

DICTAMEN D.A.T. 26/13
Buenos Aires, 23 de julio de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Reducción de alícuota. Art. 28 de la ley. Hortalizas cortadas y empaquetadas o embolsadas.

Sumario:

Se concluyó que los productos comercializados por la presentante están alcanzados por la alícuota diferencial prevista en el cuarto párrafo, del art. 28, de la ley del tributo toda vez que sus ingredientes –independientemente de que sean de producción propia o comprados a terceros productores– se hallan comprendidos entre los productos señalados en el apart. 3 del inc. a) de dicho artículo –hortalizas– y se presentan bajo una forma admitida por la normativa –fresca o refrigerada– sin haber sido sometidos a un proceso que implique una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto. Asimismo, se entiende que la eventual mezcla de las hortalizas no conlleva a una elaboración sino que constituye un simple acondicionamiento para su comercialización.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta la alícuota del impuesto al valor agregado que corresponde aplicar en las operaciones de venta de hortalizas lavadas, cortadas, empaquetadas o embolsadas y listas para preparar “ensaladas”.

En relación al proceso productivo el consultante señala que como productor hortícola, una vez que la hortaliza se encuentra en su punto de desarrollo para ser consumida, realiza la cosecha para luego llevarla a la zona de acondicionamiento donde se efectúa el almacenamiento previo. Una vez allí, procede a la selección, lavado, cortado, desinfección y secado de las hortalizas.

Posteriormente procede al pesaje –fraccionado–, luego continúa con el envasado en bolsas mediante “termosellado” y el etiquetado, indicando fecha de vencimiento. Por último, dicho producto se almacena en heladeras o cámaras de frío, para su posterior despacho y distribución. Asimismo, aclara que el acondicionamiento descripto se encuentra habilitado por bromatología de la provincia de Entre Ríos.

En ese contexto interpreta que estos productos, a los que refiere como diversas variedades de hortalizas cortadas: lechuga, repollo, rúcula, “mixta” y zanahoria –esta

última aclara que sería pelada y rallada–, se encontrarían incluidos en el Código Alimentario Argentino en sus arts. 819 y 820.

Asimismo, entiende que los productos –“hortalizas cortadas (pelada y rallada para el caso de la zanahoria) listas para preparar ensaladas”– encuadran en el pto. 3 del inc. a) del cuarto párrafo del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, resultándole aplicables la alícuota reducida del diez coma cinco por ciento (10,5%).

Sobre el particular, señala que lo que se comercializa son hortalizas frescas cortadas y/o peladas y ralladas –según el caso–, para la preparación de “ensaladas” por el consumidor de las mismas, indicando que según el diccionario de la Real Academia Española la definición de ensaladas en su primera acepción es: “hortaliza o conjunto de hortalizas mezcladas, cortadas en trozos y aderezadas con sal, aceite, vinagre y otras cosas”. Conforme la definición aportada, entiende que: “las hortalizas comercializadas no constituyen esta preparación y que para convertirse en ‘ensaladas’ deben prepararse con el agregado de ‘aderezos (sal, aceite, vinagre, etcétera)’, cosa que no contienen al momento de su comercialización ...”.

En ese orden, consulta si a la venta de los productos descriptos le resulta aplicable la alícuota diferencial del I.V.A. prevista en el art. 28, cuarto párrafo, inc. a), pto. 3, así como también si se modificaría dicho beneficio en el caso de que: “... la preparación en lugar de partir de hortalizas producidas en la quinta propia partiera de la adquisición de las hortalizas a otros productores tal como ha sido obtenida de la quinta y se le aplicara el tratamiento explicitado para venderla adecuada como se indicara más arriba –bolsita de hortalizas lavadas y cortadas–”.

Por último, expresa que si bien el criterio sentado en el Dict. D.A.T. 10/04 sustentaría su opinión, las dudas referidas al encuadramiento de estas ventas respecto de la alícuota reducida del cincuenta por ciento (50%) de la tasa general están basadas en la extensión atribuida a la expresión: “sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto” y en lo expresado en el Dict. D.A.T. y J. 79/98.

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota N° .../13 (SD.G. ...), la Subdirección General de ... comunicó al contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante, con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Al respecto, cabe señalar que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante.

En principio, resulta procedente destacar que el cuarto párrafo del art. 28 de la ley de la materia determina que estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la tasa general del gravamen, entre otros productos, las “frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto” –cfr. inc. a), pto. 3, de dicha norma–.

Sobre el particular cabe aclarar que el texto legal no realiza distinción alguna en cuanto a si las hortalizas deben ser producidas o compradas por quien realice su posterior venta a los efectos de que sea aplicable la alícuota reducida, no correspondiendo en este caso distinguir donde la ley no distingue (principio jurídico “ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”).

Ahora bien, con relación al alcance del beneficio de reducción de la alícuota en cuestión y dado que el consultante alude al Dict. D.A.T. y J. 79/98, cabe recordar que el temperamento vertido en el mismo fue superado a partir de la reforma introducida por la Ley 25.063 (B.O.: 30/12/98).

En ese orden, corresponde señalar que en el mencionado acto de asesoramiento – emitido en vigencia del texto dispuesto por el Dto. 499/98 y su modificatorio, el cual preveía la aplicación de la alícuota reducida para las “frutas, legumbres y hortalizas frescas”– se había concluido que la lechuga cortada debía tributar la tasa general del gravamen, por considerarse que dicho proceso de cortado implicaba la pérdida del estado natural del producto.

Con posterioridad a dicho pronunciamiento, la Ley 25.063 estableció la reducción de la alícuota para las “frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración del producto”, por lo cual en la Actuación N° .../99 (D.A.T.) se observó que el contexto normativo en el cual se basó el precitado Dict. D.A.T. y J. 79/98 había variado.

Ello así, en la precitada actuación al analizarse la procedencia del beneficio respecto de las ensaladas denominadas “jardinera” y “primavera”, se sostuvo que: “... los productos en cuestión quedarán marginados del beneficio si fueron sometidos ‘... a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto’, situación que no se verifica en el caso de hortalizas trozadas y peladas”.

Asimismo, en la Actuación N° .../00 (D.A.T.) en la cual se analizó si la mezcla de vegetales constituye una preparación del producto, se señaló que: “... la aplicación de la tasa diferencial no se limita a la etapa primaria sino que admite determinados procesos tales como los de selección, lavado, corte, trozado, embalaje, manipulación, acondicionamiento, vinculados a la comercialización de los productos primarios –frutas, legumbres y hortalizas– y no a los de elaboración a los que alude el texto legal”.

En ese contexto, en dicho acto de asesoramiento se interpretó que: “... la mezcla de los vegetales no impide la aplicación de la tasa reducida, por cuanto la misma no implica la elaboración de un alimento distinto al de los aludidos productos primarios considerados en forma separada, sino un simple acondicionamiento para su comercialización”.

En idéntico sentido, la Actuación N° .../00 (D.A.T.) señala que: “... el temperamento que surge del Dict. D.A.T. y J. 79/98 ha sido superado por la nueva redacción prevista para el pto. 3 del inc. a) del art. 28 de la ley del tributo por su par N° 25.063, destacándose que conforme el criterio que surge de las Actuaciones N° .../99 y .../00 (D.A.T.) ..., es posible extraer que las frutas, legumbres y hortalizas cortadas, peladas y embaladas resultan alcanzadas a la alícuota del diez coma cincuenta por ciento (10,50%)”.

A su vez, en el Dict. D.A.T. 10/04 se analizó la procedencia de la reducción de la alícuota respecto de bienes comprendidos en el pto. 2 del inc. a) del cuarto párrafo del

art. 28 de la ley del tributo, fundamentándose dicho análisis en el criterio sentado en las precitadas Actuaciones N° .../99 y .../00 (D.A.T.).

Reseñados algunos de los antecedentes administrativos aplicables al caso “sub examine”, esta Asesoría estima pertinente remitirse a las disposiciones del Código Alimentario Argentino, cuyo Cap. XI, referido a alimentos vegetales, define en su art. 819 a las hortalizas (verduras-legumbres) como “... toda planta herbácea producida en la huerta, de la que una o más partes puede utilizarse como alimento en su forma natural”.

Continúa diciendo dicho artículo que: “La designación de verduras se reserva para distinguir las partes comestibles de color verde de las plantas aptas para la alimentación”, en tanto que: “La denominación de legumbres se reserva para designar a las frutas y semillas de las leguminosas”. A su vez, el artículo siguiente del citado Código estipula que: “Se entiende por hortaliza fresca la de cosecha reciente y consumo inmediato en las condiciones habituales de expendio. Se admite la preparación de hortalizas frescas peladas, enteras o trozadas previamente lavadas con solución de ácido eritórico, envasadas al vacío y con declaración de fecha de vencimiento en el rótulo”.

En función de lo expuesto, conforme con las disposiciones del Código Alimentario Argentino, los ingredientes que integran los productos elaborados por la consultante (lechuga, repollo, rúcula y zanahoria) se hallan incluidos dentro del grupo de las hortalizas.

No obstante, debe precisarse que, en tanto la lechuga, el repollo, la rúcula y la zanahoria se hallan expresamente referenciados dentro del grupo indicado en el párrafo anterior, no ocurre lo mismo con la “mixta”, a la que el consultante menciona como una variedad más de hortaliza. En este aspecto, corresponde señalar que si con esta denominación se refiere a la mezcla de las hortalizas, deberá observarse lo señalado en la precitada Actuación N° .../00 (D.A.T.), en la cual se interpretó que la mezcla de los vegetales no impide la aplicación de la tasa reducida, por cuanto la misma no implica la elaboración de un alimento distinto al de los aludidos productos primarios considerados en forma separada, sino un simple acondicionamiento para su comercialización. Resta entonces esclarecer si alguno de los procesos a los que son sometidas las hortalizas importa un procedimiento que implique una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto, condicionamiento que, conforme con lo dispuesto por la ley, determina que la aplicación de la tasa diferencial resulte inviable.

Examinadas las etapas indicadas por el consultante como previas al despacho y comercialización de los productos bajo análisis –selección, lavado, cortado, desinfección, secado, fraccionado, envasado y etiquetado–, esta Asesoría entiende que los mismos no constituyen procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los convierta en un preparado del producto.