

## **DICTAMEN D.A.T. 4/16**

**Buenos Aires, 15 de febrero de 2016**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Alícuotas. Locaciones de espacios publicitarios en diarios, revistas, publicaciones periódicas y medios digitales. Tratamiento tributario.**

Sumario:

I. Se concluyó que:

a) La locación de espacios publicitarios en medios web no se encuentra alcanzada por las alícuotas reducidas previstas en el artículo sin número agregado a continuación del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

b) Los porcentajes que corresponde aplicar en oportunidad de practicar la retención establecida en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, son:

1. Si se trata de locaciones de espacios publicitarios en medios web: ochenta por ciento (80%) –cfr. art. 8, inc. c) de la citada norma resolutive–.

2. Si se trata de locaciones de espacios publicitarios en diarios, revistas o publicaciones periódicas efectuadas por sujetos cuya actividad sea la producción editorial: cincuenta por ciento (50%) –cfr. art. 8, inc. a), al que remite el inc. b)–, interpretándose que dicho porcentual también resultará de aplicación con respecto a los montos facturados que obtengan todos los sujetos intevinientes en el proceso comercial, independientemente de su nivel de facturación, y sólo por dichos conceptos y en tanto provengan del mismo –de acuerdo con lo normado por el noveno párrafo del citado artículo sin número agregado a continuación del art. 28–.

c) De no hallarse discriminado en la factura o documento equivalente el I.V.A., deberá aplicarse el procedimiento establecido en el art. 10 de la mencionada Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, el cual prevé que tratándose de operaciones comprendidas en el referido artículo sin número agregado a continuación del art. 28, corresponde que se exteriorice en la documentación la alícuota utilizada para la determinación del importe total de la operación.

Texto:

I. Las presentes actuaciones se originan en sendas consultas efectuadas por la ..., referidas a la aplicación de la Ley 26.982.

En particular, inquiriere si el beneficio de reducción de la alícuota del impuesto al valor agregado dispuesto por dicha norma legal comprende a la publicidad en medios web.

Al respecto, indica que existen proveedores cuya actividad corresponde a publicidad tanto a través de producción periódica editorial en soporte papel, como a través de medios web. En ese orden, consulta si resulta aplicable la alícuota reducida en el caso de que: a) la facturación contenga conjuntamente publicidad en medios gráficos y medios web; y b) el mismo sujeto facture sólo publicidad a través de su medio web.

Por otra parte, pregunta acerca del cálculo de las retenciones a efectuar a los proveedores en el marco de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.732/15 –modificatoria de su par Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias–.

En tal sentido, expone que la ... “... constituye la autoridad de aplicación en la materia a través de la Secretaría de Comunicación Pública y, asimismo, canaliza todo el pago de la publicidad oficial de la Nación”.

Agrega que atento a ello se abonan gran cantidad de operaciones correspondientes a esos servicios realizados por diversos medios, entre los cuales se encuentran las publicaciones periódicas a que se refiere la Ley 26.982, presentándose distintas situaciones y dificultades al momento de efectuar el cálculo de la retención, a saber:

– Proveedores (editoriales y no editoriales) que incluyen en su factura tanto publicaciones periódicas como otros medios (banners en página web, por ejemplo) sin discriminar importes atribuibles a cada tipo de publicación y con el mismo valor de alícuota de I.V.A.

– Proveedores que, siendo editoriales, facturan publicaciones exclusivamente de páginas web incluyendo una alícuota de I.V.A. reducida del dos coma cinco por ciento (2,5%), cinco por ciento (5%) o diez coma cinco por ciento (10,5%).

– Proveedores que, no siendo editoriales, facturan publicaciones exclusivamente de páginas web incluyendo una alícuota de I.V.A. reducida del dos coma cinco por ciento (2,5%), cinco por ciento (5%) o diez coma cinco por ciento (10,5%).

II. Al respecto, cabe recordar que mediante la Ley 26.982 se modificó la Ley de Impuesto al Valor Agregado, derogando el inc. g) del art. 28 de la ley del tributo, el cual preveía entre sus normas una alícuota reducida del diez coma cinco por ciento (10,5%) para las ventas –excluidas las comprendidas en el inc. a) del primer párrafo del art. 7–, las locaciones del inc. c) del art. 3 y las importaciones definitivas de diarios, revistas y publicaciones periódicas.

Correlativamente, la citada norma legal incorporó como artículo sin número a continuación del art. 28, el siguiente:

“Artículo sin número – Las ventas –excluidas las comprendidas en el inc. a) del primer párrafo del art. 7–, las locaciones del inc. c) del art. 3 y las importaciones definitivas de diarios, revistas y publicaciones periódicas, estarán alcanzadas por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo del art. 28”.

Agrega su sexto párrafo que: “Tratándose de sujetos cuya actividad sea la producción editorial, las locaciones de espacios publicitarios en diarios, revistas y publicaciones periódicas estarán alcanzadas por la alícuota que, según el supuesto de que se trate, se indica a continuación:

Importe de facturación de los doce meses	Alícuota
--	----------

calendario, sin incluir el impuesto al valor agregado	
Igual o inferior a \$ 91.000.000	2,5%
Superior a \$ 91.000.000 e igual o inferior a \$ 182.000.000	10,5%
Superior a \$ 182.000.000	21%

Luego, en su noveno párrafo establece que: “La alícuota que resulte de aplicación a los sujetos indicados en el sexto párrafo para la locación de espacios publicitarios, determinada conforme con lo allí previsto, alcanza, asimismo, a los montos facturados que obtengan todos los sujetos intervinientes en el proceso comercial, independientemente de su nivel de facturación, sólo por dichos conceptos y en tanto provengan del mismo”.

Reseñada la normativa aplicable en el caso que nos ocupa, cabe advertir que la misma al aludir a las locaciones de espacios publicitarios, sólo menciona a las efectuadas en diarios, revistas y publicaciones periódicas, es decir que no contempla a las que pudieran realizarse a través de otros medios.

En tal sentido, cabe mencionar que con motivo de haberse omitido a los medios digitales en la sanción de la Ley 26.982, la diputada nacional Mónica E. Gutiérrez presentó un proyecto de ley para modificar la Ley de Impuesto al Valor Agregado, a efectos de incluir a las ediciones periodísticas digitales de información en línea –cfr. Expte. 5278-D-2014, Trámite Parlamentario 80 (4/7/14)–.

En los fundamentos del referido proyecto de ley, se indica que al momento de su presentación “... ha recibido media sanción un proyecto similar que establece las mismas alícuotas diferenciadas del I.V.A. según la magnitud de facturación del medio de comunicación, para las dos actividades comerciales que realizan los medios de comunicación gráficos: la venta de ejemplares y la locación de espacios publicitarios. Al haber considerado sólo a los medios en papel, resulta indispensable reparar la omisión de los medios digitales de información en línea. En la mayoría de los casos, las ediciones periodísticas digitales son apéndices o unidades de negocios dentro de las empresas que tienen como producto principal el diario papel, y por ende facturan la publicidad a través de éstas. Y son una minoría creciente –siguiendo una tendencia a nivel mundial de crecimiento de los medios de información en línea– las PyMEs y MiPyMEs que solamente editan e informan a través de la web”.

Agregando que “El concepto incluido en el proyecto –Ediciones Periodísticas Digitales de Información en Línea– pretende que los que accedan al beneficio sean exclusivamente diarios digitales de noticias que publican periódica y sistemáticamente, y no cualquier sitio de contenidos que tenga publicidad ni buscadores en Internet cuya finalidad y actividad principal es claramente otra, no periodística.

Por otra parte, los diputados nacionales Víctor H. Maldonado y Fabián D. Rogel también presentaron un proyecto de ley –Expte. 5380-D-2014, Trámite Parlamentario 82 (8/7/14)–, mediante el cual se modificaría la Ley de Impuesto al Valor Agregado, disponiendo la exención para las ventas, locaciones e importaciones, y la locación de espacios publicitarios, en diarios digitales, portales y publicaciones realizadas mediante plataformas web de información en línea.

En los fundamentos de este último proyecto de ley se expresa que el mismo "... está dirigido a reducir la carga impositiva a las publicaciones online eximiendo del pago del I.V.A. a diarios, periódicos, libros y revistas en formato digital, acorde con el avance de las tecnologías que propician nuevas modalidades de información pública y de difusión cultural y educativa".

De lo expuesto cabe colegir que la locación de espacios publicitarios a través de medios web no resulta beneficiada por las alícuotas reducidas previstas en el artículo agregado a continuación del 28, ni tampoco goza de exención alguna, toda vez que los proyectos de ley que prevén tales beneficios no fueron sancionados.

Respecto a la temática consultada con referencia a los alcances de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.732/15 – modificatoria de su par Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, relativa al régimen de retenciones del impuesto al valor agregado–, se señala que esta última en su art. 8 dispone que: "El importe de la retención a practicar se determinará aplicando sobre el impuesto al valor agregado discriminado en la factura o documento equivalente –liquidado de conformidad con lo establecido por el art. 28 y el artículo sin número agregado a continuación de este último de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones– los porcentajes que, para cada caso, se establecen a continuación:

a) Cincuenta por ciento (50%): cuando se trate de construcciones de cualquier naturaleza sobre inmueble ajeno con aporte de materias primas, de los hechos imponible previstos en el inc. b), del art. 3 de la ley del gravamen, de la compraventa de cosas muebles y de las locaciones comprendidas en el inc. c) del citado artículo.

b) Ochenta por ciento (80%): cuando se trate de los conceptos que se encuentren gravados con una alícuota reducida, respecto de la general establecida en el primer párrafo del art. 28 de la ley del gravamen, excepto que se trate de operaciones alcanzadas por el artículo sin número agregado a continuación del mismo, en cuyo caso será de aplicación el porcentaje establecido en el inc. a) precedente.

c) Ochenta por ciento (80%): para las locaciones de obras y locaciones o prestaciones de servicios, no comprendidas en los incs. a) y b) precedentes".

A su vez, el art. 10 de la citada Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, establece que "Cuando el impuesto al valor agregado no se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente, la retención se determinará aplicando los porcentajes establecidos en los incs. a), b) y c) del art. 8, respectivamente, sobre el impuesto al valor agregado contenido en la factura o documento equivalente calculado de la forma que se indica a continuación:

$$\begin{array}{r} \text{Importe del I.V.A.} \\ \text{contenido en la factura} \\ \text{o documento} \\ \text{equivalente} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Importe} \\ \text{total de la} \\ \text{operación} \end{array} \times \frac{\text{Alícuota de I.V.A.}}{100 + \text{alícuota I.V.A.}}$$

Cuando se trate de operaciones alcanzadas por las disposiciones del artículo sin número agregado a continuación del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en las cuales la alícuota aplicable se fija en función de los importes de facturación, al solo efecto de la aplicación de la fórmula precedente,

en la factura o documento equivalente deberá exteriorizarse de manera inequívoca la alícuota utilizada para la determinación del importe total de la operación”.

De la normativa expuesta surge que las locaciones de espacios publicitarios realizadas en medios web, tanto por proveedores que son editoriales como por aquéllos que no lo son, encuadran en el inc. c) del art. 8 de la citada Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, por lo cual corresponde la aplicación del porcentaje previsto en dicho inciso –ochenta por ciento (80%)–.

Por otra parte, si el proveedor es una editorial y realiza locaciones de espacios publicitarios en diarios, revistas o publicaciones periódicas, corresponderá que se le aplique el porcentaje previsto en el inc. a) del citado art. 8 –cincuenta por ciento (50%)–, al que remite el inc. b), interpretándose que dicho porcentual también resultará de aplicación con respecto a los montos facturados que obtengan todos los sujetos intervinientes en el proceso comercial, independientemente de su nivel de facturación, y sólo por dichos conceptos y en tanto provengan del mismo –conforme con lo normado por el noveno párrafo del artículo sin número agregado a continuación del art. 28–.

En ese orden, de no hallarse discriminado en la factura o documento equivalente el I.V.A., deberá aplicarse el procedimiento establecido en el art. 10 de la mentada Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, el cual prevé que tratándose de operaciones comprendidas en el referido artículo sin número agregado a continuación del art. 28, corresponde que se exteriorice en la documentación la alícuota utilizada para la determinación del importe total de la operación.

En síntesis, cabría comunicar a la consultante que:

a) La locación de espacios publicitarios en medios web no se encuentra alcanzada por las alícuotas reducidas previstas en el artículo sin número agregado a continuación del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

b) Los porcentajes que corresponde aplicar en oportunidad de practicar la retención establecida en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, son:

1. Si se trata de locaciones de espacios publicitarios en medios web: ochenta por ciento (80%) –cfr. art. 8, inc. c) de la citada norma resolutive–.

2. Si se trata de locaciones de espacios publicitarios en diarios, revistas o publicaciones periódicas efectuadas por sujetos cuya actividad sea la producción editorial: cincuenta por ciento (50%) –cfr. art. 8, inc. a), al que remite el inc. b)–, interpretándose que dicho porcentual también resultará de aplicación con respecto a los montos facturados que obtengan todos los sujetos intervinientes en el proceso comercial, independientemente de su nivel de facturación, y sólo por dichos conceptos y en tanto provengan del mismo –de acuerdo con lo normado por el noveno párrafo del citado artículo sin número agregado a continuación del art. 28–.

c) De no hallarse discriminado en la factura o documento equivalente el I.V.A., deberá aplicarse el procedimiento establecido en el art. 10 de la mencionada Res. Gral. A.F.I.P. 2.854/10, sus modificatorias y complementarias, el cual prevé que tratándose de operaciones comprendidas en el referido artículo sin número agregado a continuación del art. 28, corresponde que se exteriorice en la documentación la alícuota utilizada para la determinación del importe total de la operación.

Por último, considerando lo manifestado por la rubrada, en el sentido de que sus proveedores aplican las alícuotas reducidas previstas en el mentado artículo sin número agregado a continuación del art. 28 tanto en el caso de locaciones de espacios publicitarios contempladas en dicha norma, como también en

aquéllas no comprendidas en la misma, esta Asesoría estima pertinente remitir copia de las presentes actuaciones a la Subdirección General ..., a los fines de su intervención.