

DICTAMEN D.A.T. 34/13
Buenos Aires, 19 de setiembre de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Distribución de tarjetas telefónicas. Propuesta de liquidación especial del impuesto.

Sumario:

I. Las comisiones que facturen los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes por la distribución de tarjetas telefónicas no deben incluir el impuesto al valor agregado, ya que sus prestaciones se encuentran exentas de dicho tributo en virtud del art. 6, último párrafo, de la Ley 26.565 y, por consiguiente, conforme con lo expresamente dispuesto por el art. 24 “in fine”, de la misma ley, no generan débito fiscal ni crédito fiscal alguno.

II. Se observa que la propuesta de habilitar el cómputo de un crédito fiscal presunto vinculado a operaciones efectuadas con sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes requeriría el dictado de una ley, lo cual escapa a la competencia de este organismo.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones a efectos de tramitar en los términos del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones, la consulta presentada por la rubrada, mediante la cual realiza una propuesta de liquidación especial del impuesto al valor agregado para la actividad de distribución de tarjetas telefónicas, consistente en permitir el cómputo de un crédito fiscal presunto por las comisiones facturadas por sus clientes monotributistas (kioscos, locutorios).

Al respecto, expresa que este organismo ha emitido opinión con relación a la operatoria desarrollada por los prestadores del servicio telefónico en los Dict. D.A.T. y J. 10/93 y D.A.T. 77/02, entre otros, pero dado que no halló consultas hechas por distribuidores, plantea la presente antes de comenzar a desarrollar esa actividad.

En primer término, señala que la Ley 25.891 establece que la comercialización de servicios de comunicaciones móviles será efectuada únicamente a través de las empresas legalmente autorizadas para ello, quedando prohibida la actividad de revendedores y mayoristas por cuenta y orden propio, entendiendo que este tema ha sido subsanado por los dictámenes citados.

Con relación a la operatoria objeto de consulta, informa que la distribución de las tarjetas telefónicas a los usuarios no es efectuada por los prestadores del servicio telefónico sino por terceros, por cuenta y orden de aquellos. Señala que los prestadores les facturan a los distribuidores y/o intermediarios el valor total de la tarjeta, con comprobantes “B”, por lo que no hay crédito fiscal.

Agrega que, por su parte, los distribuidores y/o intermediarios (responsables inscriptos) facturan sus comisiones a los prestadores –aproximadamente diez por ciento (10%) a doce por ciento (12%) del valor facial de la tarjeta– en factura “A” con I.V.A. discriminado. Además, venden las tarjetas a los usuarios (kioscos, locutorios) con factura “B” por cuenta y orden del prestador, quedándose dichos usuarios con una comisión de entre el ocho por ciento (8%) y el diez por ciento (10%) del valor facial de la tarjeta.

Así, indica que los distribuidores y/o intermediarios ven reducida su comisión a un promedio del dos por ciento (2%) menos I.V.A., del valor facial de la tarjeta.

Ahora bien, en cuanto a la problemática planteada, aclara que como los mencionados usuarios, en su mayoría, son monotributistas, la facturación de sus comisiones al distribuidor o intermediario no le permite a este último tomar crédito fiscal.

El consultante afirma que dicha circunstancia torna a la actividad no lucrativa, genera una situación de desigualdad ante la ley, resulta un acto confiscatorio por parte del Estado y lleva al incumplimiento de las normas fiscales.

En mérito a lo expuesto, el contribuyente del asunto presenta una propuesta de solución a su planteo, consistente en que se le permita computar un impuesto al valor agregado presunto, a cuyos efectos se podría realizar una liquidación especial, basándose en normas vigentes que prevén situaciones excepcionales.

En ese orden de ideas, señala que el art. 41 de la Ley de I.V.A. establece un hecho presunto para el crédito fiscal no discriminado en el comprobante, mencionando jurisprudencia –fallos “Municipalidad de Caleta Olivia”, T.F.N., Sala “A”, 6/7/90; “Editorial Perfil S.A.”, T.F.N., Sala “C”, 10/8/00– que a su entender habilita la posibilidad de que los contribuyentes puedan probar la existencia de un débito fiscal en la etapa anterior que les permita su cómputo como crédito fiscal.

Además, transcribe doctrina referida a regímenes presuntivos. Por otra parte, indica que si bien el art. 37 de la Ley de I.V.A. obliga a la discriminación del tributo, su último párrafo establece que este organismo podrá disponer otra forma de documentar el gravamen originado por la operación cuando las características de la prestación o locación así lo aconsejen.

Con relación a ello, hace alusión a las excepciones establecidas por la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03 y sus modificatorias, en el Anexo IV, pto. A, apart. 8.1 (tiques de peaje) y pto. B, apart. 4 (emisión de constancias de crédito fiscal por sujetos que realicen actividades gravadas pero que se encuentren exceptuados de emitir comprobantes), en el Anexo I, pto. A, inc. f) (intermediación en operaciones con productores primarios), en el art. 18 de la Ley de I.V.A. (habitualistas en la compra de bienes usados a consumidores finales) y en el artículo incorporado a continuación del 57 del decreto reglamentario de la misma ley (planes de reintegro en prestaciones de asistencia médica).

Además, señala que el art. 12, inc. b), de la ley del gravamen admite el cómputo del crédito fiscal emergente de notas de crédito por descuentos, bonificaciones, rescisiones, quitas o devoluciones sobre ventas, locaciones o prestaciones, mencionando en su apoyo el fallo “Transporte y logística S.A.”, T.F.N., Sala “B”, 9/12/02, ratificado por la CNACAF, Sala III, 10/4/07.

II. En primer lugar, cabe señalar que mediante Nota N° .../12 (SDG ...) se declaró la inadmisibilidad de la consulta en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, confirmándose dicho criterio –a raíz del recurso de apelación interpuesto por la rubrada contra la mencionada nota– a través de la Res. N° .../13.

Aclarado ello, cabe observar que la normativa y jurisprudencia en las que se basa la propuesta sugerida no resultan atinentes al supuesto en trato, toda vez que se refieren a un marco legal diferente.

En efecto, cabe tener en cuenta que en el caso planteado se presenta la particularidad de que los denominados usuarios (telecentros, kioscos) que comercializan las tarjetas a los consumidores finales son, en su mayoría, sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, quienes no se rigen por las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sino por la Ley 26.565.

De acuerdo a lo previsto por el art. 4 de esta última ley, los responsables adheridos a dicho régimen deben tributar un impuesto integrado que, según establece el art. 6, sustituye el pago de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

Asimismo, el último artículo citado, en su párrafo final, dispone que: “Las operaciones de los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), se encuentran exentas del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado (I.V.A.), así como de aquellos impuestos que en el futuro los sustituyan”. Adicionalmente, el art. 24 del Cap. IX –Facturación y registración– establece expresamente que: “Las adquisiciones efectuadas por los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) no generan, en ningún caso, crédito fiscal y sus ventas, locaciones o prestaciones no generan débito fiscal para sí mismos, ni crédito fiscal respecto de sus adquirentes, locatarios o prestatarios, en el impuesto al valor agregado (I.V.A.)”.

En virtud de las normas transcritas, se concluye que las comisiones que le factureen al consultante sus clientes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes por la distribución de tarjetas telefónicas no deben incluir el impuesto al valor agregado, ya que sus prestaciones se encuentran exentas de dicho tributo en virtud del art. 6, último párrafo, de la Ley 26.565 y, por consiguiente, conforme con lo expresamente dispuesto por el art. 24 “in fine” de la misma ley, no generan débito fiscal ni crédito fiscal alguno.

Por lo tanto, atento a que los montos facturados por dichos sujetos no contienen impuesto al valor agregado, no se verifican en los hechos las situaciones de desigualdad y confiscatoriedad de que se agravia el consultante.