

LA PROBLEMATICA DE LA EXPORTACION DE SERVICIOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

RESUMEN EJECUTIVO (*)

I. INTRODUCCION

II. MARCO NORMATIVO

- 1. Definición de “exportación” de Servicios**
- 2. La Circular 1288/93**

III. ANALISIS CONCEPTUAL

- 1. Clasificación de los Servicios**
- 2. El lugar de aplicación**

IV. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES. SU EVOLUCION

- 1. Prestaciones de servicios en general**
- 2. Gestiones de ventas, comisiones**

V. CONCLUSIONES

Buenos Aires, agosto 2005

Rafael Ramognino

(*) Exposición basada en el artículo publicado en el Periódico Económico Tributario, La Ley del 28/10/2003.

LA PROBLEMÁTICA DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL IVA

I. INTRODUCCIÓN

La ley de impuesto al valor agregado establece como norma general que están alcanzadas -entre otras- las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional.

El objetivo del presente trabajo es analizar los aspectos salientes sobre la “exportación” de servicios y su tratamiento en el IVA a partir de las disposiciones vigentes y la evolución de los antecedentes jurisprudenciales existentes.

II. MARCO NORMATIVO

1. Definición de “exportación” de servicios

Nos referimos a la exportación de servicios cuando el servicio es prestado en el país y su utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior.

En caso que los servicios califiquen como exportación conforme con la definición precedente, no se encuentran gravados en el impuesto, siendo además aplicable al tratamiento previsto en el artículo 43 de la ley.

Ahora bien, dado que ni la ley de IVA ni su decreto reglamentario definen con precisión cual es el alcance que debe dársele al requisito de “utilización o explotación efectiva” en el exterior, será necesario efectuar un análisis casuístico que permita delimitar la aplicación de la norma.

Tengamos presente que un servicio prestado en el exterior, no califica como exportación.

Como puede apreciarse, para que un servicio prestado califique como exportación debe cumplir 2 requisitos esenciales:

- (a) El servicio debe prestarse en el país y
- (b) Su utilización o explotación efectiva debe llevarse a cabo en el exterior.

Es este segundo requisito el que presenta las mayores dificultades de interpretación.

2. La Circular 1288/93

El Fisco aclaró en 1993, mediante el dictado de la Circular 1288, que la utilización o explotación efectiva no depende de la ubicación territorial del prestatario, sino por el contrario del lugar en donde el servicio es aplicado.

También aclaró que consecuentemente, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior, relacionadas con las actividades que éstas desarrollen en nuestro país, resultan alcanzadas por el impuesto por considerar que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

De lo expuesto surge que, a efectos de interpretar adecuadamente la normativa aplicable, debe definirse cuál es el lugar donde el servicio es aplicado.

III. ANALISIS CONCEPTUAL

1. Clasificación de los servicios

Los servicios pueden ser clasificados en tangibles e intangibles: (1)

- Tangibles: es fácilmente identificable el lugar de utilización o consumo, porque dependen del lugar donde está físicamente ubicado el bien material objeto del servicio o porque requieren presencia física del prestador.
 - Ejemplos: corredores inmobiliarios, reparación de una máquina, etc.

- Intangibles: dada la incertidumbre que puede plantear el lugar de utilización o consumo, normalmente se presume que son consumidos en el lugar en que el prestatario está ubicado.
 - Ejemplos: consultoría, publicidad, telecomunicaciones.

2. Lugar de aplicación del servicio

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

El servicio es aplicado donde se realice, obtenga u origine el potencial beneficio del prestatario. (2)

Asimismo debe considerarse si se trata de servicios finales o intermedios. Los primeros se utilizan en el lugar en que se efectúa el consumo del mismo, mientras que los intermedios son aquéllos que se incorporan a un proceso económico agregando valor.

De lo expuesto surge entonces que las dificultades interpretativas en cuanto al lugar de aplicación del servicio, se acotan a aquellos servicios intangibles definidos como intermedios, pues son estos los que se incorporan a una actividad económica agregando valor.

Por su naturaleza son susceptibles de tener un efecto económico inmediato y otro potencialmente mediato o remoto.

En nuestra opinión, para determinar la efectiva utilización económica del servicio debería considerarse únicamente el lugar de aplicación inmediata.

El Fisco, a través de diversos pronunciamientos administrativos, había interpretado reiteradamente que no cabe hacer esta distinción en cuanto a sus efectos.

IV. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES. SU EVOLUCION

- Prestaciones de servicios en general

A continuación se exponen distintas situaciones sobre prestaciones de servicios en general que han dado lugar a que el Fisco se pronuncie a través de Dictámenes:

1. Asesoramiento legal a clientes domiciliados en el exterior para participar en licitaciones en el país, formar sociedades, etc.: se considera que las prestaciones estarían **relacionadas con actividades que en alguna medida desarrollarían en el país** prestatarios del exterior por lo que se encuentran gravadas. (Dictamen 119/94, DAT).
2. Comisión pagada por un turista local a una Empresa local que le coordina los hoteles y servicios en el exterior: los servicios de turismo se prestan al turista local, quien consume entonces el servicio en el país. **No hay exportación de servicios, por no haber un importador en el exterior.** (Dictamen 120/94, DAT).

De esta consulta se pueden extraer dos importantes conclusiones:

- Por tratarse de un servicio final, se consume en el lugar donde está físicamente el prestatario.
 - La exportación de servicios implicaría, según esta interpretación, la existencia de una importación de servicios desde el punto de vista del país receptor. Es decir, el servicio prestado en el país se integra materialmente a una actividad desarrollada en el exterior.
3. Honorarios por traducciones e informes sobre un banco local, contratados por el Banco liquidador del exterior: no es una exportación de servicios porque el contratante del exterior **destinará el resultado de la actividad desarrollada en el país**, a la toma de decisiones en cuanto al Banco local. (Consulta #861, 22/02/96).

4. Servicios profesionales y técnicos prestados a una consultora del exterior, que a su vez es contratada por una Empresa del exterior, la cual efectuará una inversión en la Argentina: no se considera exportación de servicios por estar **referidos a una actividad a concretarse en nuestro país.** (Dictamen 82/96, DAT).

Se trataba de la realización de un estudio del impacto ambiental a suministrar a una consultora en Madrid que fue contratada por una Empresa Internacional que evaluaba implementar una planta de tratamiento de naftas en las refinerías de YPF, La Plata.

Aclara el dictamen que para ser considerada exportación no basta con que el servicio prestado en el país represente un costo para el prestatario del extranjero, agregando que **si por las características de la prestación sólo puede utilizarse en el territorio argentino,** no califica como tal.

5. Telecomunicaciones internacionales: la retribución que cobra la Empresa de telecomunicaciones locales por prestar el uso de la red y equipamiento local para las llamadas que entran del exterior (“tráfico de entrada”) se considera una exportación de servicios por considerarse aplicado en el exterior ya que el llamado le fue requerido a la Empresa Extranjera. El “tráfico de salida” se considera íntegramente gravado por ser atribuible a la Empresa local. (Dictamen S.G.A.L., 10/9/96).
6. Reaseguros a aseguradoras del exterior: en la medida que las empresas reaseguradoras locales cubran riesgos sobre bienes situados en el exterior o en relación a sujetos residentes en el mismo, corresponde dar el tratamiento de exportación de servicios. (Dictamen 34/97, DAT).

En esta actuación nuevamente se hizo hincapié **en el principio de país de destino y la existencia de “un importador” del exterior.** Asimismo se insistió con que el tratamiento exentivo corresponde siempre y cuando **no se verifique que a raíz de tales coberturas se puedan realizar operaciones generadoras de circulación económica de bienes o servicios** en nuestro país.

Otro aspecto relevante en este dictamen es la diferenciación que se hace respecto al lugar de prestación del servicio y el lugar de aplicación. En igual sentido que el Dictamen 118/94, D.A.T., se interpreta que para el caso de cías. aseguradoras, el servicio se presta en el lugar donde está radicada la compañía y se aplica en el lugar donde está localizado el bien objeto del seguro.

7. Prestación financiera por saldo de precio de venta de acciones de sociedades argentinas a Empresas del exterior: no cabe el tratamiento de exportación de servicio, atento a que la financiación se utiliza en el país porque el objeto del

contrato consiste en acciones representativas de un patrimonio radicado en el país. (Dictamen 86/98, D.A.T.).

8. Servicio de asesoramiento jurídico a empresas extranjeras relativas a negociaciones y contratos para proyectos a ejecutarse en el exterior: se encuentran fuera del objeto del gravamen. (Dictamen 24/99, D.A.T., 30/4/99).

En este caso debe tenerse en cuenta que a la fecha de emisión del Dictamen, si bien los servicios encuadraban en el artículo 1 inc. b) por encontrarse vigente la Ley 25.063; aún no regía la modificación del D.R. establecida por el Decreto 1082/99, el cual data de octubre de 1999, y dispone la aplicación del tratamiento del art. 43 (recupero de créditos fiscales por exportaciones).

9. Gestión de cobranza a empresas de transporte internacional: el servicio, que consiste en tomar contacto con el importador argentino a efectos de percibir el importe de la factura y girárselo al exterior se encuentra gravado, habida cuenta que tales prestaciones serían realizadas y utilizadas efectivamente en el país. (Dictamen 41/00, D.A.T. 13/6/00).

Este dictamen se limitó a argumentar que el tratamiento establecido en el art. 1 inc. b) de la ley no era aplicable a los servicios prestados a empresas de transporte internacional por aplicación de la modificación reglamentaria dispuesta por el Decreto 679/99.

10. Servicios médicos prestados en el país a extranjeros que se encuentran temporalmente en el país (consumidores finales): no son exportaciones. (Dictamen 45/00, D.A.T.).

11. Servicios de contraestación destinado al mejoramiento genético de semillas, prestado a empresas radicadas en el Hemisferio Norte. (Servicios de control de calidad, etc.): se consideró exportación ya que el proceso de mejoramiento genético continúa en el exterior y la semilla ingresa al circuito comercial externo. (Dictamen 65/01, D.A.T.).

12. Servicios de asesoramiento y soporte a compañías vinculadas: la empresa local actúa como una prestadora independiente de servicios que se vinculan con el asesoramiento sobre el mercado argentino, manejo de correspondencia, servicios de comunicación y demás servicios accesorios que si bien se relacionan con los negocios de la empresa extranjera, son aplicados a una actividad foránea, ya que por la naturaleza servirían para la toma de decisiones empresarias por parte del prestatario del exterior.

Los servicios prestados se remunerarán mediante el reembolso de los costos reales incurridos más un 6%.

El prestador no actúa a nombre de su prestataria, no es el mandante, sino que es un consultor independiente sin capacidad para obligarse en representación o por cuenta del prestatario. Posee personal propio y el servicio prestado es no exclusivo.

El prestador manifiesta que se trata de servicios que se incorporan a una actividad desarrollada en el exterior, por lo que califican como exportación.

El Fisco comparte el criterio de la consultante, concluyendo que por **naturaleza de los servicios prestados**, tales prestaciones servirán para la toma de decisiones en el exterior por lo que se utilizan económicamente en el extranjero. (Dictamen 34/03, D.A.T. 23/07/03).

13. Telecomunicaciones internacionales: para el caso de estos servicios la ley contiene una disposición de carácter específico al considerar la prestación realizada en el país, en la medida que su retribución sea atribuible a la Empresa prestadora ubicada en él. Por tales motivos, no aplica la norma general del artículo 1º inciso b) de la ley (Dictámen 67/04, D.A.T. 2/11/2004).

- Gestiones de ventas, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas fuera del país

En particular, sobre esta cuestión se ha expedido tanto el Fisco como el Tribunal Fiscal de la Nación:

1. Representación en el país percibiendo comisiones variables según las condiciones del mercado y del producto ofrecido: el servicio prestado consistiría en una mera intermediación que resulta concretada en una operación que se materializa en el país, resultando ese servicio alcanzado por el gravamen. (Consulta # 383, 16/11/94).

2. Causa “Tecnopel S.A.”, TFN Sala A, 6/12/99.

En la causa “Tecnopel S.A. s/apelación IVA”, se trató el caso de una sociedad que realiza gestiones de enlace comercial para un exportador del Brasil.

Como la empresa de Brasil exportaba a Argentina, la DGI interpretó que el servicio prestado por la sociedad argentina -Tecnopel S.A.- se relacionaba con actividad efectuada en el país por la empresa de Brasil y por lo tanto no se trataba de una exportación de servicios.

La resolución del TFN revoca la resolución de la DGI argumentando que el servicio prestado por Tecnopel S.A. tiene utilización económica en el exterior **ya que el hecho que el prestatario exporte productos a la Argentina no implica que éste realice actividad en nuestro país.**

La empresa argentina (Tecnopel) no ejercía una representación “strictu-sensu”, ya que no actuaba a nombre de la empresa del exterior ni asumía responsabilidad por la concreción de las operaciones.

Por último, el TFN no dejó de mencionar que el tratamiento como exportación observa adecuadamente el cumplimiento del criterio subyacente en la estructura del IVA en materia de exportaciones, referido a la imposición en el país de destino, remarcando que las comisiones habrán de integrar el costo de los bienes exportados por la empresa extranjera y en consecuencia conformarán la base imponible sobre las que se liquidará el IVA en ocasión de producirse la importación.

Esta jurisprudencia no ha sido apelada por el Fisco y demuestra un verdadero cambio de tendencia entre lo aclarado en la Circular 1288/93 y otros antecedentes administrativos en igual sentido que aquélla.

3. Comisiones por venta cobradas como representante comercial de la empresa del exterior (Uruguay), comercializando semanas vacacionales por el sistema tiempo compartido: si la empresa del país actuaba **por cuenta y orden de la prestataria del exterior, representándola y con capacidad para obligarse por ella**, entonces la doctrina del fallo Tecnopel no es aplicable, pues en este caso, debe interpretarse que había actividad en el país por parte de la empresa prestataria y por lo tanto la utilización efectiva del servicio se daba en nuestro país. (Dictamen 60/2000, DAT).

4. Causa “Uniquím S.A.”, TFN Sala A, 15/3/2002

Uniquím cobraba comisiones por contactar compradores de productos que se importarían de USA, lugar donde residía el exportador del exterior (prestatario).

El Fisco argumentó que los ingresos de los exportadores del exterior provienen de clientes del mercado local y para que califiquen los servicios prestados por Uniquím como aplicados en el exterior, era necesario que la fuente de ingresos de los exportadores del exterior debían ser de clientes del extranjero.

El Tribunal Fiscal, con los mismos argumentos que Tecnopel, revocó la determinación.

5. Gestiones de venta y servicios post-venta efectuadas por una filial para su controlante: atento a que la obligación contractual de la consultante no se limita al enlace comercial, sino que comprende también el soporte post-venta de los productos del prestatario del exterior en el territorio nacional, **tareas que no son auxiliares o preparatorias de la exportación que tengan efectos en el exterior**, sino que la conforman y se relacionan con las responsabilidades del prestatario respecto de sus productos vendidos en el territorio nacional, cabe entender que se trata de servicios aplicados en el país, constituyendo una etapa más del negocio de la empresa exportadora del exterior, que realiza en el país por intermedio de su controlada. (Dictamen 28/03, D.A.T.).

En esta actuación, la consultante era una empresa controlada por la prestataria, a la cual asistirá en la gestión de ventas y brindará soporte post-venta de los productos bajo garantía como así también otros servicios.

Por las gestiones de venta cobrará una comisión y por los servicios post-venta la prestataria le reembolsará los costos incurridos.

También el Fisco hace referencia a un par de memorándum de la Dirección Nacional de Impuestos, los cuales interpretan el concepto de “representación” estableciendo que el agente de ventas que actúa por su propia cuenta, aún cuando lo haga a nombre del sujeto del extranjero está prestando servicio a alguien que lo incorpora a una actividad foránea por lo que puede entenderse que en determinados casos el servicio es aplicado en el exterior.

Asimismo aclara que en el caso particular de una representación en el país de un sujeto del exterior, que lleva a cabo **una actividad auxiliar o preparatoria** (que daría lugar a una toma de decisión en el exterior), no estaría el prestatario realizando una actividad en el país **aún cuando existiera una presencia física en nuestro país.**

Para el caso particular analizado sostiene que la actividad desarrollada por el prestador para su controlante constituye una etapa del proceso comercial de la empresa exportadora del exterior, que realiza en el país por intermedio de su controlada.

Con estos argumentos concluye que se trata de servicios gravados con el IVA y no de una exportación de servicios.

6. Representante comercial de la empresa controlante del exterior que busca clientes en el país, emite el pedido y una vez importados los bienes, hace el seguimiento y entrega al importador del país: la actividad llevada a cabo por el contribuyente como representante comercial de la empresa del exterior, consistente en ubicar al cliente del país y emitir el pedido de la mercadería, para luego, una vez importadas a nombre de dicho cliente, realizar el seguimiento de la misma y posterior entrega al cliente no constituyen tareas auxiliares o

preparatorias de la exportación que tengan efectos en el exterior, sino que conforman la misma **constituyendo una etapa más del negocio que la empresa exportadora realiza en el país a través de su representante exclusivo.** (Dictamen 30/03, D.A.T.).

Como puede apreciarse, en este caso se resuelve, al igual que el anterior, sobre la base de interpretar si se trata de tareas auxiliares (o preparatorias) de la exportación o una etapa más de proceso comercial.

7. Servicios de intermediación de reaseguros prestado a empresas del exterior: Atento a que la actividad de las compañías reaseguradoras del exterior se considera localizada en dicho ámbito, se interpreta que el servicio de intermediación de reaseguros, que realiza un corredor independiente, se aplica a una actividad realizada en el exterior, por lo cual constituye una prestación realizada en el país cuya utilización efectiva se lleva a cabo en el exterior, que encuadra en el artículo 1º, inciso b), segundo párrafo, de la ley de Impuesto al Valor Agregado. (Dictamen 33/04, D.A.T. 10/06/04).

8. Gestiones de venta y servicios post-venta efectuados por una filial para su controlante: se trata nuevamente de una consulta hecha por la misma Empresa que el DAT 28/03 y el Fisco ratifica el criterio sentado en aquel Dictamen. No hay exportación de servicios (Dictamen 34/04 D.A.T. 21/05/04).

9. Causa “Taylor y Cía. S.R.L.”, TFN Sala B, 03/03/05

Taylor y Cía. cobraba comisiones por contactar a Empresas del Exterior con importadores locales y a su vez cobraba a los importadores locales comisiones por contactarlos con exportadores del exterior.

El Tribunal analiza toda la jurisprudencia existente y argumenta:

- **Que es evidente que hoy en día subsisten y se encuentran plenamente latentes las inquietudes respecto del encuadramiento de una operación bajo el concepto de “exportación de servicios”.**
- **Que debe atenderse al objeto que persigue la transacción a los fines del prestatario para determinar el lugar de explotación o utilización del servicio.**

Sobre estas consideraciones pero debido a la cuestión fáctica basada en que Taylor no probó adecuadamente cuáles ingresos se correspondían con los servicios prestados a los exportadores del exterior, el Tribunal rechazó la pretensión de Taylor y Cía., resolviendo a favor del Fisco.

V. CONCLUSIONES

Como puede observarse a través del recorrido que hemos hecho de la jurisprudencia existente, la calificación como exportación es una cuestión puramente casuística.

No obstante, creemos que hay algunas cuestiones que han quedado definitivamente resueltas a partir de la doctrina de Tribunal Fiscal comentada (y aceptada por el Fisco) y la evolución de la jurisprudencia posterior.

Las gestiones de ventas o enlaces comerciales realizadas para empresas del exterior que luego exportarán sus productos al país califican como exportación, en tanto los prestadores actúen bajo su riesgo y a su nombre, aún cuando se trate de empresas que presten el servicio a su controlante del exterior, dado que se trata de servicios preparatorios o auxiliares de la exportación de productos que llevará a cabo el prestatario del servicio.

Respecto a otras prestaciones de servicios en general, deberá atenderse a la naturaleza de las mismas a efectos de considerar si se trata de servicios que se incorporan a una actividad foránea permitiendo articular en el exterior la toma de decisiones, ya que se interpreta que sólo en estos casos calificarían como exportación.

Como expresáramos en el punto II precedente, para determinar la efectiva utilización económica es necesario considerar el lugar de aplicación inmediata y no los efectos potenciales o remotos como venía sosteniendo el Fisco hasta antes del Dictamen 34/03 comentado, máxime cuando de acuerdo con las disposiciones vigentes, un servicio que se presta a un sujeto del exterior que lo integra a otro servicio que luego ese sujeto del exterior lo “exporta” a nuestro país, se encuentra gravado por calificar como una “importación” de servicio.

- (1) Ricardo H. Ferraro, “Objeto y Territorialidad del IVA”, Boletín AAEF 6/2003, pg. 41.
- (2) Ruben A. Marchevsky, “IVA Análisis Integral” 2^{da} edición Macchi, pg. 76.