siendo el prestatario una empresa del exterior, corresponderá emitir la factura tipo "B", sin la discriminación del impuesto al valor agregado a que se encuentra sometida la prestación.

Texto:

I. La empresa del asunto efectúa una consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, acerca del tratamiento en el impuesto al valor agregado de la prestación de servicios de investigación y recolección de datos en el marco de un contrato celebrado con una empresa estadounidense.

Al respecto, informa que ha firmado un contrato de servicios profesionales con la empresa "ZZ" International Engineering Inc., domiciliada en el exterior y dedicada al desarrollo de sistemas de gestión focalizada en proyectos navales, con sede de negocios principal ubicada en la ciudad de "ZZ" (Estados Unidos), y que no realiza actividades en el territorio argentino.

Asimismo, señala que el objeto de dicho contrato, que tendrá una duración de seis meses a partir del 1 de diciembre de 2009, es la prestación de servicios de investigación y recolección de datos del proyecto de construcción de dos buques en el astillero ... (Argentina). Dichos datos son necesarios para que la contratante extranjera pueda desarrollar su sistema de gestión de proyectos navales.

Agrega que toda información, incluyendo documentos, planos, diagramas, informes, archivos, datos, requisiciones o procedimientos, proporcionados por la empresa del exterior a la rubrada o elaborados por ésta para la realización del servicio o resultantes de éste, serán propiedad exclusiva de la empresa del exterior y serán entregadas inmediatamente después de la conclusión del servicio o la terminación del contrato.

En cuanto al encuadre técnico-jurídico del tema, la consultante opina que en virtud de lo dispuesto por el art. 1, inc. b), de la Ley de I.V.A., y el artículo incorporado a continuación del art. 77 del decreto

reglamentario, los servicios prestados al exterior resultan no alcanzados en el I.V.A., con la recuperación del impuesto contenido en las etapas anteriores, en orden al criterio de imposición exclusiva en el país de destino, para que los servicios salgan del territorio nacional sin incidencia en materia de impuestos que pudieran distorsionar su precio.

En relación con ello, señala que en el Dict. D.A.T. 82/96 se interpretó que la condición esencial para encuadrar una prestación o locación como exportación de servicios es que se verifique su efectiva utilización en el exterior, no siendo determinante el domicilio del contratante, y que "... tratándose de un asesoramiento realizado en el país, se requiere que los conocimientos técnicos que transmite el prestador local sean utilizados en el extranjero en el sentido de que allí tengan vigencia efectiva; en otras palabras, que las especificaciones, datos, planos, estudios, etc., que integran dicho asesoramiento, por su vinculación técnica con la actividad que desarrolla en el exterior quien encarga esas tareas, habrán de explotarse en ese ámbito ...".

Asimismo, destaca que en el Dict. D.A.T. 120/94 se dijo "... que el condicionamiento que impone el dispositivo ... para la procedencia del beneficio, constituye el extremo esencial para la verificación del 'hecho exportación' y que ello supone que el servicio efectuado en el país se integrará materialmente a una actividad desarrollada en el exterior ...".

Agrega que la doctrina, en general, interpreta que un servicio prestado se considera utilizado en el lugar donde quien lo reciba lo aplique a su actividad.

A su vez, señala que, de acuerdo con la Circ. 1.288/93, lo que importa es donde el servicio es "aplicado", entendiendo, conforme al significado de dicha palabra, que el servicio es aplicado donde se realice, obtenga y origine el potencial beneficio del prestatario.

Por lo expuesto, la consultante opina que el servicio profesional de desarrollo del sistema de gestión, prestado en el marco del contrato analizado, califica como exportación de servicios, quedando, en consecuencia, fuera del objeto del I.V.A., atento a que el servicio es desarrollado en el país y es utilizado económicamente en el exterior, siendo evidente que el resultado de la tarea encomendada es remitido al exterior y utilizado económicamente en dicho ámbito, añadiendo que efectivamente quien se ve beneficiado por el servicio desarrollado en Argentina es la empresa estadounidense.

Por otra parte, en cuanto a la forma de documentación de la prestación, entiende que al tratarse de una exportación de servicios debe instrumentarse con facturas tipo "E", según las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03.

II. En primer término, cabe aclarar que mediante Nota N° .../10 (SD.G. ...) la consulta fue declarada formalmente admisible, dejando constancia de que la misma contiene aspectos de carácter vinculante, juntamente con otros que no revisten tal condición relacionados con la facturación a utilizar en la operatoria.

Por tal motivo, se le comunicó que el régimen de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 será de aplicación, únicamente, con referencia a las cuestiones de naturaleza vinculante, respondiéndose los que no revisten tal condición por el área pertinente con los alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

III. Sentado ello, cabe señalar que el art. 1 de la Ley de I.V.A. establece que el gravamen se aplicará sobre: "... b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3 realizadas en el territorio de la Nación ...".

Agrega el segundo párrafo de dicho inciso que: "En los casos previstos en el inc. e) del art. 3, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior".

Con relación a los servicios por los que se consulta, cabe señalar que la Cláusula primera del contrato suscripto entre la rubrada (denominada "La consultora") y la prestataria del exterior "La empresa", se describe su objeto: "La consultora ejecutará, con sus propios recursos y personal: 'Servicios de investigación y recolección de datos del proyecto de construcción de dos nuevos buques en el astillero ..., Argentina', denominado en lo sucesivo 'El servicio'".

De la Cláusula segunda surge que el servicio será ejecutado durante seis meses, pero el contrato se considerará vigente hasta la recepción definitiva del servicio y podrá ser prorrogado, de considerarlo conveniente la empresa del exterior, por el lapso que ésta estime necesario. Asimismo, la consultora debe notificar a la empresa cualquier demora en el comienzo y terminación del servicio que pudiera tener efecto sobre:

1. La oportuna realización de cualesquiera actividades de la empresa relacionadas con el servicio.
2. El logro de las fechas previstas.

El último párrafo de la Cláusula novena dispone que: "Suscrita el acta de recepción definitiva, las partes firmarán un documento de finiquito. Es entendido que la suscripción del citado finiquito no releva en forma alguna a la consultora de la responsabilidad que le incumbe por otras obligaciones derivadas del contrato que permanecen vigentes después de la fecha del finiquito".

En relación con el caso planteado, cabe ampliar el desarrollo del Dict. D.A.T. 82/96 del cual la consultante cita un párrafo.

En dicho pronunciamiento se analizó la aplicación del I.V.A. en los servicios profesionales de ingeniería relativos a un estudio de impacto ambiental (relevamiento de datos, mediciones de emisiones, asesoramiento legal y técnico, estudio de suelos y análisis de efluentes), solicitados por una empresa española que a su vez prestaría servicios de gestión y costo comercial para una firma internacional ..., encargada de la implementación de un sistema de tratamiento de naftas en la refinería La Plata de YPF S.A.

Con relación al criterio para determinar la utilización efectiva de las prestaciones en el exterior, en las denominadas "exportaciones de servicios", se destacó que "... tratándose de un asesoramiento realizado en el país, se requiere que los conocimientos técnicos que transmite el prestador local sean utilizados en el extranjero en el sentido de que allí tengan vigencia efectiva; en otras palabras, que las especificaciones, datos, planos, estudios, etc., que integran dicho asesoramiento, por su vinculación técnica con la actividad que desarrolla en el exterior quien encarga esas tareas, habrán de explotarse en ese ámbito".

"En tal sentido se aprecia que no cabe acordarle el carácter de exportación a toda prestación realizada en el país por el solo hecho de que represente un costo para el adquirente extranjero, porque ello no

sería suficiente para reconocer el beneficio, sino que debe constatarse, además, su efectiva utilización o explotación en el exterior”.

Al respecto se destacó que la norma que implantó la figura en cuestión “... apunta al caso en que, dada la naturaleza del servicio, el mismo no produce consecuencias en el país sino que se ‘traslada al extranjero’, concretándose allí los efectos técnicos a que se hizo alusión en el caso del asesoramiento”.

“En este marco no constituyen exportaciones aquellos servicios por los que se estudian las condiciones locales para la realización de inversiones en el país por parte de firmas extranjeras, pues en tales supuestos las prestaciones tienen ‘utilización o explotación efectiva’ en esta República, dado que este es el lugar geográfico al que se refieren”.

Asimismo, se destacó que “... se considera que el hecho de que aparezca un intermediario entre el prestador local y el definitivo destinatario del servicio no debe modificar el temperamento, puesto que a efectos de examinar la procedencia de la franquicia corresponde establecer –en función a las características del servicio– en qué lugar ha de utilizarse. Ello porque la norma reglamentaria pone condiciones objetivas, es decir que exige analizar si por su índole la prestación tiene incidencia en el territorio nacional, en cuyo caso su utilización y explotación se produce aquí y no en el extranjero”.

Al respecto se añadió que este criterio está implícito en las disposiciones de la Circ. 1.288/93, que establece que no es el domicilio del prestatario el que determina si una prestación encuadra en el dispositivo reglamentario sino el lugar donde se la utiliza, resultando en consecuencia excluidos de la franquicia que examinamos, los servicios prestados a sujetos del exterior que en definitiva derivan o se aprovechan luego en la República Argentina.

En virtud de los fundamentos expuestos, en dicho caso particular se excluyó de la franquicia al servicio prestado por la consultante, en el entendimiento que “... sólo puede utilizarse en la Argentina pues, según ella lo indica, dicho suministro tiene la finalidad de proporcionar información inherente a nuestro territorio y a las consecuencias ambientales que puede ocasionar la instalación en el mismo de determinada industria”, interpretando que el trabajo técnico realizado por la firma local se vinculaba con servicios destinados a la empresa YPF.

Adicionalmente, cabe citar el Dict. Di.A.Téc. 13/09, en el que con referencia a los servicios de instalación y puesta en marcha de máquinas que son importadas desde Alemania por terceros se concluyó que “... no es la ubicación del prestatario, en este caso, la empresa extranjera, la que define si el servicio se encuentra fuera del objeto del gravamen, sino el lugar de la realización, aplicación o aprovechamiento efectivo de los servicios que se contratan. Así, aun cuando la empresa del exterior abone los servicios de instalación de las maquinarias importadas por terceros, no corresponde entender que dicha prestación se trate de una ‘exportación de servicios’, atento a que el servicio es utilizado, aplicado y aprovechado en el país”.

Por otra parte, en lo que respecta a la facturación, se indicó que, conforme la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03, art. 15, siendo el prestatario una empresa del exterior, correspondía emitir la factura tipo “B” sin la discriminación del impuesto al valor agregado a que se encuentra sometido el servicio en cuestión.

En el mismo sentido, en la Actuación Nº .../05 (Di. ...) se interpretó que los servicios de turismo brindados en Argentina –consistentes en asesoramiento, búsqueda de información y soporte operativo a los tours de turistas provenientes del extranjero a nuestro país– no se limitaban exclusivamente a un servicio accesorio o preparatorio de la actividad de su controlante, sino que, por el contrario, todo el

servicio se orientaba a cubrir distintos aspectos que conformaban una etapa más del negocio que la empresa del exterior realizaba en el país, por lo que se concluyó que los aludidos servicios constituían prestaciones cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país, por lo que no encuadraban en el segundo párrafo del inc. b) del art. 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.