

DICTAMEN D.A.T. 9/14

Buenos Aires, 14 de febrero de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Crédito fiscal. Solicitud de reintegro. Tiendas libres de impuestos en aeropuertos internacionales (free shop). Ley 22.056. Reintegro de I.V.A. a exportadores.

Sumario:

I. La empresa del asunto se encuentra habilitada a solicitar el reintegro, conforme al mecanismo previsto por el art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y reglamentado por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, por aplicación de lo preceptuado en el art. 2 de la Ley 22.056, de los créditos fiscales vinculados a la venta de mercaderías –de la que resulte propietaria– únicamente de origen nacional, que se vendan a pasajeros que salgan del país.

II. “XX” S.A. no se encuentra habilitado a solicitar el reintegro, conforme al mecanismo previsto por el art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, con relación a la mercadería que obtiene en consignación y las ventas de mercadería de origen extranjero.

III. A efectos de determinar el coeficiente de apropiación al que refiere el art. 7 y apart. A del Anexo V de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones de exportación, resulta claro que sólo deberá considerarse en el numerador aquellas ventas que reciben el tratamiento de las exportaciones, esto es, mercadería de origen nacional de la que “XX” S.A. sea propietaria y que se vendan a pasajeros que salgan del país.

IV. El límite al que refiere el segundo párrafo “in fine” del art. 43 de la ley del gravamen se aplicará sobre las operaciones que reciben el tratamiento de las exportaciones, esto es, ventas de mercadería de origen nacional de la que “XX” S.A. sea propietaria y que se vendan a pasajeros que salgan del país.

V. En lo referido a la propuesta de modificación de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, corresponde precisar que ella debería ser tramitada en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la remisión efectuada, en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07 por la Subdirección General, del asunto, a los fines de que este servicio asesor se expida respecto del tratamiento tributario que corresponde dispensar a la solicitud de reintegro del impuesto al valor agregado efectuada por la contribuyente del epígrafe.

Más precisamente, la consulta técnica se encuentra orientada a determinar cuál sería el monto por el cual la encartada se encontraría habilitada a solicitar la devolución de los créditos fiscales del impuesto al valor agregado, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, teniendo presente la actividad por ella desarrollada (tienda libre de impuestos) y las operaciones de ventas que lleva a cabo de mercaderías propias de origen nacional y de las adquiridas en el exterior, y de las obtenidas en consignación, a pasajeros que salen del país.

Por otro lado, somete a consideración la modalidad de cálculo del coeficiente de apropiación de los créditos fiscales bajo análisis y del límite previsto en el segundo párrafo del art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, para determinar el monto máximo a solicitar.

Finalmente propone la modificación de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, ello en virtud de que la actividad desarrollada por las tiendas libres de impuestos no se encuentra prevista dentro de lo normado por el art. 3, inc. b), de la referida resolución y, por consiguiente, tampoco en el aplicativo.

Al respecto, corresponde señalar que en oportunidad de intervenir la División ..., dependiente del Departamento ..., de la Dirección de ..., hizo referencia a las distintas presentaciones que realizara la contribuyente en el marco de la solicitud de reintegro, reseñando lo siguiente:

1. La firma del epígrafe es titular de la concesión para la explotación, con carácter exclusivo, del servicio denominado "tienda libre de impuestos" ("free shop") en los aeropuertos internacionales de todo el país. Consecuentemente, vende productos nacionales e internacionales libres de impuestos y, de acuerdo con lo establecido en el art. 2 de la Ley 22.056, considera que su operación se encuentra beneficiada con el tratamiento que la Ley de Impuesto al Valor Agregado brinda a los exportadores,

únicamente en relación con las operaciones correspondientes a pasajeros que salen del país.

2. Los productos de origen extranjero no conforman importaciones, ya que el ingreso de la mercadería se realiza mediante solicitud de ingreso de mercaderías al depósito mayor de tiendas libres sin que se registre “despacho a plaza”.

3. La rubrada desarrolla su actividad, tanto bajo el esquema de compraventa de mercadería como bajo la modalidad de consignación, reflejando los ingresos como venta directa o comisiones por venta en consignación, respectivamente.

4. Las tiendas libres de impuestos se encuentran comprendidas en la definición de “áreas francas” del art. 590 del Código Aduanero: “... ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del Servicio Aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico”. En lo que respecta a operaciones llevadas a cabo dentro de esas áreas, el art. 593 del citado Código establece que: “1. La introducción al Area Franca de mercadería (...) se considerará como si se tratara de importación. 2. La extracción del Area Franca de mercadería (...) se considerará como si se tratara de exportación”.

5. El crédito fiscal que pretende recuperar la firma se vincula a créditos directos (canon y expensas), inversiones en bienes de uso y créditos indirectos relacionados con la operatoria integral de la empresa, utilizando para su apropiación dos coeficientes: uno específico –para los créditos directos–, resultante de comparar la totalidad de las ventas realizadas por los locales de salida de pasajeros del país con el total de operaciones realizadas en el mes de la exportación, y un coeficiente de “indirectos”, obtenido al dividir el monto de todas las operaciones destinadas a exportación por el total de operaciones gravadas, exentas y destinadas a exportación.

6. Del total de ventas de mercaderías, un noventa y tres coma sesenta y ocho por ciento (93,68%) corresponde a mercadería propia adquirida en el exterior y un cero coma cero ocho por ciento (0,08%) a mercadería propia de origen nacional, mientras que un seis coma veinticuatro por ciento (6,24%) corresponde a mercadería en consignación –mercadería que no constituye un bien propio de la empresa–.

Luego de realizar un análisis de la normativa aplicable al caso, la mencionada División ... opinó que "... la firma podría llegar a solicitar el reintegro en cuestión respecto del I.V.A. crédito fiscal exclusivamente vinculado a las ventas de mercaderías propias de origen nacional efectuadas a los pasajeros que salgan del país, debiendo a tal efecto considerar en el rubro 3 del aplicativo sólo esas ventas, y sólo ellas serán las que podrá considerar en el numerador a los efectos de determinar los coeficientes de apropiación de sus créditos fiscales".

Adicionalmente expresó que "... el límite establecido en el segundo párrafo del art. 43, supra mencionado, se aplicará sobre dichas ventas, determinando así el monto máximo a solicitar".

Llamada a intervenir el área jurídica del Departamento ..., en el Dict. jurídico N° .../13 (DV ...) concluyó que: "La encartada se encontraría habilitada para solicitar el reintegro, conforme al mecanismo previsto por el art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y reglamentado por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06 –aun cuando la actividad por ella desarrollada no se encuentre contemplada por dicha norma reglamentaria– por aplicación de lo preceptuado en el art. 2 de la Ley 22.056, de los créditos fiscales vinculados a la adquisición de mercaderías propias de origen nacional, que se vendan a pasajeros que salgan del país, supuesto éste que en esencia fundamentaría dicho recupero".

Asimismo, agregó que: "No siendo procedente realizar lo propio, con relación a los créditos fiscales vinculados a la mercadería comercializada por 'XX' S.A.' que obtiene en consignación, ello toda vez que, conforme la normativa aplicable al caso bajo análisis, el exportador es el mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y titular de los créditos fiscales por el impuesto facturado, el que se encontraría habilitado para interponer las solicitudes de recupero del impuesto correspondiente atento las previsiones del art. 43 de la ley del tributo de marras, no detentando dicha propiedad la firma del epígrafe".

A su vez manifestó que: "Tanto la selección de la modalidad de cálculo para determinar los coeficientes de apropiación de los créditos fiscales involucrados como el límite previsto en el segundo párrafo del art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado son cuestiones de carácter técnico operativo que exceden la competencia de esta área".

Por último señaló que: "Dado que no se encuentra prevista la actividad desarrollada por la firma del epígrafe dentro de lo establecido por el art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06 y, por consiguiente, tampoco en el aplicativo, se considera atinente

analizar dicha situación y proceder en su caso a propiciar la modificación de la mencionada norma reglamentaria con el objeto de contemplar las operaciones llevadas a cabo por las ‘tiendas libres de impuesto’”.

II. En primer lugar corresponde destacar que la División ..., mediante la Actuación N° .../13 (DI ...), de fecha .../.../14, estimó procedente encuadrar la cuestión sometida a consideración en el marco del punto ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07, habida cuenta de las particularidades del caso, del sujeto interviniente y de la inexistencia de antecedentes que analicen la cuestión sometida a consideración en los términos solicitados.

A su vez corresponde aclarar que esta Asesoría realizará el análisis del caso limitándose a las cuestiones técnico-tributarias de su competencia.

Aclarado ello, y en orden a la intervención requerida, este servicio asesor estima pertinente reseñar la normativa atinente al caso bajo examen.

Así, corresponde destacar que mediante el art. 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado se 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, t.o. 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 impuesto 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 a 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, aquéllas 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 descriptas 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, t.o. 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”.

Siguiendo con esta línea de ideas, el Dr. Alfredo Sternberg advierte que “... la definición impositiva mencionada resulta diametralmente opuesta, en lo subjetivo, a la que surge de la legislación aduanera. En efecto, mientras que para el Código Aduanero el exportador es el intermediario documentante, para la legislación impositiva adquiere tal carácter el dueño de la mercadería exportada, es decir el ‘tercero’ de la relación tratada” (El I.V.A. y las Exportaciones en Bienes y Servicios: Nuevo Régimen de Recupero del I.V.A. para Exportadores, 2.º Ed., Buenos Aires: Aplicación Tributaria, 2006, pág. 121).

Por tal razón continúa diciendo que “... corresponde a dicho ‘tercero’ obtener el recupero del impuesto al valor agregado, ya que el intermediario es considerado para el gravamen como un sujeto prestador de servicios que no tiene crédito fiscal por la adquisición (que no hace) de los bienes exportados”.

Por lo expuesto hasta aquí, y compartiendo las conclusiones a las que arribara el área jurídica del Departamento ..., queda claro que “XX” S.A. no se encuentra habilitado a solicitar el reintegro, conforme al mecanismo previsto por el art. 43 de

la Ley de Impuesto al Valor Agregado y la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, con relación a la mercadería que obtiene en consignación, ello toda vez que conforme la normativa aplicable al caso el exportador es el mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y titular de los créditos fiscales por el impuesto facturado y quien se encontraría habilitado a interponer las solicitudes de recupero del impuesto que se discuten.

En otro orden de ideas, cabe traer a colación lo expresado por la Justicia en el sentido que: “Las tiendas libres quedan comprendidas en la definición que de las áreas francas comerciales contiene el art. 597 del C.A. Se trata, por tanto, de una especie dentro del género Area Franca y presentan las características propias de ese régimen beneficiante: exclusión del territorio aduanero y no aplicación en ellas del arancel ni las prohibiciones de carácter económico. Su creación, por la importancia que implica la decisión política de establecer una franquicia territorial, está supeditada a la exigencia de una norma de jerarquía legal (conf. nota de elevatoria que acompañó a la citada Ley 22.056 y art. 591 del C.A.)”, cfr. fallo “Los Cipreses S.A. –Buquebus– c/Subsecretaría de Finanzas Públicas –A.N.A.– s/proceso de ejecución Causa: 22114/94”, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 10/11/97.

Ahora bien, de acuerdo con ello y según lo prescripto por el art. 590 del Código Aduanero, el “Area Franca es un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico”.

Por su parte, el art. 593 del precitado Código establece que: “1. La introducción al Area Franca de mercadería, aun cuando proviniera del territorio aduanero general o de uno especial, se considerará como si se tratara de importación.

2. La extracción del Area Franca de mercadería, aun con destino al territorio aduanero general o a uno especial, se considerará como si se tratara de exportación”.

No obstante, en relación con la Ley 22.056 que instituye el régimen de “tiendas libres”, resulta menester citar lo dispuesto en su art. 2, el cual autoriza “... a los pasajeros que embarquen con destino al exterior, incluidos los pasajeros en tránsito final al exterior, la adquisición de mercadería de origen nacional o extranjero en franquicia de tributos, en cantidad que no permita presumir fines comerciales o industriales.

En cuanto a las mercaderías de origen nacional, y con respecto a los pasajeros que las exporten, la franquicia aquí establecida comprende a los derechos de exportación y a los demás gravámenes adicionales a la exportación, incluidas las tasas. **A los fines de los impuestos al valor agregado e internos, las ventas de dichas mercaderías realizadas por la tienda libre a los pasajeros que salgan del país recibirán el tratamiento de las exportaciones**” –el resaltado es propio–.

Llegado a este punto, cabe merituar que el principio de especificidad normativa (“*lex specialis derogat legi generali*”) preceptúa que, existiendo un marco normativo que contempla especialmente la situación en análisis, desplaza tácitamente el encuadre general otorgado por la ley general.

Ese principio fue recogido por la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social en el Dict. D.A.L. 83/96. En dicho pronunciamiento el precitado Servicio Jurídico también señaló que: “Cuando existe una ley cuyo texto es claro y expreso, éste debe ser aplicado estrictamente y en el sentido que resulte de sus propios términos”.

En ese entendimiento, por aplicación del mencionado principio de especificidad normativa y compartiendo la conclusión arribada por la División ..., dependiente del Departamento ..., de la Dirección de ..., se advierte que la Ley 22.056 de “tiendas libres” restringe el tratamiento de las exportaciones en el impuesto al valor agregado e internos únicamente a la mercadería de origen nacional respecto de los pasajeros que salgan del país. En consecuencia, las ventas de mercaderías de origen extranjero no tienen dicho tratamiento, ergo, no resulta aplicable el régimen de reintegro al que refiere el art. 43 de la ley del gravamen y la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06.

Por otro lado, cabe recordar que mediante el art. 7 y el apart. A del Anexo V de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06, se establece el procedimiento a emplear para determinar proporcionalmente el monto de impuesto a recuperar, cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones de exportación.

En tal sentido expresan que sobre el importe total del crédito deberá aplicarse el coeficiente que resulta de dividir el monto de las exportaciones –neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente– por el total de operaciones gravadas, no gravadas y exentas, todo ello acumulado desde el inicio del ejercicio hasta el mes en que se realizan las transacciones generadoras de recupero.

Ahora bien, teniendo en cuenta que esta Asesoría entiende que no poseen el tratamiento de las exportaciones en el impuesto de marras la mercadería en consignación ni la mercadería de origen extranjero que “XX” S.A. vende a pasajeros que salen del país, de acuerdo con las argumentaciones “ut supra” vertidas, resulta claro que a efectos de determinar el coeficiente de apropiación al que se refiere el párrafo anterior sólo deberá considerarse en el numerador aquellas ventas que sí reciben el mencionado tratamiento, esto es, de mercadería de origen nacional de la que “XX” S.A. sea propietaria y que se vendan a pasajeros que salgan del país.

Por último, y en cuanto a la limitación cuantitativa para la procedencia del recupero establecido en el segundo párrafo “in fine” del art. 43 de la ley del impuesto –“... procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto ...”–, esta Asesoría entiende que el límite allí establecido se aplicará sobre las ventas de dicha mercadería –de origen nacional de la que “XX” S.A. sea propietaria y que se vendan a pasajeros que salgan del país–, determinando así el monto máximo a solicitar.