

DICTAMEN D.A.T. 2/13
Buenos Aires, 11 de enero de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Recupero por exportaciones de gas anuladas.

Sumario:

Se concluyó que el recupero del I.V.A. vinculado tanto con las exportaciones de gas como con el transporte internacional del mismo, únicamente resultará procedente en la medida que se configure la efectiva extracción de gas del territorio aduanero, lo cual deberá constatarse con la documentación aduanera pertinente.

I. La Subdirección General de ... devuelve las presentes actuaciones, conformando el Dict. N° .../11 (DV ...), elaborado por la División Dictámenes en Régimen ..., de la Dirección de Asesoría Legal Aduanera, con relación a la consulta oportunamente planteada por la Subdirección General de Operaciones Aduaneras referida a si resulta obligatoria la intervención del Servicio Aduanero en el Manifiesto Internacional de Transporte (MIT) con volúmenes cero, habiéndose desistido de la destinación de exportación.

II. Cabe recordar que esta Asesoría intervino previamente en la referida consulta en la Actuación N° .../11 (DI ...), en la que el área originante planteara: "... si resulta obligatoria la intervención de la documentación en trato por parte del Servicio Aduanero una vez anulada la destinación de exportación, toda vez que la norma específica en la materia no lo instruye y la Res. Gral. A.F.I.P. 1.921/05 sólo prevé la intervención de la documentación desistida con la leyenda de no embarcado en los ejemplares 1 y 2" –fs. ...–.

En ese contexto, la dependencia aduanera había solicitado la intervención de la Subdirección General Técnico Legal Aduanera para que en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° ... y "... en forma previa a solicitar la intervención de las áreas de asesoramiento impositivo sobre la aplicabilidad de la devolución de I.V.A. por el concepto 'ship or pay' en destinaciones de exportación que no han sido efectivizadas; ... se emita opinión sobre la correspondencia de la suscripción por parte del personal aduanero del MIT con volúmenes cero, habiéndose desistido de la operación, máxime cuando existe una restricción de la autoridad de aplicación, y considerando que dicha documentación resulta necesaria a los fines de la solicitud de reintegros de I.V.A.".

En relación con ello, la Dirección de Técnica, dependiente de la Subdirección General requerida, giró las actuaciones en consulta a esta Asesoría opinando que: "... a criterio de esta instancia no correspondería centrar el análisis en si corresponde o no la intervención del MIT en cero por parte del Servicio Aduanero, sino más bien debería

cuestionarse la existencia de dicho documento en la situación presentada en el párrafo anterior”, concluyendo que: “... no debería haberse emitido y presentado ante la autoridad aduanera, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 588/99, un Manifiesto Internacional de Transporte (MIT) que se encuentre vinculado a operaciones de exportación cuyos permisos de embarque hubieren sido desistidos por el declarante y anulados, en consecuencia, por el Servicio Aduanero” –fs. ...–.

Por su parte, esta Asesoría solicitó a la Subdirección General Técnico Legal Aduanera el dictamen previsto en la Instr. Gral. A.F.I.P. N°, destacando que: “... previo al análisis de la cuestión técnico-impositiva, resulta fundamental la dilucidación de la problemática aduanera involucrada toda vez que, conforme con lo dispuesto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06 y sus modificatorias, mediante su Anexo II, inc. a), acáp. 1.4, a los fines de constatar la procedencia de la solicitud de recupero del I.V.A., en el caso de transporte por ductos, se solicita la presentación del Manifiesto Internacional de Transporte, la planilla de medición y el informe de ajuste, de acuerdo con lo dispuesto por la Res. Gral. A.F.I.P. 588/99”.

Ahora bien, ante el citado requerimiento, la Subdirección General Técnico Legal Aduanera, compartiendo el criterio de la Dirección de Técnica, solicitó a la Subdirección General de ... el dictamen que da origen a las presentes actuaciones.

En dicho informe, el área especializada en régimen tributario aduanero destaca que en el sexto Considerando de la Res. Gral. A.F.I.P. 588/99, se expresa que: “... a instancias de las conclusiones arribadas por la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva, mediante Nota 2.431 (SD.G.T.L.I.), del 15 de octubre de 1998, y del Departamento de Asesoría Legal Tributaria en su Actuación 1.228 (DI ASLE), del 19 de agosto de 1998, en Expte. EMEC 12254-7849-98-1, corresponde implementar un Manifiesto Internacional de Carga para mercaderías transportadas por ductos”.

Al respecto, indica que: “... en el pto. 5 del Anexo I de la mencionada Res. Gral. A.F.I.P. 588/99 - ‘Normas para documentar exportaciones de gas natural por ductos’ se establece que: ‘Por su parte, el agente de transporte aduanero deberá presentar, en el plazo de cuarenta y ocho horas de efectuada la medición un ‘Manifiesto Internacional de Transporte’ donde consignará los volúmenes y valores caloríficos de gas natural efectivamente exportados por el ducto en el período vencido, cuyos guarismos serán coincidentes con la información resultante de la ‘Planilla de medición’”.

De lo expuesto colige que: “... la exigencia de la presentación del Manifiesto Internacional de Transporte contenida en la Res. Gral. A.F.I.P. 588/99 respondió a necesidades propias de la Dirección General Impositiva, siendo que a los fines aduaneros, conforme lo indicó el Area Técnica de ese organismo, en casos como el que aquí se analiza no se requeriría que se efectúe la presentación de dicha documentación”.

Por ello opina que: “... sería en el ámbito de la Dirección General Impositiva donde debería determinarse si, en los términos de las citadas Res. Grales. A.F.I.P. 2.000/06 y 588/99, resulta necesario que en casos como el presente el A.T.A. deba presentar un Manifiesto Internacional de Transporte y, en caso afirmativo, si el mismo debería estar suscripto por personal del Servicio Aduanero, cuando lo que se persigue es el reintegro del impuesto al valor agregado que oportunamente se hubiese abonado”.

III. En primer término cabe señalar que en la Actuación N° .../98 (DI ...) referenciada por la preopinante, la ex Dirección de Asesoría Legal (cuyas funciones actualmente

corresponden a la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social) propició la intervención de la Dirección de ... atento al vacío legal existente en la entonces Res. Gral. A.F.I.P. 65/97 –antecesora de su similar N° 2.000/06 (A.F.I.P.)–, a los efectos de acreditar el perfeccionamiento de las operaciones de transporte internacional por gasoducto pasibles del recupero del I.V.A., dado que si bien la misma contenía normas relativas al transporte internacional, no contemplaba las particularidades del transporte internacional por ductos.

Al respecto dicho Servicio Jurídico señaló que “El tema en cuestión debería ser tratado en forma coordinada con la Dirección General de Aduanas, por las implicancias que representa”, señalando a modo de ejemplo que la norma de marras requería para el transporte internacional “... la presentación de un ‘manifiesto internacional de carga’, el cual debería estar reglamentado por la Dirección General de Aduana ...”, destacando que dicha circunstancia no se había producido hasta ese momento.

En el mismo sentido, en el Dict. D.A.T. 59/98 esta Asesoría planteó la necesidad de que el área encargada del diligenciamiento de las solicitudes de recupero del I.V.A. vinculado con operaciones de transporte internacional por gasoducto contara con “... la documentación aduanera probatoria de la exportación efectuada y, por ende, del ‘cumplido’ del servicio realizado ... requisito sin el cual, en el marco normativo aplicable, no pueden considerarse favorablemente las solicitudes incoadas”, agregando al respecto en la Actuación N°/98 (DI ...) que la Subdirección General Técnico Legal Impositiva había requerido la intervención de la Dirección General de Aduanas a los fines de la documentación de las operaciones de que se trata.

La referida participación del área aduanera fue plasmada en la Res. Gral. A.F.I.P. 588/99, surgiendo de su séptimo Considerando: “Que ha tenido intervención el Servicio Jurídico de la Dirección General de Aduanas, el que se expide mediante Dict. N° ..., de fecha 12 de marzo de 1999”, e indicando el primer Considerando el objetivo de dicha norma, en tanto expresa: “Que es necesario instrumentar en sede aduanera el dictado de normas que regulen las operaciones de exportación de gas natural por gasoductos”.

En tal virtud, el art. 1 del cuerpo resolutivo establece que: “Las destinaciones definitivas de exportación para consumo de gas natural utilizando gasoductos se regirán por las presentes normas”, mientras que el art. 4 aprueba: “... los Anexos I y II de la presente a efectos de documentar las destinaciones de exportación para consumo de gas natural transportado por ductos, siguiendo con el procedimiento indicado en los mismos”.

Asimismo, el art. 5 establece que: “Sin perjuicio de los ajustes admitidos en virtud del pto. 6 del Anexo I de la presente, el exportador y el agente de transporte aduanero serán responsables acerca de la exactitud del contenido de la documentación aduanera presentada por cada uno de ellos, pudiéndoseles aplicar, cuando así correspondiere, las sanciones establecidas por el art. 954 de la Ley 22.415, sin perjuicio de las que correspondieren ante la falta de su presentación en tiempo y forma”.

Cabe acotar que de la lectura de los Considerandos y las disposiciones de la referida norma resolutive no surge ninguna relación con normas impositivas, por lo que no puede inferirse que su contenido responda a la materia de competencia de la Dirección General Impositiva.

En función de lo expuesto, corresponde ratificar que compete a la órbita de la Dirección General de Aduanas, por tratarse de normas de procedimiento aduanero, establecer los

requisitos, formas y condiciones que debe cumplimentar la documentación aduanera de destinación de exportación, sin perjuicio de que ésta se utilice, además, a fin de acreditar el perfeccionamiento de las operaciones de exportación y asimilables a los efectos impositivos, como por ejemplo, para verificar la procedencia del recuperado del I.V.A.

Finalmente, en referencia a este punto cabe agregar que en la Actuación N° .../02 (DI ...) no se adhirió a una propuesta de una Cámara de modificar la Res. Gral. A.F.I.P. 616/99, que entonces establecía el régimen de recuperado del I.V.A., entendiendo que "... incluir dentro del mentado cuerpo resolutivo las disposiciones referentes al transporte de energía eléctrica, hidrocarburos y gas previstas en las Res. Grales. A.F.I.P. 971/01, 795/00 y 588/99, respectivamente, conllevaría implícito el riesgo de simplificar las disposiciones contenidas en las mismas, más aún teniendo en cuenta que contemplan aspectos vinculados específicamente a fiscalización aduanera".

IV. Sentado ello, respecto de los aspectos de competencia de esta Asesoría en materia técnico-impositiva, cabe señalar que en la Actuación N° .../06 (DI ...), con relación a la exención del I.V.A. establecida en el art. 7, inc. h), pto. 13, de la ley del gravamen, en la cual conforme lo aclarado por el cuarto párrafo del art. 34 del decreto reglamentario de la ley del gravamen se considera comprendido "... el transporte de gas, hidrocarburos líquidos y energía eléctrica, realizado a través del territorio nacional mediante el empleo de ductos y líneas de transmisión, cuando dichos bienes sean destinados a la exportación", se destacó que: "... el pto. 2 del art. 9 de la Ley 22.415 –Código Aduanero– define como exportación la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero".

En tal virtud, se indicó que: "... corresponde entender que un bien se encuentra destinado a la exportación cuando tiene como destino un territorio aduanero diferente del cual proviene, destacándose que, en el caso particular de las exportaciones de gas, las operaciones deberán ser documentadas respetando las normas que prevé la Res. Gral. A.F.I.P. 588/99".

Asimismo, cabe traer a colación la Actuación N° .../08 (DI ...), referida a un supuesto de exportación de energía eléctrica, la cual con arreglo a lo establecido en la Res. Gral. A.F.I.P. 971/01, posee un procedimiento de documentación similar al dispuesto para las destinaciones de exportación de gas por gasoducto a que se hiciera referencia.

En dicho caso, se destacó que: "... a efectos de analizar la procedencia del recuperado del impuesto al valor agregado vinculado con operaciones de exportación de energía eléctrica, corresponde atenerse a lo expresamente dispuesto en las Res. Grales. A.F.I.P. 971/01 y 1.351/02, debiendo contemplar las cantidades y valores de energía eléctrica efectivamente despachadas que surgen de la documentación que las mismas exigen, validada por el organismo aduanero, conforme al procedimiento que surge del Anexo I de la primera de dichas normas" –la citada Res. Gral. A.F.I.P. 1.351/02 fue sustituida por su similar N° 2.000/06–.

En esa inteligencia, cabe concluir que el recuperado del I.V.A. vinculado tanto con las exportaciones de gas como con el transporte internacional del mismo, únicamente resultará procedente en la medida que se configure la efectiva extracción de gas del territorio aduanero, lo cual deberá constatarse con la documentación aduanera pertinente.

En ese orden, se aclara que las destinaciones de exportación de gas anuladas no dan lugar al aludido reintegro, motivo por el cual se comparte la opinión de la Dirección de Técnica, dependiente de la Subdirección General Técnico Legal Aduanera, en el sentido de que no correspondería la emisión de un Manifiesto Internacional de Transporte vinculado a una operación de exportación cuyo permiso de embarque hubiera sido desistido por el declarante y, por ende, anulado por el Servicio Aduanero.