

IMPUESTOS INTERNOS EN EL TERCER MILENIO

Compendio

Roberto Sixto Fernández
Buenos Aires, Abril de 2009

Dedicado:

A los Patriarcas que concibieron el sistema de impuestos internos

A los Caballeros que implementaron su fiscalización

Al Areópago que mantiene vigente el espíritu inicial

R.S.F.

INDICE

INTROITO

Antecedentes históricos	9	
Estudio sistémico de Impuestos internos		11

CAPITULO - DISPOSICIONES GENERALES

Características generales	13	
Estructura técnica	13	
Fines del impuesto	13	
Objeto del impuesto	13	
Estructura de la ley	14	
Sujetos	15	
Hecho imponible	15	
Consumo interno	15	
Base imponible	16	
Deducciones admitidas	16	
Condiciones para que procedan	16	
Deducciones no admitidas	16	
Discriminación en la facturación	18	
Importaciones	20	
Régimen de Courier	20	
Exportaciones y Rancho	21	
Ferias y exposiciones	23	
Zonas francas	24	
Instrumentos fiscales	28	
Registro oficiales obligatorios y documentación		29
R.G. N° 1910 y sus modificaciones		29
Registraciones	30	
Documentación	31	
Eximición	32	
Sujetos del Título II del texto ordenado en 1979		33
Hecho imponible	33	
Metodología de análisis	33	
Aplicación del modelo	34	
Bonificaciones y descuentos en Impuestos Internos		34
Fletes en Impuestos Internos	38	
Operatoria de los embotelladores	39	
Tasa efectiva en Impuestos Internos	41	
Concepto de vinculación económica	44	
La vinculación económica en Impuestos Internos		45
Aplicación de la vinculación económica		45
Crédito fiscal computable en Impuestos Internos		49
Resolución General N° 991 (DGI). Normas complementarias		51

CAPITULO II - TABACOS

La industria tabacalera	52
-------------------------	----

Objeto	52	
Categoría más vendida (CMV)	55	
Remates de Aduana	57	
Cigarrillos - Condiciones de expendio	57	
Cigarros, cigarritos, etc. - Condiciones de expendio		57
Consumo interno de fábrica	58	
Consumo interno - Marquillas especiales		58
Faltantes de tabacos y residuos	58	
Utilización y destino de residuos	58	
Zonas tabacaleras	59	
Registro de Acopiadores de Tabaco	59	
Comercialización de tabacos	61	
Elaboración por cuenta de terceros	61	
Cigarritos	61	
Eliminación de instrumentos de control fiscal para cigarrillos	65	
Desmonetización de los valores fiscales para cigarrillos	67	
Precintos fiscales en rollo para cigarrillos	67	
Exportación de cigarrillos sin la leyenda Industria Argentina	69	
Ley N° 25.345 Prevención de la Evasión Fiscal, Capítulo VI,		
Exportación de cigarrillos		71
Cigarrillos en envases de polietileno		71
Determinación e ingreso del gravamen		73
Proyecto de Ley Antitabaco		76
Convenio de Recaudación 2006/2008		77
Formula PVP paquetes de cigarrillos		80
FET	81	

ANEXO I - IMPUESTO ADICIONAL DE EMERGENCIA SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA DE CIGARRILLOS

Creación	82	
Destino de la recaudación	82	
Determinación e ingreso del gravamen	83	
Sujetos	84	
Hecho imponible	84	
Base imponible	84	
Declaraciones juradas e ingreso del gravamen		85
Reforma Tributaria Ley N° 25.239	86	
Reducción de alícuota	86	
Vigencia	87	
Evolución de las alícuotas	89	

CAPITULO III - BEBIDAS ALCOHOLICAS

Objeto	90	
Clasificación	90	
Maceración de frutas	90	
Cargos y diferencias	91	
Control de materias primas		91
Sidras	91	

Aguardientes caseros y artesanales	91	
Unificación de tasas	92	
Evolución alícuotas bebidas alcohólicas		93
Whisky y la OMC	93	
Añejamiento de alcoholes	94	
Malta de whisky y otros	95	
Fiscalización de alcoholes	96	

CAPITULO IV - CERVEZAS

Antecedentes	98	
Objeto	100	
Productos sujetos a impuesto		100
Diferencia de inventario		100
Sujetos	100	
Tasas	101	
Evolución tasas	101	
Libros oficiales	102	
Cerveza artesanal	102	
Rotulado y graduación alcohólica		103
Cervezas especiales	104	

CAPITULO V - BEBIDAS ANALCOHOLICAS, JARABES, EXTRACTOS Y CONCENTRADOS

Objeto	106	
Bebidas de bajo contenido alcohólico		107
Exenciones	107	
Venta entre embotelladores	108	
Elaboración por cuenta de terceros		108
Operatoria en la fabricación	109	
Aspectos merceológicos	109	
Embotelladores	113	
Materias primas	113	
Proceso de elaboración	114	
Capacidad de los envases	115	
Máquinas expendedoras (Dispensers)	116	
Estudio comparativo entre producción teórica y producción real	116	
Cálculo porcentual de jugos contenidos en bebidas		
Analcohólicas	117	
Aguas minerales	117	
Incorporación en los Impuestos Internos		119
Solicitud de exención	119	
Opinión de la Dirección Nacional de Impuestos		120
Estudio del costo fiscal de la medida		120
Envases de agua mineral	121	
Sidras	122	
Bebidas energizantes	122	
Sorbetes de agua	123	

Alimentos líquidos	124
--------------------	-----

CAPITULO VI - AUTOMOTORES Y MOTORES GASOLEROS

Creación del tributo	125
Objeto gravado	125
Chasis con motor y motores	126
Afectación para uso o consumo	126
Sujetos pasivos	127
Hecho imponible	127
Base imponible y deducciones	127
Exenciones	128
Cómputo del crédito fiscal	128
Ejercitación	130
Suspensión del gravamen	133

CAPITULO VII - SERVICIO DE TELEFONIA CELULAR Y SATELITAL

Creación del tributo	135
Objeto	135
Hecho imponible	135
Exenciones	135
Base imponible	135
Facturación del impuesto	136
Definiciones de la Secretaría de Comunicaciones	136
Venta, comodato o leasing de equipos	137
El consumo interno	138
Bienes y servicios gravados	138
Transferencias gratuitas y consumo interno	139
Causa Compañía Argentina de Teléfonos S.A. (Mendoza)	139
Servicio de Radio Taxi	140
Tarjetas prepagas y/o recargables	142

CAPITULO VIII - CHAMPAÑAS

Introducción	144
Fuente	145
Productos sujetos al impuesto	145
Pagos a cuenta. Cómputo	146
Responsables	146
Proyecto de derogación del gravamen	146
Suspensión del gravamen	147
Recaudación	149

CAPITULO IX - OBJETOS SUNTUARIOS

Tasa y etapas de comercialización	150
Objeto del gravamen	150
Exenciones	150

Cómputo del crédito fiscal	151
Antecedentes del tributo	151
Situación actual del tributo	152
Recaudación e inscriptos	152
Remates de Objetos Suntuarios	155
Robo o Hurto en Objetos Suntuarios	157
Concepto de Chafalonía	157
Artículos fabricados con metales preciosos	159
Cristal de roca	159
Piedras sintéticas	161
Rodocrosita o Rosa del Inca	161
Relojes combinados de acero y oro	162
Evolución tasas de Objetos Suntuarios	163
Régimen Decreto N° 303/2000	163
Vigencia de la Resolución General N° 1228 (DGI)	165

CAPITULO X - VEHICULOS AUTOMOVILES Y MOTORES, EMBARCACIONES DE RECREO O DEPORTES Y AERONAVES

Objeto	166
Tasas	166
Excepciones	167
Chasis con motor y motores	167
Afectación como uso o consumo	167
Base imponible	168
Pago a cuenta. Cómputo	168
Suspensión del gravamen	168
Aplicativo Declaración Jurada	170

CAPITULO XI - SEGUROS

Antecedentes	172
Objeto gravado	172
Exenciones	173
Sujeto pasivo del impuesto	174
Hecho imponible	174
Base imponible	174
Infracciones	175
Normas Complementarias	175
Deducciones	175
Libros Oficiales	176
Auditoria Fiscal	176
ART y Seguros de Retiro	176
Seguros de sepelio	177
Vigencia de la reducción de alícuotas	178
Agencia Nacional de Seguridad Vial	180

CAPITULO XII - OTROS BIENES Y SERVICIOS

Objetos gravados	181
------------------	-----

Delimitación del objeto gravado	181
Equipos profesionales	183
Afectación como uso o consumo	183
Pagos a cuenta. Cómputo	184
Ley N° 19.640	184

ANEXO I - ESTRUCTURA DE LA LEY DE IMPUESTOS INTERNOS SEGÚN TEXTO LEY N° 24.674 Y SUS MODIFICACIONES 187

Disposiciones Generales Título I	188
Título I - Conceptos que lo conforman	189
Productos gravados - Título II	191
Estructura de la ley de Impuestos Internos según texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, en vigencia	198

ANEXO II

Incorporación y eliminación de rubros en Impuestos Internos	202
Destino de la recaudación de Impuestos Internos	205
Estructura porcentual de la recaudación de impuestos - Años 1932 a 1999	206
Diferencias entre Cigarrillos y Cigarritos en la tributación	207
Evolución histórica de los impuestos a los cigarrillos	208
Enfoque sistémico de la auditoría fiscal	209
Bibliografía sobre Impuestos Internos	211

ANEXO III

Digesto Tributario	213
--------------------	-----

COLOFON	216
---------	-----

Nota: La presente versión tiene incorporada las normas y modificaciones producidas hasta el 31/03/2009, inclusive; que anula y reemplaza las versiones anteriores.

El trabajo fue concebido para su publicación en la página Web de la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas <http://www.mecon.gov.ar/sip/>, en versión PDF, apuntando a un usuario con un perfil más amplio que el académico, con un formato temático y amigable. Se encuentra disponible en forma gratuita y su actualización es mensual desde Octubre de 2004.

INTROITO

Antecedentes históricos

A efectos de dar un panorama histórico de los impuestos internos selectivos al consumo, sin que ello implique una ambiciosa aspiración de situar los orígenes remotos, esbozaremos algunas observaciones sin mayor exégesis.

Este tipo de imposición a los consumos tiene su origen antes de la Era Cristiana, pero es fácilmente visualizado a partir de la utilización de piezas metálicas en concepto de "**dinero**", para cancelar tributos. Durante la azarosa Edad Media se observan impuestos que gravaban específicamente a determinados artículos de consumo.

Con el advenimiento de la Revolución Francesa existió una imposición a los vinos, con un sistema de fiscalización consistente en estampillas, certificados, sellos y controles que después confirmamos en los Impuestos Internos. Generalmente se encontraban gravadas las bebidas alcohólicas, tabacos y naipes. Cada sociedad cultural tenía similares objetivos tributarios que se verificaban en la selección de objetos gravados.

La introducción de los impuestos a los consumos específicos en América del Norte - en el Siglo XVIII- aparece gravando el alcohol, tabaco, rapé, azúcar, bebidas alcohólicas y whisky. Durante la Guerra de Secesión entre los años 1860 y 1865 imperó un criterio de orden y mesura en los impuestos al consumo, tendiendo a gravar lo superfluo y dejar fuera del ámbito de la imposición lo que se consideraba indispensable para la vida del hombre.

Cuando se incorporan dentro del sistema a los cosméticos y los naipes, más que a un fin recaudatorio, se atendía a un fin social que pretendía desalentar el consumo de bienes superfluos a la cultura protestante. En las Colonias Españolas, vemos que el Cabildo de Buenos Aires en 1792 solicitó al Soberano en España que le confiriera la atribución de percibir un impuesto de dos centavos por cada botija de aguardiente que llegara a la Ciudad desde Cuyo.

En esa coyuntura existía un sistema denominado ESTANCO, consistiendo en un régimen de reserva de cierta mercadería a la que el Estado imponía un precio de venta y un tributo proporcional al valor de adquisición. Originariamente abarcaba a los tabacos y naipes, y posteriormente alcanzó al vino y aguardientes.

La elección discriminada de los bienes en la imposición es importante en el nacimiento de estos tributos y las causas que los originan. Por lo general recaían sobre los artículos de mayor consumo, lo que tornaba regresivo y resistido el mismo por parte de los consumidores de menores recursos. Bajo el pretexto de vicios, muchos consumos populares se consideraron superfluos y fueron gravados por el tributo, sin pensar que finalmente se tornarían imprescindibles.

Desde el punto de vista técnico, estos tributos poseían una técnica simple y objetiva que facilitaba su implementación en momentos de emergencia social y económica. En el Segundo Gobierno de Rosas, existía cierto grado de tributación llamado "**patentes o licencias**" que alcanzaba a las bebidas alcohólicas, tabacos, joyeros, plateros y alhajas.

En la actual situación económica Argentina, donde se observa cierta estabilidad, resulta difícil comprender los caminos de depresión y decaimiento que en el campo de lo económico se ha transitado históricamente.

Nuestro país tuvo que enfrentar una crisis económica en 1890 que hizo pensar a los estadistas en un desmoronamiento total del sistema republicano. El Dr. Carlos Pellegrini que asumió entonces el Poder Ejecutivo, le encomendó al Ministro de Hacienda Dr. Vicente Fidel López un plan para aplicar en la coyuntura. Se creó la Caja de Conversión como órgano regulador de la riqueza pública (lo que hoy es el Banco Central) y el Banco de la Nación Argentina como administrador del crédito interno. Para completar el plan económico, el Poder Ejecutivo remitió al Congreso Nacional el proyecto de creación de nuevos impuestos de carácter interno, es decir no aduaneros.

Si quisiésemos fijar un hecho concreto como nacimiento del régimen orgánico de impuestos internos en nuestro País, tomaríamos como hecho decisivo la Ley N° 2774 sancionada el 26/01/1891 por la que se gravaron en la etapa de fabricación los alcoholes, cerveza, fósforos y las primas de las compañías de seguros. Posteriormente se agregaron los naipes, licores y vinos. Las medidas adoptadas permitieron superar en poco tiempo la difícil crisis.

En 1894, durante la presidencia del Dr. Sáenz Peña y actuando como Ministro de Hacienda el Dr. José A. Terry remiten al Congreso un proyecto de ampliación de los productos alcanzados por la Ley de Impuestos Internos. La Ley N° 3764 del 18/01/1899 es el primer texto ordenado de procedimiento, definiciones, represiones y normas de fiscalización en materia de impuestos internos.

La ley de unificación de los impuestos internos al consumo en la década de los años 30, logró eliminar la vigencia simultánea de leyes nacionales y provinciales respecto de los mismos tributos, que planteaban además una delicada situación inconstitucional sobre las facultades de la Nación para recaudar impuestos indirectos, ya que se trata de una facultad exclusiva y originaria de las Provincias.

El presente trabajo sobre los Impuestos Internos pretende que los lectores encuentren una **rápida, sencilla y fundada respuesta a sus inquietudes**. Se trata de formular explicaciones de un modo muy sintético, de un régimen que muy pocos funcionarios, profesionales en Ciencias Económicas y contribuyentes en general, conocen realmente a pesar de ser el primer sistema tributario de nuestro País.

Esta introducción tiene por única finalidad llevar a conocimiento las razones que dieron origen al régimen de los impuestos internos a los consumos específicos, la pretensión social de gravar los productos cuyo consumo no se consideraba conveniente para la salud de la población o tenía un carácter suntuario o superfluo. Es decir que, se recomendaba desalentar su consumo.

Desafortunadamente esos objetivos sociales no fueron observados con las sucesivas modificaciones sancionadas posteriormente. Esta circunstancia motivó distorsiones y confusiones en la aplicación del régimen, como si se tratara de una entropía, o tendencia a la autodestrucción del sistema.

Nadie puede negar que el régimen de los impuestos internos dentro del sistema tributario nacional, es el menos eludible y de menor costo para su recaudación. Es decir, estamos frente a un régimen que tiene eficacia y eficiencia comprobable.

En consecuencia, se apunta al conocimiento de la evolución del gravamen desde su creación hasta el presente, destacando los principales aspectos técnicos que los diferencian del resto de los tributos, en especial frente al impuesto al valor agregado de carácter generalizado. Para ello, deben distinguirse las características relevantes de los impuestos a los consumos específicos, los fines sociales y económicos que persiguen, y el carácter objetivo del gravamen tanto en cuanto a los objetos gravados como a las exenciones, señalando la importancia de los instrumentos de control fiscal y los libros oficiales exigidos en materia de impuestos internos, destacándose como elementos fundamentales de la fiscalización.

Resulta necesario tener conocimiento del ámbito de aplicación de los Impuestos Internos dentro del Territorio Nacional y la configuración de un hecho imponible especial en el caso de las importaciones, que genera un pago a cuenta de su posterior comercialización con limitaciones en el cómputo de crédito fiscal, diferentes a lo que ocurre con el IVA, profundizándose sobre la importancia de la definición legal del objeto gravado, por tratarse de un impuesto selectivo a los consumos.

Estudio sistémico de impuestos internos

El fin de este trabajo es concebir un método que presente el procedimiento general para realizar el estudio de un caso dentro del ámbito de los **Impuestos Internos Selectivos al Consumo**. El mismo se toma como algo integral, dando un listado de actividades a realizar y orientando las ideas para descubrir los problemas existentes en su estructura y comportamiento.

El estudio y aplicación de los tributos tiene una estructura cambiante y cada vez más compleja, estando sometida a las influencias no sólo de sus administradores, sino de la acción individual y colectiva de los operadores, leyes, gobiernos y organizaciones conexas.

El problema global que presentan los Impuestos Internos, ubicados en un ambiente que los influencia y condiciona, debe estructurarse en un método de análisis completo.

El estudio de los Impuestos Internos comienza separando el caso en sus partes componentes, lo que permitirá empezar a desentrañar el mecanismo interno que en definitiva es responsable del comportamiento total que evidencia el caso en análisis.

El desmontaje del mecanismo del caso no se detiene cuando se ha investigado la

naturaleza de sus partes. El próximo paso es el examen de la interdependencia de sus elementos, y la etapa final es la tentativa de reconstruir el todo en términos de sus partes interconectadas.

El entorno del caso es el contribuyente, el país, sus leyes, sus instituciones, las empresas, los gremios, las familias, los clientes, otros individuos, etc., que influyen en el mismo, en sus partes o elementos y hasta en los operadores.

El analista fiscal debe establecer la exacta determinación de la influencia del entorno en el caso y las reacciones que engendra en el todo, sus partes o los individuos. El efecto de una ley, una disposición, aún una moda o una costumbre puede ser decisiva para un contribuyente.

Se trata de establecer un método de trabajo en el que el analista fiscal parta de un sistemático ordenamiento de los datos disponibles, tentando la supresión imaginaria de factores para descubrir los elementos relevantes y buscando las analogías que muestren el posible camino.

El método no puede ser una lista de recetas para dar con las respuestas adecuadas, sino que será un conjunto de procedimientos por los cuales se planteará el problema y se pondrán a prueba las hipótesis.

El analista fiscal deberá aunar experiencia, imaginación y habilidad para inferir premisas, y ello se debe a que las reglas en que se basa el derecho tributario son numerosas, complejas y más o menos eficaces. Su trabajo se basará en formular preguntas y probar respuestas.

Si quisiésemos sintetizar el enfoque sistémico del estudio de los Impuestos Internos, podríamos decir que se trata de una actividad heurística, entendiendo por tal el arte de inventar o descubrir hechos valiéndose de hipótesis o principios que, aún no siendo verdaderos, estimulan la investigación.

CAPITULO I – DISPOSICIONES GENERALES

Características generales

Los Impuestos Internos son considerados impuestos indirectos, por su característica de no coincidir el sujeto de derecho con el sujeto de hecho. El mismo es componente del precio de un bien en particular y se verifica expresamente el efecto de traslación del gravamen.

Son impuestos selectivos al consumo que se complementan con el IVA, y revisten la calidad de regresivos por no contemplar la capacidad contributiva del consumidor final.

Estructura técnica

La Ley de Impuestos Internos ha seleccionado para implementar su estructura técnica el concepto de etapa única, es decir que grava únicamente la etapa de fabricación ó importación. Asimismo, podemos decir que es de carácter monofásico en razón de tributar solamente el producto final.

Fines del impuesto

Existen fines económicos (recaudatorios) y sociales. Estos últimos tienden a desalentar el consumo de productos suntuarios ó nocivos para la salud.

Objeto del impuesto

El objeto del tributo es gravar el consumo de determinados bienes y servicios. Para tal fin es indispensable que exista una definición legal del bien, tanto sea su origen nacional como importado.

Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII (Objetos Suntuarios), sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo -de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera- y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

En el caso de los impuestos que se establecen en los Capítulos I y II del Título II, se presumirá que salida de fábrica o depósito fiscal implica la transferencia de los respectivos productos gravados. Dichos impuestos serán cargados y percibidos por los responsables en el momento del expendio.

En los productos alcanzados por el artículo 26 se considera que el expendio está dado exclusivamente por la transferencia efectuada por los fabricantes o importadores o aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración.

Con relación a los productos comprendidos en el artículo 15, se entenderá como expendio toda salida de fábrica, aduana cuando se trate de importación para consumo, de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera, o de los depósitos fiscales y el consumo interno a que se refiere el artículo 19, en la forma que determine la reglamentación.

Quedan también sujetas al pago del impuesto las mercaderías gravadas consumidas dentro de la fábrica, manufactura o locales de fraccionamiento. Asimismo, están gravadas las diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción, salvo que el responsable pruebe en forma clara y fehaciente la causa distinta del expendio que las hubiera producido.

Se encuentran asimismo alcanzados los efectos de uso personal que las reglamentaciones aduaneras gravan con derechos de importación.

Los impuestos serán satisfechos por el fabricante, importador o fraccionador -en el caso de los gravámenes previstos en los artículos 18, 23 y 33- o las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones o fraccionamientos y por los intermediarios por el impuesto a que se refiere el artículo 33.

Los responsables por artículos gravados que utilicen como materia prima otros productos gravados, podrán sustituir al responsable original en la obligación de abonar los respectivos impuestos y retirar las especies de fábrica o depósito fiscal, en cuyo caso deberán cumplir con las obligaciones correspondientes como si se tratara de aquellos responsables.

Si se comprobaran declaraciones ficticias de ventas entre responsables, se presumirá totalidad de las ventas del período fiscal en que figure la inexactitud corresponden a operaciones gravadas.

Los intermediarios entre los responsables y los consumidores son deudores del tributo por la mercadería gravada cuya adquisición no fuere fehacientemente justificada, mediante la documentación pertinente que posibilite asimismo la correcta identificación del enajenante.

Estructura de la ley

El Título II de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones incluye los siguientes rubros:

- Tabacos
- Bebidas Alcohólicas
- Cervezas
- Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados
- Automotores y Motores Gasoleros

La Reforma Tributaria introducida por la Ley N° 25.239, incorpora los siguientes rubros:

- ❑ Servicio de Telefonía Celular y Satelital
- ❑ Champañas
- ❑ Objetos Suntuarios
- ❑ Vehículos Automóviles y Motores, Embarcaciones de recreo o Deportes y Aeronaves

Del texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, quedaron vigentes los siguientes rubros:

- ❑ Seguros
- ❑ Otros Bienes

Sujetos

En el Título I de la Ley de Impuestos Internos son sujetos pasivos de la obligación tributaria, los siguientes:

- ❑ Fabricante
- ❑ Importador
- ❑ Fraccionador de Tabacos
- ❑ Fraccionador de Bebidas Alcohólicas
- ❑ Los que encargan elaboración a terceros

Hecho imponible

La Ley de Impuestos Internos considera como hecho imponible el expendio del producto, entendiéndose por tal la transferencia a cualquier título (oneroso ó gratuito), despacho a plaza, la posterior transferencia por el importador, salida de fábrica ó depósito fiscal, consumo interno y diferencias no cubiertas por tolerancias.

El consumo interno en Impuestos Internos

El objeto de los Impuestos Internos es gravar el consumo de determinados bienes y servicios. Para tal fin es indispensable que exista una definición legal del bien, tanto sea su origen nacional como importado.

Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII (Objetos Suntuarios), sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo -de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera- y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

Quedan también sujetas al pago del impuesto las mercaderías gravadas consumidas dentro de la fábrica, manufactura o locales de fraccionamiento. Asimismo, están gravadas las diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción, salvo que el responsable pruebe en forma clara y fehaciente la causa distinta del expendio que las hubiera producido.

Al tratar los hechos imponibles y los sujetos pasivos y/o responsables, Hilario LAPROVITERA en su obra "Impuestos Internos y para el Fondo Nacional de Autopistas" (Editorial Depalma, Buenos Aires 1987), clasifica los hechos imponibles en *hechos concretos* y *hechos presuntos*. Pero, en ambos casos, considera que la justificación de la imposición está sustentada en la **consumición** de la materia gravada dentro del territorio nacional.

Entre los "hechos concretos" se refiere expresamente a los consumos propios y consumos de fábrica; mientras que considera "hechos imponibles especiales" la percepción de las primas, en el Impuesto Interno a las primas de seguros.

Para la Dra. Lilian N. GURFINKEL DE WENDY en su obra "Impuestos Internos" (Editorial La Ley, Buenos Aires 2001), el impuesto tiende a gravar el consumo, no interesando que éste se haya producido dentro o fuera de la fábrica, manufactura, etc., ya que el consumo en sí configura el hecho imponible.

Base imponible

Las alícuotas se aplican sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente.

Deducciones admitidas

- Bonificaciones y descuentos en efectivo, hechos al comprador por época de pago ú otro concepto similar.
- Intereses por financiación
- Débito fiscal IVA (vendedor)
- Devolución de mercaderías gravadas

Condiciones para que procedan:

- Que correspondan a ventas gravadas
- Discriminado en la factura
- Contabilizado

Deducciones no admitidas

- Impuesto interno u otros tributos que incidan sobre la operación, excluido el IVA.

- Flete o acarreo, cuando la venta haya sido convenida sobre la entrega de la mercadería en el lugar de destino
- Valores atribuidos a los continentes o artículos que los complementen, excluido el caso de envases en comodato.

La deducción de los conceptos detallados precedentemente, procederá siempre que los mismos correspondan en forma directa a las ventas gravadas y en tanto figuren discriminados en la respectiva factura y estén debidamente contabilizados. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la discriminación del mismo se exigirá solamente en los supuestos en que así lo establezcan las normas de ese gravamen correspondiendo, en todos los casos, cumplirse con el requisito de la debida contabilización. Del total de la venta puede también deducirse el importe correspondiente a mercaderías devueltas por el comprador.

En ningún caso se podrá descontar valor alguno en concepto del impuesto de esta ley o de otros tributos que incidan sobre la operación, excepto el caso contemplado en el inciso c) del segundo párrafo, así como tampoco por flete o acarreo cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino.

Cuando el transporte no haya sido efectuado con medios o personal del comprador, se entenderá que la venta ha sido realizada en las condiciones precitadas.

En los artículos gravados con Impuestos Internos sobre la base del precio de venta al consumidor, no se admitirá en forma alguna la asignación de valores independientes al contenido y al continente, debiendo tributarse el impuesto de acuerdo con el precio de venta asignado al todo.

Queda prohibido, a los efectos de esta imposición, deducir de las unidades de venta los valores atribuidos a los continentes o a los artículos que las complementen, debiendo el impuesto calcularse sobre el precio de venta asignado al todo. Sólo se autorizará tal deducción cuando los envases sean objeto de un contrato de comodato, en cuyo caso se gravará exclusivamente el producto, con prescindencia del valor de dichos envases.

Cuando la transferencia del bien gravado no sea onerosa, se tomará como base para el cálculo del impuesto, el valor asignado por el responsable en operaciones comunes con productos similares o, en su defecto, el valor normal de plaza, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente. Si se tratara de la transferencia no onerosa de un producto importado y no fuera posible establecer el valor de plaza a los efectos de determinar la base imponible, se considerará salvo prueba en contrario que ésta equivale al doble de la considerada al momento de la importación.

En los casos de consumo de productos de propia elaboración sujetos al impuesto, se tomará como base imponible el valor aplicado en las ventas que de esos mismos productos se efectúen a terceros. En caso de no existir tales ventas, deberán tomarse los precios promedio que, para cada producto, determine periódicamente la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción.

A los efectos de la aplicación de los impuestos de esta ley, cuando las facturas o documentos no expresen el valor normal de plaza, la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción podrá estimarlos de oficio.

Cuando el responsable del impuesto efectúe sus ventas por intermedio de o a personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etcétera, el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción exigir también su pago de esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley.

Tal vinculación económica se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas fuera absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas, fuera efectuada a un mismo responsable.

En los casos de elaboraciones por cuenta de terceros, quienes encomienden esas elaboraciones podrán computar como pago a cuenta del impuesto, el que hubiera sido pagado o hubiera correspondido pagar en la etapa anterior, exclusivamente con relación a los bienes que generan el nuevo hecho imponible.

En ningún caso la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá determinar saldos a favor del responsable que encomendó la elaboración.

Discriminación en la facturación

La Ley de Impuestos Internos ha seleccionado para implementar su estructura técnica el concepto de **etapa única**, es decir que grava únicamente la etapa de fabricación ó importación. Asimismo, podemos decir que es de carácter **monofásico** en razón de tributar solamente el producto final.

En algunos rubros de Impuestos Internos existen otras etapas de imposición como ser elaboradores por cuenta de terceros, fraccionadores, intermediarios y talleristas. En estos casos, la norma legal y reglamentaria dispone únicamente la exposición del impuesto interno contenido en la operación para su posterior cómputo como **crédito fiscal**, con la limitaciones correspondientes.

Entre las deducciones admitidas por la ley, esta expresamente contemplado el débito fiscal del IVA correspondiente al enajenante como contribuyente de derecho. Para que resulte procedente, deben corresponder a ventas gravadas; encontrarse discriminado en la factura y estar contabilizado.

No se admite la deducción del Impuesto Interno u otros tributos que incidan sobre la operación, excluido el IVA. La deducción de los conceptos detallados precedentemente, procederá siempre que los mismos correspondan en forma

directa a las ventas gravadas y en tanto figuren **discriminados** en la respectiva factura y estén debidamente contabilizados. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la discriminación del mismo se exigirá solamente en los supuestos en que así lo establezcan las normas de ese gravamen correspondiendo, en todos los casos, cumplirse con el requisito de la debida contabilización. Del total de la venta puede también deducirse el importe correspondiente a mercaderías devueltas por el comprador.

En ningún caso se podrá descontar valor alguno en concepto del impuesto de esta ley o de otros tributos que incidan sobre la operación, excepto el caso contemplado en el inciso c) del segundo párrafo, artículo 4º de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido según Ley N° 24.674 y sus modificatorias, así como tampoco por **flete o acarreo** cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino. Cuando el transporte no haya sido efectuado con medios o personal del comprador, se entenderá que la venta ha sido realizada en las condiciones precitadas.

En los Impuestos Internos, las alícuotas establecidas por la ley se aplican sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente. La discriminación del gravamen en la factura de venta solamente es condición para aquellos casos contemplados por la ley en los que existe más de un sujeto pasivo de la obligación tributaria, quién está facultado para computar el correspondiente crédito fiscal. **En la generalidad de los casos, el Impuesto Interno solamente es discriminado para no ser base imponible de otros tributos como el IVA o Ingresos Brutos.**

A los efectos de la determinación de la base imponible para los Impuestos Internos, debe tenerse especialmente en cuenta que, entre las deducciones no admitidas por la ley, se encuentra el Impuesto Interno u otros tributos que incidan sobre la operación, excluido el IVA.

El sistema de tasa efectiva para aquellos casos en que el impuesto no es deducible de su base imponible, es conocido en materia tributaria como **"Grossing-up"**. Tal circunstancia da lugar a que se efectúe el acrecentamiento de la alícuota, de manera tal que aplicada la alícuota nominal (sin acrecentar) del impuesto que corresponda a la operación, sobre el importe que se está facturando al comprador, da por resultado el impuesto a cargo del sujeto de derecho o contribuyente.

Esta fórmula es utilizada al solo efecto de la facturación de la mercadería gravada, y se dispuso mediante el artículo 118 de Decreto N° 875/1980, reglamentario de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), mencionada también en el artículo 20 del Decreto N° 296/1997, reglamentario de la Ley N° 24.674.

Tratándose de un impuesto que se aplica de manera tal que incida en una sola de las etapas de su circulación, los sujetos pasivos de la obligación tributaria (contribuyentes de derecho), definidos por la ley son exclusivamente el **"Fabricante"** y los **"Importadores"**.

Una vez producida la **percusión** del gravamen en la etapa de fabricación y/o importación, se produce el efecto de **traslación** en la diversas etapas de su comercialización hasta llegar al consumidor final (sujeto de hecho), en la misma medida de su tributación en cabeza de los sujetos pasivos, es decir que no puede sufrir acrecentamiento el débito fiscal, en los mayoristas y/o revendedores.

En este último caso. Los mayoristas y/o revendedores, que **no son sujetos pasivos del gravamen**, si facturan y discriminan el impuesto interno acrecentado como si fuesen contribuyentes, lo que automáticamente disminuye la base imponible del IVA y produce una utilidad no denunciada frente al Impuesto a las Ganancias. Para determinar tal actitud, solamente basta con comparar la discriminación de los "Impuestos Internos" en el libro IVA COMPRAS y el libro IVA VENTAS, que deben ser similares en el caso de no haber existencia alguna y en ningún caso el impuesto interno de la factura de venta puede ser superior al de la factura de compra.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se ha pronunciado sobre el tema de fondo, mediante el Dictamen N° 66/1994 de la Dirección de Asesoría Técnica (Carpeta 17, folio 21), concluyendo en el caso de una firma responsable inscrita en el IVA, dedicada a la comercialización de cubiertas que adquiere a fabricantes de plaza y vende a consumidores finales y/o responsables inscritos en IVA, planteando la imposibilidad de consignar en los comprobantes que emite en oportunidad de la venta, el **importe exacto del impuesto interno a las cubiertas** para neumáticos que recae sobre la operación, no se ajusta a las normas legales y reglamentarias en materia de Impuestos Internos e IVA, relacionadas con la discriminación en la factura de la base imponible.

Importaciones

Antes de efectuar el despacho a plaza, deberá liquidarse e ingresar el impuesto interno, sobre el importe que surja de aplicar la tasa correspondiente sobre el 130% del valor resultante de agregarle al precio normal definido para la aplicación de los derechos a la importación, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el Impuesto Interno.

La posterior venta de bienes importados estará alcanzada por el impuesto, de conformidad con las disposiciones del primer párrafo del artículo 2º y concordante, computándose como pago a cuenta el importe abonado en la etapa anterior en la medida en que corresponda a los bienes vendidos. En ningún caso dicho cómputo podrá dar lugar a saldo a favor de los responsables.

Régimen de Courier

La Resolución N° 2436/1996 de la ex-Administración Nacional de Aduanas (ANA) de fecha 16/07/1996 (B.O. 22/07/1996), establece normas relativas a la importación y exportación de mercaderías por parte de empresas habilitadas como prestadores de servicios postales/courrier.

Se trata de un procedimiento simplificado que permite importar mercaderías cuyo

peso neto no supere los 50 kilogramos y el valor FOB no exceda los U\$S 1.000 por cada destinatario, de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución General N° 1811/2005 de la AFIP (B.O. 11/01/2005).

La determinación tributaria será efectuada mediante la aplicación del tributo único del 50% sobre el valor declarado, en la Declaración de Aduana efectuada por el remitente o sobre el valor en Aduana establecido por el Servicio Aduanero.

Las mercaderías transportadas por este régimen quedan sujetas al pago de la totalidad de los tributos que gravan la importación para consumo de acuerdo con el régimen general o en virtud a regímenes especiales, como en el caso de los bienes alcanzados con Impuestos Internos.

Exportaciones y “Rancho”

Los productos de origen nacional gravados por esta ley serán exceptuados de impuesto -siempre que no se haya producido el hecho imponible- cuando se exporten o se incorporen a la lista de **"rancho"** de buques afectados al tráfico internacional o de aviones de líneas aéreas internacionales, a condición de que el aprovisionamiento se efectúe en la última escala realizada en jurisdicción nacional, o en caso contrario, viajen hasta dicho punto en calidad de **"intervenidos"**.

Tratándose de productos que, habiendo generado el hecho imponible, se destinen a la exportación o a integrar las listas de "rancho" a que se refiere el primer párrafo, procederá la devolución o acreditación del impuesto siempre que se documente debidamente la salida al exterior, y que -en su caso- sea factible inutilizar el instrumento fiscal que acredita el pago del impuesto.

Cuando se exporten mercaderías elaboradas con materias primas gravadas, corresponderá la acreditación del impuesto correspondiente a éstas, siempre que sea factible comprobar su utilización.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo precedente, aclarase que por **"materia prima"** debe entenderse todos aquellos productos gravados, cualquiera sea su grado de elaboración o manufactura, en tanto se hallen incorporados, con transformación o no al producto final.

En las condiciones establecidas en los artículos 566, 573 y 574 del CÓDIGO ADUANERO, cuando procediere la exención tributaria que otorgan, las mercaderías objeto de dicho tratamiento quedarán exentas de impuestos internos al consumo a la salida de aduana o de los depósitos aduaneros fiscales siempre que:

a) Con relación a las mercaderías comprendidas en los Capítulos I (Tabacos) y II (Bebidas Alcohólicas) del Título II, la salida se efectúe para ingresar a la fábrica que hubiese producido la mercadería y bajo los controles y condiciones que estableciere la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la SECRETARÍA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN o que, tratándose de mercaderías importadas con anterioridad a su exportación, en tal oportunidad

hubiesen abonado los impuestos internos correspondientes y éstos no hubiesen sido devueltos por la exportación;

b) Con relación a las mercaderías comprendidas en los Capítulos III (Cervezas) y IV (Bebidas Analcohólicas) del Título II, el importador recibiere en propiedad a las mercaderías que hubiera exportado previamente o que, de tratarse de mercadería importada previamente a su exportación, en aquella oportunidad se hubiesen abonado los impuestos internos correspondientes y éstos no hubiesen sido devueltos por la exportación.

Las mercaderías a que se refiere el presente artículo, a los fines de los ulteriores expendios, quedan sujetas a las disposiciones pertinentes de los impuestos internos al consumo en las mismas condiciones en que lo estarían si no se hubiesen producido la reimportación y previa exportación en cuestión.

Corresponderá la acreditación, devolución o exención del impuesto cuando los productos se exporten o se incorporen a las listas de **"rancho"** de los buques o aeronaves afectados al tráfico internacional, siempre que sea factible efectuar la operación sin que los envases que contienen la mercadería lleven adheridos los correspondientes instrumentos fiscales, o que sea posible la inutilización de éstos.

La salida directa de productos gravados, de fábrica al punto de embarque, para ser incorporados a la lista de rancho-, no configurará el expendio a que se refiere el artículo 2° de la ley, siempre que medie autorización previa de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, la intervención fiscal posterior para el embarque y se especifique en la factura del fabricante la documentación motivada por dicho trámite.

Cuando el buque o la aeronave haga operaciones en más de un puerto o aeropuerto argentinos, el acogimiento a la franquicia de la exención, acreditación o devolución, deberá hacerse efectivo en el momento de hacer la última escala en el país con destino al exterior.

Podrán, asimismo, realizarse en escalas anteriores operaciones de carga de productos comprendidos en el régimen de impuestos internos, destinándoselos a la exportación o a incorporarse a las listas de "rancho". en cuyo caso, para gozar del beneficio, deberán permanecer a bordo oficialmente intervenidos, debiendo los interesados requerir de la autoridad aduanera del último puerto o aeropuerto la certificación de que la intervención no ha sido violada. Dicha certificación deberá ser presentada ante la dependencia de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA que autorizó el despacho, dentro de los TREINTA (30) días de efectuado este.

No podrá hacerse uso de los productos incorporados a las listas de rancho, mientras los buques o aeronaves se encuentren en jurisdicción nacional.

Se entenderá cumplido el requisito previsto en la ley, en los casos de buques de la ARMADA NACIONAL que naveguen fuera de aguas jurisdiccionales argentinas.

Los créditos que resulten de la aplicación del artículo anterior, deberán utilizarse en primer término contra importes que se adeudaren por operaciones gravadas por el mismo tributo. Si dicha compensación no pudiera realizarse, o sólo se efectuara

parcialmente, el saldo del crédito de impuesto resultante será acreditado contra otros impuestos a cargo de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA o, en su defecto, reintegrado.

La firma ELECTRONIC SYSTEM S.A. interpuso recuso de apelación contra la sentencia dictada por el TRIBUNAL FISCAL en la Causa TF 18733-I, que declaró la incompetencia para entender en la causa originada en un **recurso de repetición** contra la resolución de la AFIP-DGI mediante la cual se le rechazara la solicitud de devolución de Impuestos Internos rubro "Otros Bienes y Servicios", por operaciones de exportación en la forma que autoriza la R.G. N° 2224 y sus modificaciones, puesto que el acto apelado no es una denegatoria de repetición que habilite su competencia, ya que el solicitante no es el sujeto pasivo o contribuyente de derecho del gravamen que como tal haya pagado el tributo en demasía, sino que se trata de un exportador al que se le facturó el Impuesto Interno en anteriores etapas por operaciones relacionadas con exportaciones, que la ley, por razones de política de promoción de las exportaciones, permite, entre otras alternativas, obtener su devolución.

El principal argumento en que se basó el TRIBUNAL FISCAL para declarar su incompetencia, es que la actora no es el sujeto pasivo de la relación tributaria y que, por lo tanto, no puede hablarse de repetición.

El hecho imponible se verificó con la compra que la actora efectuó a KENYA FUEGUINA de los televisores objeto de exportación, por lo cual, el sujeto pasivo de derecho de la obligación fue KENYA FUEGUINA, quien por otro lado facturó el impuesto, de lo cual se deduce que nunca la actora puede sostener que lo solicitado es la repetición de un tributo pagado al Fisco, sino un reintegro y por ello, su solicitud no encuadra dentro de la competencia limitada que el artículo 159 de la Ley N° 11.683 atribuye al TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de conformidad con el señor Fiscal General, resolvió con fecha 02/03/2006 declarar desierto el recurso y confirmar la resolución apelada.

Ferías y exposiciones

El artículo 84 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones) facultaba al Poder Ejecutivo a **eximir** de los impuestos establecidos en la citada ley, a los productos que se destinen a consumo en ferias o exposiciones -nacionales e internacionales- que se realicen en la República, y para autorizar el ingreso, libre de los citados gravámenes, de los productos de procedencia extranjera destinados a su exhibición o consumo en dichas muestras.

La Ley N° 24.674 (B.O. 16/08/1996) al sustituir la ordenación citada, con vigencia a partir del 01/09/1996, **eliminó** el mencionado artículo 84 y por consiguiente la facultad allí consagrada.

A partir de ese momento, el Poder Ejecutivo Nacional para poder eximir del pago del derecho de importaciones y demás tributos que gravan la importación para consumo

de **bebidas y tabacos**, como por ejemplo el Decreto N° 645/1997 (B.O. 24/07/1997) relacionado con la 111a. Exposición de Ganadería, Agricultura e Industria, Internacional debió dictarlo en uso de las facultades conferidas por el artículo 5°, inciso s) de la Ley N° 20.545 incorporado por su similar N° 21.450 y mantenida por el artículo 4° de la Ley N° 22.792 en lo que hace a la exención de los tributos que gravan a la importación para consumo.

Asimismo, la norma autoriza la exhibición, obsequio y/o ventas hasta un monto máximo fijado en dólares por país interviniente, eximiendo del pago del IVA y de los Impuestos Internos la venta de los productos mencionados entre el público concurrente a la citada muestra, de corresponder su aplicación.

La Ley N° 20.545 (B.O. 22/11/1973) y sus modificatorias estableció un régimen de derogación de franquicias aduaneras para importaciones manteniendo la desgravación entre otros casos, para la importación de mercaderías que se efectuó para ser presentadas, utilizadas, obsequiadas, consumidas o vendidas en o con motivo de exposiciones y ferias efectuadas o auspiciadas por Estados relevantes extranjeros o entidades internacionales de relevante importancia reconocidas por el Gobierno Argentino, cuya nomina y/o importe total determinara en cada caso el Poder Ejecutivo conforme con las características del evento o los usos y costumbres de la materia.

El Poder Ejecutivo queda facultado para eximir en forma total o parcial estas importaciones del pago de los derechos de importación, del impuesto al valor agregado establecido por la Ley N° 20.631, de los impuestos internos, del impuesto sobre los fletes, de derechos consulares, de tasas por servicio de estadística, por servicios portuarios y por comprobación de destino; así como para eximir también en forma total o parcial a las operaciones de venta que se realicen en el recinto en que tenga lugar el evento, del pago de impuesto al valor agregado y de impuestos internos, si correspondiera su aplicación.

En el caso de **congresos u otras manifestaciones similares** realizadas en las condiciones citadas ut-supra, la excepción alcanza únicamente a las mercaderías destinadas a su utilización o consumo en el evento **sin que pueda autorizarse en tal caso su venta**.

Con respecto a los términos genéricos "**bebidas**" y "**tabacos**", debe interpretarse que se encuentran comprendidos todos aquellos bienes gravados con impuestos internos que revistan tal característica. En el caso de bebidas, involucra a las bebidas alcohólicas, cervezas y bebidas analcohólicas; y en el caso de tabacos, comprende a los tabacos elaborados, cigarrillos, cigarrillos, cigarrillos, tabaco en hebra, rape, etc.

Zonas francas

El artículo 590 del Código Aduanero establece que el Área Franca es un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos,

salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.

Los artículos concordantes al citado ut-supra son los 591 a 599 inclusive de la ordenación mencionada, donde se establecen prohibiciones, condiciones, extracción, introducción, tratamiento de las mercaderías, actividades, etc.

Los antecedentes jurídicos del caso debemos ubicarlos en la Convención de Kyoto, en su anexo F.1, adoptado por el Comité Técnico Permanente en diciembre de 1975 e incorporado a la Convención por decisión del Consejo aprobada el 15 de junio de 1976. La denominación “**área franca**” se encuentra ya empleada en la Ley N° 19.640, que la adopta como género, comprensiva en consecuencia de los **denominados “territorios francos”, “zonas francas”,** etc. y también de otras denominaciones que toman en consideración el lugar franco, como son los “**puertos francos**” y los “**depósitos francos**”.

La Ley N° 24.331 (B.O. 17/06/1994) estableció el régimen jurídico de la Zonas Francas, sus disposiciones generales, creación de las zonas francas, objetivos, actividades, funciones y autoridades, tratamiento fiscal y aduanero, etc. Se aclara que del Título III relativo al Territorio Aduanero Especial los artículos 47 al 51 fueron vetados por el Poder Ejecutivo Nacional por Decreto N° 906/1994 (B.O. 17/06/1994).

El régimen de las zonas francas no establece ningún beneficio impositivo o arancelario, sino que organiza de un modo más transparente y eficiente los mecanismos de devolución y postergación existentes, posibilitando el control riguroso de las operaciones.

Desde el punto de vista industrial las zonas francas son consideradas “**zonas de procesamiento de las exportaciones**”, para designar un área creada para atraer inversiones industriales, en las que se brindan las condiciones ideales para la producción internacional, con pocos impuestos, relativa burocracia, amplia libertad comercial, servicios eficientes y notables vínculos de comunicación y transporte.

El régimen de zona franca se basa en la posibilidad de introducir mercaderías a la Zona Franca (territorio ex-aduanero) libre de aranceles y de impuestos internos. Con ello se persigue optimizar el manejo de stocks y los costos financieros vinculados con la nacionalización de los productos. La libre introducción de las mercaderías no implica costo fiscal alguno, ya que se trata de un diferimiento de los aranceles e impuestos hasta su posterior despacho a plaza. El objetivo fundamental del régimen es la facilitación del comercio exterior y el desarrollo del comercio interior, impulsando las exportaciones industriales.

La implementación de zonas francas como réplica de modelos que resultaron exitosos en el Exterior, merecen distintas interpretaciones:

- **VENTAJAS.** Se trata de territorios ex-aduaneros, que ofrecen una equilibrada síntesis entre la apertura económica y el necesario impulso a la actividad manufacturera, con el objeto de incorporar a la pequeña industria al comercio exterior.

- **DESVENTAJAS.** Se señala que las zonas francas son sectores de difícil control, de competencia desleal hacia empresas radicadas en el territorio cercano y hasta un posible paraguas para los intereses del contrabando y el narcotráfico.

En el Segundo Congreso de Derecho Aduanero (Junio de 1995), la quinta recomendación establecía que sólo se recurra al instituto de las áreas francas industriales o comerciales con carácter estrictamente excepcional.

Prácticamente todas las provincias han querido incorporarse al régimen motivo por el cual se ha constituido un Comité Federal de Zonas Francas. Frente a esta suerte de panacea provincial se planteó un serio problema a nivel nacional, que aconseja restringir su funcionamiento atento que es necesario un control aduanero estricto y eficaz para impedir que la zona franca se convierta en un ámbito propicio para el fraude fiscal y el contrabando.

Un ejemplo de esta explosión de instalación de zonas francas es el caso de la zona franca de Santiago del Estero, que se instalaría en la localidad de Frías, en el límite con Catamarca, dudándose razonablemente que tipo de actividad industrial pudiera instalarse allí.

Finalmente debe señalarse que las zonas francas son contradictorias con el desarrollo del MERCOSUR y cualquier otro proyecto de integración económica regional.

Entre las zonas francas de América del Sur, debemos señalar la de Montevideo (Uruguay) y Barranquilla (Colombia), como modelos óptimos que permitieron cumplir con los objetivos de su creación, tanto en lo que hace a los empleos directos e indirectos, usuarios comerciales e industriales, exportaciones, etc.

En general los reglamentos operativos de las zonas francas son similares, con excepción de la Provincia de Santa Cruz, que pretendió establecer un régimen de venta minorista de mercaderías de origen extranjero con un tratamiento impositivo y arancelario previsto para las operaciones de consumo, de acuerdo con el artículo 10° de la Ley N° 24.331. El régimen subsistiría mientras se mantengan los beneficios conferidos por la Ley N° 19.640. Este régimen fue vetado por el Poder Ejecutivo Nacional.

Al respecto debe señalarse que el citado artículo 10° de la Ley N° 24.331 establece que queda prohibido el consumo de mercaderías dentro de la zona franca, en aquellos casos distintos a las actividades propias del funcionamiento de la misma. Agregando que lo dispuesto precedentemente no será de aplicación para el consumo de vituallas destinadas al personal que preste servicios dentro de la zona franca.

Con respecto al término “**vituallas**”, el Diccionario de la Lengua Española, Decimonovena Edición, Madrid 1970, lo define como el conjunto de cosas necesarias para la comida, especialmente en los ejércitos.

La Ley N° 24.331 que establece el régimen jurídico de las zonas francas, en sus artículos 23 al 40 inclusive se ocupa del tratamiento fiscal y aduanero a dispensar a

las mercaderías y servicios que se presten a la zona franca, aclarándose que allí rigen la totalidad de las disposiciones de carácter impositivo, aduanero y financiero incluidas las de carácter penal que rigen en el territorio aduanero general.

Las mercaderías que ingresen en la zona franca estarán exentas de los tributos que gravaren su importación para consumo como ser el Impuesto al Valor Agregado y los Impuestos Internos.

La salida de mercaderías de la zona franca hacia terceros países, estarán exentas del pago de los tributos que gravaren su importación para consumo. Por el contrario, las mercaderías que se extraigan de la zona franca con destino al territorio aduanero general serán consideradas como una importación.

El concepto de “**exportación suspensiva**” fue introducido en el cuerpo legal a los efectos de evitar la posibilidad de duplicar el cobro de estímulos, exportando hacia y desde las zonas aduaneras especiales el mismo producto. A las exportaciones se le da el carácter de suspensivo a efectos de evitar que aquellos productos que ingresen a la zona franca o al territorio aduanero especial y que tengan estímulos de exportación perciban el reembolso y no se haga efectivamente la exportación hacia terceros países.

La introducción de mercaderías en la zona franca no puede considerarse, con carácter general, una exportación definitiva, atento lo expresamente previsto por la Ley N° 24.331. El proveedor que remite bienes a la zona se transforma en exportador recién cuando estos son extraídos de la misma hacia terceros países.

Las importaciones definitivas destinadas al consumo interno en la zona franca, quedan alcanzadas por la Ley de Impuestos Internos, debido a que esta no ha sido incluida taxativamente en las previsiones exentivas de la Ley N° 24.331; ello en virtud de lo previsto por el artículo 89 de la ley del gravamen (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones) y el artículo 12 de la Ley N° 24.674, sustitutiva del régimen de impuestos internos a partir del 01/09/1996.

Para el caso de que la mercadería ingrese de terceros países a la zona franca, pero para un posterior destino final al territorio aduanero, no tributa impuestos internos sino hasta el momento en que se perfeccione el hecho imponible, es decir cuando tenga lugar el destino definitivo para consumo.

Resulta extemporánea la Resolución Operativa N° 12 de fecha 15/04/1997 del Ente de Administración y Explotación de la Zona Franca La Plata, mediante la cual considera la necesidad de interpretar las normas de facturación y registración para su aplicación a las actividades que se desarrollen en la Zona Franca. Por ello, determina que las facturas o documentos equivalentes emitidas por los usuarios de la Zona Franca La Plata se denominaran “FACTURA DE ZONA FRANCA LA PLATA” o “RECIBO DE ZONA FRANCA LA PLATA”, identificándola con la letra “Z” y consignando en los primeros cuatro dígitos de la numeración preimpresa correspondiente, el número que corresponda como nuevo punto de venta.

La Dirección General Impositiva mediante Circular N° 1345 de fecha 25/03/1996 consideró conveniente efectuar aclaraciones sobre el alcance y aplicación de los

regímenes de retención y/o percepción establecidos por el Organismo, para evitar equívocas interpretaciones que afecten el correcto cumplimiento de lo dispuesto por la Ley N° 24.331. Para el régimen de retención del Impuesto a las Ganancias establecido por Resolución General N° 2784 y sus modificaciones, aclara que los sujetos radicados en el territorio aduanero general o especial por las operaciones de compras realizadas y prestaciones contratadas con proveedores o prestadores radicados en las zonas francas, deberán actuar en carácter de agentes de retención.

También deberán actuar en carácter de agentes de retención, los sujetos radicados en el área franca por las operaciones de compra realizadas y prestaciones contratadas con proveedores o prestadores radicados en el territorio aduanero general o especial. Asimismo, corresponde la retención cuando se trate de operaciones entre zonas y dentro de la misma zona.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el régimen de percepción dispuesto por la Resolución General N° 3431 y sus modificaciones, resulta de aplicación a las “importaciones definitivas” efectuadas por los sujetos radicados en el territorio aduanero general y en el territorio aduanero especial y proveniente de la zona franca.

Con respecto al régimen de percepción del Impuesto a las Ganancias de la Resolución General N° 3543 y sus modificaciones, se encuentran incluidas en la aludida norma las operaciones de “**importación definitiva**” efectuadas: a) al área franca desde terceros países y b) al territorio aduanero general o especial desde el área franca.

Por el contrario, aclara que no se encuentran comprendidas en el citado régimen las operaciones de importación definitiva efectuadas al área franca desde el territorio aduanero general o especial.

El problema del aislamiento físico de la zona franca del territorio aduanero, para imposibilitar el ingreso de mercaderías, se complica notablemente por la extensión de algunas zonas francas (200 a 700 hectáreas), que requieren un vallado perimetral infranqueable y grandes recursos humanos para su control.

Finalmente debe considerarse la falta de transparencia en la competencia con el resto de las empresas radicadas en el territorio nacional que dedican su producción a la exportación y que frente a un análisis de costos pudieran optar por trasladarse a una zona franca, distorsionando el mercado laboral, que en muchos casos son la subsistencia de una localidad.

Se encuentra pendiente el decreto reglamentario de la Ley N° 24.331 (B.O. 17/06/1994) que solucione los problemas operativos de las zonas francas habilitadas, homogeneizando los reglamentos particulares de cada una de ellas, evitando posibles casos de elusión y evasión fiscal.

Instrumentos fiscales

Llevan instrumentos de control fiscal, los siguientes rubros:

- Tabacos
- Cigarrillos

Registros oficiales obligatorios y documentación

A partir del dictado de la Ley N° 2774, el 26 de enero de 1891, se inició el Régimen de Impuestos Internos en forma orgánica, el cual con sucesivas modificaciones arriba al sistema vigente. La exigencia de registros oficiales obligatorios rigió siempre para todos los rubros del Título I del texto legal y para algunos del Título II, como ser "Objetos Suntuarios" y "Seguros". Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.425, dicha obligación se extendió a todos los locales inscriptos en el régimen a partir del dictado de la Resolución General N° 1910 (DGI) de fecha 20/05/1977 (B.O. 27/05/1977).

Las normas reglamentarias exigen tener y actualizar los registros en libros de modelo oficial, encuadernados, foliados y rubricados por la DGI, los cuales deben ser llevados conforme a las prescripciones del artículo 54 del CÓDIGO DE COMERCIO. Las normas reglamentarias y complementarias establecen la forma y plazos en que se deben hacer las registraciones y la corrección de errores. Se contempla la posibilidad de que el contribuyente solicite la eximición de llevar los registros oficiales, siempre que su contabilidad comercial responda a las finalidades de la fiscalización, sin menoscabo de ésta.

Rubro	Norma	Carácter
Tabacos	R.G. N° 991, punto 15 Tabacos	Comerciantes
	R.G. N° 991, punto 51 Tabacos	Manufacturas Mayores y Limitadas
Seguros	R.G. N° 991, punto 2 Seguros	Libros Superintendencia de Seguros
Bebidas Alcohólicas	R.G. N° 1027, punto 16 Bebidas Alcohólicas	Fabricantes
Bebidas Analcohólicas	R.G. N° 1910, artículo 4º	Fabricantes e importadores
Otros Bienes	R.G. N° 1910, artículo 4º	Fabricantes e importadores
Cervezas	R.G. N° 1910, artículo 4º	Fabricantes e importadores
Automotores y Motores Gasoleros	R.G. N° 1910, artículo 4º	Fabricantes e importadores

Resolución General N° 1910 (DGI) y sus modificaciones

La Resolución General N° 1910 (DGI) del 20/05/1977 (B.O. 27/05/1977), modificada por la Resolución General N° 3639 (DGI) del 27/01/1993 (B.O. 28/01/1993)

estableció un régimen de inscripción de responsables, presentación de declaraciones juradas, pago del impuesto, libros y documentación oficial.

La misma comprendía los siguientes rubros de Impuestos Internos:

- Tabacos (excepto Cigarrillos)
- Alcoholes (Abrogado por Ley N° 24.674)
- Bebidas Alcohólicas
- Cubiertas (Abrogado por Ley N° 24.674)
- Combustibles y Aceites Lubricantes (Abrogado por Ley N° 24.674)
- Vinos (Abrogado por Ley N° 24.674)
- Artículos de Tocador (Abrogado por Ley N° 24.674)
- Bebidas Analcohólicas
- Otros Bienes

La Resolución General N° 3639/1993 (DGI) eliminó el artículo 3° de la Resolución General N° 1910/1977 (DGI), que otorgaba la facultad a los responsables que deseaban presentar sus declaraciones juradas y efectuar los pagos por las operaciones correspondientes a los distintos locales inscriptos o denunciados, en forma independiente de su casa central, debiendo para ello solicitar la autorización respectiva a la dependencia o dependencias que correspondan a los domicilios de aquéllos, mediante nota a la que acompañarán el formulario de inscripción debidamente cubierto. La citada resolución general tuvo vigencia a partir del 01/02/1993, inclusive, quedando sin efecto las autorizaciones otorgadas oportunamente.

La Resolución General N° 1910/1977 (DGI) establece la obligatoriedad de llevar libros encuadernados, foliados y oficialmente habilitados, de acuerdo con las prescripciones del artículo 54 del CÓDIGO DE COMERCIO, debiéndose totalizar los respectivos importes al finalizar cada mes calendario.

Están excluidas las fábricas y depósitos para los que ya están dispuestas las exigencias sobre registros de materias primas, productos gravados e instrumentos de control en las disposiciones:

- R.G. N° 991 Contribuyentes y/o responsables del Título I de la Ley de Impuestos Internos (Texto Ordenado en 1979 y sus modificaciones).
- R.G. N° 991 Tabacos.
- R.G. N° 991 Seguros.
- R.G. N° 1027 Bebidas Alcohólicas.
- R.G. N° 1054 Vinos (Abrogado por Ley N° 24.674)
- R.G. N° 1080 Alcoholes (Abrogado por Ley N° 24.674)
- R.G. N° 1503 Cubiertas (Abrogado por Ley N° 24.674)
- R.G. N° 1228 Objetos Suntuarios (Abrogado por Ley N° 24.674)

Registraciones

Las registraciones se harán dentro del segundo día hábil de realizadas y en ellas deberán constar:

- a) Los ingresos y salidas por cualquier concepto de productos sujetos a Impuestos Internos, estén o no acondicionados en la forma que habitualmente se ofrecen para el consumo.
- b) Los ingresos y salidas de las materias primas principales y/o piezas o equipos destinados a la elaboración o armado de productos gravados.
- c) Las documentaciones que las respalden.
- d) Importe total, incluido el impuesto al valor agregado, si correspondiere.

Las operaciones con personas que no resulten ser responsables de Impuestos Internos, podrán registrarse diariamente en forma global, consignando a tal efecto los números corridos de las facturas o documentos equivalentes emitidos.

Documentación

Los asientos de los libros habilitados deberán estar respaldados por la siguiente documentación:

- a) Comprobante de recibo y de devolución de materias primas.
- b) Orden de fabricación en las elaboraciones por cuenta de terceros.
- c) Nota de movimientos internos.
- d) Nota de consignación.
- e) Facturas de ventas, de elaboración, fraccionamientos o acondicionamientos, notas de débito o documentos equivalentes.

En la mencionada documentación deberá constar, además de los que son propios a la finalidad de cada comprobante:

- La fecha de emisión y número correlativo que se atribuya a cada uno de ellos como constancia de la registración.
- Nombre, domicilio y número de inscripción, cuando corresponda, de las partes intervinientes en la operación.
- Importe total, incluido -en su caso- el Impuesto al Valor Agregado.
- En las elaboraciones por cuenta de terceros deberá discriminarse el cómputo del Impuesto Interno que corresponda a la operación que se factura.

Eximición

La Resolución General N° 1910/1977 (DGI) en su artículo 8° prevé que los responsables inscriptos que así lo soliciten podrán ser eximidos de llevar los libros a que se refiere la presente resolución, siempre que sus anotaciones puedan remplazarse, sin menoscabo para la fiscalización, por la contabilidad comercial.

Asimismo, si los registros utilizados para el Impuesto al Valor Agregado reúnen las condiciones señaladas en la presente resolución podrán ser autorizados los inscriptos que así lo soliciten, para que tales anotaciones cumplimenten ambas exigencias. Se aclara que la resolución analizada no dispone la utilización de un **facsimil** de los libros oficiales, motivo por el cual cada contribuyente y/o responsable de Impuestos Internos puede diseñarlo de acuerdo a sus necesidades cumpliendo con las exigencias reglamentarias al respecto.

La Resolución General N° 1228 (DGI) para el rubro Objetos Suntuarios, disponía la "**referencia**" de los objetos registrados en el libro oficial, entendiéndose por tal una narración o relación de una cosa con el objeto de dirigir, encaminar u ordenar su individualización a cierto y determinado objeto.

El número de referencia otorga identidad e individualiza un objeto determinado, frente a otros de características similares. La referencia puede ser contable en lo que se refiere a las registraciones, y física, mediante algún procedimiento aplicado directamente al objeto, o al continente del mismo cuando se trate de productos estandarizados.

En el caso de la Resolución General N° 1910/1977 (DGI), no está prevista la referenciación de los objetos gravados, motivo por el cual los contribuyentes y/o responsables pueden efectuar las registraciones utilizando la descripción de los mismos o indicar el número de artículo, de uso interno de la empresa.

A continuación, se formula una propuesta de modelo de registro para entradas y salidas, como facsimil pro-forma:

ENTRADAS

Fecha	Documento Tipo y N°	Procedencia o proveedor	Descripción de las mercaderías	Cantidad	Importe Neto	Impuesto Interno Facturado y unitario

SALIDAS

Fecha	Documento Tipo y N°	Cliente	Descripción de las mercaderías	Cantidad	Importe Neto	Impuesto Interno Facturado y unitario	Crédito Fiscal Computado Tomado Perdido

Sujetos del título II del texto ordenado en 1979

Son sujetos pasivos del tributo los siguientes:

- ❑ Fabricante
- ❑ Importador
- ❑ Fraccionador
- ❑ Acondicionador
- ❑ Personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones, fraccionamientos ó acondicionamientos
- ❑ Entidad aseguradora ó el asegurado según corresponda

Hecho imponible

En el Título II del texto ordenado en 1979 se considera hecho imponible el expendio, tratándose de la transferencia realizada a cualquier título, de productos acondicionados para la venta ó en las condiciones en que habitualmente se ofrecieren para el consumo.

En el caso de Seguros, el hecho imponible está configurado por la percepción de la prima.

Metodología de análisis

Frente a un caso determinado, el analista impositivo debe realizar un estudio sistémico del mismo formulando una secuencia lógica de los pasos a seguir.

En primer término debe identificar el **OBJETO** teniendo especial cuidado en determinar la definición legal del mismo. Para ello ubicará a cual de los **RUBROS** de Impuestos Internos corresponde.

Inmediatamente, debe efectuar una correlación entre el texto de la **LEY** con las normas del **DECRETO REGLAMENTARIO**, que aclara la definición legal del objeto.

El próximo paso de la secuencia es establecer si nos encontramos frente a un **SUJETO** responsable del gravamen. Para ello debemos consultar el Título I **DISPOSICIONES GENERALES**. En primer término se consulta la **LEY** y luego el **DECRETO REGLAMENTARIO**.

Corresponde entonces determinar la existencia del **HECHO IMPONIBLE** (concreto, presunto o especial). Para ello debemos analizar el Título I **DISPOSICIONES GENERALES** de la **LEY** y del **DECRETO REGLAMENTARIO**.

Finalmente es necesario determinar la **BASE IMPONIBLE**, de acuerdo a las **DISPOSICIONES GENERALES**, que encontramos en el **TITULO I** de la Ley de Impuestos Internos.

Aplicación del modelo

Suponiendo que se nos formula la siguiente pregunta: ¿Los fraccionadores de cerveza son contribuyentes de impuestos internos?, debemos aplicar la siguiente metodología:

En primer término debemos analizar si la **CERVEZA** está alcanzada por los Impuestos Internos. Para ello revisamos los **RUBROS del TITULO II de la LEY** y verificamos que el artículo 25 determina que la cerveza estará gravada con un Impuesto Interno del 8% sobre la base imponible respectiva.

Consultamos luego el **DECRETO REGLAMENTARIO**, y confirmamos el texto legal, no existiendo ninguna causal de exención para el caso.

Corresponde entonces establecer la condición de **SUJETO** del "*Fraccionador de cerveza*". Para ello debemos analizar el Título I de la Ley de Impuestos Internos **DISPOSICIONES GENERALES**, verificando que el artículo 2° solamente considera responsables del tributo a los "*Fraccionadores*" de "*Tabacos*" y "*Bebidas Alcohólicas*".

En consecuencia nos hallamos frente a un caso en que el **OBJETO** se encuentra dentro del ámbito de la imposición, pero el "*Fraccionador de Cerveza*" no es **SUJETO** del gravamen, no existiendo la posibilidad de establecer **HECHO IMPONIBLE** y por lo tanto no procede determinar la **BASE IMPONIBLE**.

Bonificaciones y Descuentos en Impuestos Internos

El artículo 4 ° de la Ley de Impuestos Internos (texto sustituido por Ley N° 24.674 y sus modificaciones), al definir que se entiende por precio neto de venta, menciona como elementos a deducir "las bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por época de pago u otro concepto similar...". Resulta necesario discernir que debe entenderse, dentro del marco de la Ley de Impuestos Internos, por "**bonificaciones y descuentos**" y por otro lado "**u otro concepto similar**".

La norma legal citada *ut-supra* utiliza los términos "**bonificaciones y descuentos**" como sinónimos, pero referidos ó condicionados en su procedencia, al hecho que su origen se encuentra vinculado al fenómeno de la anticipación del pago, esto es, que sean otorgados por épocas de pago.

Por lo que hace a los términos "**u otro concepto similar**", se refieren a otras maneras o formas que pueden utilizarse para denominar el fenómeno financiero de anticipación del pago.

Debe distinguirse entre bonificación y descuento, correspondiendo sólo a este último concepto legal la limitación al carácter del mismo, o sea, la necesidad de que tal descuento, a los fines de la deducibilidad, debe ser realizado en razón de las épocas de pago u otro concepto similar, coincidiendo con el **Dictamen N° 102/1973 (D.A.T.y J.)**.

En materia de bonificaciones, en cambio, no habría limitación expresamente designada en la ley. Toda bonificación sería deducible siempre que no encubra un pago de gastos no deducibles realizado por el vendedor, por ejemplo gastos de propaganda. El precio real, que es el que interesa a la ley, es el que verdaderamente recibe el vendedor.

Mientras no se trate de un costo no deducible según el sistema de la ley del impuesto, al que se ha dado una forma inadecuada con el fin de reducir la dimensión del hecho imponible -tal el caso citado de la bonificación por propaganda del producto- toda bonificación que disminuye realmente el precio de venta es deducible.

El actual artículo 4° de la ordenación citada tiene su **origen en la Ley N° 13.648** que, a partir del año 1950, cambia radicalmente el sistema impositivo vigente para algunos gravámenes a los consumos específicos, adoptando una mecánica similar al entonces vigente Impuesto a las Ventas.

La interpretación, entonces, del mencionado artículo 4° debe efectuarse tomando en consideración toda la doctrina y jurisprudencia elaborada en este último impuesto, especialmente si se tiene en cuenta que la aludida norma es una reproducción literal del artículo 4° de la ex-Ley del Impuesto a las Ventas.

La modificación introducida por la **Ley N° 20.046** a partir del 19/01/1973, sólo consistió en la supresión de la expresión "**...de acuerdo con las costumbres de plaza...**", manteniendo intacto el resto de la disposición.

Resulta oportuno transcribir la opinión de **I. RECHTER** en Derecho Fiscal, Tomo XIV, página 406, donde sostiene que "en cuanto al alcance de los términos **u otro concepto similar** es claro que la deducción procede por todo descuento o bonificación originados en deficiencias, insuficiencias o vicios del producto (mermas, roturas, calidad, etc.). En general puede entonces afirmarse que son deducibles aquellos descuentos o bonificaciones que el uso y costumbres comerciales consideran como correcciones al precio de venta originario".

En el mencionado artículo 4° existe una acotación con dos conceptos distintos: se refiere a bonificaciones realizadas al precio de la mercadería, sin distinciones, y además a los descuentos realizados sobre el precio y debidos a razones relacionadas con el pago.

La DGI ha sostenido en la **Causa PHILCO ARGENTINA S.A.**, Cámara Federal, 1964 (Derecho Fiscal, Tomo XIV, página 238), que la bonificación es una rebaja que tiene su causa en la cantidad, calidad o estado de la mercadería y el descuento en la forma y época del pago del precio. Esto no se trata de una enumeración taxativa, ya que las detracciones por razones de competencia comercial se encontrarían más relacionadas con el concepto de bonificación que con el de descuento. Podría afirmarse que las bonificaciones se manifiestan por causales de la cantidad de la mercadería comprada.

Debemos distinguir entre bonificación y descuento, correspondiendo sólo a este último concepto legal la limitación relativa al carácter del mismo, o sea, la necesidad

de que tal descuento, a los fines de la deducibilidad, deba ser realizado en razón de las épocas de pago u otro concepto similar.

De acuerdo al "**Diccionario para Contadores**" de Eric L. KOHLER, descuento es la rebaja concedida por el pago de una deuda antes de su vencimiento. Asimismo, el "**Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**" de Manuel OSSORIO, establece que la justificación jurídica del descuento es la misma del interés, puesto que no es más que un premio al capital que se anticipa, cobrándolo por adelantado.

El término "bonificar" está definido por el "**Diccionario de Contabilidad y Ciencias Afines**" de J.R. y J. SEOANE, como la rebaja que hace el vendedor al cliente sobre el precio de la mercadería por esta misma y sin tener en cuenta el plazo de pago o la condición estipulada para satisfacer el importe.

En análoga forma el "**Diccionario de Derecho Usual**" de CABANELLAS, la define como la rebaja o descuento sobre el precio de una mercancía, que se concede generalmente a un intermediario o persona relacionada con la entidad o al vendedor por algún concepto especial: socio, amigo, colega, etc.

Según surge de las definiciones transcriptas, mientras que el descuento se otorga en relación con las condiciones de pago, el concepto de bonificación es lo suficientemente amplio como para que toda rebaja que se efectúe al adquirente de una mercadería en relación con su precio, por cualquier causa que no sea pronto pago, pueda conceptuarse como tal.

La interpretación que la jurisprudencia en materia impositiva ha otorgado al término citado, ha sido en general amplia. Frente a la misma redacción contenida en la ex-ley del Impuesto a las Ventas, se llegó a la conclusión de que incluso los retornos que las cooperativas distribuyen entre los socios eran deducibles a efectos de determinar el precio neto de venta gravable, señalando en esa ocasión el Tribunal Fiscal (**Causa COOMET, COOPERATIVA METALURGICA DE PROVISION LTDA. DE ROSARIO, 19/06/1962**), que el propósito del legislador al autorizar esas deducciones para fijar el importe real de las ventas, también alcanza a toda otra situación similar, sea que se produzca en el momento de la operación o en época posterior, sin interesar la calificación del hecho por el cual queda reducido el precio de venta, llámese descuento, retorno o utilidad.

En análoga forma, tanto el Tribunal Fiscal como la Cámara Federal consideraron en el ex-impuesto a las Ventas, como deducibles las bonificaciones por los importes acreditados a los adquirentes de mercaderías que demostraran haber efectuado un determinado monto de gastos de propaganda, así como las rebajas de precios otorgadas a los concesionarios que aceptaran hacerse cargo, con relación a las mercaderías que adquieren, de la atención del "service de garantía" frente a sus clientes (**Causa PHILCO ARGENTINA S.A.**).

En el fallo citado, el representante legal alude a que la bonificación es una rebaja que tiene su causa en la cantidad, calidad o estado de la mercadería y el descuento en la forma y época de pago del precio; de donde surge que el mismo Fisco ha reconocido expresamente un alcance distinto al término bonificación que pretendió asignarle conforme a lo que entendió la DGI.

Confirmando la amplitud interpretativa señalada, la Cámara en el caso que nos estamos refiriendo, acotó que media una rebaja, (o sea que la mercadería se vende por debajo de su precio) y es el adquirente quien hace la propaganda en cuestión. Hay una ganancia menor para el vendedor y a esto no se le puede negar el carácter de bonificación o descuento, como quiera llamársele.

En base a tal aseveración podría razonablemente concluirse que cualquier rebaja de precio otorgada al adquirente que implique una reducción de la ganancia del vendedor, podrá ser catalogada como descuento o bonificación deducible.

La limitación que al respecto contienen las normas legales vigentes en materia de impuestos internos respecto de que las bonificaciones y descuentos deducibles son sólo los concedidos en efectivo, no invalidan el análisis hasta ahora efectuado, pues son **"en efectivo"** si reducen el importe que deberá pagar por la venta el comprador.

No obstante lo señalado, el Tribunal Fiscal negó el carácter de bonificación deducible (tanto en el impuesto a las Ventas como en Internos) al crédito otorgado al adquirente de la mercadería, en relación con la publicidad realizada por el mismo, aduciendo que es obvio que el reintegro de la publicidad efectuada por la embotelladora, nada tiene que ver con el precio neto de venta. Aún en la hipótesis de que se aceptara que la publicidad de **PEPSI-COLA** reintegra a las embotelladoras, y que son impuestos contractualmente, si estuviesen relacionadas con la actividad comercial de estas últimas, no por ello, cabría asimilar la retracción a una bonificación, se trataría, evidentemente de las consecuencias de un acuerdo en materia de publicidad condicionante de la operación de venta, pero tampoco equivalente a una bonificación según el alcance más arriba establecido (PEPSI-COLA ARGENTINA S.A.I.C. s/recurso de apelación Impuestos Internos).

En el mismo fallo recién citado, se hizo referencia a que para fijar en el caso de las bonificaciones, debe tenerse en cuenta que la ley está aludiendo a las rebajas habituales en el comercio en función de las condiciones de pago establecidas por el vendedor. En cuanto al alcance de los términos **"u otro concepto similar"**, es claro que la deducción proceda por todo descuento o bonificación originada en deficiencias o vicios del producto que corren por cuenta del vendedor, como ser merma, rotura, calidad, etc.

Si bien dicho antecedente jurisprudencial restringe considerablemente el alcance a otorgar a las bonificaciones deducibles, no llega en ningún caso a limitarlas al supuesto de pronto pago.

No puede interpretarse que el Tribunal ha entendido que sólo revisten el carácter de deducibles las bonificaciones originadas en **"deficiencias o vicios del producto"** que corren por cuenta del vendedor, como ser merma, rotura, calidad, etc. Es evidente que esta posición privaría de tal carácter a otros supuestos que también encuadran dentro del concepto de bonificaciones, de acuerdo al análisis que previamente se ha efectuado del alcance del término, sin que exista disposición legal alguna que justifique tal exclusión, por la que esa enunciación hecha para robustecer el fallo y como argumento complementario, no puede dar pie a que el Fisco deje de lado el concepto corriente de bonificación.

Conclusiones

De acuerdo al análisis precedente cabe concluir que las quitas que la vendedora otorga a sus clientes por las causas señaladas, son deducibles a efectos de determinar la base imponible para la liquidación de Impuestos Internos, dado que responden al concepto de bonificaciones, en función de las definiciones del término a que se hizo referencia, así como de la interpretación amplia que privó en distintos casos resueltos por el Tribunal Fiscal e incluso por la Cámara Federal.

Teniendo en cuenta lo expuesto, en el caso que los descuentos y bonificaciones respondan a verdaderos ajustes de precios motivados por las características de las ventas y que no encubren pagos por otros conceptos o servicios, se entiende que es legalmente procedente su deducción del precio neto de venta.

Resumiendo podemos sintetizar:

- a) **Bonificación por cantidad:** correspondería aceptarla porque no encubriría un pago de gastos.
- b) **Bonificación por diferencia de precio:** se entiende que no es una bonificación, sino que se trataría de un crédito por ajuste de precio.
- c) **Bonificación por exclusividad:** es necesario establecer a priori como se materializa y contabiliza, para determinar si encubre o no un pago de gastos.
- d) **Bonificación por publicidad:** no correspondería aceptarla porque encubriría un pago de gastos.
- e) **Compensación por roturas:** se entiende que el caso debería ser encuadrado dentro del artículo 15 del Decreto Reglamentario de Impuestos Internos (Decreto N° 875/1980) y artículo 12. del Decreto N° 296/1997 Reglamentario de la Ley N° 24.674.

Fletes en impuestos internos

El artículo 4°, cuarto párrafo de la Ley de Impuestos Internos (texto sustituido por Ley N° 24.674 y sus modificaciones), dispone que en ningún caso se podrá descontar valor alguno en concepto del impuesto de esta ley o de otros tributos que incidan sobre la operación, excepto el caso contemplado en el inciso c) del segundo párrafo (IVA), como así tampoco por flete o acarreo cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino.

Cuando el transporte no haya sido efectuado con medios o personal del comprador, se entenderá que la venta ha sido realizada en las condiciones precitadas.

El artículo 4° de la Ley de Impuestos Internos, en la parte pertinente, es similar al artículo 4° de la ex-Ley del Impuesto a las Ventas, el cual establecía que para la

determinación del precio neto de venta, en ningún caso se podía descontar valor alguno por flete o acarreo cuando la venta había sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino. Cuando el transporte fuera efectuado con medios o personal del vendedor, se entendía que la venta había sido realizada en las condiciones precitadas.

La norma preveía que si no existían medios o personal del vendedor las situaciones podían ser:

- a) **Venta con entrega en el lugar de destino, o sea convenida en esa forma.** En este caso no se admitía la deducción pues subsiste la indiscriminación de los valores de transporte y de la mercadería.
- b) **Venta con entrega convenida en fábrica.** En este caso debía facturarse separadamente el cargo por flete y era deducible si se probaba que había habido un pago real de flete a un transportador independiente.

La mercadería se entregaba en la fábrica y viajaba por cuenta del comprador. El vendedor se encargaba de contratar el flete y pagarlo, pero finalmente el comprador le restituía las sumas correspondientes al transporte. Los requisitos que fundamentaban la deducción eran rigurosos y de acaecimiento o cumplimiento difícil pues la mercadería debía ser entregada al comprador o a un representante del mismo en la fábrica (tradicón) o aceptara éste contractualmente que la mercadería viajaba a su riesgo. El comprador debía también aceptar el contrato que hacía el vendedor sobre transporte o dar mandato para contratar el mismo.

Convenir la entrega en fábrica significa que forzosamente ha de establecerse la discriminación de los precios correspondientes al flete y a la mercadería.

Por lo demás, no puede admitirse la deducción del flete aún si existe una perfecta discriminación de valores y el transporte se realiza por verdaderos terceros, pero la entrega se efectúa en el lugar de destino. Esta norma tiene características de un mecanismo que no admite prueba en contrario, dado que siempre que la mercadería viaje bajo la responsabilidad del vendedor también se configura la entrega en el lugar de destino.

Operatoria de los embotelladores

La mayoría de los embotelladores de bebidas analcohólicas en ningún caso utilizan medios de transporte propios para efectuar la distribución comercial de sus productos.

Generalmente la propiedad de los camiones con que se realiza la tarea no es de la empresa productora, no existiendo la posibilidad que esta propiedad que aparece en cabeza de los transportistas sea simulada.

Las empresas manifiestan y exhiben documentación legal y contable, que asegura que los fleteros que realizan la distribución del producto, son independientes. No existe contrato escrito respecto a la relación entre esos transportistas y la empresa.

Las mercaderías son retiradas por los fleteros en los términos del artículo 162 del CÓDIGO DE COMERCIO, quienes están obligados a transportar las mismas a clientes previamente indicados en una lista confeccionada al respecto, siendo responsables con arreglo al artículo 170 del CÓDIGO DE COMERCIO por la existencia y estado de las mercaderías.

Los fleteros están obligados a su regreso a ingresar la diferencia entre la carga original y la que se trae de vuelta.

Para las empresas la operación se realiza al contado en fábrica y el flete lo factura directamente el fletero, entregando su propia factura al comprador quién abona lo adeudado en concepto de transporte.

Los fleteros tienen entre ellos un acuerdo de flete uniforme, cualquiera sea la distancia, con el consenso de las empresas y para evitar desigualdades.

Las bonificaciones que, en su caso, realiza la empresa toman como base el precio pagado por el cliente por la mercadería recibida en su domicilio, es decir, sobre el precio de la mercadería en planta más el importe del flete que abonó el cliente al transportista independiente.

El comprador paga un importe total ignorando cómo se discrimina dicho importe entre la empresa y el transportista.

Los fleteros generalmente afirman ser propietarios del camión con el que reparte la mercadería de la contribuyente y no trabajan para alguna otra firma, es decir que trabajan con carácter de exclusividad.

Las empresas les asignan a los fleteros zonas para el reparto de la mercadería y en las mismas hojas de ruta se conviene directamente el flete con la embotelladora y el comprador en ningún caso contrata el flete.

El camionero es responsable por la carga y debe abonar las mercaderías rotas o perdidas, no admitiéndosele fallas. La empresa controla la atención de los clientes y eventualmente llama la atención a los camioneros si éstos no los atienden debidamente, siendo facultad de la empresa retirar el trabajo al fletero que se comporte indebidamente.

Entre otras obligaciones, los fleteros deben efectuar un número determinado de visitas semanales a los clientes y avisar sobre la posibilidad de proveer a nuevos clientes.

Conclusiones

Analizada la operatoria descrita y el alcance y sentido de las normas respectivas, señalan que en este caso no existe un problema especial de interpretación económica en el ámbito de la Ley N° 11.683, ni hay que asignarle un sentido

especial a las normas o a las palabras de la ley, no existiendo inadecuación de formas o estructuras.

Surge en primer lugar que el vendedor, o sea la embotelladora, se hace cargo del transporte, tiene la responsabilidad de las mercaderías y entrega en el lugar de destino. No incide, por definición, en esta conclusión el hecho de que en definitiva sea el comprador el que tenga que pagar el flete.

Tampoco se desprende que haya un mandato tácito para que la fábrica contrate el transporte. La mercadería viaja a riesgo del vendedor y si no llega, el comprador no la paga, suponiendo que haya compraventa anterior. Si existe un pago previo de la mercadería, el comprador demandará al vendedor y no al fletero. Será el vendedor el que deba demandar al fletero por la falta de entrega o pérdida de la mercadería.

En la práctica la compraventa la hace directamente el fletero en representación de la fábrica, ya que se hace presente en los locales de los compradores para constatar si necesitan mercaderías, y en caso afirmativo se realiza la operación.

El intento del contribuyente de deducir sumas no admisibles, si bien puede ser doloso y entrar dentro de las previsiones de la Ley N° 11.683, no alcanza a configurar la maniobra de adopción de formas inadecuadas pues la estructura jurídica creada por el mismo no es suficiente para evitar el perfecto encuadre de los hechos en las normas legales y reglamentarias en vigencia.

La ley ha normado el asunto de forma que ha cerrado al máximo toda posibilidad de evasión. En los hechos la contribuyente no realiza una entrega en fábrica con contratación separada de transporte. Sin embargo resulta factible analizar como hipótesis que solución cabría dar al tema si la embotelladora recibiera mandato de los compradores para contratar el flete, entregara en fábrica a representantes de los mismos y discriminara en las facturas los importes correspondientes.

La norma establece una ficción al equiparar el transporte con medios o personal del vendedor a la venta del producto con entrega en el lugar de destino. Cualquier elemento que pertenezca al vendedor (los medios o el personal) configura la venta con entrega en el lugar de destino.

La finalidad es evitar el manejo de la separación o discriminación de valores que, en estos supuestos, se dejarían a la voluntad del mismo interesado.

El sentido de "**personal del vendedor**" no es otro que el referido al contrato de trabajo. La ley dispone por medio de la ficción un mecanismo preventivo de la evasión, suponiendo que si existe la subordinación propia del contrato laboral, puede darse el control de la discriminación de valores de los distintos rubros y que, finalmente, el flete cobrado no corresponda al costo del personal afectado, más la utilidad correspondiente a ese servicio.

Tasa Efectiva en Impuestos Internos

En los Impuestos Internos, las alícuotas establecidas por la ley se aplican sobre el

precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente. La discriminación del gravamen en la factura de venta solamente es condición para aquellos casos contemplados por la ley en los que existe más de un sujeto pasivo de la obligación tributaria, quién está facultado para computar el correspondiente crédito fiscal. En la generalidad de los casos, el Impuesto Interno solamente es discriminado para no ser base imponible de otros tributos como el IVA o Ingresos Brutos.

A los efectos de la determinación de la base imponible para los impuestos internos, debe tenerse especialmente en cuenta que, entre las deducciones no admitidas por la ley, se encuentra el Impuesto Interno u otros tributos que incidan sobre la operación, excluido el IVA.

El sistema de tasa efectiva para aquellos casos en que el impuesto no es deducible de su base imponible, es conocido en materia tributaria como "**Grossing-up**". Tal circunstancia da lugar a que se efectúe el acrecentamiento de la alícuota, de manera tal que aplicada la alícuota nominal (sin acrecentar) del impuesto que corresponda a la operación, sobre el importe que se está facturando al comprador, da por resultado el impuesto a cargo del sujeto de derecho o contribuyente.

Esta fórmula es utilizada al solo efecto de la facturación de la mercadería gravada, y se dispuso mediante el artículo 118 del Decreto N° 875/1980, reglamentario de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), mencionada también en el artículo 20 del Decreto N° 296/1997, reglamentario de la Ley N° 24.674.

Para comprender correctamente el funcionamiento de la "**tasa efectiva**" dentro del régimen de los Impuestos Internos, a continuación se realizará una demostración:

Dada una operación de venta facturada a un responsable inscripto de IVA, se observa la siguiente apertura contable:

Mercaderías	100,00
IVA 21%	21,00
Impuestos Internos 8% (i)	8,00
Total	129,00

Nota: (i) Tasa legal o nominal del producto a gravar.

Resultado: Se observa un **desvió de \$ 0,6956521** en defecto, entre lo discriminado en la factura y lo que el contribuyente pasivo de la obligación tributaria debe ingresar por declaración jurada a la DGI, aplicando las normas legales y reglamentarias vigentes.

La forma correcta de confeccionar el soporte administrativo, es la siguiente:

Mercaderías	100,00
IVA 21%	21,00
Impuestos Internos 8% (ii)	8,70
Total	129,70

Nota: (ii) En este caso la tasa legal o nominal es del 8%, pero se aplicó la tasa la tasa efectiva, a los efectos de confeccionar la factura y exponer la correcta incidencia del gravamen en la operación.

Procedimiento para la determinación Tasa Efectiva Impuestos Internos:

$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{\text{Tasa Nominal} \times 100}{100 - \text{Tasa Nominal}} = \frac{8 \times 100}{100 - 8} = 8,6956521\%$$

Realizando un cálculo de porcentajes de los distintos ítems que conforman la factura de venta, observamos que:

Mercaderías	100,00	77,1010020%
IVA 21%	21,00	16,1912100%
Impuestos Internos 8%	8,70	6,7077872%
Total	129,70	99,9999999%

El 77,1010020% corresponde al precio neto de la mercadería gravada.

El 16,1912100% corresponde al Impuesto al Valor Agregado.

El 6,7077872% corresponde a los Impuestos Internos.

En el caso de una venta a Consumidor Final \$ 500,00, se observan las siguientes proporciones:

Mercaderías	500 x 77,1010020%	\$ 385,51
IVA 21%	500 x 16,1912100%	\$ 80,96
Impuestos Internos 25%	500 x 6,7077872%	\$ 33,54
Total		\$ 500,01

La suma del valor de la mercadería y del Impuesto Interno calculado a Tasa Efectiva, nos dará el Monto Imponible, al que se le aplicará luego la tasa legal.

Comprobación:

Impuestos Internos	\$ 385,51 x 8,6956521%	\$ 33,52
IVA	\$ 385,51 x 21%	\$ 80,96

Comentario

Esta fórmula es utilizada al solo efecto de la facturación de la mercadería gravada, y se dispuso mediante el artículo 118 del Decreto N° 875/1980, reglamentario de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), mencionada también en el artículo 20 del Decreto N° 296/1997, reglamentario de la Ley N° 24.674.

Concepto de vinculación económica

Estar **vinculado** es hallarse ligado, supeditado o sujeto a algo. Estas circunstancias aplicadas a la relación económica de una empresa con otra, no significan necesariamente vinculación económica.

Las vinculaciones además de económicas pueden ser jurídicas o de otra naturaleza que establezcan ligazón ó supeditación a algo. Excluidas estas formas citadas en último término, sólo hacen al tema la económica y la jurídica, que siempre coexisten, ya que no se concibe una vinculación económica que no implique una jurídica, aunque esta última se exteriorice en formas neutrales, o en figuras jurídicas inadecuadas que desvirtúan la realidad del hecho económico.

Las vinculaciones económicas cualquiera sea su naturaleza reconocen una **graduación** en las mismas. Las relaciones sociales, laborales, de provisión de productos o prestaciones de servicios, de compraventa y otras determinan distintos grados de vinculación económica, siendo el grado máximo el configurado por el llamado **conjunto económico**.

Además de la graduación de la vinculación económica, esta reconoce distinguos en sus **orígenes**, que son valorados a la luz de los hechos que interesa considerar ateniéndose al fin perseguido. Así ajustándose a un fin estrictamente tributario que hace al ingreso del gravamen en su justa medida, el artículo 5° de la Ley del ex-Impuesto a las Ventas y el actual artículo 6° de la Ley de Impuestos Internos (texto según Ley N° 24.674 y sus modificaciones), estiman que entre dos empresas existe vinculación económica en razón:

- a) Del origen de sus capitales.
- b) De la dirección efectiva del negocio.
- c) Del reparto de utilidades, etc.

Los puntos a) y c) son susceptibles de **medición objetiva**, citándose como ejemplos

en el ex-Impuesto a los Réditos y en el Impuesto a las Ganancias, la configuración de conjunto económico (grado máximo de vinculación económica) en la reorganización de sociedades, cuando el **80%** por lo menos del capital social de la nueva entidad pertenece al dueño o socios de la empresa que se reorganiza, presunción esta "**Juris tantum**" (que admite prueba en contrario), y el artículo 33 de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales que define como sociedades controladas "*aquellas en que otra sociedad en forma directa o por intermedio de otra sociedad a su vez controlada, posea participación, por cualquier título, que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social*", definiendo que "**Se consideran sociedades vinculadas, cuando una participe en más del 10% del capital de la otra**".

En lo referente al punto b) que considera a la dirección efectiva del negocio, este debe ser evaluado **subjetivamente**.

Como pauta para encarar el presente tema debe tenerse en cuenta que la realidad económica es prevaleciente sobre la realidad jurídica en materia tributaria y tanto de aplicación a favor como en contra del sujeto pasivo, hecho reconocido por la Administración Fiscal y plasmado en la redacción de los artículos 1° y 2° de la Ley de Procedimientos (Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

La vinculación económica en Impuestos Internos

En lo expuesto precedentemente se aprecia que la Ley procuró abarcar todas las manifestaciones posibles de exteriorización que puedan implicar vinculación económica y tuvo como fundamento el resguardo de los intereses del Fisco contra simulaciones que el contribuyente pueda realizar.

En el Impuesto Interno, agotado el gravamen en la etapa de **expendio** del producto terminado en el fabricante y/o importador, resulta ventajosa la creación de dos empresas aparentemente independientes en las que una se dedica a la fabricación y otra a la comercialización, quedando esta última **excluida** del gravamen. Así reduciendo el precio en la etapa fabril, se consigue disminuir la incidencia impositiva en esta y eliminarla en la segunda, eludiendo el pago del gravamen en su justa medida. Como consecuencia las utilidades de la unidad económica serán incrementadas. Este hecho como lógica consecuencia, adquiere especial interés para los responsables de los **rubros de más alta tasa**.

Aplicación de la vinculación económica

El artículo 6° de la Ley de Impuestos Internos (texto según Ley N° 24.674 y sus modificaciones), en su segundo y tercer párrafo, trata de la vinculación económica en el aspecto relacionado a su detección y a la neutralización de su efecto como determinante de elusión en la tributación de los gravámenes reglados por la citada ley.

Si bien el orden de la redacción de estos párrafos no marca la secuencia de los hechos a considerar en la práctica, se **impone un orden lógico para su análisis**

del que no pueden excluirse situaciones contempladas en el resto del texto de la ley.

De tal forma la fiscalización debe considerar en primer término si el responsable del impuesto efectúa sus ventas por intermedio de otras firmas que económicamente se puedan considerar vinculadas con este. Tal consideración nos lleva a un hecho comercial habitual, consistente en su forma más simple en la existencia de un distribuidor de derecho o de hecho, según exista o no contrato de valor al respecto.

Esta modalidad puede presentar variantes materializadas en la existencia de más de un distribuidor, en que la exclusividad se puede hallar limitada generalmente por áreas geográficas, líneas de productos y modalidades de distribución o comercialización determinadas por razones de eficiencia o a fin de evitar situaciones conflictivas con o entre los mismos.

Sin haber concluido la totalidad de la consideración del segundo párrafo del artículo 6°, la lógica nos lleva a considerar previamente el tercer párrafo del mismo que nos da la primera pauta para **materializar la presunción** de la vinculación económica, analizando las operaciones entre las dos partes intervinientes en sus dos sentidos, pero no perdiendo nunca el punto de vista de que nuestro objeto son los productos gravados por un impuesto interno, de tal forma que la expresión "**la totalidad de las operaciones del responsable o determinada categoría de ellas**" debemos considerarlas referida a estos productos.

Así la presunción de vinculación económica, siempre condicionada a prueba en contrario (sobreentendidamente a cargo del responsable), se configuraría de acuerdo a lo expresado en la Ley cuando existen los siguientes tipos de operaciones entre las firmas:

- 1) La totalidad de las ventas del responsable son la casi totalidad de las compras de la empresa presumiblemente vinculada.
- 2) La totalidad de las ventas del responsable son determinada categoría de las compras de la empresa presumiblemente vinculada.
- 3) Determinada categoría de las ventas del responsable son la casi totalidad de las compras de la empresa presumiblemente vinculada.
- 4) Determinada categoría de las ventas del responsable son determinada categoría de las compras de la empresa presumiblemente vinculada.

La **ejemplificación en circunstancias ideales** de estas cuatro variables se presentaría en los siguientes casos:

- a) Fábrica de automóviles vende toda su producción a un único concesionario exclusivo.
- b) Fábrica de cerveza vende toda su producción a un mayorista de bebidas.
- c) Fábrica de electrodomésticos vende toda su producción de radiograbadores a un distribuidor exclusivo y excluyente especializado en la marca.

- d) Fábrica de bebidas gasificadas y jugos concentrados vende toda su producción de bebidas gasificadas a un distribuidor de productos alimenticios.

La expresión "**la casi totalidad de las compras**" referida a la empresa vinculada citada en la ley obedece a que siempre existen en una empresa adquisiciones de bienes de uso o elementos de consumo indispensables para el desenvolvimiento de la misma.

Cabe destacar que habitualmente la DGI toma conocimiento de la existencia de vinculación económica al tomar contacto con el responsable, ya que la empresa vinculada atento a su calidad de no responsable cuenta con menores posibilidades de ser objeto de fiscalización en el rubro.

Una vez comprobadas algunas de las cuatro posibles situaciones de presunción detalladas, nos hallaríamos con capacidad de establecer si son **concurrentes** con las condiciones de vinculación económica claramente enunciadas en la Ley en la parte que resta considerar del segundo párrafo del artículo 6°, entendiéndose que aisladamente cada una de las tres posibilidades enunciadas es suficiente elemento de presunción, quedando en el imputado la producción de prueba en contrario.

A continuación, se pasan a considerar individualmente cada una de ellas:

- a) **Origen de capitales:** Surgirá de la verificación de los contratos sociales, libros de registro de acciones, libros de registro de asistencia a asambleas y depósitos de acciones.
- b) **Dirección efectiva del negocio:** Surgirá de la investigación de los directorios y de los libros de actas de asamblea.
- c) **Reparto de utilidades:** Surgirá del análisis de los respectivos balances.

Estas tareas se realizarán en las empresas presuntamente vinculadas, simplificándose las mismas en el caso de empresas unipersonales.

No obstante la Ley en el enunciado de estas posibilidades admite en la última un "**etcétera**", donde la agudeza fiscalizadora podrá detectar relaciones contables, anticipos de fondos y situaciones especiales de cada caso que se estimarán siempre complementarias de las específicamente señaladas en la Ley.

El aspecto cronológico complica estas comprobaciones, pues es dable encontrar **vinculaciones económicas permanentes** a través de períodos fiscales no prescriptos, y otras que carecen de esa continuidad al extremo de ser situaciones coyunturales de fugaz duración.

En última instancia la demostración de tal vinculación tiene por objeto ante la presencia de una unidad económica la liquidación del impuesto sobre el mayor precio tal como surge de la última parte del segundo párrafo del artículo 6°.

Es importante dejar aclarado que todo lo tratado en el tema para el responsable con carácter de **fabricante** es válido para el responsable con carácter de **importador**, pero para este último la simulación descrita tendiente a la evasión sería de escasa o nula utilidad, atento que desde el 01/02/1979 el pago del gravamen a cargo del importador se efectúa sobre el 130% del valor resultante de agregarle al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el Impuesto Interno, y no tiene carácter definitivo ya que el expendio está configurado por su posterior transferencia, cuyo valor no supera muchas veces el 30% adicional por esta **regla de tope** que no admite saldo acreedor.

En las empresas que según la Ley se hallan vinculadas económicamente, **las ventas que se realicen entre sí no implican en principio transferencia de dominio gravada**, ya que a este fin tiende la norma que considera hecho imponible la posterior enajenación a terceros, pues la figura de vinculación económica definida en la Ley no admite la existencia de operaciones gravadas entre entes jurídicamente distintos a los que considera como un único conjunto de intereses comunes a los efectos del tributo.

De tal forma la liquidación del tributo recaerá sobre el mayor precio de venta, que es el que evidencia el real rendimiento económico obtenido por ese conjunto en concordancia con los principios consagrados por los artículos 1° y 2° de la Ley de Procedimientos que son los rectores en la interpretación de las leyes tributarias y en la determinación del hecho imponible considerado en su aspecto económico.

Probada y admitida la vinculación económica entre empresas, cabe recurrir a la única norma disponible a la fecha que regla la liquidación del tributo, constituida por la **Resolución General N° 183 (I.I.) del 03/06/1950** de la Dirección General Impositiva, aplicando la tasa correspondiente sobre el importe neto de ventas obtenido por la empresa que negocia las mercaderías armadas, fabricadas o importadas por la otra vinculada económicamente.

Al respecto la Resolución General N° 183 (I.I.) establece las distintas formas en que la liquidación puede efectuarse, a saber:

- a) Aplicando la tasa correspondiente sobre el importe neto de venta obtenido por las personas o sociedades vinculadas económicamente al responsable, en la negociación de mercaderías fabricadas o importadas por este. En este supuesto, tales operaciones deberán ser declaradas por el responsable en el período fiscal en que dichas personas o sociedades hayan realizado las ventas.
- b) Considerando responsable del impuesto, previa autorización de la Dirección General Impositiva, a las personas o sociedades vinculadas económicamente al fabricante o importador. En este caso, el fabricante o importador abonará el impuesto sobre el valor asignado a las mercaderías entregadas a las personas o sociedades vinculadas económicamente a él, y estas calcularán el impuesto sobre el precio real de venta obtenido, con deducción del valor asignado a las mercaderías por el fabricante o importador.
Asimismo, cuando mediaren causas debidamente justificadas y, siempre que

quede suficientemente asegurada la percepción del gravamen y que no implique ello un obstáculo para su debida fiscalización, la Dirección podrá autorizar que el pago total del impuesto -en este caso- quede a cargo de los vendedores.

- c) Adoptada una de las formas de liquidación indicadas precedentemente, no podrá el responsable proceder en forma distinta, sin previo consentimiento de la DGI.

Ha sido observable que **responsables que reconocen por sí** vinculación económica, optan por el procedimiento indicado en el inciso a) de la citada resolución, suponiéndose que tal proceder obedece a la conveniencia de no efectuar un adelanto del gravamen en el momento de la entrega de la mercadería al distribuidor, tal como propone el inciso c) y por ser la variante ofrecida que no necesita de la autorización previa de la DGI.

Lo expuesto es lo elemental que se puede aportar sobre "**vinculación económica**" atento los diversos casos que se pueden presentar en el impuesto de que se trata, existiendo en el derogado Impuesto a las Ventas abundante jurisprudencia aplicable en este aspecto, ya que el texto del primero, segundo y tercer párrafo del artículo 6° de la Ley de Impuestos Internos y los mismos párrafos del artículo 5° de la ex-Ley del Impuesto a las Ventas son idénticos, difiriendo la aplicación en la primera de las leyes enunciadas en que debe adaptarse a las características especiales de cada uno de los rubros que la componen.

Como corolario, cabe suponer la existencia de vinculaciones económicas de las que no existen signos de exteriorización en los que la Dirección pueda apoyar presunciones, o estos sean de dificultosa probanza, o que atento a su condición de salvo prueba en contrario, a cargo del responsable, sean fácilmente neutralizables. En este caso, quedan como elementos del supuesto: **el responsable, la empresa comercializadora y el bajo precio facturado por el responsable**, este último elemento necesario para incrementar las utilidades de la supuesta unidad económica.

Es en esta situación en que la Ley incide en forma tangencial, sobre la unidad económica no demostrable, mediante la aplicación del primer párrafo del artículo 6° que faculta a la determinación de oficio cuando las facturas o documentos no expresan el valor normal de plaza, logrando así neutralizar la elusión.

Crédito Fiscal Computable en Impuestos Internos

Rubro	Sujeto	Ley	Decreto	Forma
Tabacos	Elaboradores Fraccionadores	Ley N° 24.674 Art. 18, segundo párrafo	Decreto N° 296/1997 Art. 19	Financiera

Rubro	Sujeto	Ley	Decreto	Forma
Bebidas Alcohólicas	Fabricantes Fraccionadores	Ley N° 24.674 Art. 23, segundo párrafo	Decreto N° 296/1997 Art. 19	Financiera
Cervezas	No existe			
Bebidas Analcohólicas, Jarabes, Extractos y Concentrados	Fabricantes	Ley N° 24.674 Art. 26, quinto párrafo	Decreto N° 296/1997 Art. 19	Financiera
Automotores y Motores Gasoleros	Responsables	Ley N° 24.674 Art. 29	Decreto N° 296/1997 Art. 19	Financiera
Servicio de telefonía celular y satelital	No existe			
Champañas	Intermediarios Fraccionadores	Ley N° 24.674 Art. 34, segundo párrafo	Decreto N° 296/1997 Art. 19	Financiera
Objetos Suntuarios	Fabricantes Talleristas Revendedores	Ley N° 24.674 Art. 37	Decreto N° 296/1997 Art. 19	Financiera
Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves	No existe			
Otros Bienes y Servicios	Fabricantes	T.O. en 1979 Art. 70, segundo párrafo	Decreto N° 875/1980 Art. 104	Financiera
Seguros	No existe			

Rubro	Sujeto	Ley	Decreto	Forma
Importación	Importadores	Ley N° 24.674 Art. 7°; segundo párrafo		Económica
		T.O. en 1979	Decreto N° 875/1980 Art. 111	Económica
Elaboraciones por cuenta de terceros	Quienes encomienden la elaboración	Ley N° 24.674 Art. 6°; cuarto párrafo		Económica

Notas: Financiera – Opera en relación a las compras del período fiscal.

Económica – En la medida que se vendan o que se produzcan los expendios.

Resolución General N° 991 (DGI)

La Resolución General N° 991 (DGI) de fecha 16/09/1994 (B.O. 03/10/1964) estableció las Normas Generales Complementarias de la Reglamentación General de Impuestos Internos (R.G. N° 277 DGI), en lo referente a Disposiciones Generales, Tabacos y Seguros que sufrieron distintas modificaciones hasta el 24/11/1977.

Para Bebidas Alcohólicas está vigente la Resolución General N° 1027 (DGI) de fecha 21/04/1965 (B.O. 05/05/1965) y sus modificatorias, siendo la última modificación de fecha 25/07/1977.

Estas normas complementarias han perdido operatividad por la falta de actualización, razón por la cual se imponía a la brevedad realizar su adecuación con los cambios introducidos en la legislación tributaria. Para ello en el año 2000 se constituyó una Comisión para su revisión integrada por funcionarios de la AFIP, la DGI, la DGA y el Ministerio de Economía, quienes produjeron el informe final y las propuestas a la Subdirección General de Legislación y Técnica de la AFIP en Noviembre de 2000.

CAPITULO II – TABACOS

La industria tabacalera

La producción de cigarrillos se remonta a la época de la Colonia, presentándose como pequeñas manufacturas artesanales y regionales. La manufactura del tabaco como una industria surge en la década de 1920, observándose la existencia de manufacturas mayores y manufacturas llamadas menores por su capacidad de producción autorizada.

A partir de 1960 comienza en nuestro país un proceso de concentración y desnacionalización de la industria tabacalera, que en la década de 1980 deja al sector conformado por sólo dos compañías: Nobleza Piccardo y Massalin Particulares, subsidiarias de empresas líderes a nivel mundial como la British American Tobacco y Phillip Morris. Las dos empresas locales se proveen del insumo básico tabaco elaborado en el país.

La participación en el mercado de cada una de las empresas hasta fines del 2000 fue del 67% del volumen total de ventas para Massalin Particulares y el 32% para Nobleza Piccardo. El resto de la producción local de cigarrillos corresponde a pequeñas manufacturas que, debido a la coyuntura económica, han crecido en número y participación del mercado.

En la industria del cigarrillo, el contrabando es un fenómeno relacionado con las restricciones a la libre importación de bienes; una legislación permisiva; bajo control fiscal y fundamentalmente debido a altas presiones tributarias, por encima de las cargas generales al consumo vigentes en la economía. Los Impuestos Internos actúan como un incentivo al contrabando que intenta apropiarse de la diferencia entre el costo de producción y el valor del mercado, complicado adicionalmente con las asimetrías tributarias de países vecinos.

En reiteradas oportunidades, el Estado Nacional decidió recurrir a gravar el sector para obtener recursos extraordinarios para distintas finalidades, debido en parte a la facilidad de controlar la evasión impositiva en este rubro de la economía.

La Ley N° 19.800 crea en Agosto de 1972 el FONDO ESPECIAL DEL TABACO, que consiste en una serie de normativas que debían cumplir todas las actividades tabacaleras del país, naciendo con la idea central de atender los problemas de los productores de tabaco, resultando en definitiva en un subsidio al productor y la comercialización mayorista y minorista.

A partir de Febrero de 1996 se crea el Fondo de Asistencia Solidario por Ley N° 24.625, con el objetivo de financiar programas sociales y/o de salud. Consiste en un impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido en territorio nacional, de producción nacional o importado.

Objeto

Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del sesenta por ciento (**60 %**).

La Ley N° 26.467 promulgada el 07/01/2009 (B.O. 09/01/2009), incorpora a continuación del primer párrafo del artículo 15 de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, que no obstante lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto que corresponda ingresar no podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento (75 %) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos.

A efectos de la determinación del **impuesto mínimo** a ingresar previsto precedentemente, se entenderá como precio de la categoría más vendida de cigarrillos (**CMV**), a aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta, el que será calculado trimestralmente, en proporción a la cantidad de cigarrillos que contenga cada paquete, por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en función de la información que a tales fines deberá suministrarle la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, dependiente del Ministerio de Producción.

Los cigarrillos de producción nacional o extranjera deberán expendirse en paquetes o envases en las condiciones y formas que reglamente el Poder Ejecutivo.

El Decreto N° 296/2004 (B.O. 10/03/2004) dispuso oportunamente que el impuesto que corresponda ingresar por el expendio de cigarrillos, establecido en el presente artículo, no podrá ser inferior al SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV). Se entenderá como precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV), a aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta, y será calculado trimestralmente por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, en proporción a la cantidad de cigarrillos que contenga cada paquete. Por artículo 2° de la misma norma se establece que el impuesto mínimo a ingresar, calculado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo mencionado anteriormente, no podrá superar al que resulte de aplicar para la determinación del gravamen, la alícuota establecida en el citado artículo 15 de la Ley de Impuestos Internos, incrementada en un VEINTICINCO POR CIENTO (25%). Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del primer día del mes siguiente al de dicha publicación y **hasta el 31 de marzo de 2006**, ambas fechas inclusive. Operado dicho vencimiento y no habiéndose efectuado la correspondiente prórroga, el régimen del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV), **deviene en abstracto a partir del 01/04/2006**.

La Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de la instancia anterior que hizo lugar a la acción de amparo promovida y declaró la inconstitucionalidad de los Decretos N° 294/2004, N° 295/2004 y N° 296/2004 que presentara la empresa tabacalera DÓLAR S.A., por el tema Impuestos Internos e Impuesto Adicional de Emergencia a los Cigarrillos.

Concluyó que si bien el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de las gabelas no viola el principio de igualdad frente al impuesto y las cargas públicas (artículo 16, Constitución Nacional), ello es facultad del legislador y, en el caso, no ha sido delegada al Poder Ejecutivo, motivo por el cual la sentencia debía ser confirmada.

El Estado Nacional interpuso un recurso extraordinario afirmando que los Decretos N° 295/2004 y N° 296/2004 representan un medio constitucionalmente válido de ejercer las facultades delegadas por el Congreso Nacional para cumplir con objetivos de carácter sanitario, fiscal, productivo, económico y de lucha contra la competencia ilegal.

Por último, denunció que el pronunciamiento altera el principio de división de poderes y se inmiscuye en una facultad exclusiva y excluyente del Poder Ejecutivo, cual es la de determinar el método más conveniente para cumplir con las atribuciones que le han sido delegados por el Legislativo.

El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 11/12/2007, con disidencias parciales, considera que resulta **inoficioso** que el Tribunal se expida sobre la constitucionalidad de los Decretos N° 294/2004, N° 295/2004 y N° 296/2004, que han perdido su vigencia.

A los efectos de la aplicación y liquidación del gravamen dispuesto en los dos (2) artículos precedentes, la Ley N° 26.467 (B.O. 09/01/2009), entiende por:

- Cigarrillos: el producto compuesto por una envoltura de papel de fumar o cualquier otro elemento distinto del utilizado en cigarros y cigarrillos con envoltura, e interior de tripa elaborado con picadura o fragmentos de tabaco o de tabaco homogeneizado o reconstituido.
- Cigarros con envoltura: el producto compuesto por una envoltura diferente a la hoja de tabaco natural, sin reconstituir e interior de tripa elaborado con fragmentos, picadura o hebras de tabaco o de tabaco homogeneizado o reconstituido. Su peso neto de tabaco por millar debe ser superior a dos mil (2.000) gramos.
- Cigarros sin envoltura: el producto elaborado con hojas de tabaco natural, o reconstituido. Su peso neto de tabaco por millar debe ser superior a los dos mil (2.000) gramos.
- Cigarrillos sin envoltura: el producto elaborado con hojas de tabaco natural, o reconstituido. Su peso neto de tabaco por millar debe ser inferior o igual a dos mil (2.000) gramos.
- *Cigarrillos con envoltura: el producto compuesto por una envoltura diferente a la hoja de tabaco natural, sin reconstituir e interior de tripa elaborado con fragmentos, picadura o hebras de tabaco o de tabaco homogeneizado o reconstituido. Su peso neto de tabaco por millar debe ser inferior a dos mil (2.000) gramos. (Observado por Decreto N° 6/2009 B.O. 09/01/2009).*

Por el expendio de cigarros, cigarrillos, rabillos, trompetillas y demás manufacturas de tabaco no contempladas expresamente en este capítulo se pagará la tasa del dieciséis por ciento (16 %) sobre la base imponible respectiva.

Los productos a que se refiere el artículo anterior deberán llevar, en cada unidad de expendio, el correspondiente instrumento fiscal de control, en las condiciones previstas en el artículo 3°.

Por unidad de expendio se entenderá tanto el producto gravado, individualmente considerado, como los envases que contengan dos (2) o más de estos productos.

La Dirección General Impositiva dependiente del Ministerio de Economía y Producción podrá determinar el número de unidades gravadas que contendrán dichos envases de acuerdo con las características de las mismas.

La existencia de envases sin instrumento fiscal o con instrumento fiscal violado, hará presumir de derecho -sin admitirse prueba en contrario- que la totalidad del contenido correspondiente a la capacidad del envase no ha tributado el impuesto, siendo responsables por el mismo sus tenedores.

Por el expendio de los tabacos para ser consumidos en hoja, despalillados, picados, en hebra, pulverizados (rapé), en cuerda, en tabletas y despuntes, el fabricante, importador y/o fraccionador pagará el veinte por ciento (20 %), sobre la base imponible respectiva.

Los elaboradores o fraccionadores de tabacos que utilicen en sus actividades productos gravados por este artículo podrán computar como pago a cuenta del impuesto que deban ingresar, el importe correspondiente al impuesto abonado o que se deba abonar por dichos productos con motivo de su expendio, en la forma que establezca la reglamentación.

Categoría más vendida de cigarrillos (CMV)

El régimen de precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV) con respecto al Impuesto Interno a los Cigarrillos y el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos, se trata de un sistema de impuesto mínimo que se nutre de la experiencia de la Unión Europea, que adoptó el mismo para enfrentar decididamente la irrupción de productos inusualmente baratos como, asimismo, evitar los efectos nocivos de las contiendas de precios entre los oferentes, que afecta la recaudación fiscal.

Para profundizar las características y funcionamiento del régimen, puede consultarse el trabajo "Impuestos Internos a los Cigarrillos – Impuesto Adicional de Emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos – Impuesto mínimo a los cigarrillos", publicado en el Boletín Impositivo de la AFIP, N° 81 Abril de 2004, páginas 505/512.

Precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV)
Artículo 1° de los Decretos Nos. 295/2004 y 296/2004
Resolución General N° 1662 (AFIP)

Categoría más vendida (CMV) – Precio	Vigencia	Boletín Oficial
2,70	Trimestre: Abril, Mayo y Junio de 2004	31/03/2004
2,90	Trimestre: Julio, Agosto y Septiembre de 2004	29/06/2004
3,00	Trimestre: Octubre, Noviembre y Diciembre de 2004	28/09/2004
3,50	Trimestre: Enero, Febrero y Marzo de 2005	29/12/2004
3,40	Trimestre: Abril, Mayo y Junio de 2005	29/03/2005
3,40	Trimestre: Julio, Agosto y Septiembre de 2005	30/06/2005
3,40	Trimestre: Octubre, Noviembre y Diciembre de 2005	30/09/2005
3,40	Trimestre: Enero, Febrero y Marzo de 2006	29/12/2005

El valor de la CMV indicado se encuentra expresado en pesos y corresponde a un paquete de 20 cigarrillos.

Información elaborada por la AFIP, de acuerdo con los datos proporcionados por la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, conforme lo establecido por los Decretos Nos. 295/2004 y 296/2004 (B.O. 10/03/2004).

Mediante la Ley N° 26.467 se modificó el artículo 15 de la Ley de Impuestos Internos —Cigarrillos—, estableciendo que el gravamen que corresponda ingresar no podrá ser inferior a un porcentual del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV).

A fin de determinar la categoría más vendida (CMV), dispuso que será aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta, cuyo cálculo trimestral será efectuado por la AFIP, en función de la información que a tales fines suministre la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, dependiente del Ministerio de Producción.

En tal sentido y con la finalidad de poner en conocimiento de los sujetos responsables los valores de las categorías más vendidas, la AFIP consideró necesario establecer el procedimiento de información que se aplicará. Con el objetivo de facilitar la consulta y aplicación de las normas vigentes en la materia, efectuando una permanente revisión de las mismas, correspondiendo en esta

oportunidad dejar sin efecto a la Resolución General N° 1662 y la Nota Externa N° 8/05 (AFIP), toda vez que las mismas resultaron de aplicación hasta el 31 de marzo de 2006, inclusive.

La Resolución General N° 2539 (AFIP) de fecha 29/01/2009 (B.O. 30/01/2009), establece que ese Organismo Federal calculará y publicará trimestralmente en el Boletín Oficial el precio de la categoría más vendida (CMV) de cigarrillos, referido al envase de VEINTE (20) unidades, de acuerdo con la información que proporcione la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos dependiente del Ministerio de Producción, el que deberá utilizarse para la determinación del impuesto interno a los cigarrillos mínimo a ingresar, conforme con lo previsto por el tercer párrafo del artículo 15 de la ley de impuestos internos. Los referidos precios se podrán consultar en el sitio "web" de este Organismo (<http://www.afip.gov.ar>).

Cuando se trate de envases que contengan una cantidad distinta a VEINTE (20) unidades de cigarrillos, el precio de la categoría más vendida (CMV) publicado trimestralmente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo anterior, deberá proporcionarse a la cantidad de unidades que contenga el paquete de cigarrillos por el cual se determina el impuesto. La norma citada, deja sin efecto la Resolución General N° 1662 y la Nota Externa N° 8/2005 (AFIP).

Las disposiciones de la citada resolución general, entrarán en vigencia para los hechos imponible que se produzcan a partir del 1 de febrero de 2009, inclusive.

Remates en la Aduana

Cuando las aduanas deban rematar cigarrillos, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA fijará su precio de venta mínimo a los fines del pago del impuesto. Cuando este precio fuera excedido en el remate, el gravamen se tributará de acuerdo con el valor obtenido.

Cigarrillos - condiciones de expendio

Los cigarrillos deberán expendirse en paquetes o envases cerrados, admitiéndose distintas formas de presentación de acuerdo a la modalidad adoptada para su comercialización.

Cigarros, cigarritos, etc. - Condiciones de expendio

En el caso de expendio de unidades constituidas por los productos a que se refiere el artículo 16 de la ley, en envases que contengan DOS (2) o más productos gravados, el envase podrá llevar un solo instrumento fiscal de control, en las condiciones previstas en el artículo 3° de la norma legal, y la individualización de la clase y cantidad de contenido. El instrumento citado deberá adherirse al envase de manera tal que no pueda abrirse éste sin que se opere su rotura.

En el caso que se opte por la forma de expendio a que se refiere el párrafo anterior, la venta al público consumidor sólo podrá efectuarse por envase completo, y sin violación del instrumento fiscal antes mencionado.

Consumo interno de fábrica

Los manufactureros podrán registrar marquillas especiales para cigarrillos, cigarritos y cigarros tipo toscano, destinados al consumo interno del personal de la fábrica productora. A los efectos de la aplicación del impuesto, el precio de venta que se asigne a las mismas no podrá ser inferior al costo del producto hasta el momento en que se encuentre acondicionado para el consumo, sin inclusión del gravamen; para tales fines, toda fracción de dicho precio de costo menor a un centavo se completará hasta ese importe.

La franquicia acordada se hará extensiva al personal de otras manufacturas de una misma firma así como también al que se desempeña en los depósitos comerciales que tengan habilitados y en los cuales se inicia la industrialización de los tabacos que emplea en la elaboración de sus productos.

Consumo interno - Marquillas especiales

Las marquillas especiales para cigarrillos, cigarritos y cigarros tipo toscano, destinados al consumo interno del personal de la fábrica productora llevarán impresos en caracteres bien visibles la leyenda "Consumo Interno de Fabrica". Cuando responda a productos registrados con fines de venta, deberán ser impresas en colores distintos, que permitan su fácil diferenciación

Faltantes de tabacos y residuos

Cuando se excedan las tolerancias que fije la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, se cobrará por los faltantes de tabacos o de sus residuos, el impuesto resultante de considerar que los mismos han sido utilizados en la fabricación de los productos de mayor precio que elabore la manufactura.

Utilización y destino de residuos

Los residuos de tabaco (palo, polvo y destronques), que adquieran los manufactureros, en las condiciones previstas en el artículo 22 de la ley, ingresarán a fábrica con intervención fiscal.

Los responsables deberán indicar las marquillas en que utilizarán residuos, ya sea de sus propias elaboraciones como de otras procedencias, estableciendo la proporción en que intervendrán en la composición de las respectivas mezclas o ligas.

La elaboración de esas marquillas solo podrá iniciarse una vez obtenido la conformidad respectiva del organismo técnico dependiente de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTACION del MINISTERIO DE

ECONOMIA Y PRODUCCION, al que se dará intervención a los fines dispuestos en el artículo citado.

Cuando por disposiciones oficiales no puedan incinerarse los residuos de tabacos, ni se cuente con depósitos fiscales apropiados para su traslado, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá disponer, con la debida intervención fiscal y controles respectivos, que se destinen a fines que hagan imposible su recuperación.

Zonas tabacaleras

A los efectos del régimen fiscal, facúltase a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA a deslindar las zonas tabacaleras, con el fin de facilitar las transacciones de tabacos entre cosecheros y comerciantes radicados en los centros de producción y aceptos que han alcanzado una importancia manifiesta, no sólo por su producción, sino también por la comercialización de tabacos en bruto. Por razones de fiscalización deberán excluirse de dichas zonas los grandes centros de consumo de tabacos elaborados.

Para la demarcación respectiva se requerirá en cada caso el informe técnico con respecto a los extremos precedentemente indicados, de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTACION del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION.

Registro de Acopiadores de Tabaco. Su creación.

La AFIP ha considerado que razones de buena administración tributaria aconsejan disponer la creación del "REGISTRO DE ACOPIADORES DE TABACO", al que se podrá acceder a través del servicio disponible en la página "web" institucional.

El empadronamiento en el citado "Registro" constituirá, en una segunda etapa, un requisito ineludible a cumplir por las personas físicas y jurídicas que adquieran, reciban y/o acopien tabaco sin acondicionar o acondicionado sin despalillar, o lámina, palo y/o "scrap", a los fines del traslado del mencionado producto el que deberá encontrarse respaldado por el Remito Electrónico Tabacalero y el Código de Autorización de Tabaco (CATA) respectivo.

La Resolución General N° 2368 (AFIP) de fecha 12/12/2007 (B.O. 14/12/2007), crea el "REGISTRO DE ACOPIADORES DE TABACO". Se encuentran obligados a solicitar su incorporación en el "Registro", las personas físicas, sucesiones indivisas y empresas o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado —incluidos los sujetos aludidos en el segundo párrafo del Artículo 4° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (2.1.)—, que adquieran y/o reciban tabaco sin acondicionar, tanto de productores, intermediarios y/u otros acopios, o que adquieran, reciban y/o acopien el tabaco acondicionado sin despalillar, o lámina, palo y/o "scrap".

Los sujetos obligados que adquieran y/o reciban tabaco deberán empadronarse en el "REGISTRO DE ACOPIADORES DE TABACO" hasta el día 31 de diciembre de 2007, inclusive, a través del servicio habilitado en el sitio "web" de este Organismo ([http:// www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)), a cuyo efecto deberán contar con la "Clave Fiscal", según el procedimiento dispuesto por la Resolución General N° 2239, su modificatoria y complementaria.

Asimismo, los responsables deberán vincular a través del mencionado servicio el domicilio donde se encuentra cada depósito, planta y/o local afectado al acopio de tabaco —al que esta Administración Federal asignará el número respectivo— con el o los puntos de emisión de comprobantes a utilizar.

De producirse la incorporación o, en su caso, la desafectación de los depósitos, plantas y/o locales y/o de corresponder, de los puntos de emisión de los comprobantes destinados a la actividad de acopio, los sujetos empadronados deberán ingresar al citado servicio a efectos de declarar los cambios dentro de las VEINTICUATRO (24) horas del día inmediato siguiente al de ocurrido el hecho.

La Resolución General N° 2368 (AFIP) creó el Registro de Acopiadores de Tabaco, en el que deben inscribirse quienes adquieran o reciban tabaco sin acondicionar de parte de productores, intermediarios u otros, así como quienes adquieran, reciban o acopien el tabaco acondicionado, sin despalillar, en lámina y/o "scrap". En concordancia con las medidas tendientes a erradicar operaciones que, directa o indirectamente, conducen o posibilitan la evasión en el sector tabacalero, la AFIP consideró necesario implementar un documento que tenga por objeto amparar el traslado proveniente de los depósitos, plantas y/o locales declarados por los acopiadores inscriptos en el citado "Registro".

Por ello la Resolución General N° 2509 (AFIP) de fecha 20/10/2008 (B.O. 23/10/2008) establece el uso obligatorio del "Remito Electrónico Tabacalero" para el traslado del tabaco en lámina, palo, "scrap", o acondicionado sin despalillar, y del tabaco importado, cualquiera fuere el destino. La norma comentada, establece además un régimen de información y a vigencia es a partir del 01/12/2008.

El artículo 6° de la Ley N° 26.467 (B.O. 09/01/2009), incorpora sin número, a continuación del artículo 21 de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley 24.674 y sus modificaciones, el siguiente artículo:

Artículo...: Créase en el ámbito de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, del Ministerio de Producción el Registro Nacional de Acopiadores, Procesadores, Fabricantes, Importadores, Exportadores y/o Comercializadores Mayoristas de Productos Derivados del Tabaco, en el que deberán inscribirse quienes se dediquen a esas actividades o sus productos derivados, en la forma, plazo y condiciones que establezca el organismo que indique el Ministerio de Producción.

La inscripción en el citado Registro será condición indispensable para poder ejercer alguna de las actividades precedentemente enumeradas.

Comercialización de tabacos

Para adquirir, transferir o elaborar tabacos en bruto y para comerciar los elaborados que no han tributado el impuesto, deben cumplirse previamente los requisitos que determine el Poder Ejecutivo.

El Poder Ejecutivo fijará los límites mínimos de elaboración periódica que se requiere para ser inscripto como manufacturero de tabacos.

Las fábricas podrán emplear en la elaboración de los productos que tengan previamente registrados, los residuos (palos, polvo y destronque) de sus propias elaboraciones y los de otras procedencias que ingresen a manufactura en las condiciones reglamentarias que se determinen, quedando obligados a incinerar el remanente, trasladarlo a depósito fiscal o transferirlo a otros establecimientos autorizados.

Los organismos técnicos competentes podrán limitar el empleo de residuos en la composición de mezclas o ligas.

Elaboración por cuenta de terceros

La AFIP en su Dictamen N° 45/2004 (DAT) de fecha 16/07/2004, relacionado con un caso de elaboración por encargo de un tercero de productos comprendidos en el artículo 16 de la Ley N° 24.674 resulta responsable del impuesto por dicha etapa aún en el caso de que el que encarga la elaboración aporte la totalidad de las materias primas e insumos necesarios para su fabricación (tabaco en hebra; marquillas y papel para gruesas e instrumentos de control fiscal).

El sujeto elaborador entrega al que encarga la elaboración, un producto comprendido en el artículo 16 de la Ley N° 24.674, resultando responsable del gravamen por dicha elaboración pudiendo computar el impuesto discriminado en la respectiva factura por el elaborador como pago a cuenta del que le corresponda ingresar en oportunidad de la posterior transferencia, exclusivamente con relación a los bienes que general el nuevo hecho imponible y con la limitación de que ese cómputo no genere saldos a favor.

Cigarritos

La Ley de Impuestos Internos grava con la tasa del 60% a los cigarrillos, en tanto aplica una tasa mucho menor (16%) a los cigarros, cigarritos, trompetillas y demás manufacturas de tabaco. Esta diferencia de tratamiento, se proyecta también al Fondo Especial del Tabaco establecido por la Ley N° 19.800 (8,35% de los cuales 7,35% constituyen ingreso fiscal) y al Adicional de Emergencia establecido por la Ley N° 24.625 (7%), ya que en ambos casos estos tributos se aplican sobre los cigarrillos, en tanto no alcanzan a los cigarros, cigarritos y demás manufactura de tabaco.

La legislación no aporta definición de cigarrillo, de cigarro, de cigarrito ni de las demás categorías impositivas que establece. Esta falta de definición no genera inconvenientes, mientras el sentido vulgar de los términos resulta suficiente para

encuadrar los productos ofrecidos por la industria tabacalera en las distintas categorías impositivas establecidas. Actualmente, la falta de definición de los términos ha planteado una importante controversia, por cuanto la industria ha generado un producto que por sus características atrae y satisface al consumidor de cigarrillos, en tanto se lo presenta y se lo somete al impuesto bajo el encuadre fiscal de cigarrillo.

En principio, pareciera imposible que un producto sea encuadrado fiscalmente como cigarrillo y al mismo tiempo sea percibido por el consumidor como un cigarrillo. El cigarrillo es un cigarro pequeño, es decir, una manufactura en la cual una cantidad de tabaco en hebras es contenida mediante una cubierta que consiste en una hoja natural, tomada de la planta de tabaco, acondicionada al efecto. El cigarrillo, en cambio, es una manufactura en la cual una cantidad de tabaco en hebras es contenida mediante una cubierta de papel. A partir de estas características básicas, cigarrillos y cigarrillos parecen ser productos esencialmente distintos e inconfundibles.

El caso que se ha presentado, encuentra su origen en una evolución de la técnica industrial y en una cuestión de interpretación jurídica. La cuestión técnica industrial consiste en que se ha encontrado la forma de elaborar, a partir de la hoja de la planta del tabaco, un producto que tiene todas las características propias del papel.

Como ya se indicó, el producto en el cual el tabaco en hebras se encuentra envuelto con una cubierta de papel es un cigarrillo, de modo que el desarrollo técnico consistente en fabricar un papel, utilizando como materia prima hojas de tabaco, no debería dar lugar a ninguna cuestión fiscal novedosa. Es aquí donde la falta de definición reglamentaria ha permitido presentar este virtual “papel de tabaco” como una “hoja de tabaco laminada”, “hoja de tabaco reconstituida” o utilizar alguna otra denominación bajo la cual se pueda sostener que el producto de que se trata tiene una cubierta de “hoja de tabaco” (característica definitoria del cigarrillo), aunque virtualmente se trata de papel (en todo caso, un papel para cuya fabricación se utilizaron hojas de tabaco). En definitiva, el llamado cigarrillo en el cual la cubierta es de papel de tabaco tiene la forma, el peso y el aspecto de un cigarrillo, por lo cual su consumo satisface la demanda de los consumidores de cigarrillos.

En el ámbito del Ministerio de Economía y Producción se propició el dictado de un decreto por el cual se introduce en la reglamentación de la Ley de Impuestos Internos definiciones de los términos que son esenciales para la determinación del alcance del tributo, tales como “cigarrillos”, “cigarros”, “cigarrillos”, etc. La iniciativa presenta variados aspectos que requieren ser analizados con algún detalle, tal como a continuación se desarrolla.

El Poder Ejecutivo puede y debe emitir esta reglamentación porque la legislación resulta inadecuada. Fuera de toda duda, la labor legislativa en esta materia merece críticas. El legislador fijó una tributación del 60% para la categoría impositiva “cigarrillo”, en tanto fijó una tributación muy inferior (16%) para la categoría impositiva “cigarros, cigarrillos...y otras manufacturas de tabaco”.

Resulta manifiesto que el legislador debería haber establecido definiciones o criterios técnicos, para dar un sentido unívoco a las categorías impositivas

creadas. También podría haberse establecido un reenvío a otro ordenamiento, tal como la nomenclatura arancelaria utilizada en materia aduanera. Siendo válida la crítica a la labor legislativa, ella no soluciona el problema, ni le pone punto final. En tanto la legislación no sea modificada, el Poder Ejecutivo no puede eludir el ejercicio de sus competencias, que en esta materia deben ser vistas a partir de un doble orden de fundamentos.

Por una parte, el Poder Ejecutivo está llamado a ejercer la función que le impone la constitución para expedir “las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación” (reglamentos ejecutivos). Por otra parte, no debe olvidarse que a tenor de lo dispuesto en la Constitución Nacional, compete al Poder Ejecutivo “recaudar las rentas de la Nación”, función a la que da cumplimiento a través de un organismo administrativo especializado, denominado Administración Federal de Ingresos Públicos.

En el caso, tanto la potestad ejecutiva general como la función de recaudar los tributos imponen al Poder Ejecutivo la obligación de expedir la reglamentación ejecutiva necesaria para aplicar la ley, que en este caso exhibe la ineludible necesidad de establecer definiciones y criterios para distinguir los productos que han de ser incluidos en la categoría impositiva “cigarrillos” (alta imposición) y aquellos que habrán de ser incluidos en la categoría impositiva “cigarros, cigarrillos...y otra manufactura de tabacos” (baja imposición).

Quizás resulte adecuado señalar que el Poder Ejecutivo no puede cumplir la función de recaudar los impuestos de que se trata, sin que sus funcionarios utilicen algún criterio interpretativo, y en este punto se presenta la evidente necesidad de que tal criterio sea unificado, para toda la administración tributaria, mediante el dictado de un decreto. La emisión de tal decreto tendrá también el mérito de dar certidumbre a los contribuyentes, al publicitar el criterio interpretativo establecido por el Poder Ejecutivo, el cual habrá de ser aplicado por la Administración Tributaria.

El principio de certeza establece que la legislación tributaria debe ser clara, de forma que los contribuyentes puedan establecer en forma sencilla y cierta las obligaciones tributarias a su cargo. Esta necesidad de certeza es más intensa en lo relativo a impuestos indirectos, porque el contribuyente de derecho no es quien posee la capacidad contributiva que el tributo pretende alcanzar, de forma que el eventual disenso entre el contribuyente y la administración en punto a la magnitud de la obligación tributaria conduce a que sea el contribuyente de derecho (el industrial tabacalero) quien deberá soportar el peso de una tributación que el legislador nunca pretendió poner sobre su cabeza (sino en cabeza de los consumidores a través de la traslación del impuesto, a los cuales obviamente el industrial tabacalero no puede recurrir para hacer frente a la pretensión fiscal).

En la causa ALFADER, el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la misma cuestión que habría de regular el Poder Ejecutivo Nacional en el decreto que se propició (Alfader S.R.L. s/Apelación, Sala B, Fallo del 8 de mayo de 1997). El Tribunal Fiscal en su resolución sostuvo una interpretación de la Ley de Impuestos Internos a tenor de la cual las manufacturas de tabaco que la industria presenta actualmente como “cigarrillos” (por tener una envoltura confeccionada con tabaco, aunque con características propias del papel) no deben

someterse a la tributación de la forma como lo establece la ley para el caso de los cigarrillos.

Bajo ningún punto de vista puede sostenerse que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación emitido en el caso ALFADER condicione o limite en forma alguna la discrecionalidad con la que el Poder Ejecutivo Nacional habrá de ejercer su potestad reglamentaria. En tal sentido, debe destacarse que los fallos del Tribunal Fiscal de la Nación no obligan a la administración, al extremo que ellos son usualmente apelados por el Fisco Nacional para ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Federal. Tampoco tienen para la Administración la autoridad y el valor ejemplar que debe atribuirse a los pronunciamientos definitivos del Poder Judicial, emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En efecto, se trata de un tribunal administrativo, que no tiene potestad para conocer en cuestiones constitucionales.

Por otra parte, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la causa ALFADER no brinda respuesta adecuada a la problemática que plantea la Ley de Impuestos Internos y, antes bien, se presenta como un fallo dogmáticamente inspirado en una razonable voluntad de no hacer recaer en el contribuyente consecuencias disvaliosas que derivarían de la falta de precisión de la legislación.

Particularmente se observa que, en el endeble fundamento apartado por el Tribunal Fiscal, se ha omitido considerar la voluntad legislativa implícita en la Ley de Impuestos Internos, y los fundamentos mismos de la imposición diferencial establecida por la ley fiscal. Tal es la consecuencia resultante del criterio aplicado por el Tribunal en el sentido de establecer el alcance de los términos “cigarrillo” y “cigarrito” acudiendo al sentido que tales términos tienen en el arte y oficio de la manufactura de tabacos, criterio a todas luces inadecuado, a la luz del mandato expreso contenido en la Ley N° 11.683 en el sentido de interpretar la ley fiscal atendiendo al fin de la misma y a su significación económica.

En los puntos anteriores se desarrollaron las razones por las cuales el Poder Ejecutivo debe emitir un decreto para reglamentar la Ley de Impuestos Internos, a efectos de dar certeza a este aspecto de la tributación sobre el consumo de tabacos. La circunstancia de que la Ley de Impuestos Internos no contenga en su articulado una disposición que encomiende al Poder Ejecutivo la tarea de dar precisión reglamentaria a sus disposiciones, debe conducir a que el poder administrador asuma con especial atención la tarea, cuidando de emitir una reglamentación que de la forma más adecuada y estricta establezca el alcance del gravamen en un todo de acuerdo con el alcance que resulta de la propia ley.

Al respecto, es esencial tener en cuenta que la tarea consiste en establecer una definición reglamentaria de “cigarrillo” y de “cigarrito” que habrá de servir exclusivamente para fijar el alcance de las categorías impositivas de la Ley de Impuestos Internos, lo cual exige tener plenamente en cuenta la voluntad legislativa implícita en la legislación que se reglamenta. En este sentido, resulta claro que el legislador ha establecido un tratamiento fiscal diferenciado, según se trate del consumo de cigarrillos (tasa alta) o del consumo de cigarritos y de otras manufacturas de tabaco (tasa baja), de modo que el respeto de la garantía de la

legalidad exige que las definiciones reglamentarias apunten a calificar los productos de manera tal que esa voluntad legislativa se cumpla.

La capacidad contributiva que el legislador ha querido alcanzar a través del gravamen es la del consumidor, y resulta claro que, al hacerlo, el legislador optó por cargar la imposición sobre la capacidad contributiva del fumador de cigarrillos, en tanto cargó la imposición en forma mucho más moderada sobre el consumidor de cigarrillos y de otras manufacturas de tabaco.

En esta línea de respeto a la voluntad legislativa, resulta evidente que la reglamentación debe definir al cigarrillo de forma tal que la categoría impositiva que este producto representa, agrupe a todas las manufacturas cuya venta satisface la voluntad de consumo de los fumadores de cigarrillos.

Tal es la razón por la cual la reglamentación, a efectos de ajustarse al principio de legalidad, debe conducir a que los cigarrillos tributen como cigarrillos, sin permitir que la utilización de papel elaborado con tabaco pueda servir como excusa para que tales cigarrillos, que el consumidor percibe como cigarrillos, adquiera como cigarrillos y fuma como cigarrillos puedan someterse a imposición de una forma distinta a la que la legislación establece para este tipo de consumo.

De conformidad con el artículo 99, inciso 2 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL, El Poder Ejecutivo Nacional posee facultades para dictar los reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes.

El proyecto que se propició se inscribe claramente dentro del ejercicio adecuado y regular de facultades que la Constitución Nacional otorga al Poder Ejecutivo, y da una solución equitativa al caso, consagrando una interpretación que tiene sólido sustento en la norma legal, con pleno respeto de la intención del legislador, proveyendo a la seguridad jurídica y protegiendo adecuadamente la recaudación fiscal.

La PROCURACION DEL TESORO DE LA NACION en su Dictamen N° 436 de fecha 4 de noviembre de 2002, concluyó que el PEN carece de competencia constitucional para suscribir el acto que se propiciaba. Ante una insistencia de la SECRETARIA DE HACIENDA (PROY-S01:0003506/2002), se expidió nuevamente por Dictamen N° 450 de fecha 4 de septiembre de 2003, reiterando que el PEN carece de competencia constitucional para suscribir el proyecto en trámite, en tanto no cabe duda que estaría creando por la vía oblicua de una sedicente reglamentación y redefinición de los conceptos alcanzados por el tributo, una norma por la cual los contribuyentes quedarían obligados al pago de una indiscutible mayor carga tributaria.

Por tal motivo, el PEN elaboró el proyecto de ley modificando la Ley de Impuestos Internos, identificado como Mensaje N° 1046/2003, el cual perdió su trámite parlamentario por falta de tratamiento.

Eliminación de instrumentos de control fiscal para cigarrillos.

En diversas oportunidades la CAMARA INDUSTRIAL DEL TABACO y sus empresas asociadas, han realizado presentaciones y solicitudes sobre la factibilidad de eliminación de los instrumentos de control fiscal para cigarrillos.

El régimen general de Impuestos Internos estructurado en forma orgánica por Ley N° 2774 del 26 de enero de 1891 y el texto ordenado por Ley N° 3764 de 1899, es considerado el comienzo del gravamen sobre los cigarrillos, como una manufactura del tabaco.

Antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 21.425, los cigarrillos estaban comprendidos dentro de los productos gravados por el Título I, de la Ley de Impuestos Internos, que circulaban en su comercialización y consumo con valores fiscales. Las **fajas o estampillas valorizadas** probaban el pago del impuesto del producto que las llevaba adheridas y su falta constituía una presunción de fraude fiscal.

El impuesto se ingresaba en oportunidad de retirar los valores fiscales, en efectivo o mediante la utilización de crédito otorgado por el Organismo recaudador, con recibos provisorios y su posterior canje por letras. De tal forma, el gravamen era ingresado antes de su real consumo por el público y no admitía revocación del hecho imponible.

Analizada la experiencia obtenida y verificada en más de cien años de implementación del régimen de valores fiscales y luego instrumentos de control fiscal para cigarrillos, pueden formularse las siguientes conclusiones:

1. **VENTAJAS** – Constituye un elemento fundamental que complementa la tarea de fiscalización que es propia de la AFIP, toda vez que, si bien no prueban el pago del impuesto interno respectivo, identifican al responsable de su ingreso y al mismo tiempo cumplen una función social de amparo, tanto del público consumidor como del fabricante, en la medida de configurar un factor de protección de las marcas comerciales, así como también de la calidad y cantidad de los productos.

Este sistema ha demostrado su eficacia y eficiencia desde la creación de los Impuestos Internos en 1890, resultando uno de los gravámenes de menor posibilidad de evasión en el sistema tributario argentino y con el menor costo de recaudación.

El sistema esta basado en la oposición de intereses entre los fabricantes y/o importadores y los consumidores finales. El instrumento fiscal resulta prima-facie el elemento para que ante su ausencia se rechace su adquisición, tanto de producción nacional o importado, lo que dificulta notablemente el delito de contrabando.

2. **DESVENTAJAS** – El costo histórico de la impresión de los instrumentos de control fiscal para cigarrillos, en planchas, asciende a \$ 8.500.000 anuales, aproximadamente (en el año 1998).

La eliminación de los instrumentos de control fiscal para cigarrillos permitiría a las empresas tabacaleras aumentar su velocidad de producción en un 30%, con el consiguiente beneficio económico y reducción de horas-hombre empleadas.

Desmonetización de los valores fiscales para cigarrillos

La Resolución N° 110 de fecha 7 de marzo de 1991, del MINISTERIO DE ECONOMÍA, autorizó por tiempo determinado la desvalorización de las especies fiscales para cigarrillos. Para ello consideró que, la inclusión en dichos timbres del precio de venta al público y del impuesto interno, implicaba en los hechos, congelar tanto el precio como el gravamen al momento del estampillado de las especies, habida cuenta la imposibilidad, tanto material como económica, de proceder a su reestampillado.

Se consideró en el caso de productos nacionales, una incongruencia en la aplicación de la normativa legal y reglamentaria, cual es que las existencias de cigarrillos en fábrica en oportunidad de operarse aumentos en sus precio de venta al público, no tributen según la nueva base de imposición al momento de su expendio legal –la salida de manufactura- sino la vigente al tiempo de su estampillado, lo que irroga un perjuicio para el erario.

En consecuencia, consideró necesario sustituir el régimen de valores fiscales por el de instrumentos fiscales de control, a fin de dotar al sistema de la necesaria flexibilidad para que la recaudación acompañe cabalmente el incremento operado en la base de tributación.

En ese orden de ideas, estimó prudente autorizar la desmonetización de las fajas valorizadas por un período determinado, a fin de evaluar a la finalización del mismo los resultados que se obtuvieran en cuanto a incremento de recaudación, sin menoscabo de la eficacia del sistema de control a que se hallan sometidos los productos de que se trata.

La Resolución N° 110/1991 (ME) fue prorrogada de acuerdo a lo informado por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA durante el período de vigencia, habiéndose verificado un resultado satisfactorio en cuanto a los dos aspectos a los cuales se condicionaba una posible prórroga de este régimen de excepción. La prórroga fue sucesiva hasta la promulgación de la Ley N° 24.674 que incorpora el régimen a la norma.

Precintos fiscales en rollo para cigarrillos

La CAMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO solicitó durante el año 1997 un estudio para la sustitución de los instrumentos fiscales de control para cigarrillos por un precinto particular, que cumpla iguales fines y que no afecte los procedimientos de verificación necesarios para asegurar un adecuado control de las obligaciones fiscales.

Para ello, la ex-SUBSECRETARÍA DE POLÍTICA TRIBUTARIA dispuso la conformación de una comisión integrada por funcionarios de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS y representantes de la citada Cámara para analizar la viabilidad de la propuesta.

La Comisión, después de los estudios necesarios, concluyó que el sistema de precintos en rollos resultaba procedente, persiguiendo como objetivo para la industria mejorar su productividad y reducir costos operativos, mientras que para el Fisco no representaba un menoscabo para la fiscalización y recaudación del Impuesto Interno a los Cigarrillos.

La propuesta contemplaba la utilización de precintos de color distinto según su destino, lo que facilitaba la fiscalización por parte de la AFIP, permitiendo asegurar una sólida protección contra falsificaciones y eliminación del contrabando.

En consecuencia, consideraba necesario sustituir el régimen vigente en ese momento, por el de precintos particulares, a fin de dotar al sistema de la necesaria flexibilidad para que la recaudación y fiscalización acompañara cabalmente el incremento operado en la base de tributación.

En ese orden de ideas, estimó prudente autorizar la utilización de precintos particulares por un período determinado, a fin de evaluar a la finalización del mismo los resultados que se obtuvieran en cuanto a incremento de recaudación, sin menoscabo de la eficacia del sistema de control a que se hallan sometidos los productos de que se trata.

Si bien la CÁMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO había manifestado la voluntad de las empresas tabacaleras de tomar a su cuenta el costo de impresión de los precintos, la SOCIEDAD DEL ESTADO CASA DE MONEDA expresó su competencia y especialización en materia de seguridad para la impresión de instrumentos de control fiscal, por lo que la SECRETARÍA DE HACIENDA merito oportuno llamar a licitación pública de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 55 del Decreto/Ley N° 23.354/1956 para armonizar con las disposiciones del Decreto N° 2284 del 31 de octubre de 1991, de **desregulación económica**, dictando la Resolución N° 515 de fecha 9 de diciembre de 1997.

El MINISTERIO DE ECONOMÍA por Resolución N° 1254 del 01/10/1198, rechazó el reclamo administrativo interpuesto por la Cámara y según informe de la AFIP destacando las ventajas económicas que para la misma significaba la adopción del nuevo sistema, había preadjudicado la licitación pública a la SOCIEDAD DEL ESTADO CASA DE MONEDA, única empresa que había cotizado en la licitación y que había hecho saber en su imposibilidad de cumplir a corto plazo con la provisión mencionada.

Diversos factores externos al ESTADO NACIONAL habían influido para no permitir la puesta en marcha del sistema alternativo previsto, como ser la eventual indisponibilidad de las maquinarias requeridas para que las empresas puedan operar con el nuevo régimen. Por ello, la SECRETARÍA DE HACIENDA por Resolución N° 509/1998 prorrogó el plazo y finalmente dejó sin efecto el proyecto.

Exportación de cigarrillos sin la leyenda “Industria Argentina”.

La CAMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO se presentó ante el Administrador Federal de Ingresos Públicos con fecha 13/08/2004, solicitándole se arbitren los medios para remover lo que considera una irrazonable traba que impide la exportación de cigarrillos, y que a la fecha ha provocado importantes perjuicios económicos a las empresas asociadas NOBLEZA-PICCARDO y MASSALIN PARTICULARES.

Agrega que, como consecuencia de las irrazonables exigencias contenidas en diversa normativa, las citadas empresas se han visto imposibilitadas de concretar exportaciones a diversos países del mundo. La mayoría de los requerimientos de productos para exportación expresamente estipulan que los paquetes de cigarrillos **no deben tener en forma visible identificación de origen ni fabricante, no deben asociar el producto con la Argentina, ni contener leyendas en español.** Esto responde a la necesidad de reforzar las características internacionales de las marcas involucradas en las exportaciones, toda vez que apuntan a satisfacer las exigencias de los consumidores del exterior y reemplazar su tradicional fuente de abastecimiento (USA), sin distinciones específicas.

Finalmente, propone como medio alternativo un sistema de control e identificación de cigarrillos de exportación de código de barras denominado “EAN.UCC-The Global Language of Business”, imprimiendo de esta forma en lugar visible del envase de cada producto el Código de Barras solicitado por el Cliente, mientras que su Código Numérico equivalente se imprimirá en lugar NO visible para el consumidor con el fin de permitir la identificación por parte de la AFIP de: país de origen; nombre del fabricante; marca/producto (exclusivo de exportación), y fraccionamiento.

El código de barras que actualmente tienen los paquetes de cigarrillos corresponden a los códigos EAN/UCC 8 (8 caracteres), teniendo asignado la Argentina el código 779 (estos son los primeros 3 dígitos de los 8 impresos).

El tema legal y reglamentario planteado, está relacionado con la vigencia de las disposiciones establecidas en el Punto 79 de la Resolución General N° 991 (DGI) de fecha 16/09/1964 y sus modificatorias, y en la Ley N° 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal, Capítulo VI.

La Resolución General N° 991 (DGI) de fecha 16/09/1964 y sus modificatorias, Normas Complementarias de la Reglamentación de Impuestos Internos, Capítulo Tabacos, Punto 79), establece que los paquetes de cigarrillos destinados a la exportación, además de las leyendas dispuestas y autorizadas por las leyes pertinentes y sus reglamentaciones y de las inscripciones y dibujos que constituyen la marca de fábrica, **llevarán impresos en forma destacada y en color distinto, las leyendas: “Para exportación” e “Industria Argentina”.**

La Ley N° 22.802 de Lealtad Comercial, en su Capítulo I De la identificación de mercaderías, Artículo 1°, establece que los productos que se comercialicen en el país, llevarán impresos en forma y lugar visible sobre sus envases, etiquetas o envoltorios, entre otras, el nombre del país donde fueron producidos o fabricados.

Por otra parte, el Decreto N° 2284/1991 sobre Desregulación Económica, en el Artículo 20, exceptúa de lo dispuesto en los Artículos 1° y 2° de la Ley N° 22.802 a los productos y mercaderías destinados a la exportación.

En principio, no se trata de un tema con efectos tributarios en la República Argentina, pero debería analizarse la responsabilidad que se asume con su comercialización en el exterior, sin indicación del origen.

La AFIP mediante Resolución General N° 1859 de fecha 04/04/2005 (B.O. 05/04/2005), modifica las Normas Generales Complementarias de Impuestos Internos – Tabacos, aprobadas por la Resolución General N° 991 (DGI) y sus modificaciones, sustituyendo el último párrafo del punto 79 que establecía la obligación para los paquetes de cigarrillos destinados a la exportación, llevar impresos en forma destacada y en color distinto, las leyendas: “Para exportación” e “Industria Argentina”.

La nueva reglamentación dispone que, a los fines previstos en el artículo 39 de la Ley N° 25.345, los envases destinados a exportación –además de los mencionados en el primer párrafo del citado punto 79- llevarán impresos en forma destacada los siguientes datos:

- a) El código numérico o alfanumérico propio del fabricante.
- b) La leyenda identificatoria del destino y/o lugar en el que se comercialicen – “Sólo para Venta en ...(País de destino), “Sólo para Venta en Tierra del Fuego”, “Sólo para Venta a Bordo de Buques” y “For Duty Free only”, según corresponda-.
- c) La leyenda sanitaria requerida de acuerdo con la regulación del país de destino.

La AFIP consideró posteriormente, que corresponde precisar los alcances de la Resolución General N° 1859 (AFIP), en lo relativo al código numérico o alfanumérico propio del fabricante impreso en el envase del producto, así como el procedimiento de información de determinados requisitos a cumplir por los responsables en oportunidad de efectuar la primera operación de exportación.

Para tal fin, dictó la Resolución General N° 1871 de fecha 15/04/2005 (B.O. 19/04/2005), aclarando que a los fines dispuestos por el Punto 79 de las Normas Generales Complementarias de Impuestos Internos – Tabacos, aprobadas por la Resolución General N° 991 (DGI) y sus modificaciones, los requisitos que deben contener los envases de cigarrillos para exportación, referidos a “**ubicación de la manufactura**” y “**nombre y apellido del fabricante o de la respectiva razón social**”, se encuentran cumplidos mediante la utilización del código numérico o alfanumérico propio del fabricante –indicado en el inciso a) del último párrafo del mencionado punto- y del número de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

El código numérico o alfanumérico mencionado, deberá representar, como mínimo:

- a) Nombre y apellido del fabricante o de la respectiva razón social.
- b) Planta elaboradora.
- c) Domicilio de la planta elaboradora.

Los fabricantes de cigarrillos deberán informar el código numérico o alfanumérico y los conceptos que se indican en el mismo, con una antelación de 5 días hábiles administrativos a la primera exportación que realicen.

Ley N° 25.345 Prevención de la Evasión Fiscal, Capítulo VI, Exportación de cigarrillos.

La Ley N° 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal sancionada el 19/10/2000 y promulgada por el PEN con observaciones parciales por Decreto N° 1058/2000, en el Capítulo VI sobre exportaciones de cigarrillos y combustibles, artículo 39 establece que: “Los paquetes de cigarrillos comprendidos en el presente régimen, deberán llevar adheridos los instrumentos fiscales de control establecidos por el artículo 3° de la Ley 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, en los que deberá constar sobreimpresa la leyenda “CONSUMO EXENTO”. En cada paquete deberá asimismo consignarse la leyenda impresa “SOLO PARA EXPORTACION – PROHIBIDA SU VENTA EN EL TERRITORIO ARGENTINO”.

La citada norma no modifica la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificatorias, ni su reglamentación y normas complementarias. La claridad y sencillez de la misma, no ha previsto reglamentación alguna ni la designación de autoridad de aplicación.

Información relevada en el mercado local establece que las exportaciones de cigarrillos se han realizado con la intervención de funcionarios de la AFIP (Dirección General Impositiva y Dirección General de Aduanas), solamente con la atestación impresa en la marquilla y la colocación de un precinto particular para asegurar el cierre de los paquetes.

Cigarrillos en envases de polietileno

En Julio de 2002, se verificó en el mercado la existencia de envases de polietileno conteniendo siete cigarrillos rubios, industria argentina, que en un pliegue interior, contenía un instrumento de control fiscal para Impuestos Internos Ley N° 24.674. los que se comercializaban en los centros denominados “Trueque”.

El caso fue analizado por la DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS, concluyendo que habiendo procedido a abrir el envase y a despegar la estampilla utilizando sólo los dedos de las manos, es decir, sin emplear técnicas más sofisticadas como, por ejemplo, vapor, el instrumento fiscal había sido desprendido sin sufrir ninguna alteración.

La Ley de Impuestos Internos, sustituida por Ley N° 24.674 y sus modificatorias, en el artículo 3°, Disposiciones Generales, Título I, faculta a la SECRETARÍA DE HACIENDA para establecer que los cigarrillos, cigarros, cigarritos, tabacos picados, bebidas alcohólicas y champagne, lleven adheridos instrumentos fiscales de control, **en forma tal que no sea posible su desprendimiento sin que, al producirse éste, dichos instrumento queden inutilizados.**

El artículo 15, Capítulo I, Tabacos, Título II, en su segundo párrafo dispone que los cigarrillos de producción nacional o extranjera **deberán expendirse en paquetes o envases** en las condiciones y formas que reglamente el PODER EJECUTIVO.

El Decreto N° 296/1997, reglamentario de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, en su artículo 1°, Régimen Fiscal, Disposiciones Generales, Título I, establece que la aplicación, percepción y fiscalización de los Impuestos Internos, se efectuará de acuerdo con los preceptos de la Ley N° 11.683 y normas generales de este Título, **sin perjuicio de las disposiciones especiales que se determinan para cada rubro en particular.**

Por otra parte, el artículo 8° de la citada reglamentación, establece para el caso de los tabacos gravados, que el impuesto se determinará por declaración jurada del responsable, y **la condición de tal será acreditada por los respectivos instrumentos fiscales** de control que serán provistos por la AFIP, de conformidad con la codificación por responsable y por producto, que esa Repartición determine.

La Resolución General N° 991 (DGI) y sus modificaciones, establece las Normas Complementarias del Reglamento de la Ley de Impuestos Internos. En su Capítulo Disposiciones Generales, Punto 47), relativo a la adherencia de instrumentos fiscales, establece que los mismos **deberán ser adheridos en toda su extensión** a las unidades gravadas o a los envases que los contengan, en forma tal que al utilizarse o abrirse éstos, dichos instrumentos quedan **indefectiblemente destruidos**. Agrega que, está prohibida la adherencia de estampillas fiscales en papeles sueltos o elementos análogos que envuelven los productos, como asimismo su ocultación total o parcial.

La norma citada ut-supra, en su Punto 76) establece que, cuando se realice simultáneamente a máquina el envasamiento y estampillado de los paquetes, podrá autorizarse que el valor fiscal se aplique sobre el envase interno de papel de aluminio u otro material **que asegure una adherencia eficiente**, siempre que la etiqueta principal sea abierta en ambos extremos, se coloque de modo que quede a la vista la parte de la faja donde figure el valor del impuesto o el precio de venta al consumidor y que una simple presión posibilite el examen de todo el instrumento.

Los instrumentos de control están destinados a **facilitar la fiscalización** de los productos gravados. Estos instrumentos de control deberán ser adheridos en forma tal que no sea posible su desprendimiento sin que queden inutilizados.

Es importante tener en cuenta que los instrumentos de control no están destinados a probar el pago del tributo, tal como sucedía con las fajas valorizadas antes de la Resolución N° 110/1991 del MINISTERIO DE ECONOMÍA, que se empleaban para

cigarrillos. Sin embargo, su falta hace presumir la falta de pago, presunción que por otra parte puede ser desvirtuada por prueba en contrario.

Determinación e ingreso del gravamen

Las Resoluciones Generales Nros. 4224/1996 DGI (B.O. 23/09/1996) y 4123/1996 DGI (B.O. 09/02/1996), sus respectivas modificatorias y complementarias, establecieron los procedimientos para la determinación e ingreso de los impuestos internos —cigarrillos— y adicional de emergencia a los cigarrillos, respectivamente.

La Resolución General N° 2323/2007 AFIP (B.O. 10/10/2007) dispuso la utilización del programa aplicativo unificado denominado "IMPUESTO INTERNO Y ADICIONAL DE EMERGENCIA A LOS CIGARRILLOS - Versión 1.0" para la confección de las declaraciones juradas de ambos tributos y su presentación mediante transferencia electrónica de datos vía "Internet", a través del sitio "web" de ese Organismo.

La AFIP consideró necesario con el objetivo facilitar la consulta y aplicación de las normas vigentes, efectuar un ordenamiento y actualización de las mismas, reuniéndolas en un solo cuerpo normativo. Para tal fin, dicta la Resolución General N° 2445 de fecha 12/05/2008 (B.O. 15/05/2008), relacionada con los Impuestos internos —Cigarrillos— y Adicional de Emergencia a los Cigarrillos, sobre la determinación e ingreso del gravamen; formas, plazos y condiciones.

Las empresas manufactureras y los importadores de cigarrillos, a los fines de la determinación e ingreso del impuesto establecido por el artículo 15, Capítulo I, Título II de la Ley de Impuestos Internos, según texto sustituido por el artículo 1° de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, la obligación tributaria se determinara considerando el expendio de los productos realizados en los períodos fiscales que se fijan seguidamente:

- Primer período fiscal: comprende los días 1 a 10, ambos inclusive, de cada mes calendario.
- Segundo período fiscal: comprende los días 11 a 20, ambos inclusive, de cada mes calendario.
- Tercer período fiscal: comprende los días 21 al último de cada mes calendario, ambos inclusive.

Las empresas responsables deberán cumplir las obligaciones de determinación e ingreso del gravamen, correspondientes a las operaciones efectuadas en cada uno de los períodos fiscales fijados precedentemente, en los plazos que se establecen a continuación:

- Primer período fiscal: hasta el día 20, inclusive, inmediato siguiente al de finalización de dicho período.
- Segundo período fiscal: hasta el penúltimo día hábil, inclusive, del respectivo mes calendario.

- Tercer período fiscal: hasta el día 15, inclusive, del mes calendario inmediato siguiente.

No obstante lo señalado, los manufactureros de cigarrillos **radicados en zonas tabacaleras** declaradas como tales por la AFIP, podrán cumplir sus obligaciones de ingreso del gravamen dentro de los VEINTE (20) días corridos siguientes a los plazos fijados precedentemente. En todos los casos, cuando la fecha de vencimiento indicada precedentemente coincida con día feriado o inhábil, la misma se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

A los fines previstos en el cuarto párrafo del artículo 2º de la Ley de Impuestos Internos, según texto sustituido por el artículo 1º de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, los depósitos fiscales propios de las empresas manufactureras de cigarrillos serán considerados como prolongación de fábrica.

Las empresas manufactureras de cigarrillos efectuarán la registración de los productos salidos de fábrica a través de **sistemas computarizados** o adecuando, en lo pertinente, el libro "Recibos Provisionales y Salidas de Fábrica", establecido en el artículo 3º de la Resolución General N° 2157 (DGI) y sus modificaciones. Asimismo, dichos responsables quedan obligados a registrar las operaciones realizadas a través de depósitos considerados como prolongación de fábrica. La mencionada registración deberá exteriorizar el movimiento físico (ingreso y salida) de los productos, por marquilla y el precio de cada una de ellas.

Las empresas manufactureras deberán identificar los productos asignando un **código numérico correlativo**, no intercambiable, a cada marquilla de cigarrillos y por rango de precios. Asimismo, de tratarse de responsables que posean más de un establecimiento elaborador, corresponderá fijar una letra que los individualice. Dicho código corresponderá ser consignado en cada una de las notas por las cuales se solicite la entrega de los instrumentos fiscales de control.

Los instrumentos fiscales de control utilizados para el expendio de cigarrillos, tendrán similares características a los actualmente en uso y deberán, a los fines de su fiscalización y control, **identificarse por colores**, según la modalidad adoptada para su comercialización, conforme se indica seguidamente:

- Paquetes o envases cerrados de VEINTE (20) cigarrillos: **color azul**.
- Paquetes o envases cerrados de DIEZ (10) cigarrillos: **color verde**.
- Cualquier otra unidad de medida adoptada por las empresas manufactureras de tabaco para su comercialización: **color violeta**.

Los referidos instrumentos fiscales de control deberán contener impresos los siguientes datos:

PRODUCTOS NACIONALES:

- Código numérico de la marquilla o del rango de precio de la marquilla y, de corresponder, letra, previstos en el artículo anterior.
- Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).
- Leyenda "Impuestos Internos - Ley N° 24.674".

PRODUCTOS IMPORTADOS:

- Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).
- Leyenda "Impuestos Internos - Ley N° 24.674".

Los consumos de los instrumentos fiscales deberán ser informados mensualmente, incorporando los datos respectivos en la declaración jurada correspondiente al tercer período fiscal, conforme al plazo previsto por el artículo 3º de la Resolución General N° 2445/2008 (AFIP).

Los sujetos comprendidos en los artículos 1º y 8º de la Resolución General N° 2445/2008, deberán determinar los impuestos internos -cigarrillos- y adicional de emergencia a los cigarrillos e informar los movimientos mensuales de los instrumentos fiscales conforme al último párrafo del artículo 7º, por establecimiento elaborador o planta manufacturera, utilizando la versión vigente al momento de la presentación a que alude el artículo 12, del programa aplicativo unificado denominado "IMPUESTO INTERNO Y ADICIONAL DE EMERGENCIA A LOS CIGARRILLOS". El referido programa aplicativo se podrá transferir desde el sitio "web" de ese Organismo ([http:// www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)).

El formulario de declaración jurada N° 530/C, confeccionado con el programa aplicativo unificado, se presentará únicamente conforme al procedimiento de transferencia electrónica de datos a través de "Internet", previsto en la Resolución General N° 1345, sus modificatorias y complementarias.

Los contribuyentes y responsables indicados en los artículos 1º y 8º de la Resolución General N° 2445/2008 (AFIP) podrán confeccionar las declaraciones juradas — originales y, en su caso rectificativas— de los impuestos internos — cigarrillos— y adicional de emergencia a los cigarrillos correspondientes a períodos fiscales anteriores, a partir de abril de 2006, inclusive, utilizando el programa aplicativo a que se refiere el artículo 11 de la norma citada.

El ingreso del saldo resultante de la declaración jurada, así como, en su caso, de los intereses resarcitorios y las multas correspondientes a la obligación fiscal del período, se efectuarán mediante el procedimiento de transferencia electrónica de fondos dispuesto por la Resolución General N° 1778, su modificatoria y complementaria.

Cuando se verifique la situación prevista en el último párrafo del artículo 2º del Título I de la Ley de Impuestos Internos, según texto sustituido por el artículo 1º de la

Ley N° 24.674 y sus modificaciones, el impuesto interno establecido por el artículo 15 de la citada ley y el impuesto adicional de emergencia dispuesto por el artículo 1° de la Ley N° 24.625 y sus modificaciones, deberán ser ingresados dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos de producida la misma, mediante el procedimiento de transferencia electrónica de fondos, con arreglo al procedimiento establecido por la Resolución General N° 1778, su modificatoria y complementaria, a cuyo efecto deberán generar el volante electrónico de pago.

Las disposiciones de la Resolución General N° 2445/2008 (AFIP), entrarán en vigencia a partir del primer día hábil del segundo mes inmediato siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Proyecto de Ley Antitabaco

El Ministerio de Salud y Ambiente elaboró un proyecto de ley para desalentar el consumo de productos destinados a fumar, aprobado por el Poder Ejecutivo Nacional mediante Mensaje N° 947 de fecha 08/08/2005.

Además de fijar pautas para la publicidad, promoción y patrocinio; empaquetado de los productos de tabaco; composición de los productos elaborados con tabaco; venta, distribución y consumo; protección del humo de tabaco ambiental; sanciones y autoridad de aplicación, en el Capítulo IX “Disposiciones Varias” se contemplan diversas líneas de acción entre las que merecen destacarse el aumento de precios e impuestos.

Entre los efectos tributarios observados, el artículo 44 del proyecto incorpora en la Ley de Impuestos Internos la definición fiscal de los cigarrillos; cigarros con envoltura; cigarros sin envoltura; cigarrillos con envoltura y cigarrillos sin envoltura. En definitiva los llamados “cigarrillos” tributarán como los cigarrillos.

El artículo 45 del citado proyecto incorpora en la Ley de Impuestos Internos la creación del Registro Nacional para la Producción, Fabricación, Importación, Exportación y/o Comercialización de Productos derivados del Tabaco. Posteriormente, se necesitará una resolución adicional para establecer los requerimientos y condiciones.

Por otra parte, el artículo 46 del citado proyecto establece que el precio de venta al consumidor de tabacos, cigarrillos, cigarros, cigarrillos u otros productos destinados a fumar, cuando tales ventas estén alcanzadas por Impuestos Internos, deberá ser en todos los casos igual o superior al **Precio de Protección Salud**.

El denominado “Precio de Protección Salud” establecido en el artículo 47 del citado proyecto, será el equivalente a un porcentaje (%) del precio de la categoría de los productos más vendida en el mercado (CMV). El porcentaje será fijado mediante resolución conjunta del Ministerio de Salud y Ambiente y el Ministerio de Economía y Producción.

Se entenderá como precio de la categoría más vendida (CMV) a aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta,

calculado trimestralmente por la AFIP en función de la información de la Secretaría de Agricultura. La norma prohíbe las promociones publicitarias que signifiquen una disminución del precio por debajo del Precio de Protección Salud.

Con respecto a la comercialización, se prohíbe la venta de productos elaborados con tabaco a través de la utilización de máquinas automáticas expendedoras de esos productos. Asimismo, el artículo 28 del citado proyecto, prohíbe la venta a menores por correo, Internet o por cualquier medio a través del cual la edad no pueda ser verificada.

El artículo 29 del proyecto citado prohíbe la venta de tabacos por unidad, en paquetes abiertos, en envoltorios y en paquetes que contengan un número menor a 20 unidades.

El citado proyecto de ley antitabaco no fue aprobado por la ocho Comisiones a fines de 2006, por lo cual perdió su estado parlamentario. No obstante, los Senadores Haide GIRI y Ángel PICHETTO, acompañados por un grupo importante de senadores ingresaron en el Senado de la Nación un proyecto de ley antitabaco identificado como Expediente S-772/07 regulando la comercialización de los productos elaborados con tabaco y controlando los efectos que en la salud humana produce su consumo activo y la exposición de las personas al humo de tabaco.

Este proyecto ha considerado el Mensaje Nº 947 del 09/08/2005 del PEN (Expediente PE-424/05, dictamen sobre la media sanción de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación (OD 1362/06). El proyecto fue girado a las Comisiones de Salud y Deporte; Agricultura, Ganadería y Pesca; Industria y Comercio; Economías Regionales, Micro, Pequeña y Mediana Empresa; Sistemas, Medios de Comunicación y Libertad de Expresión y Presupuesto y Hacienda.

Convenio de Recaudación 2006/2008

Con fecha 4 de Octubre de 2006 se celebra un Convenio para mejorar la recaudación y los controles sobre la evasión y la competencia en el mercado de cigarrillos, entre la Sra. Ministra de Economía y Producción de la Nación, Licenciada Da. Felisa J. MICELI y el Presidente y Vicepresidente de la CAMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO (EXP-S01:0374071/2006).

Las partes manifestaron su voluntad de proteger y promover un aumento gradual y razonable de la recaudación impositiva, que permita un entorno predecible para el gobierno y para la industria, siendo conscientes que el mercado de los cigarrillos ha cambiado en los últimos años debido al aumento significativo y desperejo de precios, combinado con una mayor sensibilidad al precio de parte de los consumidores, lo que ha generado un cambio sustancial en la dinámica del mercado, dificultando alcanzar las metas de recaudación impositiva.

Tal cambio de dinámica requiere continuar adecuando la estructura regulatoria del mercado para hacerla sustentable en el tiempo y que proteja, y garantice la recaudación impositiva del gobierno sin afectar la sustentabilidad de la industria. Asimismo, se reconoce la necesidad del gobierno de obtener un equilibrio razonable

entre los objetivos de salud pública, fiscales y la necesidad de contar con un control fiscal eficaz de la actividad tabacalera.

Por ello, el MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCIÓN propiciará:

- I. En uso de las atribuciones que le confiere al PODER EJECUTIVO NACIONAL el artículo 9° Título IX de la Ley N° 25.239, modificatoria de la Ley N° 24.625 de Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio de Venta de Cigarrillos, el **mantenimiento** durante la vigencia del presente convenio de la alícuota del referido tributo en un SIETE POR CIENTO (7%);
- II. El **mantenimiento**, durante la vigencia del presente convenio, de la alícuota expresada en el artículo 15 del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y demás condiciones impuestas por dicha ley, con excepción de lo indicado en el inciso (III) siguiente;
- III. Propiciará y hará los mayores esfuerzos para que el Congreso Nacional sancione una ley que, incorporando un párrafo en el artículo 15 del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos, disponga que el impuesto a ingresar en virtud del referido artículo 15 **no podrá ser inferior** al SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos. A tales efectos, se entenderá por “**precio de la categoría más vendida de cigarrillos**” a aquél precio de venta al público en el que se concentren los mayores niveles de venta y se calculará en forma trimestral por la Administración Federal de Ingresos Públicos en función de la información que a tales efectos deberá suministrarle la SECRETARÍA DE AGRICULTURA, GANADERÍA, PESCA Y ALIMENTOS, ambas dependientes del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN, en proporción a la cantidad de cigarrillos que contenga cada paquete.

Durante el período de vigencia del presente convenio, el MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN no propiciará la creación, aumento o cualquier modificación de los impuestos, tasas, contribuciones y/o fondos que gravan los productos del tabaco, con excepción de lo establecido en el inciso (III) precedente.

Estas condiciones se mantendrán siempre que la recaudación total correspondiente a todos los impuestos que gravan a los cigarrillos (Impuesto Adicional de Emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos; Fondo Especial del Tabaco; Impuestos Internos e IVA) ascienda: a) en el período correspondiente al primer año a PESOS CUATRO MIL DOSCIENTOS MILLONES (\$ 4.200.000.000) y b) en el período correspondiente al segundo año a PESOS CUATRO MIL CUATROCIENTOS MILLONES (\$ 4.400.000.000). Los controles de las metas recaudatorias estipuladas en este convenio se realizarán anualmente el día 15 del mes siguiente al cierre de cada período anual. La recaudación mensual de estos conceptos podrá variar de mes a mes, teniendo en cuenta las estipulaciones de la cláusula octava del convenio y en el entendimiento que tales metas recaudatorias solo serán posibles con la implementación del marco regulatorio mencionado en el inciso (III) anterior. En caso de superarse dichas sumas anuales, los saldos se transferirán al período siguiente.

Asimismo, el MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN propiciará la sanción de los actos administrativos necesarios, en virtud de los cuales se establezca la creación de:

- a) El “Registro Nacional de Acopiadores, Procesadores, Fabricantes, Importadores, Exportadores y/o Comercializadores Mayoristas de productos derivados del tabaco”, cuya finalidad será fiscalizar las actividades desarrolladas por éstos, en relación a todos los productos derivados del tabaco, comprendiéndose entre sus principales obligaciones, el relevamiento de la capacidad instalada, la mano de obra utilizada, el control de la producción in situ y el cumplimiento fiscal y previsional;
- b) Un Sistema Aplicativo de control de retiro, consumo, devengamiento y existencia de **instrumentos fiscales de control** para todas las empresas manufactureras e importadoras de productos de tabaco, a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Las Empresas asociadas a la CAMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO se comprometen durante la vigencia del presente convenio a hacer sus mejores esfuerzos para continuar un **plan de inversiones** compatible con el cumplimiento del presente convenio de recaudación. Asimismo, entienden que este acuerdo es compatible, durante la vigencia del presente convenio, con el **mantenimiento de las fuentes de trabajo**.

Las empresas asociadas a la CAMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO colaborarán con las acciones de los Organismos Recaudadores y de las Fuerzas de Seguridad, tendientes a un efectivo control de la entrada ilegal de cigarrillos al país, a fin de eliminar la competencia ilegal de estos productos que, entre otras cosas, afectan la recaudación de los impuestos que recaen sobre estos bienes.

El Poder Ejecutivo Nacional propiciará la modificación de las normas generales complementarias de Impuestos Internos para el rubro Tabacos, establecidas por la **Resolución General N° 991** de la Dirección General Impositiva y sus modificaciones, con el objeto de simplificar los procedimientos que afectan la eficiencia operativa de la industria del tabaco.

Se establece la vigencia del presente convenio a partir del día 1 de octubre de 2006 y, en una primera etapa, hasta el 31 de diciembre de 2006, fecha esta última hasta la que fue prorrogada la vigencia del Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de Cigarrillos por el artículo 4° de la Ley N° 26.703. La vigencia del presente se extenderá automáticamente hasta el 30 de septiembre de 2008, para el caso en que la aplicación del impuesto fuera nuevamente prorrogada, o hasta el plazo máximo de la prórroga, lo que fuere menor.

En el supuesto que causas ajenas al MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN o a las empresas asociadas a la CÁMARA DE LA INDUSTRIA DEL TABACO o a quienes adhieran posteriormente al presente convenio, o en caso que una modificación total o parcial del marco regulatorio que aplica sobre los productos tabacaleros pueda provocar variaciones significativas en el volumen total de venta de cigarrillos por cualesquier motivo, o si no se dictare hasta el 31 de diciembre de

2006 la norma mencionada en la cláusula Primera, apartado "III", las partes se comprometen a revisar el presente Convenio a fin de efectuar las adecuaciones que pudieran corresponder. El incumplimiento de lo aquí convenido, por cualquiera de las partes, implicará la caducidad automática del presente convenio.

Formula PVP paquetes de cigarrillos

Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributan sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un impuestos interno del 60%. Asimismo, tributan el impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos Ley N° 24.625; el Fondo Especial del Tabaco Ley N° 19.800 y sus modificaciones; y el Impuesto al Valor Agregado Ley N° 23.349 y sus modificaciones.

Cada uno de los gravámenes señalados tiene una compleja y particular forma de determinar la base imponible, estableciendo deducciones permitidas y no aceptadas, que difieren entre sí. Para una mejor y sencilla comprensión, se analiza su tratamiento a continuación:

IMPUESTOS INTERNOS 60%	FONDO ESPECIAL DEL TABACO Ley N° 19.800 8,35% + Fijo \$ 0,00272	IMPUESTO ADICIONAL DE EMERGENCIA SOBRE EL PRECIO DE VENTA DE CIGARRILLOS Ley N° 24.625 7%	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 21%
Precio de venta al consumidor	Precio total de venta al público	Precio final de venta	Precio neto de venta
(-) IVA	(-) IVA	(+) IVA	(-) Impuestos Internos
(-) FAS	(-) FAS	(+) FET	(-) FAS
(-) FET	(-) Impuestos Internos	(+) Impuestos Internos	(-) FET
(+) Impuestos Internos - Tasa Efectiva			

Notas: (-) No forma parte de la base imponible
(+) Integra la base imponible

Con el objeto de desarrollar un caso práctico, se determina la base imponible e impuestos correspondientes, determinados para un precio de venta al público (PVP) de cigarrillos de \$ 2,30

Precio Venta Neto	IVA Tasa 21%	Precio Venta Neto IVA y ADE	FET Ley 19.800	FET Variable 8,35%	FET Fijo \$ 0,00272	Impuesto Adicional Emergencia Ley 24.625 7%	Precio para DGI	Impuestos Internos Tasa 60%
0,91703	0,19258	2,50441	0,21184	0,20912	0,00272	0,20300	2,29258	1,37555

Nota: alícuotas vigentes a Noviembre/2008.

FET

Le Ley Nº 26.467 (B.O. 09/01/2009), sustituye el artículo 25 de la Ley 19.800 y sus modificaciones por el siguiente:

Artículo 25: Establécese un adicional del tres y medio por mil (3,5‰) del precio del paquete de cigarrillos vendido de dos (2) unidades básicas el adicional establecido por el artículo 25 de la Ley 19.800, sus normas modificatorias y reglamentarias.

Los fondos que por tal concepto se recauden, serán destinados a las obras sociales de los sindicatos de la actividad. Asimismo se establece un adicional fijo de pesos siete centavos con una décima de centavos (\$ 0,071) por paquete de veinte (20) cigarrillos vendidos, o su proporción en función de la cantidad de cigarrillos por paquete, de los cuales pesos seis centavos con cinco décimas de centavos (\$ 0,065) integrarán la recaudación indicada en el inciso a) del artículo 23 del Fondo Especial del Tabaco y el resto será destinado según lo establecido en el artículo 24 de dicho fondo.

El adicional fijo establecido en el párrafo anterior se incrementará en otros pesos siete centavos con una décima de centavos (\$ 0,071) a partir del 1º de julio del año 2009, de los cuales pesos seis centavos con cinco décimas de centavos (\$ 0,065) integrarán la recaudación indicada en el inciso a) del artículo 23 de esta ley y el resto será destinado según lo establecido en el artículo 24.

El monto del adicional fijo establecido en los párrafos precedentes se calculará mediante la aplicación del siguiente procedimiento:

El 1º de enero del año 2009, se establecerá la relación o proporción resultante de dividir el monto del adicional fijo de pesos catorce centavos con dos décimas de centavos (\$ 0,142) por el precio promedio ponderado de ese momento. La proporción establecida precedentemente, comenzará a regir a partir del 10 de enero de 2010, momento a partir del cual se aplicará al precio promedio ponderado al inicio de cada semestre, a efectos de establecer el monto del adicional fijo vigente para cada semestre.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en función a la información que a tales fines deberá suministrarle la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, dependiente del Ministerio de Producción, deberá determinar el precio promedio ponderado a que alude el párrafo precedente.

ANEXO I

IMPUESTO ADICIONAL DE EMERGENCIA SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA DE CIGARRILLOS

Creación

La Ley N° 24.625 de fecha 28/12/1995, publicada en el Boletín Oficial del 09/01/1996, crea un impuesto adicional de emergencia del 7% sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido en el territorio nacional.

El citado impuesto no forma parte de la base de cálculo de los Impuestos Internos, ni a los fines del Impuesto al Valor Agregado, ni los importes previstos en el Fondo Especial del Tabaco (Ley N° 19.800).

Serán de aplicación las normas legales que rigen para el Impuesto Interno a los Cigarrillos y la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), y su aplicación, percepción y fiscalización estará a cargo de la AFIP, quien queda facultada para dictar las normas complementarias que considere necesarias y en especial sobre requisitos, formas, plazos, regímenes especiales de percepción y retención, anticipos y demás condiciones que deberán ser observadas a los efectos de su determinación.

Destino de la recaudación

El producido del impuesto se destinaría íntegramente a reforzar el financiamiento de programas sociales y/o de salud, del Programa Cambio Rural y del Programa Social-agropecuario. Anualmente la ley de presupuesto determinaría los programas que serían beneficiados.

El Comité Ejecutivo de la COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS resolvió por Resolución N° 231 de fecha 29/04/2003 (B.O. 12/05/2003), que el producido del impuesto establecido por la ley N° 24.625 adicional de emergencia del siete por ciento (7%) sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos efectuada en el territorio nacional, prorrogado por el artículo 67 de la ley N° 25.064, corresponde que sea distribuido de conformidad con el régimen general previsto por la Ley Convenio N° 23.548, modificatoria y complementarias, a partir del primero de febrero de 1999.

La medida fue adoptada sin perjuicio de la consideración de si la ley de Presupuesto es o no una ley especial, en los términos del inciso 3), del artículo 75, C.N., la prórroga dispuesta por la Ley N° 25.064 de la Ley N° 24.625 no ha seguido el procedimiento dispuesto por aquella norma constitucional. Esto significa que sí se ha prorrogado el impuesto como tal, más no la afectación específica. O sea que desde su vencimiento (operado el 31 de enero de 1999; ver artículo 2, primer párrafo de la Ley N° 24.625 citada precedentemente) el producido de dicho impuesto debió

coparticiparse según el régimen general de la Ley Convenio N° 23.548, modificatorias y complementarias.

Asimismo debe señalarse que, por el artículo 76 de la Ley N° 26.078 (B.O. 12/1/2006) se dispone prorrogar durante la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero, la distribución del producido de los tributos prevista en la Ley N° 25.239, artículo 11, modificatoria de la Ley N° 24.625, y prorrogar por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la Ley N° 25.239.

Determinación e ingreso del gravamen

Las Resoluciones Generales Nros. 4224/1996 DGI (B.O. 23/09/1996) y 4123/1996 DGI (B.O. 09/02/1996), sus respectivas modificatorias y complementarias, establecieron los procedimientos para la determinación e ingreso de los impuestos internos —cigarrillos— y adicional de emergencia a los cigarrillos, respectivamente.

La Resolución General N° 2323/2007 AFIP (B.O. 10/10/2007) dispuso la utilización del programa aplicativo unificado denominado "IMPUESTO INTERNO Y ADICIONAL DE EMERGENCIA A LOS CIGARRILLOS - Versión 1.0" para la confección de las declaraciones juradas de ambos tributos y su presentación mediante transferencia electrónica de datos vía "Internet", a través del sitio "web" de ese Organismo.

La AFIP consideró necesario con el objetivo facilitar la consulta y aplicación de las normas vigentes, efectuar un ordenamiento y actualización de las mismas, reuniéndolas en un solo cuerpo normativo. Para tal fin, dicta la Resolución General N° 2445 de fecha 12/05/2008 (B.O. 15/05/2008), relacionada con los Impuestos internos —Cigarrillos— y Adicional de Emergencia a los Cigarrillos, sobre la determinación e ingreso del gravamen; formas, plazos y condiciones.

Las empresas manufactureras y los importadores de cigarrillos, a los fines de la determinación e ingreso del impuesto adicional de emergencia creado por la Ley N° 24.625 y sus modificaciones, la obligación tributaria se determinará aplicando sobre el precio final de venta al público de cada paquete de cigarrillos vendido en el territorio nacional, **sin detracción de importe alguno** en concepto de impuestos, la alícuota establecida en el artículo 1° de la Ley N° 24.625 y sus modificaciones.

A tal efecto, corresponderá considerar como venta de los citados productos, según su origen:

- Productos nacionales: la salida de fábrica, o en su caso, de su prolongación.
- Productos importados: la entrega del producto o emisión de la factura respectiva, el que fuere anterior, en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

La determinación e ingreso del impuesto adicional se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo III de la Resolución General N° 2445/5008 (AFIP),

considerando las ventas realizadas en los períodos que, respecto de cada mes calendario, se establecen a continuación:

- Primer período decenal: días 1 a 10, ambos inclusive.
- Segundo período decenal: días 11 a 20, ambos inclusive.
- Tercer período decenal: días 21 a último día del mes, ambos inclusive.

Las citadas obligaciones deberán cumplimentarse hasta el día que, con relación a cada uno de los períodos decenales, se fija seguidamente:

- Primer período decenal: día 20, inclusive, de cada mes.
- Segundo período decenal: penúltimo día hábil, inclusive, de cada mes.
- Tercer período decenal: día 15, inclusive, del mes inmediato siguiente.

En todos los casos, cuando la fecha de vencimiento indicada precedentemente coincida con día feriado o inhábil, la misma se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

Sujetos

Los fabricantes e importadores de cigarrillos, son responsables del Impuesto Adicional de Emergencia creado por la Ley N° 24.625, aplicando la tasa original del tributo del 7% sobre el precio final de venta al público de cada paquete de cigarrillos **vendido** en el territorio nacional, **sin detracción de importe alguno en concepto de impuestos**.

Hecho imponible

A los efectos del tributo, corresponderá considerar como venta de los citados productos:

- De tratarse de productos nacionales: la salida de fábrica o prolongación de la misma;
- De tratarse de productos importados: la entrega del producto o emisión de la factura respectiva, el que fuere anterior, en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

Base imponible

Con respecto al perfeccionamiento del hecho imponible, expendio y base imponible, la AFIP mediante Dictamen N° 9/1996 (Dirección de Asesoría Técnica), de fecha 08/03/1996, se pronunció frente a una presentación formulada por un contribuyente

que planteaba observaciones a las disposiciones contenidas en la Resolución General N° 4.123, aludiendo que interpretaba inadecuadamente las normas de la Ley N° 24.625, dejando vacíos conceptuales respecto a los siguientes aspectos: significado del vocablo "**adicional**", elementos integrantes del precio final de venta, sujeto del impuesto, nacimiento del hecho imponible, estructura de pago, etc. A fin de cubrir esas falencias legales, opinaba que resultaría de aplicación -según lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 1º de la ley del gravamen- la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones).

Los antecedentes legales como ser la Ley N° 21.930 modificatoria de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones); Ley N° 23.102 (Fondo de Asistencia en Medicamentos); Ley N° 23.562 (Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales) y Ley N° 24.625 (Impuesto Adicional de Emergencia de Venta del Paquete de Cigarrillo), permiten apreciar que todos los gravámenes que involucraron a la venta de cigarrillos, establecieron en forma expresa si ese precio contenía o no impuestos, remitiéndose en forma supletoria a las normas de impuestos internos, por todo lo cual se aprecia que la expresión "**precio final de venta**" no es suficiente para definir la base de imposición.

La AFIP, en diversas oportunidades ratificó su criterio en el sentido que el Impuesto al Valor Agregado forma parte de la base de cálculo del impuesto adicional de emergencia creado por Ley N° 24.625, señalando que el impuesto que nos ocupa no puede ser considerado adicional del Impuesto Interno a los Cigarrillos, en virtud de que la ley del rubro no le ha dado ese carácter, señalándolo como un "**impuesto adicional de emergencia**" con destino específico.

Cuando el legislador ha creado un impuesto adicional al impuesto interno, lo ha incluido en el respectivo texto legal, tal como ocurrió con el de la Ley N° 23.102, incorporándolo durante su vigencia como artículo 23 bis de la Ley de Impuestos Internos.

Otro aspecto a destacar es que el segundo párrafo del artículo 1º de la ley del tributo, establece que el impuesto que tratamos no forma parte de los demás gravámenes que inciden sobre los cigarrillos. De ello se deduce que si el ánimo del legislador hubiera sido excluir de la base del nuevo gravamen alguno de dichos impuestos, esta situación hubiera sido puesta de manifiesto expresamente en la respectiva ley.

En tal sentido, cabe poner de resalto que dicha ley se refería al "**precio de venta al público**", mientras que la que se está analizando alude al "**precio final de venta de cada paquete de cigarrillos**", expresión esta última que si bien tiene un sentido similar a la anterior, se aprecia más definitoria en cuanto no admite Como síntesis de lo expuesto cabe puntualizar que el impuesto adicional de emergencia sobre el precio de los cigarrillos no es adicional a los impuestos internos, sino que se trata de un tributo creado especialmente con un destino específico. Asimismo en el texto legal se ha definido claramente su base de cálculo, no excluyendo a tal fin ningún tributo por lo que, corresponde incluir en ella al Impuesto al Valor Agregado.

Declaraciones juradas e ingreso del gravamen

La determinación del impuesto adicional se efectuará considerando las ventas realizadas en los períodos que, respecto de cada mes calendario, se establecen a continuación:

- a) Primer período decenal: días 1 a 10, ambos inclusive.
- b) Segundo período decenal: días 11 a 20, ambos inclusive.
- c) Tercer período decenal: días 21 a último día del mes, ambos inclusive.

Las obligaciones de presentación del formulario de declaración jurada e ingreso del saldo resultante, deberán cumplimentarse hasta el día que, con relación a cada uno de los períodos decenales mencionados precedentemente, se indica:

- a) Primer período decenal: día 20, inclusive, de cada mes.
- b) Segundo período decenal: día 30, inclusive, de cada mes.
- c) Tercer período decenal: día 10, inclusive, del mes inmediato siguiente.

Reforma Tributaria Ley N° 25.239

La Ley N° 25.239 de fecha 29/12/1999 publicada en el Boletín Oficial el 31/12/1999, sustituyó la alícuota del 7% establecido por la Ley N° 24.625, por la alícuota del 21%, facultando al Poder Ejecutivo Nacional para disminuir la tasa, la que en ningún caso podrá ser inferior al 7%. La norma legal prorrogó la vigencia del tributo hasta el 31/12/2003 y establece que el producido del mismo, se destinará al Sistema de Seguridad Social, para ser destinado a la atención de las obligaciones previsionales nacionales.

Reducción de alícuota

El Decreto N° 518 de fecha 30/06/2000 (B.O. 03/07/2000), consideró conveniente una progresiva reducción de la alícuota del 21%, con el objeto de lograr un equilibrio razonable entre los sectores que operan en el campo productivo del sector tabacalero; actuando como un factor desalentador del contrabando, fundamentalmente sobre las marcas nacionales comercializadas en el mercado argentino.

En consecuencia, se estableció la siguiente escala:

- a) Desde la fecha de entrada del Decreto (04/07/2000) hasta el 19/10/2000. 16%
- b) Desde el 20/10/2000 hasta el 19/02/2001: 12%
- c) Desde el 20/02/2001 hasta el 19/06/2001: 7%

El Decreto N° 792 de fecha 14/06/2001 (B.O.15/06/2001), prorroga desde el 20/06/2001 hasta el 19/06/2002, ambas fecha inclusive, la aplicación de la alícuota del 7%.

El Decreto N° 861 de fecha 23/05/2002 (B.O.24/05/2002), prorroga desde el 20/06//2002 hasta el 31/12/2003, inclusive, la alícuota del 7%.

El Decreto N° 40 de fecha 09/01/2004 (B.O.12/01/2004), prorroga desde el 01/01/2004 hasta el 31/12/2004, ambas fechas inclusive, la alícuota del 7%.

El Decreto N° 295 de fecha 09/03/2004 (B.O.10/03/2004), disminuye la alícuota del 21% establecida por la Ley N° 24.625, estableciendo la misma en el 7%. No obstante la disminución de la alícuota establecida precedentemente, el impuesto a ingresar no podrá ser inferior al 75% del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV).

Se entenderá como precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV), a aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta y será calculado trimestralmente por la AFIP, en proporción a la cantidad de cigarrillos que contenga cada paquete. El impuesto mínimo a ingresar no podrá superar al que resulte de aplicar para la determinación del gravamen, la alícuota del 21% establecida por la Ley N° 24.625.

El Decreto N° 345 de fecha 28/03/2006 (B.O. 30/03/2006), mantiene la disminución de la alícuota del tributo en el 7% para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1° de abril de 2006 y hasta el 31 de diciembre de 2006, fecha esta última hasta la que fue prorrogada la vigencia del gravamen.

El Decreto N° 90 de fecha 14/01/2008 (B.O. 16/01/2008), mantiene la disminución de la alícuota del tributo en el 7% para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 01/01/2008 y hasta el 31/12/2008, ambas fechas inclusive.

El Decreto N° 2355 de fecha 30/12/2008 (B.O. 19/01/2009), mantiene la disminución de la alícuota del tributo en el 7% para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 01/01/2009 y hasta el 31/12/2009, ambas fecha inclusive.

Vigencia

El impuesto creado tenía una vigencia original de tres años a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación (B.O. 09/01/1996).

La Ley N° 25.868 sancionada el 17/12/2003 y promulgada el 07/01/2004, (B.O.08/01/2004), prorroga la vigencia del impuesto establecido por la Ley N° 24.625, hasta el 31/12/2004, inclusive.

La Ley N° 25.988 sancionada el 16/12/2004 y promulgada el 29/12/2004 (B.O.31/12/2004), prorroga la vigencia del impuesto establecido por la Ley N° 24.625, hasta el 31/12/2005, inclusive.

La Ley N° 26.073 (B.O. 10/01/2006) sancionada el 21/12/2005 y promulgada el 09/01/2006, **prorroga hasta el 31 de diciembre de 2006**, inclusive, la vigencia del impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos, establecido por la Ley N° 24.625 y sus modificaciones.

Por su parte, el PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante Decreto N° 345 de fecha 28/03/2006 (B.O. 30/03/2006), de acuerdo con los informes técnicos pertinentes, teniendo en cuenta las metas de recaudación del Gobierno Nacional y con el objeto de lograr un equilibrio razonable entre las distintas partes que operan en el campo productivo del sector tabacalero, se hace aconsejable en esta instancia establecer la misma **reducción de la alícuota** (7%) del tributo para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1° de abril de 2006 y **hasta el 31 de diciembre de 2006**, fecha esta última hasta la que fue prorrogada la vigencia del gravamen.

La Ley N° 26.180 sancionada el 29/11/2006 y publicada en el Boletín Oficial el 20/12/2006, prorroga la vigencia del impuesto a partir del 1° de enero de 2007 y hasta el 31 de diciembre de 2007, inclusive. El PEN mediante Decreto N° 1961 de fecha 28/12/2006 (B.O. 29/12/2006), disminuyó la alícuota del 21% estableciéndola en el 7%.

La Ley N° 26.340 sancionada el 12/12/2007 y publicada en el Boletín Oficial el 28/12/2007, prorroga hasta el 31/12/2008, inclusive, la vigencia del Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de Cigarrillos, establecido por la Ley N° 24.625 y sus modificaciones. El PEN mediante Decreto N° 90 de fecha 14/01/2008 (B.O. 16/01/2008),

La medida del PEN fue tomada de acuerdo con los informes técnicos pertinentes, teniendo en cuenta las metas de recaudación del Gobierno Nacional y con el objeto de lograr un equilibrio razonable entre las distintas partes que operan en el campo productivo del sector tabacalero, lo que hace aconsejable en esta instancia establecer la misma reducción de la alícuota del gravamen para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2008 y **hasta el 31 de diciembre de 2008, fecha esta última hasta la que fue prorrogada la vigencia del impuesto.**

Sin perjuicio de la decisión que se adopta, en el caso de que la evolución de la recaudación lo aconseje, conforme los informes técnicos pertinentes, la misma será modificada o dejada sin efecto.

La Ley N° 26.455 (B.O. 16/12/2008), en su Título III prorroga hasta el 31/12/2009, inclusive, la vigencia del Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de Cigarrillos, establecido por la Ley N° 24.625 y sus modificaciones.

Evolución de las alícuotas

Período	Alícuota	Norma
04/07/2000 al 19/10/2000	16%	Decreto N° 518/2000 (B.O. 03/07/2000)
20/10/2000 al 19/02/2001	12%	Decreto N° 518/2000 (B.O. 03/07/2000)
20/02/2001 al 19/06/2001	7%	Decreto N° 518/2000 (B.O. 03/07/2000)
20/06/2001 al 19/06/2002	7%	Decreto N° 792/2001 (B.O. 15/06/2001)
20/06/2002 al 31/12/2003	7%	Decreto N° 861/2002 (B.O. 24/05/2002)
01/01/2004 al 31/03/2004	7%	Decreto N° 40/2004 (B.O. 12/01/2004) Si bien establecía su vigencia hasta el 31/12/2004, la norma fue derogada por el Decreto N° 295/2004 (B.O. 10/03/2004)
01/04/2004 al 31/03/2006	7%	Decreto N° 295/2004 (B.O. 10/03/2004)
01/04/2006 al 31/12/2006	7%	Decreto N° 345/2006 (B.O. 30/03/2006)
01/01/2007 al 31/12/2007	7%	Decreto N° 1961/2006 (B.O. 29/12/2006)
01/01/2008 al 31/12/2008	7%	Decreto N° 90/2008 (B.O. 16/01/2008)
01/01/2009 al 31/12/2009	7%	Decreto N° 2355/2009 (B.O. 19/01/2009)

CAPITULO III – BEBIDAS ALCOHOLICAS

Objeto

Todas las bebidas, sean o no productos directos de destilación que tengan 10º GL o más de alcohol en volumen, excluidos los vinos, serán clasificadas como bebidas alcohólicas a los efectos de este título y pagarán para su expendio un impuesto interno de acuerdo con las siguientes tasas que se aplicarán sobre las bases imponibles respectivas, de conformidad con las clases y graduaciones siguientes:

- a) Whisky 20%
- b) Coñac, brandy, ginebra, pisco, tequila, gin, vodka o ron 20%
- c) En función de su graduación alcohólica, excluidos los productos indicados en a) y b):

1ra. Clase, de 10º hasta 29º y fracción 20%

2da. Clase, 30º y más 20%

Los fabricantes y fraccionadores de las bebidas a que se refieren los incisos precedentes que utilicen en sus actividades gravadas productos gravados por este artículo podrán computar como pago a cuenta del impuesto que deben ingresar el importe correspondiente al impuesto abonado o que se deba abonar por dichos productos con motivo de su expendio, en la forma que establezca la reglamentación.

El Poder Ejecutivo reglamentará la forma y condiciones en que las esencias aptas para la elaboración de bebidas alcohólicas serán libradas al consumo, pudiendo establecer normas para su circulación, tenencia, adquisición y expendio, fijar la capacidad de los envases y exigir el cumplimiento de todo otro requisito tendiente a evitar la elaboración de bebidas alcohólicas fuera de los establecimientos autorizados para ese fin.

Clasificación

A los fines dispuestos por el artículo 23 de la ley, se considerarán bebidas alcohólicas a las previstas en los incisos a) y b) del citado artículo 23 y a las comprendidas, por su graduación, dentro de las clases previstas en el inciso c) de dicho artículo, a excepción de las mistelas de menos de 18º, que no se consideran sujetas al gravamen.

El CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, originariamente aprobado con el título de "Reglamento Alimentario" por Decreto N° 141/1953 (B.O. 19/01/1953), fue declarado vigente en todo el territorio de nuestro país, bajo aquella denominación, por la Ley N° 18.284 (B.O. 28/07/1969) y su Decreto Reglamentario N° 2126/1971). En el Capítulo XIV, artículos 1108 al 1136, se tratan la descripción de las bebidas espirituosas, alcoholes, bebidas alcohólicas destiladas y licores.

Maceración de frutas

Quienes efectúen maceraciones de frutas y no deseen derramar el líquido alcohólico resultante de esas maceraciones, podrán expenderlo previa inscripción en los registros de fabricantes de bebidas alcohólicas o bien transferirlos a licoristas inscriptos, cumpliendo los requisitos que para esos casos determine la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

Cargos y diferencias

Los fabricantes de bebidas alcohólicas son responsables por el impuesto correspondiente a las diferencias comprobadas por inventario y a las que resulten, en la elaboración, entre las materias primas empleadas y los productos obtenidos, siempre que no prueben de una manera clara y fehaciente que las mismas obedecen a causas distintas al expendio.

Control de materias primas

La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA esta facultada para establecer, cuando por razones fiscales lo estime conveniente, los requisitos a cumplirse en la elaboración, importación y circulación de productos no alcanzados específicamente por los impuestos internos, que en una u otra forma intervengan en la fabricación de bebidas alcohólicas.

Sidras

Al respecto se informa que las “**sidras**” no se encuentran expresamente alcanzadas por el Impuesto Interno a las Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, establecido por el artículo 26 de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones.

Por otra parte, la bebida compuesta por sidra con el agregado de pulpa de frutas no se encuentra clasificada en el CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO como “sidra”, por lo que se encuentra comprendida entre las denominadas “bebidas que tengan menos de 10°GL de alcohol en volumen”, **las que se encuentran gravadas con un impuesto del 8%**. Este criterio fue establecido por el Dictamen N° 54/2000 (DAT) de la DGI.

Aguardientes caseros o artesanales

La Dra. Marita COLOMBO, Senadora de la Nación por Catamarca, con fecha 01/06/2006 presentó un proyecto de ley identificado como S-1832/06, excluyendo a los aguardientes caseros o artesanales, del Impuesto Interno a las Bebidas Alcohólicas, establecido por la Ley N° 24.674 y sus modificatorias.

La modificación que se propone, según surge de sus fundamentos, tiene escasa incidencia en la recaudación debido a la “...casi inexistente industria artesanal del aguardiente”, y “...permitirá el desarrollo de una industria casera y familiar con un verdadero efecto multiplicador...”, en alusión al resto de las actividades locales llevadas a cabo en la provincia de Catamarca.

Actualmente, el Capítulo II de la Ley de Impuestos Internos, grava con una alícuota del 20% a todas las bebidas alcohólicas cuyo contenido supere los 10º GL o más de alcohol en volumen, entre las que se encuentran aquellas que, el proyecto pretende excluir.

Respecto de la medida impulsada por el Poder Legislativo, se destaca que si bien el hecho de gravar con Impuestos Internos a la comercialización de aguardientes, pudiera no revestir importancia desde el punto de vista recaudatorio, no debe perderse de vista que los impuestos selectivos al consumo, como lo es el gravamen de que se trata, además de fines recaudatorios, persiguen en muchos casos un objetivo extra fiscal, cual es el de desalentar el consumo de bienes nocivos o perjudiciales para la sociedad, sobre todo si se tiene en cuenta que dicha bebida es elaborada con una de las más altas graduaciones alcohólicas, la que se ubica entre los 39º y 65º GL de alcohol en volumen.

Asimismo, advirtiendo que podrían existir otras bebidas de producción artesanal y regional, debe tenerse presente que cualquier beneficio a favor de un sector de la economía en particular, genera un efecto demostración que induce a otros sectores a solicitar idéntico tratamiento, situación que atentaría con la actual política en materia fiscal. Por otra parte, debe destacarse que las normas de CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, Ley Nº 18.284 y su reglamentación por Decreto Nº 2126/1971, no resulta posible identificar cuando se trata de producción de tipo artesanal o industrial.

Cabe hacer notar que el proyecto de ley es una reproducción, tanto en sus fundamentos como en su parte resolutive, que fuera presentado por los Diputados Nacionales, por la provincia de Catamarca, Aída MALDONADO y Horacio PERNASETTI, con fecha 11/03/2004, bajo el Nº D-646-04 y que obtuviera media sanción de la Cámara de Diputados en ese mismo año e ingresado a la Cámara de Senadores bajo el Nº 0073-CD-04, pero que perdió estado parlamentario por no haber sido tratado en las Comisiones en donde se encontraba radicado.

Unificación de tasas

Durante cientos de años los gobiernos de todo el mundo han tratado de aplicar tributos y otros impuestos indirectos a las bebidas alcohólicas destiladas con el principal objeto de generar ingresos. Aunque tales impuestos han contribuido en gran medida al total de ingresos fiscales, y continúan haciéndolo, la experiencia ha demostrado que el nivel, el método y la administración de los impuestos sobre bebidas alcohólicas destiladas pueden tener una gran influencia positiva o negativa sobre los ingresos, el consumo y la naturaleza del mercado.

La tributación no debe discriminar entre diferentes categorías de bebidas alcohólicas destiladas, ya que ello constituye una violación de las obligaciones del comercio internacional y podría ser contraproducente desde el punto de vista de una maximización de ingresos.

Los impuestos sobre diferentes tipos de productos alcohólicos como la cerveza, vino y bebidas alcohólicas destiladas, deben basarse en el contenido de alcohol del

producto. Los impuestos que no se basan en el contenido de alcohol distorsionan la elección del consumidor, lo que a su vez, conduce a la ineficiencia desde el punto de vista económico.

Las bebidas alcohólicas se encuentran gravadas para reducir el consumo por razones sanitarias y sociales, así como para recuperar los costos sociales por el consumo indebido de alcohol.

Finalmente, debe señalarse que si bien cualquier impuesto selectivo al consumo estructurado a una tasa proporcional genera una distorsión, en la medida en que los bienes estén afectados por una misma tasa, el precio relativo de los mismos no cambiará entre sí, aunque la pérdida de bienestar perdure aún.

Evolución alícuotas bebidas alcohólicas

Producto	Ley 23.047 Desde 01/03/84	Ley 23.350 Desde 01/11/86	Ley 23.658 Desde 02/05/89	Dto. 1189/93 Desde 17/06/93	Dto. 404/96 Desde 16/04/96	Ley 24.674 Desde 01/09/96	Ley 25.239 Desde 01/01/00	Dto. 303/00 Desde 10/04/00	Actual Desde 01/01/03
Whisky	47%	47%	50%	30%	12%	12%	20%	20%	20
Cognac Brandy Ginebra Pisco Tequila Gin Vodka Ron	32%	25%	30%	18%	8%	8%	20%	15%	20
1ra. Clase 10° a 29° y fracción	17%	10%	14%	8%	6%	6%	20%	12%	20
2da. Clase 30° y más	23%	15%	20%	12%	8%	8%	20%	15%	20

Whisky y la OMC

La Asociación del Whisky Escocés con el patrocinio de la Embajada Británica en Buenos Aires, efectuó un planteo contra el Decreto N° 303/2000 (EXPMECON EX 001-002089/2000), considerando que se imponía un trato discriminatorio al whisky importado.

La presentación analiza las recomendaciones hechas por los respectivos Paneles al Órgano de Solución de Diferencias de la OMC en los casos de Japón, Corea y Chile, en los cuales se examinaron las infracciones cometidas por esos países al haber gravado a ciertas bebidas alcohólicas de una manera que viola lo estatuido por el artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

Dicho artículo, que consagra la llamada cláusula del trato nacional, establece, entre otras disposiciones, que los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares.

Debe señalarse que cada Gobierno tiene facultades para manejar sus impuestos interiores gravando a las mercancías con tasas diferentes sin que por ello se cometa una infracción al Artículo III, citado precedentemente.

Finalmente se arribó a la conclusión que si el whisky fabricado en la República Argentina y el whisky importado se encuentran gravados con impuestos internos a una misma tasa, por lo tanto no hay discriminación a favor del primero y en detrimento del segundo, y si tampoco se protege a la producción nacional de bebidas alcohólicas imponiendo alícuotas diferentes según sea la bebida de que se trate, no se encontraría afectada la cláusula del trato nacional.

Añejamiento de alcoholes

Durante el año 1965, la Federación de la Industria Licorista Argentina solicitó a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA se autorizara a añejar en licorería los alcoholes destinados a la elaboración de whisky, coñac, ron y otros productos cuya calidad se deseaba mejorar. Tal pedido lo fundamentaba en el hecho de que conforme lo disponía de Decreto Nº 2376/1965, la DIRECCION NACIONAL DE QUIMICA no expediría análisis de libre circulación para los whiskies elaborados en el país, en los que se haya utilizado como materia prima únicamente maltas importadas meramente hidratadas.

Las normas entonces vigentes no habían contemplado la posibilidad de que el añejamiento de los alcoholes pudiese efectuarse en las licorerías. La DIRECCION NACIONAL DE QUIMICA se había expedido estableciendo que los productos sujetos a añejamiento, quedaran depositados en locales cerrados, similares a los que entonces se encontraban instalados en las destilerías, a efectos de que la DGI se hallara en condiciones de certificar el transcurso del período necesario para que dicho organismo extendiera el correspondiente certificado, que permita su libre circulación comercial con la denominación de whisky, coñac o ron.

La DGI mediante Resolución General Nº 1056 (I.I.) de fecha 22/10/1965 autorizó el añejamiento de alcoholes en las licorerías con un sistema similar al utilizado por las destilerías de alcohol, estableciendo una detallada metodología de procedimiento, requerimientos, controles, registraciones y mermas admitidas.

Malta de whisky y otros

La Cámara Argentina de Destiladores Licoristas, en distintas oportunidades, ha manifestado su preocupación por el tratamiento tributario que realiza la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS con las importaciones de Malta de Whisky (Posición 2208.30.10) aplicándole al despacho a plaza el pago del Impuesto Interno a las Bebidas Alcohólicas, como si se tratase de un producto terminado listo para consumir.

La Ley de Impuestos Internos N° 24.674 y sus modificatorias, define en el Capítulo II, artículo 23 que: “Todas las bebidas, sean o no productos directos de destilación que tengan 10° GL o más de alcohol en volumen, excluidos los vinos, serán clasificadas como bebidas alcohólicas a los efectos de este Título y pagaran para su expendio un impuesto interno de acuerdo con las siguientes tasas que se aplicarán sobre las bases imponibles respectivas (...).

Históricamente, la Ley de Impuestos Internos a los fines de la clasificación de las bebidas alcohólicas y otros productos de consumo humano, ha efectuado una remisión al CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO (Ley N° 18.284) y las interpretaciones que del mismo efectúe el organismo encargado de su aplicación.

El citado Código Alimentario en su artículo 1111 y las resoluciones MERCOSUR/GMC/RES N° 20/94 y 77/94 definen que: “Bebida alcohólica (con excepción de las fermentadas) es el líquido alcohólico destinado al consumo humano, con características organolépticas especiales, con un grado alcohólico mínimo de 0,5 % Vol. y un máximo de 54 % Vol. a 20° (Celsius)...”

La Malta de Whisky es una materia prima importada a más de 60°, utilizada para mezclar con destilados nacionales para mejorar el **blend**, no pudiendo ser considerada una bebida alcohólica y por lo tanto se encuentra fuera del ámbito de la imposición selectiva a las bebidas alcohólicas.

Debe señalarse como fundamento de la conclusión a que se arriba precedentemente, que la Ley de Impuestos Internos texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, en el Capítulo II, Alcoholes, artículo 33 in fine, establecía que: “A los fines de este impuesto, la **ginebra concentrada, ron concentrado, el whisky de malta** y cualquier otra bebida o producto para corte con un tenor alcohólico originado en un proceso de destilación, **serán considerados como alcohol**”. El Decreto N° 538/1996, artículo 1º, dejó sin efecto transitoriamente el gravamen sobre el alcohol etílico y demás productos definidos en el citado artículo 33, con vigencia a partir del 23/05/1996 y hasta el 31/02/1997. Antes de operarse este último vencimiento, la Ley N° 24.674 de fecha 17/07/1996 abroga el Impuesto Interno a los Alcoholes.

Por otra parte, en el citado texto ordenado, el artículo 43, Capítulo IV, Bebidas alcohólicas, establecía que los fabricantes podrán computar como pago a cuenta del gravamen que deban ingresar, el importe correspondiente al impuesto pagado por aplicación de lo indicado en el Capítulo III Alcoholes, sobre el alcohol importado.

La pretensión fiscal de la Dirección General de Aduanas de gravar con Impuestos Internos, la importación –hecho imponible autónomo- de malta de whisky para su

posterior utilización como materia prima de la bebida destilada “Whisky”, constituye un **costo financiero** para la operación, adelantando e inmovilizando fondos.

Resulta paradójico que el caso se transforme en un “**costo económico**” a partir de lo establecido en el artículo 7º, Título I, de la Ley N° 24.674, estableciendo en el caso de importaciones, que los responsables deberán ingresar, antes de efectuarse el despacho a plaza el importe que surja de aplicar la tasa correspondiente sobre el 130% del valor resultante de agregar al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el impuesto de esta ley.

La posterior venta de bienes importados estará alcanzada por el impuesto computándose como pago a cuenta el importe abonado en la etapa anterior en la medida en que corresponda a los bienes vendidos. **En ningún caso dicho cómputo podrá dar lugar a saldo a favor de los responsables.**

El espíritu del legislador sobre el tema desarrollado ut-supra, lo encontramos explicitado en el texto del mensaje de la Ley N° 21.930 de fecha 15/01/1979 (B.O. 19/01/1979) que modificó el texto ordenado en 1977 de la Ley de Impuestos Internos. Al considerar que la imposición en materia de impuestos internos, a los alcoholes y a las bebidas alcohólicas se hallaban íntimamente relacionada, consideró que la ginebra concentrada, ron concentrado, el whisky de malta y cualquier otra bebida o producto para corte con tenor alcohólico originado en un proceso de destilación, serán considerados como alcohol.

Fiscalización de alcoholes

El texto de la Ley N° 24.674 de aplicación para los hechos imponible que se produzcan a partir del 01/09/1996, no contiene como materia gravada a los alcoholes, por lo que la normativa reglamentaria que establecía la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), referida a dicho impuesto ha perdido vigencia en virtud de la derogación tácita.

En materia de industrialización, producción, circulación, fraccionamiento y comercialización de alcohol etílico y metílico, rige la Ley N° 24.566 (Ley Nacional de Alcoholes), cuyo artículo 4º designa como Autoridad de Aplicación al INSTITUTO NACIONAL DE VITIVINICULTURA, otorgándole facultades para dictar las respectivas normas reglamentarias.

El artículo 38 dispone que hasta tanto no se dicte la respectiva reglamentación mantendrán su vigencia las normas actuales que no se opongan a la misma. Al respecto, con fecha 04/12/1996 el INV mediante la Resolución N°C. 11/1996, estableció el régimen de control de los alcoholes etílico y metílico, que según lo dispuesto por su artículo 1º comprende la producción, circulación, fraccionamiento y comercialización de alcohol etílico y metílico; disponiendo las formalidades y requisitos a observar por los responsables (destiladores, fabricantes, fraccionadores y/o comerciantes, manipuladores y adquirentes de alcohol desnaturalizado y adquirentes para su manipulación o transformación para cualquier aplicación o destino).

En virtud de la reglamentación dictada por la autoridad de aplicación en materia de control y fiscalización de alcoholes y encontrándose los alcoholes marginados de la tributación conforme la Ley de Impuestos Internos N° 24.674, han perdido vigencia las normas dictadas por la AFIP sobre la materia cuando los alcoholes resultaban alcanzados por los impuestos internos.

Sin perjuicio de lo expuesto, es del caso recordar que el artículo 40 del Decreto N° 296/1997 y sus modificaciones –reglamentario de la Ley de Impuestos Internos N° 24.674- faculta a la AFIP a establecer, cuando por razones fiscales se estime conveniente, requisitos respecto de la elaboración, importación y circulación de productos no alcanzados por los impuestos internos, que en una u otra forma intervengan en la fabricación de bebidas alcohólicas.

Sobre el tema se pronunció la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, mediante Dictamen N° 47/2007 de fecha 27/06/2007., relacionado sobre el traslado del insumo denominado “**maceración filtrada de hierbas**” que se utiliza en la elaboración de una bebida gasificada a base de hierbas que encuadra como exenta en el artículo 26 de la Ley de Impuestos Internos.

Posteriormente, la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, mediante Dictamen N° 93/2007 de fecha 21/12/2007, se pronunció sobre el procedimiento aplicable para el traslado de un insumo entre fábricas de un responsable de impuestos internos a las Bebidas Alcohólicas denominado “maceración filtrada de hierbas” que es un producto concentrado a base de alcohol etílico, de alta graduación alcohólica y que por sus características organolépticas es un **producto semielaborado no apto para el consumo humano** que se utiliza para la elaboración de productos comprendidos en el artículo 26 y 23 de la Ley de Impuestos Internos, concluyendo que corresponde aplicar la normativa reglamentaria establecida por la Resolución General N° 1.027 (DGI). Al respecto, se aclaró que conforme lo dispuesto por la Circular N° 1.351 (DGI) dicha normativa se encuentra vigente en lo referente al rubro bebidas alcohólicas.

Asimismo, se ratificó lo señalado en el Dictamen N° 47/2007 (DI ATEC) en el sentido de que en materia de industrialización, producción, circulación, fraccionamiento y comercialización de alcohol etílico y metílico, rige la Ley N° 24.566 (Ley nacional de Alcoholes), cuyo artículo 4° designa como Autoridad de Aplicación al Instituto Nacional de Vitivinicultura otorgándole facultades para dictar las respectivas normas reglamentarias.

CAPITULO IV – CERVEZAS

Antecedentes

El Impuesto Interno a las Cervezas en nuestro país, se remonta a la época de la Revolución de Mayo. La primera manifestación impositiva a nivel nacional la encontramos en la Ley N° 2774 del 26/01/1891 y ratificada en el primer ordenamiento de los Impuestos Internos que se efectuó por Ley N° 3764 del 18/01/1899.

La materia imponible en el rubro Cervezas no ha variado fundamentalmente a través del tiempo, situación esta que no se repite en la aplicación de tasas las que alternativamente pasan de **específicas** (por litro) a tasas **ad-valorem** (precio de venta).

Revisando las ex-Normas Generales de Procedimiento de la ex-Administración General de Impuestos Internos del año 1940, observamos que la VIIIa. parte trata la tributación de las Cervezas.

Este gravamen clasificaba a las Cervezas en atención a las materias primas empleadas en su elaboración, en dos grandes grupos, a saber:

- 1) **CERVEZA "GENUINA"**: es el producto obtenido *exclusivamente* por la fermentación de malta proveniente de la cebada, mediante el agregado de lúpulo.
- 2) **CERVEZA "NO GENUINA"**: cuando en la elaboración se empleaba cualquier otra materia amilácea, la cerveza se consideraba *no genuina* y se libraba al consumo con la atestación de tal.

A su vez, a los efectos del pago del impuesto se hacían los siguientes distingos:

- a) Cerveza genuina elaborada exclusivamente con malta proveniente de cebada **argentina**;
- b) Cerveza genuina elaborada con malta proveniente de cebada **extranjera**, o con **mezclas** de maltas provenientes de cebada argentina y extranjera, cualesquiera fueran las proporciones en que ambas se empleaban; y
- c) Cerveza no genuina.

El gravamen por litro era de pesos moneda nacional (m\$n) 0,05, 0,08 y 0,10 respectivamente.

El régimen establecía distintas formas de tributación del impuesto, otorgando a los **fabricantes** de cerveza la opción de un servicio de intervención fiscal permanente. Las fábricas que funcionaban bajo ese régimen expendían sus productos en envases que **no poseían valor ni instrumento fiscal de ninguna clase**.

La identificación de origen del producto quedaba certificada con las etiquetas especiales que cada fábrica registraba ante la Administración General de Impuestos Internos.

Pero no todas las fábricas nacionales de cerveza contaban con dicho servicio de intervención permanente y, en consecuencia, la comprobación del pago del impuesto se hacía mediante estampillas y boletas de valor fiscal, que se adherían a las botellas y envases mayores de circulación comercial.

Las cervezas **importadas** obligatoriamente debían circular y hallarse en comercios con sus envases provistos de tales valores fiscales.

Los **envases mayores** destinados al expendio de cervezas nacionales, sólo podían circular si tenían una atestación bien visible, con el nombre del fabricante, número de identificación correspondiente y **capacidad oficialmente comprobada**.

Tales enunciados -a opción de los interesados- podían ser estampados a fuego o enunciarse mediante **chapas metálicas**, las que debían ir fijadas en forma que no pudieran ser substituidas ni modificadas.

La circulación comercial de los productos de fábricas **sin intervención fiscal permanente**, era controlada estableciendo que la boleta de valor y sus respectivos adicionales correspondiesen al litraje asignado al envase.

Las disposiciones reglamentarias del tributo exigían que los envases de cerveza en circulación comercial debían llevar adheridas **etiquetas oficialmente aprobadas**, las cuales llevaban marca ó denominación de la cerveza, su carácter de "*genuina*" ó de "*no genuina*", nombre del fabricante ó número de su certificado de inscripción, ubicación de la fábrica y número del certificado del "**análisis tipo**" extendido por la ex-Dirección Nacional de Química.

El expendio de cervezas **sin etiquetas** o con etiquetas no aprobadas, estaba terminantemente prohibido y constituía una infracción penada.

Existía la obligación de presentar declaraciones juradas mensuales y en los libros oficiales especificar la entrada y salida de los productos, e indicación de nombres y domicilios de los adquirentes.

La cerveza que se consumía en el interior de las fábricas **por el personal de las mismas**, estaba exenta del gravamen, siempre que se encontrara comprendida dentro de las tolerancias por mermas naturales, fijadas en un 5%.

Finalmente, cualquier producto concentrado que se expendía al público con destino a la preparación de cerveza o **bebida similar**, se encontraba alcanzado por el gravamen.

La ex-Reglamentación General de Impuestos Internos del año 1949, en su Título VI trata el rubro Cervezas, manteniendo las normas citadas *ut-supra*, ampliando los controles oficiales en lo que se refiere a las registraciones.

Objeto

El Impuesto Interno a las Cervezas fue nuevamente incorporado por Ley N° 23.871 (B.O. 21/10/1991) a partir del 01/11/1991, como artículo sin número a continuación del artículo 54, como Capítulo VIII del Título I, de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones).

Al no contemplar el texto legal una definición precisa de la cerveza y de acuerdo con el Decreto Reglamentario N° 296/1997, debemos basarnos en las definiciones y requisitos establecidos en el CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO (Ley N° 18.284 sus modificaciones y ampliaciones).

El ordenamiento legal anterior al CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, era el ex-Reglamento Alimentario dispuesto por Decreto N° 141/1953, que en su Capítulo XIV sobre Bebidas Fermentadas, trataba en sus artículos 603 a 606 inclusive la fabricación, definición, características y envases de las cervezas.

El CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO (Ley N° 18.284) en sus artículos 124 a 126, y 1080 a 1083 inclusive, fija las condiciones y requisitos de elaboración de las cervezas.

Merece destacarse la existencia de **CERVEZA SIN ALCOHOL**, entendiéndose por tal la que su contenido de alcohol no exceda de 0,5% en volumen, admitiéndose una tolerancia de 0,2% sobre dicho límite en el control de los productos en circulación.

La Resolución N° 124/95 del Ministerio de Salud y Acción Social (B.O. 02/05/1995) dispuso que las cervezas deberán rotularse, consignando el contenido neto y su graduación alcohólica centesimal con caracteres de buen realce, tamaño y visibilidad.

Productos sujetos a impuesto

Están sujetos al pago del gravamen que establece el artículo 25 de la ley, aquellos productos que el CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO incluye bajo la denominación genérica de "**cerveza**".

Diferencias de inventario

Los fabricantes de cervezas son responsables por el impuesto correspondiente a las diferencias comprobadas por inventario y a las que resulten, en su elaboración, entre las materias primas empleadas y los productos obtenidos, siempre que no prueben en forma clara y fehaciente la causa distinta al expendio que las haya producido.

Sujetos

Los fabricantes, elaboradores e importadores de cervezas son responsables del tributo, y les corresponden las generalidades del Título I de la Ley de Impuestos Internos, texto según Ley N° 24.674.

Tasas

La Ley N° 28.871 estableció un gravamen del 4% sobre el precio de venta de la cerveza, a partir del 01/11/1991. La Ley N° 25.239 estableció la alícuota en el 8% a partir del 01/01/2000.

El Impuesto Interno a las Cervezas, verifica una situación fiscal que alterna períodos de gravada, exenta, gravada con tasa específica, tasa ad-valorem e incorporación en otros rubros de Impuestos Internos (Bebidas Gasificadas, etc.).

Al respecto, debemos señalar que por Ley N° 18.528 del 31/12/1969 se derogó el gravamen a las Cervezas que figuraban con un impuesto fijo, pasando automáticamente a estar afectadas por un gravamen ad-valorem dentro del ex-Impuesto a las Ventas, ya que al ser excluidas de Impuestos Internos, cayeron irremediabilmente en la tasa del 10% sobre el precio neto de venta del fabricante o importador. La Ley N° 16.450 del 22/02/1962 que crea el gravamen a las Bebidas Gasificadas, etc. incorpora a las cervezas en forma automática.

Sintetizando, debemos señalar que: a) la Ley N° 20.046 de Enero de 1973 exime a las Cervezas; b) la Ley N° 22.438 grava las Cervezas con una tasa del 5%, y c) la Ley N° 23.350 del 26/08/1986 las exime nuevamente. Para una mejor comprensión de lo manifestado, presentamos el siguiente cuadro:

Evolución Tasas del Impuesto Interno a las Cervezas

Período	Situación Fiscal	Por Litro	% Venta	Moneda
01/01/1943 al 31/12/1943	Gravada	0,05	---	\$ Moneda Nacional
01/01/1944 al 21/12/1949	Gravada	0,09	---	\$ Moneda Nacional
01/01/1950 al 31/03/1956	Gravada	---	15	\$ Moneda Nacional
01/04/1956 al 31/03/1960	Gravada	---	20	\$ Moneda Nacional
01/04/1960 al 31/12/1960	Gravada	1,80	---	\$ Moneda Nacional
01/01/1961 al 31/12/1966	Gravada	1,00	---	\$ Moneda Nacional
01/01/1967 al 31/01/1970	Gravada	3,00	---	\$ Moneda Nacional
01/02/1970 al 31/03/1981	Exenta	---	---	---

Período	Situación Fiscal	Por Litro	% Venta	Moneda
01/04/1981 al 28/02/1984	Gravada	---	5,263	\$ Ley
01/03/1984 al 31/10/1986	Gravada	---	7,527	\$ Argentinos
01/11/1986 al 31/10/1990	Exenta	---	---	---
01/11/1990 al 31/12/1999	Gravada	---	4,17	Pesos
01/01/2000	Gravada	---	8,70	Pesos

El Impuesto Interno a las Cervezas, verifica una situación fiscal que alterna períodos de gravada, exenta, gravada con tasa específica, tasa ad-valorem e incorporación en otros rubros de Impuestos Internos (Bebidas Gasificadas, etc.).

Al respecto, debemos señalar que por Ley N° 18.528 del 31/12/1969 se derogó el gravamen a las Cervezas que figuraban con un impuesto fijo, pasando automáticamente a estar afectadas por un gravamen ad-valorem dentro del ex-Impuesto a las Ventas, ya que al ser excluidas de Impuestos Internos, cayeron irremediabilmente en la tasa del 10% sobre el precio neto de venta del fabricante o importador.

La Ley N° 16.450 del 22/02/1962 que crea el gravamen a las Bebidas Gasificadas, etc. incorpora a las cervezas en forma automática. Sintetizando, debemos señalar que: a) la Ley N° 20.046 de Enero de 1973 exime a las Cervezas; b) la Ley N° 22.438 grava las Cervezas con una tasa del 5%, y c) la Ley N° 23.350 del 26/08/1986 las exime nuevamente.

Libros oficiales

Los fabricantes, elaboradores e importadores de Cervezas se encuentran comprendidos dentro del régimen de registraciones oficiales dispuesto por la Resolución General N° 1910 y sus modificaciones (B.O. 27/05/1977), al no tener un régimen especial de registraciones.

Cerveza artesanal

El CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO no efectúa una tipificación de “**cerveza artesanal**”. Es decir que, desde el punto de vista legal, lo que se establece es que características debe tener una bebida para ser considerada “**cerveza**”, por lo cual podría decirse que la categorización de “cerveza artesanal” responde a una denominación de fantasía.

En el último período económico –luego de la devaluación- comienza a producirse un proceso de reemplazo de las cervezas importadas por otras artesanales, de producción diferenciada por la regionalización, que ofrecen una mayor calidad que el producto industrial a un precio inferior al de la cerveza importada. Este producto de

reciente relevancia en el sector se consume no sólo en las zonas de producción sino también en canales de expendio de grandes centros urbanos, tales como bares específicos.

Desde 1999 la producción y consumo de cerveza artesanal se triplicó no como una moda, sino que se trata en principio de un cambio en los hábitos de consumo. Su graduación alcohólica oscila entre los 5 y 9 grados, mientras que la industrial se encuentra entre los 3 y 4 grados. El precio de la cerveza artesanal es algo superior a la industrial.

En la actualidad operan en nuestro país cuatro empresas productoras y comercializadoras de cerveza a nivel nacional: a) Cervecería y Maltería Quilmes (Quilmes Cristal, Quilmes Bock, Imperial, Andes, Norte, Palermo, Bieckert, Liberty, Iguana, Heineken); b) Compañía Cervecerías Unidas CICSA (Budweiser, Schneider, Santa Fe, Rosario, Córdoba, Río Segundo, Salta, Guinness, Corona); c) CCBA S.A. (Brahma Chopp, Brama Bock, Miller); y d) Casa Isenbeck (Isenbeck, Warsteiner, La Diosa Tropical). Existen 10 plantas productoras de cerveza que pertenecen a alguna de las 4 empresas recién detalladas, representando el 97% de la capacidad instalada.

Según información de la FAO, desde el año 1983 la producción de cerveza a nivel mundial se incrementó en un 288% aproximado. En el caso de la producción nacional creció en los último cuarenta años alrededor de un 64%, mayor que la producción mundial, teniendo en cuenta que la producción nacional en la década de 1960 representaba un 0,55% de la producción mundial total, mientras que en el año 2003 representa un 0,90% de dicha producción.

El consumo de cerveza creció a un ritmo sostenido debido a que el consumo del producto reemplaza el consumo de vinos y se localiza en los grupos etéreos más bajos como así también en los de menor poder adquisitivo.

Para tener una idea de la importancia de la cerveza artesanal, existen aproximadamente 2.390 páginas de Argentina en la Web sobre el tema. Existen cursos de capacitación, ofrecimiento de insumos, equipamientos, accesorios y servicios, existiendo una asociación civil "Cerveceros 1060" que en tres años de vida reúne a 180 socios.

La instalación de una fábrica de cerveza artesanal con una producción mensual de 400 litros, requiere 1 operario técnico cervecero, 5 m². de área de trabajo, 2 Kw. De consumo eléctrico, 3 m³. mensuales de consumo de agua, sistema de calefacción a gas y sistema de frío con compresor de ½ HP. El costo total del equipamiento asciende aproximadamente a U\$S 5.400.

Rotulado y graduación alcohólica

El Ministerio de Salud y Acción Social en uso de las facultades conferidas por el artículo 2º, inciso h), apartado 1º del Decreto N° 101/1985, consideró la necesidad de brindar al consumidor mayor información en el rotulado de cervezas y productos de cervecería. A tal fin, mediante Resolución N° 124/1995 de fecha 24/04/1995 (B.O.

02/05/1995), modificó el segundo párrafo del artículo 1083 del CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO referente a la rotulación de las cervezas y productos de cervecería, estableciendo que deberán rotularse consignando el contenido neto y su graduación alcohólica centesimal con caracteres de buen realce, tamaño y visibilidad.

El citado Código reglamenta a las Cervezas en sus artículos 124 a 126, y 1080 a 1083, inclusive, estableciendo para este producto una graduación alcohólica (G.L.) de 2,5° a 12°. Mientras que, para las denominadas “Cervezas sin alcohol”, fija una graduación alcohólica de 0,5° a 0,7° como máximo.

Cervezas especiales

Durante la década de 1990 se observó la importación de “Cervezas Especiales” de alta fermentación, que requieren hasta tres años de maduración y varias fermentaciones sucesivas. Entre ellas, podemos señalar los siguientes tipos:

- La Pécheresse – Cerveza aperitiva de tradición antigua, madurada en pipa de roble y enriquecida con zumo de durazno, de sabor refrescante y con nivel de alcohol débil (2,5° GL).
- La Kriek – Cerveza exclusivamente fabricada según el “Méthode Champenoise”. Es el resultado de una mezcla de lambic y de cerezas recién cosechadas, madurado durante largos años en pipas de roble. La graduación alcohólica es del 5,2° GL.
- La Faro – Cerveza de tipo lambic, lograda después de una fermentación espontánea, de gusto agridulce y fresco, con una graduación alcohólica de 4,75° GL.
- La Framboise – También llamado el champagne clarete en el mundo de la cerveza. Fabricada según un método ancestral, se provoca una fermentación suplementaria en pipa de roble añadiendo frambuesas enteras al lambic. Su embotellado se realiza con tapón de champagne y bozal de alambre, que permite guardar sus características excepcionales. La graduación alcohólica es de 4° GL.
- La Peche – Cerveza de fermentación espontánea madurada en pipa de roble durante tres años, agregándose después zumo de durazno. Su embotellado se realiza con tapón de champagne y bozal de alambre, con una graduación alcohólica de 4° GL.
- La Leffe Blonde – Cerveza de abadía de fama internacional, fabricada desde siglos en el más puro respeto de las tradiciones de cervecería. Está elaborada con un poco de picante que evoca el trébol. Su graduación alcohólica es de 6,3° GL.

- La Chimay – Elaborada en el monasterio de Scourmont por monjes trapenses, de sabor suave con un poco de manzana. La graduación alcohólica es de 7° GL.
- La Duvel – Cerveza con alta fermentación, fabricada a base de malta de cebadas y de lúpulos especialmente seleccionados y sin aditivo. Se realiza una segunda fermentación en la botella y la graduación alcohólica es de 8,5° GL.
- La Scaldis – La más fuerte de las cervezas especiales belgas suave y amarga al mismo tiempo, es fabricada desde 1769 con sabor malteado de nuez. Su graduación alcohólica es de 12° GL.

CAPITULO V – BEBIDAS ANALCOHOLICAS, JARABES, EXTRACTOS Y CONCENTRADOS

Objeto

Las bebidas analcohólicas, gasificadas o no; las bebidas que tengan menos de 10^o GL de alcohol en volumen, excluidos los vinos, las sidras y las cervezas; los jugos frutales y vegetales; los jarabes para refrescos, extractos y concentrados que por su preparación y presentación comercial se expendan para consumo doméstico o en locales públicos (bares, confiterías, etcétera), con o sin el agregado de agua, soda u otras bebidas; y los productos destinados a la preparación de bebidas analcohólicas no alcanzados específicamente por otros impuestos internos, sean de carácter natural o artificial, sólidos o líquidos; las aguas minerales, mineralizadas o saborizadas, gasificadas o no; están gravados por un impuesto interno del OCHO POR CIENTO (8%).

Igual gravamen pagarán los jarabes, extractos y concentrados, destinados a la preparación de bebidas sin alcohol.

La citada tasa se reducirá al CINCUENTA POR CIENTO (50%) para los siguientes productos:

a) Las bebidas analcohólicas elaboradas con un DIEZ POR CIENTO (10%) como mínimo de jugos o zumos de frutas -filtrados o no- o su equivalente en jugos concentrados, que se reducirá al CINCO POR CIENTO (5%) cuando se trate de limón, provenientes del mismo genero botánico del sabor sobre cuya base se vende el producto a través de su rotulado o publicidad.

b) Los jarabes para refrescos y los productos destinados a la preparación de bebidas analcohólicas, elaborados con un VEINTE POR CIENTO (20%) como mínimo de jugos o zumos de frutas, sus equivalentes en jugos concentrados o adicionados en forma de polvo o cristales, incluso aquellos que por su preparación y presentación comercial se expendan para consumo doméstico o en locales públicos *(A través del Decreto N° 1035/2000 (B.O. 10/11/2000), se deja sin efecto el gravamen establecido en este Capítulo para los productos indicados en el presente inciso. Dicha disposición surte efecto para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 01/12/2000 hasta el 31/12/2001, ambas fechas inclusive. Posteriormente, a través del Decreto N° 108/2001 (B.O. 04/01/2002), se prorrogan las disposiciones del Decreto N° 1035/2001 hasta el 31/12/2002, inclusive).*

c) Las aguas minerales, mineralizadas o saborizadas, gasificadas o no.

Los jugos a que se refiere el párrafo anterior no podrán sufrir transformaciones ni ser objeto de procesos que alteren sus características organolépticas. Asimismo, en el caso de utilizarse jugo de limón, deberá cumplimentarse lo exigido en el CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO en lo relativo a acidez.

Los fabricantes de bebidas analcohólicas gravadas que utilicen en sus elaboraciones jarabes, extractos o concentrados sujetos a este gravamen, podrán computar como

pago a cuenta del impuesto el importe correspondiente al impuesto interno abonado por dichos productos.

Se hallan exentos del gravamen, siempre que reúnan las condiciones que fije el PODER EJECUTIVO NACIONAL, los jarabes que se expendan como especialidades medicinales y veterinarias o que se utilicen en la preparación de éstas; los jugos puros vegetales; las bebidas analcohólicas a base de leche o de suero de leche; las no gasificadas a base de hierbas -con o sin otros agregados-; los jugos puros de frutas y sus concentrados.

No se consideran responsables del gravamen a quienes expendan bebidas analcohólicas cuyas preparaciones se concreten en el mismo acto de venta y consumo.

A los fines de la clasificación de los productos a que se refiere el presente artículo se estará a las definiciones que de los mismos contempla el CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO y todas las situaciones o dudas que puedan presentarse serán resueltas sobre la base de esas definiciones y de las exigencias de dicho código, teniendo en cuenta las interpretaciones que del mismo efectúe el organismo encargado de aplicación.

A los efectos del artículo 26 de la ley, se entenderá por bebida analcohólica, bebida de bajo contenido alcohólico, jugos vegetales y frutales, jarabes para refrescos, extractos, concentrados y productos destinados a la preparación de bebidas analcohólicas, aquellas que como tales define el CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO.

Asimismo, todas las situaciones o dudas que la aplicación de dicho artículo legal pueda suscitar, serán resueltas en lo pertinente sobre la base de las definiciones y exigencias de dicho Código.

Bebidas de bajo contenido alcohólico

La Ley N° 25.239 introdujo como objeto gravado las bebidas que tengan menos de 10° GL de alcohol en volumen, excluidos los vinos, las sidras y las cervezas. Dichas bebidas de bajo contenido alcohólico son una mezcla de bebidas analcohólicas con una bebida alcohólica, como ser: fernet con cola; pomelo o naranja con vodka; etc.

El CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO define a esas bebidas en el artículo 1039, con un rango de volumen de alcohol entre 0° y 4° GL., por lo cual se observaba una zona gris de no tributación entre 4° y 10°.

Exenciones

Las exenciones a que, se refiere el tercer párrafo del artículo 26 de la ley, corresponden a los productos contemplados en los artículos 998, 1006 y 1009 del CÓDIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, con los alcances que en aquel se precisan y

en tanto los bienes reúnan las condiciones que el mencionado párrafo legal establece.

Venta entre embotelladores

La cuestión a resolver consiste en determinar el tratamiento tributario que en materia de Impuestos Internos corresponde asignar a las ventas que una empresa embotelladora de bebidas gasificadas de una determinada marca, de productos adquiriere a otro contribuyente inscripto fabricante de la misma línea de productos, el cual factura el impuesto interno respectivo en razón de haber considerado que se había producido el expendio a que hace referencia la ley. Algunas empresas, han interpretado que la posterior venta de mercaderías adquiridas de esa forma y luego vendidas por ella, no generan el hecho imponible “expendio”, dado que se trata de mercaderías de reventa, produciéndose un simple traslado.

En este sentido, el “traslado” debe ser entendido con criterio amplio, es decir, comprendiendo la “enajenación” de la mercadería entre empresas inscriptas en el gravamen. (Tribunal Fiscal de la Nación, Expediente N° 9819-I, caratulado “LA PLATA REFRESCOS S.A.C.I. s/apelación”).

Elaboración por cuenta de terceros

La Ley N° 24.674 y sus modificaciones establece en su artículo 2° que los impuestos internos se aplicarán de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

Respecto de la bebidas analcohólicas, el tercer párrafo del citado artículo, dispone un tratamiento de excepción para tales productos, considerando que el expendio está dado exclusivamente por la transferencia efectuada por los fabricantes o importadores o **aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración**. A su vez, el séptimo párrafo de ese artículo establece que el gravamen será satisfecho por el fabricante, importador o fraccionador, o **las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones** o fraccionamientos.

El penúltimo párrafo del artículo 6° de esa ley prevé que en el caso de elaboraciones por cuenta de terceros, quienes las encomienden podrán computar como pago a cuenta el impuesto que hubiera sido pagado o hubiera correspondido pagar en la etapa anterior, exclusivamente con relación a los bienes que generan el nuevo hecho imponible.

Conforme surge de la normativa expuesta, en el caso de las bebidas analcohólicas elaboradas por cuenta de terceros, el sujeto responsable del impuesto es el tercero que encomendó la elaboración. En tal sentido, la AFIP mediante Dictamen N° 2/2005 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 08/03/2005, concluye que cuando las bebidas analcohólicas son elaboradas cumpliendo determinadas especificaciones

solicitadas por los supermercados titulares de las marcas con la cual se comercializarán, se configura una elaboración por encargo de un tercero, por lo cual dichos supermercados resultan responsables del impuesto en oportunidad de su transferencia, por ser los sujetos por cuya cuenta se elaboran tales productos.

Con relación a la elaboración por cuenta de terceros, exclusividad, utilización de marca propia y pago a cuenta, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, Sala "B", en el Expediente 25.322-I, caratulado "Disco S.A. s/apelación", con fecha 15/08/2007 se pronunció sobre el tema en un fallo extenso y fundado. Concluye que la AFIP constató que la actividad de la recurrente era la comercialización de productos al por menor en supermercados y que, durante los períodos en cuestión, comercializó productos de marca propia (bebidas analcohólicas con la marca "Bells" y "Vea", cuya fabricación habría sido encargada a terceros, habiendo presentado sus declaraciones juradas sin movimientos por el impuesto y períodos en cuestión, omitiendo en consecuencia, incluir en las mismas el gravamen correspondiente a los expendios efectuados por los productos de marca propia, cuya elaboración encarga a terceros.

Operatoria en la fabricación

Los fabricantes de bebidas analcohólicas, adquirieron el carácter de responsables, a partir del 1° de Marzo de 1962, como consecuencia de la Ley N° 16.450, que en su artículo 5° punto 9, dispuso incluir como Capítulo IX del Título II de la Ley de Impuestos Internos el gravamen a las bebidas gasificadas, refrescos y jarabes, extractos o concentrados utilizados en la elaboración de bebidas sin alcohol.

Aspectos merceológicos

La empresa embotelladora comercializa sus productos mediante la entrega a fleteros, quienes tienen zonas asignadas, y realizan las ventas en forma directa a los comerciantes minoristas según pedido, pero facturado a nombre de la empresa. A los fleteros se les reconoce en concepto de flete, un importe por cajón vendido con rendición diaria. Este tipo de operatoria se efectúa al contado y constituye en volumen el 90 % de las ventas. El 10% restante, son ventas en cuenta corriente, efectuadas a comercios mayoristas y supermercados que retiran por su cuenta el producto en planta.

Otra forma de comercialización es por intermedio de distribuidores o concesionarios exclusivos, quienes retiran la mercadería de planta embotelladora, y venden el producto por su exclusiva cuenta.

En época estival, se crea una modalidad con la contratación de personal de planta y fleteros temporarios en zonas de veraneo. En estos períodos las empresas titulares de marcas refuerzan la vigilancia de los productos, con la extracción de muestras en forma mas frecuente, en previsión de que se produzcan estiramientos de concentrado, y se desmejore la calidad de los mismos.

En términos generales, se está frente a responsables que por su modalidad operativa en gran escala, deben llevar un mínimo de registraciones, según se detalla:

- Partes diarios de unidades físicas expendidas.
- Inventarios permanentes de productos.
- Partes de ingresos de caja por ventas totales.
- Partes de ingresos de caja por línea de productos, etc.

Se distinguen dos grupos principales de embotelladoras:

- a) Las que en forma integral, además de elaborar el extracto y el concentrado, fabrican la bebida analcohólica y la embotellan.
- b) Las que solamente se dedican a atender uno u otro de los procesos (fabricación del extracto o embotellado de la bebida).
- c) Además existen las fábricas de extractos y concentrados que abastecen a las plantas elaboradoras y embotelladoras, las cuales operan como concesionarias exclusivas de la marca.

Las plantas elaboradoras de extractos o concentrados poseen modernos establecimientos industriales con elementos técnicos muy avanzados, y están constituidas por un conjunto de instalaciones especiales, compuestas por tanques de acero inoxidable montados sobre básculas aéreas o subterráneas para medir por pesadas la introducción de los ingredientes en cantidades exactas, respondiendo a las distintas fórmulas.

Los procesos principales son: purificación; filtrado y agregado de sustancias acidulantes o conservadores. Un elemento técnico elemental es el laboratorio en el cual se estudia y vigila la calidad de los productos, y las formas de prever la contaminación.

El proceso de purificación es llevado a cabo por medio de autoclaves que son aparatos de acero de forma cilíndrica, cerrados herméticamente, y esterilizados con vapor a alta presión y temperaturas elevadas que destruyen los gérmenes.

El proceso de mezcla se realiza con aparatos emulsores, que mezclan los aceites esenciales con los demás ingredientes que se utilizan en la elaboración. Se mezclan ingredientes sólidos, en especial los intervinientes en los concentrados o sabores de bebidas que contienen jugos cítricos.

En la manufactura de concentrados y extractos se utilizan:

SABORES: los utilizados en la preparación de las bebidas concentradas son:

- Extractos alcohólicos
- Emulsiones
- Soluciones alcohólicas
- Zumos frutales

Como en la extracción, preparación y mezcla de tales esencias requiere considerable experiencia, habilidad y conocimiento, este rubro se ha convertido en una industria especializada por lo que han surgido empresas dedicadas exclusivamente a la fabricación de concentrados de sabores.

EXTRACTOS: es una solución en alcohol etílico de fuerza apropiada de las principales sustancias que dan sabores y aromas derivados de una planta o parte de una planta, con o sin colorante.

EXTRACTOS ALCOHOLICOS: Se preparan mediante la percolación de materiales molidos con soluciones alcohólicas, o mediante el lavado de aceites obtenidos por presión o destilación con una mezcla de alcohol-agua, dejando luego que se separen los aceites.

EMULSIONES: Se preparan mediante la mezcla de aceites esenciales con goma arábiga y jarabe espeso de azúcar o glicerina. El proceso se hace por medio de un homogeneizador.

ZUMOS FRUTALES: Los jugos de frutas pueden ser de fuerza simple o concentrada. Son jugos de los cuales se ha eliminado el agua por intermedio de calor o vacío, por congelación y centrifugación. A éstos se los conoce con el nombre de jugos concentrados.

El grado de concentración se indica:

4 x : cuando el jugo se ha concentrado a 1/4 de su volumen original; 8 x : cuando el jugo se ha concentrado a 1/8 de su volumen original; etc.

Los jugos concentrados de fruta suministran una fuerza saboreante mayor que la que se encuentra en los jugos naturales, y cuando se reconstituyen a la fuerza de bebida, producen el sabor natural.

Las bebidas preparadas con los jugos de frutas (trituration de la pulpa), contienen un sabor muy superior al jugo ordinario, y se procede a realizar un tratamiento especial para que se mantengan con la adecuada turbiedad.

ESENCIAS: Los materiales con los cuales se preparan, varían, pero éstas son clasificadas generalmente como derivados de materias de origen natural. Las esencias pueden ser compuestas o sintéticas.

ESENCIAS COMPUESTAS: Se basan en un material natural, y se les puede adicionar materiales sintéticos.

ESENCIAS SINTETICAS: Son las producidas por métodos químicos. En general se encuentran en todos los productos tipo DIET.

Los jugos concentrados de frutas, con frecuencia se obscurecen y su sabor se pone rancio, cuando se almacena por largos períodos de tiempo, aunque contengan conservadores. Por tal motivo se compran tales sabores según se vayan necesitando, para garantizar existencias de sabores completamente frescos.

COLORES: Los consumidores esperan que la bebida sea en apariencia semejante a la fruta o planta que representa, por lo tanto es necesario el empleo de colores artificiales. El uso de colorantes se limita solo a los tipos permitidos o certificados apropiados para usos alimentarios. Los agentes colorantes se clasifican en dos grupos:

- a) Caramelo.
- b) Colores certificados alimenticios: Los colores certificados para alimentos, pertenecen a un grupo de tintas artificiales aprobadas por autoridad competente, existiendo leyes referentes a su uso. Estas tintas son producidas por reacciones químicas.

ACIDULANTES: Los ácidos son usados en las bebidas para impartirles un sabor agrio que neutralice la dulzura del azúcar. Así el sabor característico de una bebida se desarrolla en parte por medio de la acidulación apropiada. Los ácidos usados en las bebidas son de grado comestible o alimenticio, siendo los más comunes el ácido cítrico; ácido fosfórico y ácido tartárico. Las características de cada uno de ellos, tiene influencia en el sabor.

ACIDO CITRICO: Obtenido de limones o limas, como también de las fermentaciones de mohos de soluciones de azúcar, utilizado para obtener sabor a citrus.

ACIDO FOSFORICO: No es el mas económico disponible. Equivale aproximadamente al 50% en fuerza al cítrico. Es utilizado generalmente en la elaboración de bebidas tipo cola.

ACIDO TARTARICO: Se obtiene como derivado de la elaboración del vino. Es más ácido que el cítrico y se usa para la preparación de bebidas a base de uvas.

CONSERVADORES: Su función es la de prevenir el deterioro causado por las enzimas y bacterias que existen en proporciones variables en todos los productos alimenticios. Los alimentos o las bebidas se deterioran, y esto puede ser peligroso para el consumidor, por los cambios que se producen en la composición bacteriológica y química de los mismos.

La carbonatación en la bebida, ayuda a prevenir el crecimiento de mohos. La bacteria no sobrevive por mucho tiempo en una bebida carbonatada adecuadamente y acidificada.

El oxígeno en el aire del espacio libre de la botella se combina con los elementos saboreantes en las bebidas del tipo cítrico, y produce un sabor notable que puede llegar hasta a ser desagradable cuando se expone la botella a la luz.

Los envases de vidrio oscuro ofrecen cierta protección, pero se obtienen mejores resultados tratando la bebida con un antioxidante. Luego de acondicionados en sus envases de expendio, los concentrados o extractos por lo general son depositados en cámaras frigoríficas, que comúnmente se encuentran en lugares continuos a las fábricas y permanecen allí hasta su expendio, que es muy rápido en tiempo, ya que la elaboración se efectúa de acuerdo al consumo.

Hay que tener en cuenta que los concentrados o extractos llegan al embotellador preparados de forma tal que éste tenga que adicionar solamente el jarabe compuesto por agua y azúcar, en algunos casos el conservador adicional, y la carbonatación de todos los elementos. En casos muy aislados, el embotellador debe agregar en las bebidas correspondientes, los jugos naturales de fruta que adquiere por su cuenta.

En resumen y a título ilustrativo, puede informarse que estas empresas venden al embotellador lo siguiente:

- a) **EXTRACTOS O SABORES:** Que se encuentran constituidos por aceites esenciales naturales o no (sintéticos) y otras sustancias, emulsionantes, acidulantes y colorantes, etc.
- b) **CONCENTRADOS:** Que se encuentran constituidos por los extractos o sabores mencionados y el agregado de jugos concentrados de frutas.

Embotelladores

El objeto de estas empresas es la fabricación y embotellamiento de bebidas analcohólicas de líneas de productos determinadas por las compañías proveedoras de los extractos o concentrados.

Estas empresas, realizan sus tareas dentro de un sistema industrial diagramado en sistemas pre-establecidos y necesarios de cumplimentar para poder ser concesionarios de estas líneas de productos.

Estos sistemas comienzan por exigir un mínimo de condiciones, como ser: las formas y dimensiones mínimas de los locales de elaboración, con las discriminaciones de las distintas salas de procesamiento, tratamiento del agua y fabricación del jarabe; pre-mezcla o línea de embotelladora y laboratorio, como así también distintos depósitos de almacenamiento de materias primas.

Materias primas

Las principales materias primas utilizadas son: edulcorantes, extractos o concentrados y agua tratada.

EDULCORANTES: El uso de los agentes edulcorantes, asignan un sabor dulce y satisfactorio al mezclarse con la bebida carbonatada y suministran las siguientes propiedades:

- a) Ayudan a transmitir el sabor.
- b) Proporcionan valor alimentario a la bebida.

AZUCAR: Derivado de la caña o de la remolacha. El valor alimenticio de un producto depende de los tipos y cantidades de azúcar contenida en ese producto.

DEXTROSA: Procesada es uno de los cereales feculosos como el maíz. Tiene solamente 2/3 de la dulzura del azúcar de caña. La mezcla de dextrosa en la elaboración de bebidas afecta el sabor y el color.

EXTRACTOS O CONCENTRADOS: estas empresas adquieren como materia prima los extractos, concentrados, bases o sabores indistintamente, de acuerdo a las formas de elaboración impuesta por las empresas titulares de marca. Estas materias primas se adquieren acondicionadas de la siguiente forma:

- 1) Que en un solo envase contenga el concentrado constituido por las esencias o sabores y los jugos.
- 2) Que en un solo envase contenga los extractos o sabores constituidos solamente por los aceites esenciales.
- 3) Que en distintos envases que constituyen una unidad de concentrado, reciban los extractos o sabores y los jugos concentrados de frutas.
- 4) Que las embotelladoras adquieran por su cuenta los jugos concentrados de frutas directamente a empresas citrícolas.

Los concentrados de frutas se miden en grados Brix.

GRADO BRIX: representa los gramos que contiene de sacarosa por cada 100 gramos de solución; y todo ello se encuentra relacionado con los grados de concentración (cantidad de veces que ha sido reducido un jugo natural por el proceso de extracción del agua contenido) del producto.

AGUA TRATADA: El agua siempre contiene impurezas. La determinación de tales impurezas es lo que hace necesario su análisis y control. El azúcar disuelto en agua se llama jarabe simple, y se proporciona a fin de alcanzar la solución deseada.

Cuando se añade el ácido al jarabe, se le da el nombre de jarabe acidulado; y cuando el jarabe es preparado por completo mediante la adición y mezcla de los ingredientes rápidos, se le da el nombre de jarabe terminado.

Proceso de elaboración

El proceso se inicia con el tratamiento del agua a utilizar, lo cual deberá tener características señaladas por las empresas madres, con un determinado tipo de alcalinidad, sabor y olor inobjetable y debidamente filtrados.

Se prepara un jarabe compuesto solamente de agua y azúcar, y una vez purificado mediante filtros, manteniéndolo en constante agitación, se le adicionan los demás ingredientes, que pueden ser los extractos (naturales o no) y los jugos naturales de fruta, hasta obtener la adecuada densidad, la que se graduará a través del volumen de agua interviniente.

Luego se pasa al proceso de carbonatación por medio de un equipo pre-mezcla regulándose la temperatura y la presión del anhídrido carbónico para luego llegar el producto a las máquinas llenadoras para el envasamiento.

Se efectúa luego el proceso de llenado y pasa la línea a la máquina coronadora, a los efectos del cierre del envase.

Antes del llenado, todos los envases son lavados automáticamente por máquinas lavadoras, y su higiene es verificada mediante controles que en algunos casos se realizan en forma electrónica y en otros en forma visual.

Todos estos productos son envasados en botellas de vidrio de distintos tamaños y capacidad, y en la actualidad se dispone de la venta de casi la mayoría de los productos en envases de PVC (especie de plástico) y de hojalata (latas).

Capacidad de los envases

Durante la década de 1990 se observó un importante crecimiento en el empleo de envases de plástico (PET), en reemplazo del vidrio. Las ventajas del material radican en su menor peso respecto al vidrio, además de su menor índice de roturas, siendo en su mayoría envases no retornables.

Las botellas de vidrio se emplean principalmente en el segmento refrigerado, tales como bares y restaurantes. También se las comercializa en kioscos, en pequeñas presentaciones y envases no retornables.

La materia prima para la elaboración de envases de plástico que se fabrican en el país es importada. Por esta razón, a partir de la salida de la convertibilidad del 2002, se produjo un importante encarecimiento en el costo de la materia prima del envase. Esta situación llevó a que algunas empresas volvieran a comercializar sus productos en envases de vidrio de origen nacional.

El regreso a la botella de vidrio retornable, obligó a las empresas a modificar su sistema de distribución y recolección de envases. Las presentaciones de envases de vidrio no son superiores a 1,5 litros, dado que el peso del material hace inmanejables las botellas de 2,5 o 3 litros, que se reemplazan por el PET.

La devaluación afectó a los pequeños fabricantes de gaseosas que nacieron con la tecnología del PET. Estas empresas tienen mayores dificultades para adaptar sus líneas a las botellas de vidrio, con la consecuente problemática para implementar un sistema de distribución antiguo, que demanda una circulación de entre 7 y 9 envases de vidrio por cada botella que se vende, con el consiguiente aumento de inversión en bienes de uso.

Por ello, podemos decir que son 8 los tamaños en general:

- Vidrio chico = 192 c.c.
- Vidrio mediano = 296 c.c.
- Vidrio familiar = 770 c.c.
- Vidrio y plástico de litro = 1.000 c.c.
- Plástico litro y cuarto = 1.250 c.c.
- Plástico litro y medio = 1.500 c.c.
- Plástico dos litros = 2.000 c.c.

- Lata de aluminio = 354 c.c.

OTRA FORMA DE EXPENDIO: mediante máquinas expendedoras.

A quienes posean estas máquinas, se les vende el producto en tambores o bidones especiales con una capacidad de 18 litros.

Máquinas expendedoras (Dispensers)

Existen dos sistemas: PRE-MIX y POST-MIX

SISTEMA PRE-MIX (pre-mezcla)

- a) Se colocan tantos tanques con bebida como tambores opera la máquina, y un tubo de gas carbónico.
- b) La bebida es expulsada del tanque por presión del gas carbónico, pasa por un sistema de enfriamiento (gas freón o hielo granizado) y sale por la válvula expendedora cuando se oprime la palanca correspondiente.

SISTEMA POST-MIX (Post-mezcla)

A los clientes que poseen este sistema de máquinas (confiterías, bares, etc.), se les vende el jarabe en tanques o bidones de 18 litros. Para su expendio es necesario:

- a) Conectar los tanques de jarabe y un tubo de gas carbónico a las máquinas expendedoras.
- b) Conectar las máquinas a la línea de agua corriente, la cual es filtrada a través de carbón activado.
- c) Cuando se oprime la palanca, el proceso es el siguiente: 1) Una válvula reguladora de alta presión adosada al tubo de gas carbónico envía la presión al tanque de jarabe, el que es expulsado y dirigido al tanque de enfriamiento; 2) Se envía agua filtrada y gas carbónico al sistema de enfriamiento, el que combina ambos elementos, que mediante una tubería son dirigidos a la válvula expendedora; 3) Por su parte, mediante otra tubería, el jarabe también es dirigido a la válvula expendedora; y 4) Finalmente las dos tuberías mezclan el jarabe con la soda en la válvula expendedora, quedando el producto listo para ser consumido.

Estudio comparativo entre producción teórica y producción real

La auditoría fiscal de los embotelladores de bebidas alcohólicas puede realizarse por ejercicio comercial analizando el movimiento de las unidades de concentrado provistas por el franquiciador de la marca. La existencia inicial de unidades de concentrado por sabor más las compras del ejercicio menos la existencia final, determina las unidades de concentrado consumidas en la producción de bebidas. En base al producido teórico expresado en bebida final por unidad de concentrado, según las especificaciones técnicas establecidas por la firma propietaria de la marca y proveedora del mismo se puede determinar el producido teórico de bebida final expresado en litros.

En caso de existir existencias iniciales o finales de jarabe compuesto, se calcularán estas en bebida final y se adicionará a la existencia inicial y se restará a la existencia final y al producido teórico.

Atento a las características de la industria, a los fines del cálculo a efectuar, se considerará equivalente el producido real y las ventas realizadas en el ejercicio. La diferencia entre el producido teórico y el real expresado en porcentaje (%), determina la existencia de “**mermas**” o en su caso, de “**estiramientos**”. Existe un imponderable, constituido por las mermas producidas sobre el concentrado antes de integrarse a la línea de producción.

La Resolución General N° 2212 (I.I.) de fecha 09/10/1979, estableció en hasta el DOS POR CIENTO (2%), el coeficiente admisible como merma en los procesos que se realizan en las plantas de elaboración y embotellamiento de bebidas gasificadas, refrescos, jarabes, extractos y concentrados; aclarando expresamente su aplicación exclusiva en los resultados que se obtengan en fiscalizaciones efectuadas por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA y no para considerarlas los responsables en sus cálculos y contabilizaciones.

Sin perjuicio de la tolerancia establecida reglamentariamente, el responsable tiene la facultad de ejercer su derecho a solicitar la justificación de mayores diferencias, probando en cada caso en forma clara y fehaciente, la causa distinta del expendio, que las hubiere producido.

Los menores índices de mermas se evidencian en establecimientos que cuentan con modernas técnicas de seguridad y equipamiento, y los mayores en aquellos que trabajan con maquinarias que acusan cierto grado de obsolescencia de los equipos embotelladores.

Cálculo porcentual de jugos contenidos en bebidas analcohólicas

Sin perjuicio de la extracción de muestras en forma reglamentaria y su estudio por Organismos idóneos del Estado Nacional para determinar el porcentaje mínimo de jugos o zumos de fruta –filtrados o no- o su equivalente en jugos concentrados, provenientes del mismo género botánico del sabor sobre cuya base se vende el producto a través de su rotulado o publicidad (Los citados jugos no podrán sufrir transformaciones ni ser objeto de procesos que alteren sus características organolépticas), **el cálculo puede efectuarse en forma teórica.**

Para ello deben analizarse las bebidas por tipo de sabor por ejercicio comercial, en base al movimiento de jugos frutales concentrados (expresados en litros). La existencia inicial más las compras del período menos la existencia final, determina el consumido en producción, que multiplicado por el grado de concentración (Brix) informa el equivalente en jugo natural, el que comparado con la producción real de bebida expresada en litros es el porcentaje (%) de jugo natural contenido (v/v).

Aguas Minerales

La producción nacional de aguas minerales es de aproximadamente 600 millones de litros anuales. El volumen elaborado se duplicó durante la década de los 90 debido a la expansión de la demanda interna, fundamentalmente como consecuencia de los cambios en los hábitos de consumo de la población. El mercado incluye dos productos de características similares para el consumidor, pero diferentes en cuanto a su origen, forma de extracción y normativas: Agua Mineral Natural y Agua Mineralizada Artificialmente.

El agua mineral natural puede obtenerse de un yacimiento/manantial o de un estrato acuífero/napa, mediante surgencia natural o perforación. El agua mineralizada artificialmente, se elabora con agua de red urbana a la que se adicionan minerales de uso permitido. Ambos productos pueden presentarse con o sin gas.

Las aguas minerales naturales deben realizar el envasado junto a la fuente de origen, tal como lo determina el CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO. Las aguas mineralizadas artificialmente, no tienen exigencias respecto de la ubicación geográfica, localizándose en los grandes centros de consumo a fin de minimizar los costos de transporte.

El 3er. Encuentro Latinoamericano de ACQUASUR, analizó la problemática de la falta de agua potable que afecta a 9 millones de argentinos, en el pasado mes de Mayo de 2004, en el que recibió especial atención la problemática del impacto social que tiene la falta de abastecimiento de agua potable y el saneamiento en el continente.

En la Argentina, más de 9 millones de personas no disponen de apta para consumo, según estudios de la Asociación Interamericana de Ingeniería Sanitaria, y esto incide negativamente en la salud, la higiene y la calidad de vida de los habitantes.

El doctor Horst Otterstter, ex director de la Organización Panamericana de la Salud (OPS), presentó datos impactantes acerca de la problemática que abre la escasez de este vital líquido. Por ejemplo, hay dos mil millones de personas en el mundo que beben agua que en países desarrollados no se utilizaría siquiera para lavar el auto. Sin embargo, otros mil doscientos millones de seres humanos quisieran disponer de esa misma agua para beber.

El ex director de la OPS, que es coordinador técnico de la reunión científica y preside la Asociación Interamericana de Ingeniería Sanitaria, se refirió también al impacto de las enfermedades vinculadas con la carencia de agua no tratada en todo el mundo.

Las diarreas, por ejemplo, causaron 2200 muertes en 2000, en tanto que el sida se cobró 2700 vidas y las afecciones vinculadas con la contaminación del aire produjeron 3 millones de decesos.

En América latina y el Caribe, cerca del 60% de la población se concentra en el 20% del territorio, que, a la vez, posee solamente el 5% de los recursos hídricos de la región.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU) declaró recientemente el período 2005-2015 Década Internacional para la Acción "Agua para la Vida"; en este sentido, la tercera edición de este encuentro latinoamericano fue una ocasión propicia para que expertos de distintas latitudes discutieran y analizaran el presente y los desafíos futuros en materia de escasez, provisión, calidad, tratamiento y saneamiento de este vital líquido, con la meta de buscar una mejor administración del agua en América latina.

La reunión científica fue organizada por Clorosur (Asociación Sudamericana de la Industria del Cloro, Alcalis y Derivados) y contó con el auspicio de la Organización Mundial de la Salud.

Durante el primer encuentro de Acquasur, organizado en Salvador, en Bahía, Brasil, en octubre de 1999, el tema central fue la calidad del agua. El segundo congreso, que se realizó en Fortaleza, también en Brasil, en noviembre de 2000, se concentró en la problemática de la reutilización del agua y sus ventajas para la industria, la agricultura y el uso urbano.

Incorporación en los Impuestos Internos

La Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999), incorpora a partir del 01/01/2000 en el Capítulo IV, Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, a las aguas minerales, mineralizadas o saborizadas, gasificadas o no, con una alícuota del 4%, similar a la de las bebidas analcohólicas elaboradas con jugo de frutas.

Del tratamiento legislativo de la citada ley, no surge claramente los fundamentos de la imposición con un impuesto selectivo al consumo a las aguas minerales y mineralizadas, máxime teniendo en cuenta que simultáneamente se estableciera tributos a los Objetos Suntuarios, Champañas y Telefonía Celular y Satelital.

Solicitud de exención sobre las aguas minerales y mineralizadas

La Cámara de Industriales de Productos Alimenticios (CIPA), en diversas oportunidades se presentó ante el MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION solicitando la exención frente a los Impuestos Internos, considerando altamente contraproducente que las aguas minerales y mineralizadas, siendo la primera necesidad básica del hombre, se graven con un impuesto cuyo fundamento es desalentar consumos de productos superfluos, suntuarios o nocivos para la salud.

En tal sentido, agrega que las aguas minerales y mineralizadas cumplen la misma función que el agua potable corriente y amplía el alcance o cobertura al tener la posibilidad de poder ser suministrada aún en aquellos lugares y ocasiones donde el agua potable corriente no llega o su conexión resulta onerosa o imposible, como así también suple las deficiencias que se producen por el deterioro en la red de distribución por el transcurso del tiempo.

Finalmente, la solicitante no concibe que les aplique la tasa nominal del 4% y se encuentren excluidos del impuesto los vinos, las sidras, ciertas bebidas alcohólicas como las mistelas de menos de 18° y otras bebidas no gasificadas a base de hierbas.

Opinión de la Dirección Nacional de Impuestos

La Dirección Nacional de Impuestos concluye que no se trata de discernir si el agua reviste –o no- el carácter de artículo de primera necesidad para el hombre, es decir que no se trata de un “objeto suntuario”, puesto que esta afirmación está fuera de toda discusión, sino que la cuestión radica en sí debe considerarse al agua mineral o mineralizada como un producto de primera necesidad.

Puntualiza que, uno de los objetivos del tributo es el de aportar recaudación al Fisco, entendiéndose que no se ha lesionado principio constitucional alguno que implique la inadecuada aplicación de los impuestos internos en relación con los bienes en cuestión, de tal forma que amerite su exención.

Estudio del costo fiscal de la medida solicitada

La Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, con respecto a la reducción de la alícuota de impuestos internos que grava a las aguas minerales y mineralizadas de 4% a 0%, estima que el costo fiscal de la medida rondaría los \$ 18 millones anuales.

Conclusiones

En su obra “Los impuestos internos al consumo”, Amilcar A. ALDAO (Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires 1972), define al gravamen como sencillo en su concepción, realizable en su fiscalización, accesible en su aplicación, razonable en sus propósitos, que posee no obstante un tecnicismo peculiar y propio. Dichas características no lo excluyen de la evolución que las leyes impositivas deben seguir en el tiempo, obligando a dar a la interpretación de leyes anacrónicas un sentido moderno y actual.

Productos considerados suntuarios o superfluos hace décadas, son hoy artículos que integran la cultura de una sociedad en desarrollo, avalando que no existe un criterio único de esencialidad. Aceptar la inmutabilidad de las regulaciones en materia de impuestos internos y sus consecuencias frente a la imposición a las aguas minerales y mineralizadas, podría considerarse de dudosa equidad tributaria. Si el espíritu del legislador ha sido incluir dentro del gravamen selectivo a los consumos a dichas bebidas que hacen a las necesidades básicas de la sociedad en constante desarrollo, lo que se impone sin demora es la adecuación de las normas en forma integral a la coyuntura social que nos toca vivir, para poder así cumplir con los fines sociales y económicos del tributo, excluyendo aquellos nuevos productos que reemplazan con iguales fines al agua natural.

Envases de agua mineral

El envase es uno de los factores más importantes para la imagen del producto. Originalmente el agua mineral se comercializaba en envases de vidrio pero, gradualmente, éste fue reemplazado por los envases de material plástico que resultan más livianos, económicos y con menor índice de roturas. Entre estos envases, los más difundidos son los de PET (Polietileno-Tereftalato) no retornables. Las botellas de vidrio se utilizan en el envasado de aguas gasificadas y en el mercado refrigerado.

Para el caso particular de las aguas minerales, el volumen de los envases no podía ser superior a dos litros, según lo establecido por el CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, hasta la reforma introducida por la Resolución Conjunta N° 12/2004 y N° 70/2004 de fecha 09/01/2004 (B.O. 20/01/2004) de la Secretaría de Políticas, Regulación y Relaciones Sanitarias y la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

La citada norma sustituye el Artículo 987 del CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, relacionado con los envases de aguas minerales naturales; el artículo 99 relacionado con la denominación de agua mineralizada artificialmente; y el artículo 988 relacionado con la rotulación de las aguas minerales., no estableciendo límite máximo de los envases de comercialización.

El tema había sido tratado con anterioridad por la Secretaría de la Competencia, la Desregulación y la Defensa del Consumidor en su Resolución N° 117/2001 de fecha 18/09/2001 (B.O. 21/09/2001), que incorpora al ordenamiento jurídico nacional, el Reglamento Técnico MERCOSUR sobre Contenidos Netos de Productos Industrializados Promedios, estableciendo para el caso de agua mineral natural que el contenidos de todos los envases es libre.

La necesidad de consumir agua de buena calidad y a un menor costo con respecto a las aguas minerales impulsó la venta de agua envasada en botellones de plástico de una capacidad de 20 litros generalmente. Similar a los botellones de 5 galones (aproximadamente 19 litros) que se encuentran muy difundidos en toda América, empleados para beber y cocinar.

Se observa la comercialización de botellones de agua cuyas etiquetas son similares en su diseño, colores, logotipos y demás características de presentación que las botellas que se comercializan bajo la denominación de agua mineral.

El consumidor actúa en forma automática y refleja frente a la presentación del producto y considera que esta tomando agua mineral. No puede dejar de señalarse que los botellones no tributan el correspondiente impuesto interno al no estar rotulados y comercializados como agua mineral, ya que se trata de un impuesto selectivo al consumo específico de carácter objetivo. Podríamos señalar sin mayor riesgo ni intención, que se trata de una situación de abuso de confianza para con los consumidores.

Sidras

Al respecto se informa que las “**sidras**” no se encuentran expresamente alcanzadas por el Impuesto Interno a las Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, establecido por el artículo 26 de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones.

Por otra parte, la bebida compuesta por sidra con el agregado de pulpa de frutas no se encuentra clasificada en el Código Alimentario Argentino como “sidra”, por lo que se encuentra comprendida entre las denominadas “bebidas que tengan menos de 10°GL de alcohol en volumen”, **las que se encuentran gravadas con un impuesto del 8%**. Este criterio fue establecido por el Dictamen N° 54/2000 (DAT) de la DGI.

Bebidas energizantes

Las bebidas energizantes o “energy drinks” como establecen los envases de las múltiples marcas que se comercializan actualmente en nuestro país, representan un consumo relativamente reciente y en el resto del mundo lleva más de 10 años.

Estas bebidas, que en realidad son **estimulantes**, ya que tienen como principales componentes la cafeína, taurina, inositol, vitaminas y carbohidratos, han causado preocupación en los organismos de salud pública dado que su consumo en exceso puede causar afecciones cardiovasculares o muerte súbita entre otros trastornos físicos. Los riesgos mencionados aumentarían en el caso de la mezcla con bebidas alcohólicas que es la forma en que más la consumen los jóvenes de nuestro país.

La aparición de estas bebidas ha desconcertado a distintas reparticiones estatales – nacionales y extranjeras- al momento de catalogarlas sanitariamente, ya que si bien no es un medicamento la Administración Nacional de Medicamentos, Alimento y Tecnología Médica (ANMAT), lo incluye en el Capítulo del CODIGO ALIMENTARIO dedicado a los **suplementos dietarios**. De esta forma, se obliga a las empresas importadoras, fabricantes y comercializadoras a incluir distintas leyendas que sirven como precaución a sus consumidores.

La Disposición N° 6611 de fecha 16/11/2000 (B.O. 29/11/2000) del ANMAT, categorizó como suplementos dietarios las bebidas no alcohólicas que tuvieran en su composición taurina, glucuronolactona, cafeína e inositol con los valores máximos allí establecidos, sobre la base de la legislación internacional en la materia.

Con exigencias más estrictas a los efectos de evitar su uso indiscriminado, el ANMAT dispuso la aplicación a dichos productos de lo establecido en el artículo 1381 del CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, en cuanto al contenido de las leyendas rotulares sobre contenidos, usos y prevenciones.

Sin perjuicio de las medidas adoptadas por el ANMAT, el uso dado a las llamadas bebidas energizantes al ser consumidas juntamente con bebidas alcohólicas, ha generado en los últimos tiempos preocupación entre las Autoridades Sanitarias Nacionales y Provinciales, Secretaría de Programación para la Prevención de la Drogadicción y la Lucha contra el Narcotráfico, Subsecretaría de Atención a las

Adicciones del Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires y Asociaciones de Consumidores.

La Disposición N° 3634 de fecha 27/06/2005 (B.O. 29/06/2005) del ANMAT abroga la Disposición N° 6611/2000 (ANMAT), estableciendo que serán encuadradas como suplementos dietarios las bebidas no alcohólicas que tengan en su composición ingredientes tales como taurina, glucuronolactona, cafeína e inositol, acompañados de hidratos de carbono, de vitaminas y/o minerales y/u otros ingredientes autorizados, con los valores máximos que se detallan a continuación:

- TAURINA: 400 mg./100ml.
- GLUCURONOLACTONA: 250 mg./100ml.
- CAFEINA: 20 mg./100ml.
- INOSITOL: 20 mg./100ml.

La clasificación técnica del ANMAT de las bebidas energizantes como un suplemento dietario las excluye de la ley de Impuestos Internos al no ser consideradas como una bebida analcohólica, a pesar que no está comprobado su beneficio nutritivo o energizante para las personas que la ingieren.

En definitiva, son bebidas analcohólicas que promocionan su consumo mezcladas con alcohol poniendo en riesgo la salud de los consumidores. Por tal motivo, corresponde su inclusión dentro de los Impuestos Internos por resultar nocivo para la sociedad y resulta procedente imponerle una carga tributaria similar a la de productos considerados como bebidas analcohólicas o de aquellos que por ser nocivos para la salud como las bebidas alcohólicas se intenta desalentar su consumo.

Debe señalarse que estas bebidas son distintas de las “isotónicas” utilizadas por deportistas para reponer agua y sales minerales perdidos a través de la sudoración (Por ejemplo: Gatorade). Las bebidas energizantes por su alto contenido en azúcares y cafeína, no permiten la adecuada absorción de agua a nivel intestinal, favoreciendo la deshidratación.

Finalmente, se encuentra en trámite parlamentario un proyecto de ley identificado como Expediente N° 2446-D-2006 presentado por los Diputados Nacionales Julio Esteban ARRIAGA, Juan Manuel IRRAZABAL, Oscar MASSEI, Emilio KAKUBUR y Santiago FERRIGNO, girado a la Comisión de Presupuesto y Hacienda, incorporando como Artículo 26 bis del Capítulo IV, del Anexo A de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos las bebidas no alcohólicas energizantes gravándolas con una tasa del 20%.

Sorbetes de agua

El Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, Expediente N° 18.829-I, con fecha 12/04/2005, resolvió en la causa caratulada. “GAREIS, Sergio O. S/recurso de

apelación”, revocando la resolución de la AFIP mediante la cual se había determinado de oficio la materia imponible de los Impuestos Internos a las Bebidas analcohólicas sobre un producto comúnmente conocido como “**Juguito**”, que se expende listo para consumir es estado congelado, en sachets y estuches de 80 cm³, cuya composición genérica es agua, azúcar, acidulantes, colorantes, espesantes y esencias saborizantes.

La fundamentación del Tribunal se baso en las normas del CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, que incluye a los sorbetes dentro de la categoría de helados, pudiendo considerarse la denominación de “Juguitos” como el nombre fantasía del producto.

Alimentos líquidos

En los último años se observó en el mercado, el ingreso de un tipo de bebida, presentada al público con características de bebida analcohólica o agua mineral saborizada, sin gas o con una gasificación leve. Las etiquetas, logotipos, marcas comerciales, colores son similares a otras bebidas analcohólicas. En tipografía pequeña y generalmente en la parte opuesta del frente de las botellas, se indica la clasificación bromatológica, características organolépticas y composición cualitativa.

El producto se comercializa como “alimento líquido” con un porcentaje de jugo de fruta y el agregado de vitaminas lo que lo ubica fuera del ámbito de la imposición de Impuestos Internos al consumo.

Al no existir una definición expresa en el CODIGO ALIMENTARIO ARGENTINO, Capítulo XVII, Alimentos de régimen o dietéticos, la Comisión Nacional de Alimentos se encuentra tratando el tema en los expedientes 1-0047-2110-5823-07-0 y 1-0047-2110-2454-08-0 del Registro de la Administración Nacional de Medicamentos Alimentos y Tecnología Médica. Entre las posibilidades fácticas, se contempla la inclusión de un artículo 1368 bis en el Código Alimentario Argentino definiendo a las bebidas que proporcionan por adición nutrientes esenciales

Hasta tanto la autoridad de aplicación compartida por la Secretaría de Políticas, Regulación e Institutos dependiente del Ministerio de Salud y la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos concluya el tema, se observará una situación de elusión impositiva.

CAPITULO VI – AUTOMOTORES Y MOTORES GASOLEROS

Creación del tributo

La Ley N° 24.698 (B.O. 17/09/1996) incorporó como Capítulo V de la Ley N° 24.674 (B.O. 16/08/1996), sustitutiva de la Ley de Impuestos Internos ordenado en 1979 y sus modificaciones, a los “**Automotores y Motores Gasoleros**” con vigencia a partir del 01/01/1997. La tasa del impuesto interno es del 10% sobre la base imponible respectiva y contemplaba en su artículo 6° la facultad del Poder Ejecutivo de prorrogar el comienzo de la vigencia por 90 días, que no fue utilizada.

En la creación de este gravamen se observa una notoria diferencia con el impuesto interno a los “**Vehículos automóviles y motores**” que integraba el texto ordenado en 1979 y sus modificaciones de la Ley de Impuestos Internos, eliminado por la citada Ley N° 24.674 a partir del 01/09/1996. Fundamentalmente, existen diferencias en los objetos gravados, exenciones y tasa aplicables progresivas en función del consumo de combustible.

El Decreto N° 296/1997 (B.O. 07/04/1997) reglamentó el texto de la ley sobre los vehículos alcanzados, chasis con motor y motores, la afectación para uso y consumo y forma de computar el crédito fiscal por compras en plaza e importaciones.

Objeto gravado

El artículo 27 incorporado a la ordenación citada, establece que están alcanzados por el gravamen los **vehículos automotores terrestres categoría M1**, definidos en el artículo 28 de la Ley N° 24.449, y los preparados para acampar (camping) que utilicen como combustible el **gas oil**. Quedan incluidos los **vehículos tipo “Van” o “Jeep todo terreno”** destinados al transporte de pasajeros que no cuenten con caja de carga separada del habitáculo.

La citada Ley N° 24.449 (B.O. 10/02/1995) de Tránsito y Seguridad Vial en su artículo 5°, inciso a), define como “**automóvil**” el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que exceda los mil Kg. de peso. Asimismo, en el inciso j) define al “**camión**” como vehículo automotor para transporte de carga de más de 3.500 kilogramos de peso total, y en el inciso k) como “**camioneta**” el automotor para transporte de carga de hasta 3.500 Kg. de peso total.

El Decreto N° 779/1995 (B.O. 29/11/1995) reglamentario de la Ley N° 24.449, en su artículo 28 al establecer la clasificación de los vehículos en cuanto a las características técnicas, establece la **Categoría M1**, para los vehículos para **transporte de pasajeros**, que no contengan más de OCHO (8) asientos además del asiento del conductor y que, cargado, no exceda de un peso máximo de TRES MIL QUINIENTOS KILOGRAMOS (3.500 kg.).

La **Categoría M2** está reservada para los vehículos para **transporte de pasajeros** con más de OCHO (8) asientos excluyendo el asiento del conductor, y que no excedan el peso máximo de CINCO MIL KILOGRAMOS (5.000 kg.).

Ambas categorías están habilitadas en cuanto al destino del servicio, para el transporte público de pasajeros, servicio de turismo urbano; en servicio interjurisdiccional y jurisdiccional de líneas regulares y servicios de turismo. Asimismo, están habilitados para transporte escolar.

Con relación a las denominaciones “Van” y “Jeep todo terreno”, consultado el Dictionary of Contemporary English Longman New Edition, observamos las siguientes definiciones:

Jeep: *a type of small car made for travelling over rough ground.*

Van: *a road vehicle, usually larger than a car but smaller than a TRUCK, having an enclosed box-shaped body and used for carrying goods and sometimes people. A covered railway carriage for goods and sometimes people.*

Ni la Ley N° 24.449 de Tránsito y Seguridad Vial ni su Decreto Reglamentario N° 779/1995 definen que debe interpretarse por “**van**” o “**jeep todo terreno**”, desconociéndose cual sería su similar en nuestro idioma.

Debería haberse salvado el error observado en la redacción del artículo 27 de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por Ley N° 24.674, que hace referencia al artículo 28 de la Ley N° 24.449, cuando en realidad debía citarse el artículo 28 del Decreto N° 779/1995 reglamentario de la Ley de Tránsito y Seguridad Vial. Asimismo resulta necesario definir las características de los vehículos tipo “VAN” y “JEEP TODO TERRENO”, a la brevedad.

En la **Enciclopedia SALVAT Diccionario**, Barcelona 1972, existe una definición de “Jeep”, que se transcribe a continuación: Pronunciación inglesa de la iniciales **g.p.** de **general purpose**, para todo uso. Automóvil sólido y ligero, de notable capacidad de maniobra. Sus cuatro ruedas motoras lo hacen apto para “**todo terreno**”. Mediante un reductor puede usar un segundo juego de marchas, la mitad más reducidas que las normales, en terrenos abruptos. Planeado por la casa estadounidense WILLYS, fue utilizado por los aliados en la Segunda Guerra Mundial. Posteriormente su uso se ha generalizado.

Chasis con motor y motores

Los chasis con motor y motores a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de la ley, son aquellos que sean concebidos o destinados para los vehículos gravados.

Afectación para uso o consumo

En los casos de bienes comprendidos en el presente Capítulo, que sean afectados por los responsables a su utilización como bienes de uso o de consumo -tanto de la

explotación o actividad como del personal de la misma- se considerará que se ha cumplido el caso de consumo previsto en el último párrafo del artículo 5° de la Ley, debiendo liquidarse el impuesto en la forma allí indicada.

Sujetos pasivos

Tratándose de un impuesto que se aplica de manera tal que incida en una sola de las etapas de su circulación, los sujetos pasivos de la obligación tributaria (contribuyentes de derecho), definidos por la ley son exclusivamente el “**Fabricante**” (industria terminal) y los “**Importadores**”, de vehículos y/o de motores gasoleros.

Una vez producida la **percusión** del gravamen en la etapa de fabricación y/o importación, se produce el efecto de **traslación** en la diversas etapas de su comercialización hasta llegar al consumidor final (sujeto de hecho), en la misma medida de su tributación en cabeza de los sujetos pasivos, es decir que no puede sufrir acrecentamiento el débito fiscal, en los concesionarios y/o revendedores.

Hecho imponible

La transferencia a cualquier título (oneroso o gratuito), su despacho a plaza cuando se trate de importaciones y su posterior transferencia, las mercaderías consumidas dentro de la fábrica, las diferencias no cubiertas por tolerancias fijadas por la DGI y las afectaciones para uso personal, constituyen el hecho imponible o “**expendio**”.

A los efectos del perfeccionamiento del hecho imponible, debe entenderse que existe acto equivalente a la entrega del bien o emisión de la factura respectiva cuando se produzca alguna de las situaciones mencionadas en el artículo 463 del CÓDIGO DE COMERCIO o cuando los bienes gravados sean puestos a disposición del comprador aunque no hubiesen salido de la fábrica o local del importador. En ningún caso, es posible suponer el momento de imposición con anterioridad a la existencia real de la cosa gravada.

Base imponible y deducciones

El artículo 4° de la Ley N° 24.674 establece que el impuesto se liquidara aplicando la respectiva alícuota sobre el **precio de venta** que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresarlo. Para ello, entiende por precio neto de venta el que resulte una vez deducidos los siguientes conceptos: a) Bonificaciones y descuentos **en efectivo** hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar; b) Intereses por financiación del precio neto de venta; y c) Débito fiscal del impuesto al valor agregado que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho.

La deducción de los conceptos detallados precedentemente, procederá siempre que los mismos correspondan en forma directa a las ventas gravadas y en tanto figuren **discriminados** en la respectiva factura y estén debidamente **contabilizados**. En el

caso del IVA, la discriminación del mismo se exigirá solamente en los supuestos en que así lo establezcan las normas de ese gravamen.

Del total de la venta puede también deducirse el importe correspondiente a mercaderías devueltas por el comprador. En ningún caso se podrá descontar valor alguno en concepto del impuesto de esta ley o de otros tributos que incidan sobre la operación, excepto el IVA, así como tampoco por flete o acarreo cuando la venta haya sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino.

El artículo 29 de la Ley N° 24.674 y artículo 19 del Decreto N° 296/1997 contemplan el cómputo como pago a cuenta el importe del impuesto correspondiente a la compra de productos gravados (motores gasoleros), a condición que el mencionado importe se encuentre discriminado en la factura, operando **en relación a las compras** del período fiscal que se liquida, siempre que su importe no sea superior al que hubiera correspondido determinar en función de la tasa del impuesto vigente a la fecha de la facturación.

El artículo 48 de la Reglamentación, dispone que el Impuesto Interno previsto en el Capítulo IX de la ley, no integra la base imponible del impuesto de este Capítulo.

Exenciones

Ni la ley ni su decreto reglamentario establecen exención alguna. Los vehículos que no utilicen como combustible el gas oil, los vehículos que cuenten con caja de carga separada del habitáculo y todo vehículo no incluido en la categoría M1 se encuentran fuera del ámbito de la imposición.

En materia de impuestos internos, las exenciones son exclusivamente de carácter objetivo, es decir no tienen en cuenta el carácter que tiene el adquirente, ni las particularidades del vehículo como ser coches ambulancias y coches celulares.

Los denominados “**utilitarios**” (Fiorino, Express, Traficc, Boxer, etc.) son vehículos de carga liviana carrozados incluidos dentro de la categoría M1 pero destinados al transporte de carga, lo que los excluye del tributo. La DGI se pronunció sobre este tipo de rodados en el Dictamen N° 130/1995 de la Dirección de Asesoría Técnica de fecha 13/12/1995, referido al Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado, entendiendo que se trata de un vehículo de carga.

Cómputo del crédito fiscal

Los fabricantes de automotores y motores gasoleros, en su carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria, en oportunidad de cada transferencia a cualquier título son deudores del tributo por haberse configurado el hecho imponible previsto en el artículo 2° de la ley. A los efectos de la liquidación del gravamen, deberán tener en cuenta la deducción por devolución de mercaderías prevista en el artículo 4° de la ley. En este caso, se confecciona la correspondiente Nota de Crédito que genera crédito fiscal a su favor.

Si con posterioridad a la suspensión del gravamen, vuelve a realizar la transferencia del bien, emite una factura sin el correspondiente impuesto interno que se halla suspendido. La operación genera crédito fiscal para el contribuyente por el Impuesto Interno que el bien tenía percutido, lo que genera un crédito fiscal compensable para futuras liquidaciones.

En el caso de tratarse de un importador de automotores y motores gasoleros, que reviste la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando realiza la importación del bien, constituye un hecho imponible autónomo que genera un débito fiscal por aplicación del artículo 2° de la ley, lo mismo que su posterior transferencia.

En el momento de la importación, la base imponible sufre un acrecentamiento en Aduana del 130% a los efectos del cálculo del impuesto interno correspondiente, de acuerdo a lo previsto por el artículo 7° de la ley. Este impuesto ingresado, constituye un crédito fiscal para computar en la etapa posterior, el cual no dará lugar a saldo a su favor.

En la hipótesis que proceda a la devolución del bien por parte del comprador, se emitirá la correspondiente Nota de Crédito que genera crédito fiscal para futuras liquidaciones.

Si con posterioridad a la suspensión del gravamen, vuelve a realizar la transferencia del bien, emite una factura sin el correspondiente impuesto interno que se halla suspendido. La operación no puede generar crédito fiscal para el contribuyente por el Impuesto Interno que el bien tenía percutido, lo que transforma al crédito fiscal en un mayor costo.

La empresa GENERAL MOTORS DE ARGENTINA S.A. realizó una consulta vinculante en la AFIP, respecto del tratamiento a otorgar a los pagos del Impuesto Interno a los Motores y Automóviles Gasoleros (Ley N° 24.674 y sus modificatorias) realizados en oportunidad de su importación, ante la suspensión del gravamen dispuesto por el Decreto N° 848/2001 (B.O. 27/06/2001) y el temperamento a seguir con los tributos abonados por los compradores durante la vigencia del régimen, que luego devolvieron las unidades, y finalmente, sobre la procedencia de solicitar la repetición del tributo.

El caso finalizó con el Dictamen N° 484 de la PROCURACION DEL TESORO DE LA NACION de fecha 25/11/2002, donde concluyó que el tributo había sido correctamente ingresado por haberse verificado el respectivo hecho imponible, considerando que no correspondía reconocer saldo a favor del contribuyente y tampoco correspondía admitir ningún tipo de compensación y/o imputación, ni proceder a la devolución de suma alguna.

Conclusiones

La demora entre la promulgación de la Ley N° 24.698 y su entrada en vigencia -más de tres meses- facilitó la realización de maniobras elusivas de terminales, importadores, concesionarios y revendedores. En los dos primeros casos, se

instrumentó una facturación de rodados que no habían sido fabricados y/o importados, cuya entrega se realizaba después de la vigencia del gravamen.

En el caso de concesionarios y revendedores, que **no son sujetos pasivos del gravamen**, facturaban y discriminaban el impuesto interno acrecentado como si fuesen contribuyentes, lo que automáticamente disminuía la base imponible del IVA y producía una utilidad no denunciada frente al impuesto a las ganancias. Para determinar tal actitud, solamente basta con comparar la discriminación de los “impuestos internos” en el libro IVA COMPRAS y el libro IVA VENTAS, que deben ser similares en el caso de no haber existencia alguna y en ningún caso el impuesto interno de la factura de venta puede ser superior al de la factura de compra.

Para el caso de planes de ahorro, círculos cerrados, etc., suscriptos y no entregado el rodado antes de la vigencia de la ley, el impuesto interno será cargado al suscriptor a partir de esa fecha, y en el caso de contratos suscriptos con posterioridad, el impuesto ya está incluido en la cuota.

Por otra parte, los automóviles y motores gasoleros importados que se encontraban en el inventario de la industria terminal a la vigencia de la suspensión del gravamen con fecha 28/06/2001, no podrán computarse como pago a cuenta de acuerdo al Dictamen DGAJ N° 144.362 de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Producción.

El Decreto N° 2344 de fecha 30/12/2008 (B.O. 07/01/2009) modifica la Ley de Impuestos Internos en lo relativo a la Industria Automotriz, estableciendo que a los efectos de la aplicación del gravamen previsto en el Capítulo V del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, se deja transitoriamente sin efecto el impuesto para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a PESOS CIENTO CINCUENTA MIL (\$ 150.000). Aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, supere los PESOS CIENTO CINCUENTA MIL (\$ 150.000) estarán gravadas con una tasa del CINCO POR CIENTO (5%).

La vigencia es desde su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto para los hechos imposables que se perfeccionen a partir del 01/01/2009 y hasta el 31/12/2009, ambas fechas inclusive.

Ejercitación

Durante el mes de Marzo de 1997, una empresa de autopartes y fabricante vehículos denominados Motor Home, importa 45 motores de 60 HP. de combustión a gas oil, pagando en la Dirección Nacional de Aduanas en concepto de Impuesto Interno a los Automotores y Motores Gasoleros la suma de \$ 46.145,38, a los efectos de su nacionalización.

Afecta para consumo un motor para uno de los camiones de su empresa, procediendo a utilizar 20 de los mismos en igual número de chasis para casas

rodantes (Motor Home) de su construcción, vendiendo cada vehículo a un precio neto de \$ 29.500,00 cada uno.

A su vez vende a Consumidores Finales 5 motores a \$ 11.000,00 cada uno, destinados a la construcción de estructuras de red de riego, para campos ubicados en la Provincia de San Juan.

Se desea saber el importe que se deberá abonar en concepto de Impuesto Interno a los Automotores y Motores Gasoleros durante dicho período fiscal, solicitándose la confección de la DDJJ pro-forma.

Solución

1 - IMPORTACION

Impuesto Interno abonado en Aduana = \$ 46.145,38

Impuesto Interno por cada motor: \$ 46.145,38 / 45 unidades = 1.025,452889 c/u

2 - VENTA DE MOTOR HOME

20 Unidades x \$29.500,00 cada una.....	= \$ 590.000,00
IVA 21 %.....	\$ 123.900,00
Impuestos Internos....	\$ 65.555,55

Total.....	\$ 779.455,55
	=====

3 - VENTA A CONSUMIDOR FINAL

5 motores x \$ 11.000,00..... \$ 55.000,00

IVA = 21 % + I.I. = 11,111111 % = 32,111111 %

Neto = 55.000 / 1,32111111 = \$ 41.631,62671

Precio neto de cada motor = \$ 41.631,62671 / 5 unidades = \$ 8.326,325342

Impuesto Interno = 11,111111 % s/ 8.326,325342 = \$ 925,1472509 por unidad

Monto Imponible Total = 41.631,62671 + 4.625,7362 = \$ 46.257,389

Impuesto Interno 10% = \$ 4.625,7389

Apertura contable:

Mercaderías neto.....	\$ 41.631,62671
IVA 21%.....	" 8.742,64
Impuestos Internos 10%.....	" 4.625,7361

Total.....	" 55.000,00
	=====

4 - AFECTACION COMO BIEN DE USO

Se valorizará este motor a un precio neto de \$ 8.326,325342 En consecuencia el impuesto interno correspondiente será de \$ 925,1472592

5 - CONFECCION DE LA DDJJ PRO-FORMA**I - DETERMINACION**

Importe del expendio del período.....	\$ 711.064,39 (*)
Deducciones admitidas.....	\$ 0,00

Monto Imponible.....	\$ 711.064,39
----------------------	---------------

II - LIQUIDACION

Impuesto Interno = 10 % s/Monto Imponible \$ 71.106,44

III - FORMA DE PAGO

Crédito Fiscal: Pago a Cuenta en A.N.A.....(\$ 26.059,96) (**)

IV - SALDO

Impuesto a Ingresar.....	\$ 45.046,48
	=====

(*) Este importe se conforma por los siguientes conceptos:

a) Venta neta de las 20 unidades Motor Home	= \$ 590.000,00
b) Impuesto Interno correspondiente.....	= \$ 65.555,55
c) Valor motor afectado a Bien .de Uso.....	= \$ 8.326,32
d) Impuesto Interno correspondiente.....	= \$ 925,15
e) Venta a consumidores finales.....	= \$ 41.631,63
f) Impuesto Interno correspondiente.....	= \$ 4.625,74

(**) El pago a cuenta a tomar se origina en:

20 unidades a \$ 1.025,452889.....= \$ 20.509,06
6 unidades a \$ 925,15.....= \$ 5.550,89
(Por aplicación de la regla de tope)
La pérdida de Crédito Fiscal por Pago a Cuenta en Aduana
correspondiente a las operaciones del mes asciende a:

- a) Diferencia entre \$ 1025,452889 - \$ 925,15 =
\$ 100,30 (por el motor afectado como Bien de Uso.
b) 5 motores x \$ 1025,452889 = \$ 5.127,26 (por los
motores a los que se les cambió el destino)

TOTAL PERDIDA DE CREDITO FISCAL DEL MES.....\$ 601,80

El mayor de la cuenta de Impuestos Internos una vez realizadas todas las operaciones, quedaría de la siguiente forma:

IMPUESTOS INTERNOS

Importación...46.145,38		Venta.....65.555,55
DDJJ.....45.046,48		Consumo Interno.....925,15
		Consumidor final.....4.625,74
		Pérdida Crédito Fiscal...601,80
		Saldo.....= 19.483,62

El saldo deudor representa: 19 motores en existencia a \$ 1.025,456315 cada uno.

La mínima diferencia por cada motor de \$ 0,003426 corresponde a redondeos de centavos.

Suspensión del gravamen

El Impuesto Internos a los Automotores y Motores Gasoleros fue suspendido desde el 28/06/2001 hasta el 31/12/2006, inclusive, por el Decreto N° 848/2001 (B.O. 27/06/2001); Decreto N° 1120/2003 (B.O. 26/11/2003), Decreto N° 1655/2004 (B.O. 29/11/2004) y Decreto N° 1286/2005 (B.O. 24/10/2005).

El gravamen se encontró suspendido para los hechos imponible que se perfeccionaron hasta el 31/12/2007, inclusive, por el Decreto N° 1963/2006 (B.O. 29/12/2006).

El Decreto N° 175 de fecha 28/12/2007 (B.O. 31/12/2007) relacionado con los Impuestos Internos que gravan la Industria Automotriz, prórroga la vigencia del artículo 1° del Decreto N° 848 de fecha 26 de junio de 2001, desde el 01/01/2008 hasta el 31/12/2008, ambas fechas inclusive.

El Decreto N° 2344 de fecha 30/12/2008 (B.O. 07/01/2009), establece que a los efectos de la aplicación del gravamen previsto en el Capítulo V del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, se deja transitoriamente sin efecto el impuesto para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a PESOS CIENTO CINCUENTA MIL (\$ 150.000). Aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, supere los PESOS CIENTO CINCUENTA MIL (\$ 150.000) estarán gravadas con una tasa del CINCO POR CIENTO (5%). La vigencia es a partir del 01/01/2009 y hasta el 31/12/2009, ambas fechas inclusive.

CAPITULO VII – SERVICIO DE TELEFONIA CELULAR Y SATELITAL

Creación del tributo

La Ley N° 25.239 publicada en el Boletín Oficial el 31/12/1999, establece un impuesto del CUATRO POR CIENTO (4%) sobre el importe facturado por la provisión de servicio de telefonía celular y satelital al usuario.

Se encuentran también alcanzadas por el gravamen la venta de tarjetas prepagas y/o recargables para la prestación de servicio de telefonía celular y satelital.

Objeto

El artículo 49 de la reglamentación de la Ley de Impuestos Internos, determina que el impuesto interno establecido en el artículo 30 de la ley, sobre el importe facturado por la provisión de servicio de telefonía celular y satelital al usuario, comprende además de los servicios móviles de telecomunicaciones, a los servicios de radiocomunicaciones móvil celular (SRMC), de telefonía móvil (STM), de radiocomunicaciones de concentración de enlaces (SRCE), de aviso a personas (SAP), de comunicaciones personales (PCS), satelitales móviles y cualquier otro de índole similar a los detallados.

Hecho imponible

El hecho imponible se perfecciona al vencimiento de las respectivas facturas y/o venta o recarga de tarjetas y son sujetos pasivos del impuesto quienes presten el servicio gravado.

Exenciones

El artículo 50 de la Reglamentación del tributo, establece que no se encuentra alcanzado por el tributo el importe facturado a los usuarios del servicio básico telefónico bajo la modalidad "abonado que llama paga" (Calling party pays) establecido por el artículo 21 del Decreto N° 92 de fecha 30 de enero de 1997.

Base imponible

La provisión de servicio de telefonía celular o satelital al usuario, a que se refiere el artículo 30 de la ley, comprende todo otro servicio prestado en forma conjunta, aún en el caso que fuera facturado por separado. Sólo procederá la deducción de los depósitos en garantía de equipos que sean objeto de un contrato de comodato o de alquiler.

No integran la base imponible del gravamen los siguientes conceptos:

- 1) Facturados al usuario correspondientes a interconexión con otras redes por tránsito local, interurbano e internacional, en la medida en que los mismos se encuentren discriminados en la factura.

- 2) Servicios itinerantes prestados a usuarios nacionales fuera del territorio de la REPUBLICA ARGENTINA.
- 3) Servicios prestados a otros sujetos que resulten revendedores o, en su caso, coprestadores de los mismos servicios comprendidos en el presente artículo.
- 4) Servicios de valor agregado.

En el caso de servicios o venta de tarjetas de pago anticipado, el impuesto facturado a los usuarios y posteriormente reintegrado a los mismos, correspondiente a prestaciones que no resultaron alcanzadas por el gravamen, podrá computarse contra la liquidación del impuesto correspondiente al período fiscal en que se produzca la respectiva acreditación.

Facturación del impuesto

La COMISIÓN NACIONAL DE COMUNICACIONES realizó una presentación a la AFIP, mediante la cual solicitó aclaraciones acerca de la normativa aplicable al Impuesto Interno sobre el Servicio de telefonía celular y satelital, establecido por el artículo 30 de la Ley de Impuestos Internos N° 24.674 y sus modificaciones, consultando si la alícuota que corresponde aplicar para la determinación del impuesto interno es del 4,1666% y si la discriminación del tributo a sujetos inscriptos en IVA y consumidores finales es obligatoria.

La AFIP mediante Dictamen N° 80/2005 de la Dirección de Asesoría Técnica de fecha 27/12/2005, concluye que los sujetos pasivos del impuesto en su carácter de prestadores del servicio gravado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 4º de la ley citada, se prevé que los impuestos internos –excepto cigarrillos- se liquidarán aplicando las respectivas alícuotas sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto, no pudiéndose descontar valor alguno en concepto de la propia ley o de otros tributos que incidan en la operación, salvo el débito fiscal del IVA.

Como se desprende de lo expuesto, el impuesto interno integra su propia base imponible por lo que para determinar el impuesto a ingresar se debe aplicar la **tasa nominal** sobre la base imponible (precio neto más impuesto interno), lo cual implica que se debe calcular la **tasa efectiva** (tasa nominal incrementada).

Respecto a la obligatoriedad de discriminar el impuesto interno, cabe mencionar que de la propia ley del impuesto ni de su normativa reglamentaria surge expresamente dicha obligación, no obstante lo cual se advierte que la misma resulta necesaria a efectos de que el Impuesto Interno pueda deducirse de la base imponible del IVA.

El artículo 44 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que no integran el precio neto gravado, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen por separado en la respectiva factura y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos.

Definiciones de la Secretaría de Comunicaciones

La Secretaría de Comunicaciones como Autoridad de Aplicación en materia de telecomunicaciones ha precisado los conceptos distintivos de los servicios de telefonía celular y satelital, a efectos de aclarar el alcance de la terminología utilizada en el artículo 30 de la ley del gravamen, los cuales a continuación se detallan:

- a) Servicio de radiocomunicaciones móvil celular (**SRMC**): es un servicio móvil de comunicaciones que, a través de la técnica celular, posibilita la conexión por acceso múltiple a estaciones móviles entre sí y con la red telefónica pública local.
- b) Servicio de telefonía móvil (**STM**): basado en el SRMC, posibilita las comunicaciones de telefonía bidireccional simultáneas de voz viva, a través de un transceptor móvil, entre dos o más abonados o con los de las redes telefónicas públicas o de otros servicios de telecomunicaciones.
- c) Servicios de comunicaciones personales (**PCS**): el servicio inalámbrico de comunicaciones, de prestaciones múltiples, posibilita las comunicaciones entre dos o más abonados a dicho servicio o entre tales abonados con los de otras redes y sistemas de telecomunicaciones, ya sea recibiendo o generando comunicaciones.
- d) Servicio radioeléctrico de concentración de enlaces (**SRCE**): se trata de un servicio de radiocomunicación móvil brindado por un prestador comercial a través de una o más estaciones radioeléctricas centrales que permite conectar entre sí las estaciones constitutivas de una red de abonado utilizando técnicas de acceso múltiple automático.
- e) Servicio de aviso a personas (**SAP**): es un servicio de radiocomunicación móvil terrestre que permite cursar mensajes individuales o simultáneos hacia estaciones móviles receptoras.
- f) Servicio móvil por **satélite**: es un servicio de telecomunicaciones prestado a una estación terrena móvil por intermedio de un sistema de satélites no geoestacionales

Venta, comodato y leasing de equipos

La Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, en su Dictamen N° 24/2001 de fecha 26/04/2001, concluyó que se encuentran apartados de la tributación la venta de equipos y aparatos de telefonía y/o la provisión de los mismos a través de contratos de comodato o leasing, ya que en todos estos casos no se trataría de un servicio sino de una venta o de una dación o locación de una cosa mueble; tan es así que el artículo 51 del reglamento sólo autoriza la deducción de la base imponible de los depósitos en garantía de equipos que sean objeto de un contrato de comodato o alquiler.

Concomitantemente resulta aplicable el mismo temperamento a los servicios de reparación y mantenimiento y a los de cobertura para el caso de extravío, robo, hurto o destrucción total de los aludidos equipos a través de los cuales se brinda el servicio, toda vez que dichas prestaciones tienen por objeto a los mencionados equipamientos y no se encuadran específicamente como servicio de telefonía celular y satelital.

Correspondería al PEN analizar la evolución de los últimos años en materia de telefonía celular y satelital, con la incorporación de nuevas aplicaciones y servicios que exceden la comunicación telefónica como ser: mensajes de texto y multimedia; reloj con alarma; juegos y aplicaciones JAVA; calculadora; linterna; cámara digital integrada; reproductor de música MP3; sistema de localización global GPS; pantalla color; radio FM Stereo; e identificador de llamadas entrantes.

El consumo interno en Impuestos Internos

El objeto de los Impuestos Internos es gravar el consumo de determinados bienes y servicios. Para tal fin es indispensable que exista una definición legal del bien, tanto sea su origen nacional como importado.

Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII (Objetos Suntuarios), sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo -de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera- y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

Quedan también sujetas al pago del impuesto las mercaderías gravadas consumidas dentro de la fábrica, manufactura o locales de fraccionamiento. Asimismo, están gravadas las diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción, salvo que el responsable pruebe en forma clara y fehaciente la causa distinta del expendio que las hubiera producido.

Al tratar los hechos imponible y los sujetos pasivos y/o responsables, Hilario LAPROVITERA en su obra "Impuestos Internos y para el Fondo Nacional de Autopistas" (Editorial Depalma, Buenos Aires 1987), clasifica los hechos imponibles *en hechos concretos y hechos presuntos*. Pero, en ambos casos, considera que la justificación de la imposición está sustentada en la **consunción** de la materia gravada dentro del territorio nacional.

Entre los "hechos concretos" se refiere expresamente a los consumos propios y consumos de fábrica; mientras que considera "hechos imponibles especiales" la percepción de las primas, en el Impuesto Interno a las primas de seguros.

Para la Dra. Lilian N. GURFINKEL DE WENDY en su obra "Impuestos Internos" (Editorial La Ley, Buenos Aires 2001), el impuesto tiende a gravar el consumo, no interesando que éste se haya producido dentro o fuera de la fábrica, manufactura, etc., ya que el consumo en sí configura el hecho imponible.

Bienes y servicios gravados

La Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificatorias, establece taxativamente los objetos o bienes que se encuentran alcanzados por la imposición

y el Capítulo VI se refiere al “Servicio de telefonía celular y satelital”, estableciendo un impuesto sobre el importe facturado por la **provisión de servicio** de telefonía celular y satelital al usuario. Asimismo, dispone que se encuentran alcanzadas por el gravamen la venta de tarjetas prepagas y/o recargables para la **prestación de servicio** de telefonía celular y satelital.

Por otra parte, la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, continua vigente a partir del 01/09/1996 por la Ley N° 24.674 para los rubros “Seguros” y “Otros Bienes y Servicios”.

Es decir, que los impuestos selectivos al consumo no se limitaron a gravar exclusivamente objetos o bienes, sino que en diversas oportunidades y distintos rubros, se hallaban incorporados “servicios” (Por ejemplo: acondicionadores de artículos de tocador; cortadores de aceites lubricantes; etc.).

Transferencias gratuitas y consumo interno

Para el caso de transferencias no onerosas (gratuitas) se debe tomar como base para el cálculo del impuesto interno, el valor asignado por el responsable en operaciones comunes con servicios y/o productos similares, o, en su defecto, el valor normal de plaza.

Las líneas de uso interno de la empresa, las líneas entregadas sin cargo y las líneas para demostraciones, promociones, etc. configura el hecho imponible a los efectos de la ley de impuestos internos, y en consecuencia, para determinar la base de imposición se deberá tomar en cuenta el precio neto de venta que el responsable asigna a ese producto y/o servicio en sus operaciones normales. Para tal fin se tomará como base de imposición el valor aplicado en las ventas de esos mismos productos y/o servicios que se efectúen a terceros.

Causa Compañía Argentina de Teléfonos S.A. (Mendoza)

El Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C”, con fecha 07/04/2004 resolvió el Expediente N° 13.858-I, caratulado “CIA. ARG. DE TELEFONOS S.A. s/recurso de apelación – Impuestos Internos”, relacionado con una determinación de oficio del rubro “Otros Bienes y Servicios” por los períodos comprendidos entre el mes de marzo de 1988 y diciembre de 1989, ambos inclusive.

La causante se trata de una compañía que prestó el servicio público telefónico en las Provincias de Mendoza, San Juan, Salta, Tucumán, Santiago del Estero y Entre Ríos hasta el 16/04/1992, fecha en que vendió sus activos a las nuevas licenciatarias del servicio (Telefónica de Argentina y Telecom Argentina).

El organismo fiscal imputó a la recurrente no haber liquidado el Impuesto Interno rubro “Otros Bienes y Servicios”, incorporado por la Ley N° 23.549, sobre el consumo propio del servicio telefónico y sobre las líneas concedidas gratuitamente a los Poderes Ejecutivos de las Provincias de Mendoza, San Juan y Santiago del Estero, en cumplimiento de leyes de concesiones provinciales a mérito de las cuales

comenzó a prestar el servicio público en dichas provincias.

El argumento utilizado por la causante, consistió en sostener que el consumo propio de las empresas telefónicas, es decir, la utilización de las líneas telefónicas por razones de servicio, no es igual a los consumos de fábrica, como pretendía el organismo fiscal, toda vez que éstos últimos se refieren exclusivamente a mercaderías.

El Tribunal Fiscal de la Nación consideró que debe tenerse en cuenta que la Ley N° 23.495 incorporó el impuesto al servicio telefónico –conocido como pulsos telefónicos- dentro del Título II de la ley del gravamen, modificando el Capítulo VI que pasó a denominarse “Otros Bienes y Servicios”. Por lo tanto, considera que, dicho gravamen no es un tributo autónomo, sino que ha sido incorporado dentro de la ley de impuestos internos.

Finalmente concluye que, encontrándose el servicio telefónico alcanzado por el gravamen, también deberá abonarse el impuesto pertinente por los consumos propios de la recurrente, sin importar la finalidad de los mismos, ya que la normativa aplicable no hace distinción alguna. Por ello, corresponde considerar alcanzados por el impuesto interno rubro “Otros Bienes y Servicios” el uso del servicio telefónico propio (consumo interno) por parte de la actora y el consumo de las líneas cedidas por ésta gratuitamente a ciertos gobiernos provinciales.

Con respecto a la liquidación del gravamen, resolvió que se tomará como base imponible el valor aplicado en las ventas que de esos mismos productos se efectúen a terceros.

Amilcar Adolfo ALDAO en su obra “ Los impuestos internos al consumo -Compendio” (Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires 1972), dice que no debe confundirse el objeto del gravamen con el objetivo o finalidad. Este último atiende a un presupuesto social económico. El objetivo es el elemento material de que se vale el legislador para cumplir aquel propósito.

Considera que, para interpretar una norma legal no basta proceder a una interpretación literal, es decir, a la determinación del significado de cada una de las palabras que la componen, sino que es necesario también proceder a la búsqueda de la intención del legislador, o sea, de la razón de ser de la ley, o lo que es lo mismo, a la necesidad social a cuya satisfacción se dirigió aquélla.

Finalmente, cabe concluir racionalmente que no existen dudas sobre la gravabilidad del consumo interno propio y las líneas y/o servicios de telefonía celular o satelital prestado por las empresas a terceros a título gratuito frente al gravamen establecido por el Capítulo VI de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificatorias.

Servicio de Radio Taxi

Las empresas de servicios de radio llamada de taxis son considerados por la SECRETARIA DE COMUNICACIONES del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, como un servicio de Radiocomunicaciones Móvil

Terrestre integrado por una Estación Central y Estaciones Móviles de Abonado, que está destinado a cursar mensajes entre la Estación Central y las Estaciones Móviles de Abonado en forma bidireccional.

El servicio de radio taxi prestado por una empresa, se efectúa desde una central que recibe el llamado telefónico y solicita la asistencia de un rodado a dicho lugar, utilizando a tal fin, una frecuencia controlada por la COMISION NACIONAL DE COMUNICACIONES.

La ley de Impuestos Internos N° 24.674 y sus modificatorias, Capítulo VI, artículo 30 establece un impuesto del 4% sobre el importe facturado por la **provisión de servicio de telefonía celular y satelital** al usuario. El artículo fue incorporado por el artículo 8° de la Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999).

Por su parte, el Decreto Reglamentario N° 296/1997 precisa el alcance del objeto alcanzado por el tributo, al disponer que el impuesto interno establecido en el artículo 30 de la ley, sobre el importe facturado por la provisión de servicio de telefonía celular y satelital al usuario, comprende además a los servicios móviles...**de aviso a personas (SAP)**.

Con respecto a la redacción del citado artículo, debe racionalmente señalarse que el Decreto Reglamentario no ha incurrido en ningún tipo de exceso, limitándose sólo a efectuar precisiones en atención a la complejidad de los servicios gravados.

En tal sentido, la Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que, “*Con respecto a los alcances de la facultad reglamentaria el órgano dotado de esta atribución está habilitado para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aún cuando no hayan sido contempladas por el legislador de modo expreso, se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue* (Conf. Fallos 250:457).” (Conf. Dictámenes: 205:99).

Finalmente, el servicio de radio taxi no emplea tecnología celular, por lo cual no es asimilable al SAP, pues si bien en el SRT también está previsto el uso de repetidoras como en el SAP, este último sólo permite el envío de mensajes de un solo sentido. Por lo tanto, puede concluirse que el servicio de radio taxi no se encuentra dentro del ámbito del impuesto interno que grava los servicios de telefonía celular y satelital.

Frente a una consulta concreta formulada por la AFIP (EXPTE S01:0275570/2006), la Dirección Nacional de Impuestos mediante Memorando N° 543/2006 de fecha 25/08/2006, concluyó que el Servicio de Radio no reviste las características típicas inherente a los servicios de telefonía celular o satelital, de acuerdo a lo informado por la Comisión Nacional de Comunicaciones, quien manifestó que no es un servicio asimilable a los detallados por el artículo 49 del Decreto Reglamentario. Finalmente señala que, debe concluirse que no se encuentra comprendido por el tributo analizado.

La Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de la AFIP, mediante Dictamen N° 40/2006 (DI ALIR) de fecha 13/09/2006,

consideró que el servicio de radio taxi no se encuentra alcanzado por el impuesto interno que grava la provisión de servicio de telefonía celular y satelital, en tanto no reviste las características inherentes a la telefonía celular o satelital y tampoco resulta comprendido entre los conceptos que expresamente enumera el artículo 49 del Decreto Reglamentario N° 296/1997 y sus modificaciones, ni en la disposición de carácter residual a que alude dicho articulado, ello, de conformidad con el temperamento emergente del Memorando N° 543/2006, de la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Producción.

Tarjetas prepagas y/o recargables

La Ley N° 25.239 con aplicación a partir del 01/01/2000, inclusive, incorpora el “Servicio de Telefonía Celular y Satelital” como Capítulo VI de la Ley de Impuestos Internos N° 24.674 y sus modificatorias. En el artículo 31 establece como objeto gravado la venta de tarjetas prepagas y/o recargables para la prestación de servicio de telefonía celular y satelital; y en el artículo 32 se establece como hecho imponible la venta o recarga.

Las empresas prestadoras del servicio telefónico comenzaron a emitir tarjetas con banda magnética o con un “**chip**” incorporado, para su utilización exclusiva en teléfonos públicos, en reemplazo de monedas, fichas o cospeles. Las tarjetas llevaban impreso el valor facial que se iba descontando con el uso hasta su agotamiento.

Los progresos observados en el campo informático y el explosivo desarrollo de la telefonía móvil que representa un 70% adheridos al sistema prepago, introduce en el mercado la tarjeta en la que esta impreso un “**pin**” o código de acceso al sistema. El soporte físico es una tarjeta con valor facial y su distribución y comercialización es física.

El sistema descrito precedentemente, fue reemplazado rápidamente por enlaces informáticos tales como comunicación telefónica, Internet, cajeros automáticos bancarios y otros puntos de recarga, transformando un sistema físico en otro virtual.

El servicio telefónico es prestado exclusivamente por las empresas que poseen la licencia otorgada por la SECRETARIA DE COMUNICACIONES. Los intermediarios que poseen una relación contractual con las empresas licenciatarias, están solamente habilitados a intermediar en el mercado y distribuir servicios.

Los licenciatarios de telecomunicaciones para reventa de servicios (tarjetas telefónicas), son sujetos que tienen la correspondiente licencia de la Autoridad Regulatoria y han celebrado convenios de interconexión con empresas telefónicas que les proveen la prestación del servicio en forma mayorista. De tal forma, emiten tarjetas telefónicas con su propio nombre o marca, asumiendo responsabilidades por el servicio ante el usuario.

Lo que se ha dado en llamar “tarjetas virtuales” o “comercialización de pin”, donde el soporte físico se reemplaza por un comprobante o comunicación telefónica y/o electrónica, se comercializa a través de una cadena de distribución similar al de las

tarjetas tradicionales. A mediados de 2007 el mercado de celulares tiene más de treinta millones de clientes, de los cuales el 80% son prepagos (sin factura), que consumen aproximadamente unos 500 millones de pesos al mes.

Este crecimiento no resulta sostenible para el actual sistema de comercialización por una cuestión de logística: hay que distribuir una cantidad muy importante de tarjetas, con problemas de stock y riesgos de robos. La tendencia actual es la paulatina desaparición de la tarjeta de plástico y la conversión a la carga virtual.

La comisión que les deja a los minoristas la venta de cargas virtuales es aproximadamente un 6% sobre el importe cargado, mientras que la comisión que deja la venta de pines telefónicos (fijos) según la tarjeta y empresa de que se trate, alcanza desde un 8% hasta el 22.

CAPITULO VIII – CHAMPAÑAS

Introducción

El Impuesto Interno a los Champañas fue restablecido dentro del régimen de los Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674, por la modificación introducida por la Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999), con una alícuota del doce por ciento (12%), lo que **significa una tasa efectiva del 13,64%**.

El Decreto N° 290 del 31/03/2000 reglamentario de la Ley N° 25.239 “Reforma Tributaria”, eliminó el instrumento de control para el champagne, por una gestión del Senador GENOUD. En el período 1991/1996 el champagne tributaba el CINCO POR CIENTO (5%) y fue suspendido hasta su derogación definitiva por Ley N° 24.674.

La Ley N° 25.239, que introdujo modificaciones en distintos gravámenes existentes y creados a tal efectos, fue impulsada por la CÁMARA DE DIPUTADOS DE LA NACIÓN con el fin de allegar recursos para solucionar la crisis fiscal que se ha venido debatiendo en la Argentina en los últimos tiempos. En el debate parlamentario del texto legal se manifestaba que *“la presente reforma impositiva tiene por objeto asegurar el crecimiento, el empleo y la equidad, objetivos fundamentales del actual gobierno”*.

En tal sentido se indicaba que la reforma apuntaba a favorecer la equidad porque trataba de gravar a aquellos que tienen mayor capacidad contributiva, por considerarse que se trataba de bienes que son consumidos por los sectores de mayores ingresos.

Un modelo tributario óptimo deberá basarse en adecuadas manifestaciones de capacidad gravable. Su finalidad no solo es la de acercar recursos al Estado sino también cumplir con otros propósitos económicos y sociales.

Los impuestos indirectos sobre el consumo en países desarrollados se los considera complementarios del impuesto que grava las rentas personales, ya que al ser impuestos que se trasladan, cumplen con el objetivo de hacer contribuir a aquellos sujetos que por sus escasos recursos no tributan el impuesto a las rentas.

Ahora bien, esta característica de traslación, produce efectos en las ofertas, demandas y precios de los consumos, determinando que cuando los productos sean consumidos por sectores de escasos recursos la regresividad sea mayor, ya que si bien tributan menos en términos absolutos, contribuyen en mayor proporción relativa.

La doctrina en general sostiene que con el objeto de disminuir la regresividad del sistema, **se aconseja eximir a los productos de primera necesidad**, o establecer alícuotas reducidas. Sin embargo, también se dice que estas medidas merecen objeciones desde el punto de vista de la pérdida de los recursos tributarios, sumándole la complicación administrativa y la distorsión económica que producen.

Por el contrario, se aconseja establecer impuestos a los consumos específicos sobre bienes cuyo consumo denote mayor capacidad contributiva. De tal manera se introduce un factor de progresividad técnica dada la diferenciación entre bienes de consumo corriente y bienes de consumo superfluos o suntuarios.

La grave situación económica que determinó la política fiscal plasmada en la sanción de la Ley N° 25.239 que estableció el impuesto selectivo al consumo de “Champañas”, pretendiendo alcanzar un bien no considerado de primera necesidad, ha producido en la primera etapa de su aplicación algunas asimetrías en los niveles de competencia

Fuente

El artículo 33 de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, establece que por el expendio de champañas se pagará en concepto de impuesto interno el DOCE POR CIENTO (12%) sobre las bases imponibles respectivas.

A los efectos de la clasificación de los productos a que se refiere el presente artículo, se estará a lo dispuesto en la Ley N° 14.878 y sus disposiciones modificatorias y reglamentarias. (Artículo incorporado por artículo 8° de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999).

En el artículo 34 de la citada norma, se establece que los productos gravados por el presente Capítulo quedarán eximidos de impuesto cuando sean destinados a destilación y que los intermediarios y/o fraccionadores de vinos alcanzados por el gravamen del artículo 33, que realicen reventas y/o fraccionamientos de productos gravados por ese artículo, podrán computar como pago a cuenta del impuesto que deban ingresar, el importe correspondiente al impuesto abonado o que debieran ingresar por dichos productos con motivo de su expendio, en la forma que establezca la reglamentación. (Artículo incorporado por artículo 8° de la Ley N° 25.239, B.O. 31/12/1999).

Productos sujetos al impuesto

El artículo 54 del Decreto N° 296/1997 reglamentario de la Ley, establece que están sujetos al pago del gravamen que establece el artículo 33 de la ley, los vinos espumosos, champaña o champagne, de acuerdo a la definición y clasificación que establece la Ley N° 14.878, sus disposiciones modificatorias y reglamentarias, sean o no genuinos, y todo producto que se expendia, se tenga a la venta o circule bajo las citadas denominaciones, siempre que no presente características de bebida alcohólica, en cuyo caso pagará el impuesto previsto en el Capítulo II de la ley.

Se hallan también alcanzados por el tributo, los productos gravados que se encuentren adicionados con el agregado de jugos o zumos de frutas, filtrados o no, - con o sin el agregado de pulpa-, o su equivalente en jugos concentrados, que cuenten con la correspondiente autorización del INSTITUTO NACIONAL DE VITIVINICULTURA, organismo dependiente de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTACIÓN del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION.

La Ley N° 14.878 y sus modificatorias, en su artículo 17, inciso c) define que se considerara como vinos espumosos, champaña o champagne, el que se expende en botellas con una presión no inferior a cuatro atmósferas (4atm) a veinte grados centígrados (20°C) y cuyo anhídrido carbónico provenga exclusivamente de una segunda fermentación alcohólica en envase cerrado. Esta fermentación puede ser obtenida por medio del azúcar natural de la uva o por la adición de sacarosa. Se permitirá la adición de licores a base exclusivamente de vino con cognac o aguardiente vínico.

Por otra parte, la Resolución C. 1/1996 del Instituto Nacional de Vitivinicultura incorpora el “Reglamento vitivinícola del MERCOSUR”, aprobado por la Resolución Grupo Mercado Común N° 45/1996, con las definiciones y clasificaciones de los vinos espumantes naturales y espumante o espumoso natural, y establece disposiciones sobre denominaciones de origen.

Pagos a cuenta. Cómputo

La Reglamentación en su artículo 55 dispone que, en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34 de la ley, el cómputo como pago a cuenta del impuesto que deban abonar los responsables en él citados, operará en relación a las adquisiciones efectuadas en el período fiscal que se liquida.

Los responsables inscriptos que realicen compras a intermediarios, podrán efectuar el cómputo como pago a cuenta en la forma establecida en el párrafo precedente.

Responsables

Están comprendidos en el régimen de este Capítulo, y deberán inscribirse bajo las condiciones y con los requisitos mencionados en las disposiciones en vigor, los fabricantes y los importadores, los fraccionadores, las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones y fraccionamientos, y los intermediarios de productos gravados a granel, según corresponda.

Proyecto de derogación del gravamen. Tratamiento legislativo.

La Diputada de la Nación Lic. Elba CORREA y nueve diputados más, presentó con fecha 01/10/2003 (Sec. D N° 4605) un proyecto de ley modificando la Ley de Impuestos Internos N° 24.674 y sus modificaciones, derogando el Capítulo VII, sobre “Champaña” (artículos 33 y 34), que integran el Título II.

Entre los fundamentos, señala que *“...Ningún propósito de búsqueda de equilibrio fiscal, por más loable que sea, justifica la aplicación de un impuesto interno a la elaboración y expendio de champagne.”*

Agrega que, en ocasión de discutirse el proyecto de reforma tributaria a fines de 1999 (Ley N° 25.239) se afirmó livianamente que *“el vino y el champagne son artículos prescindibles para la calidad de vida de la población”*, por lo que su consumo debía restringirse aumentando su costo vía aplicación de impuestos.

Finaliza, concluyendo que el impuesto interno al champagne del 12%, tiene todas las características de un impuesto castigo que sanciona la inversión, la innovación y la creatividad de técnicos y empresarios.

El dictamen de la Comisión votó la preferencia para tratar el proyecto en el recinto, en la próxima sesión de la CÁMARA DE DIPUTADOS.

Sorpresivamente, se observa la inclusión de un artículo que establece: *“El Poder Ejecutivo Nacional podrá establecer excepciones a esta ley en función del origen de la producción y otras características técnico-económicas del producto utilizado que no sea de producción nacional”*.

Al respecto, resulta procedente señalar que el artículo 9° de la citada Ley N° 24.674, establece que *“Los productos importados gravados por la ley –con excepción de los que se introdujeran al país por la vía del régimen especial de equipaje- tendrán el mismo tratamiento fiscal que los productos similares nacionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones, quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de los productos.”*

El proyecto de ley registrado bajo el N° 25.993 sancionado por el NONORABLE CONGRESO DE LA NACION el 16/12/2004, que modifica la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, excluyendo a las champañas de entre los bienes alcanzados por el gravamen y previendo que el PEN podrá establecer excepciones a lo dispuesto, en función del origen de la producción y otras características técnico económicas del producto utilizado que no sea de producción nacional, fue observado en su totalidad por Decreto N° 2015 de fecha 29/12/2004.

Para ello, el PEN consideró que la estructura tributaria vigente en nuestro país en materia de imposición a los consumos apunta a lograr el debido equilibrio que debe imperar en la distribución de la carga tributaria a fin de beneficiar a los sectores de menores recursos. A tales fines, con el propósito de alcanzar un efecto ecuaníme en los componentes que constituyen la base imponible de los referidos tributos, se torna imprescindible seleccionar sólo aquellos que no constituyan productos de difundido consumo popular. Sin perjuicio de cualquier valoración de tipo subjetivo, la aplicación del gravamen sobre las champañas contribuye a afianzar la expresada finalidad.

Suspensión del gravamen

El MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION y BODEGAS DE ARGENTINA A.C. y sus empresas afiliadas constituidas como garantes celebraron el “Acta de compromiso para llevar a cabo el programa de expansión del sector vitivinícola”, con fecha 17/01/2005, ratificada por Decreto N° 58 de fecha 31/01/2005 (B.O. 01/02/2005).

Con motivo de ello, el PEN dictó el Decreto N° 58 de fecha 31/01/2005 excluyendo a las champañas del ámbito de la aplicación del gravamen previsto en el Capítulo VII

del Título II de la Ley de Impuesto Internos, con la finalidad de obtener una mayor competitividad y un mejor posicionamiento de dicho producto en los mercados nacional e internacional.

La suspensión del gravamen tiene vigencia desde el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para los hechos imponible que se perfeccionen desde dicha fecha (01/02/2005) y hasta transcurridos tres años contados a partir de la misma, de acuerdo a lo previsto en la Cláusula Tercera del Convenio. Se propondrá su renovación hasta cumplir el plazo total de 10 años, en tanto se cumpla con la totalidad de los compromisos asumidos por la citada Acta.

El Decreto N° 248 de fecha 07/02/2008 (B.O. 11/02/2008), prórroga el plazo previsto en el artículo 2° del Decreto N° 58/2005, respecto del gravamen contemplado en el Capítulo VII del Título II de la Ley de Impuestos Internos.

A través de lo dispuesto por el Capítulo VII del Título II de la ley N° 24.674 y sus modificatorias, resulta alcanzado por el tributo el expendio de champañas. Si bien en la concepción de los impuestos selectivos al consumo debe propenderse a alcanzar a aquellos productos cuya gravabilidad tiende a atenuar la regresividad propia de los impuestos generales de la misma especie, su aplicación o no suele utilizarse también como una herramienta eficaz en la orientación y desarrollo de la economía.

En tal sentido, para determinados productos de la actividad vitivinícola, por el Decreto N° 58 del 31 de enero de 2005, se dejó sin efecto el gravamen previsto en el Capítulo VII del Título II de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, por el plazo de TRES (3) años contados a partir del 2 de febrero de 2005.

El PEN considera que corresponde mantener el tratamiento tributario otorgado por el citado decreto de conformidad con el compromiso asumido y de acuerdo con las circunstancias oportunamente ponderadas al momento de celebrarse el ACTA DE COMPROMISO para llevar a cabo el PROGRAMA DE EXPANSION DEL SECTOR VITIVINICOLA, suscripta entre el MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION y BODEGAS DE ARGENTINA A.C. y sus empresas afiliadas constituidas como garantes de la misma con fecha 17 de enero de 2005, aprobada por el Decreto N° 57 del 31 de enero de 2005.

La SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, dictó las Resoluciones Nros. 868 del 18 de diciembre de 2006 y 3 del 14 de diciembre de 2007, a través de las cuales aprobó el cumplimiento de las obligaciones contraídas por BODEGAS DE ARGENTINA A.C. y sus empresas afiliadas en el ACTA DE COMPROMISO antes mencionada, para el período comprendido entre el 2 de febrero de 2005 y el 31 de diciembre de 2006. En atención a ello se estima conveniente excluir a los champañas del ámbito de aplicación del referido impuesto por un nuevo período de DOS (2) años.

En consecuencia, se prórroga por un período de DOS (2) años el plazo previsto en el Artículo 2° del Decreto N° 58 del 31 de enero de 2005, respecto del gravamen

contemplado en el Capítulo VII del Título II de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones.

Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto para los hechos imponible que se perfeccionen desde el vencimiento fijado en el Artículo 2º del decreto citado en el artículo anterior.

Recaudación

Desde el 01/01/2004, que los vinos tipo champagne se encuentran gravados con una tasa del 12% la recaudación acumulada al período febrero-septiembre de 2004, asciende a \$ 9,5 millones, encontrándose el 80% de la recaudación total en la zona de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP.

CAPITULO IX – OBJETOS Suntuarios

Tasa y etapas de comercialización

Por el expendio de objetos suntuarios se abonará en concepto de impuestos internos la alícuota del VEINTE POR CIENTO (20%) en cada una de las etapas de su comercialización.

Tratándose de fabricantes que realizan operaciones de elaboración por cuenta de terceros que aporten materia prima, el impuesto se determinará aplicando la alícuota del VEINTE POR CIENTO (20%) sobre el monto facturado más el importe que represente la materia prima suministrada por el tercero, a cuyo efecto a ésta se le fijará un valor de acuerdo a la cotización, o en su defecto, valor de plaza vigente al día hábil inmediato anterior al de facturación.

Objeto del gravamen:

- a) Las piedras preciosas o semipreciosas naturales o reconstituidas; lapidadas, piedras duras talladas y perlas naturales o de cultivo, se encuentren sueltas, armadas o engarzadas.
- b) Los objetos para cuya confección se utilicen en cualquier forma o proporción, platino, paladio, oro, plata, cristal, jade, marfil, ámbar, carey, coral, espuma de mar o cristal de roca.
- c) Las monedas de oro o plata con aditamentos extraños a su cuño.
- d) Las prendas de vestir con individualidad propia confeccionadas con pieles de peletería.
- e) Alfombras y tapices de punto anudado o enrollado, incluso confeccionados.

Exenciones

En las condiciones que reglamente el PODER EJECUTIVO NACIONAL quedan exentos de este impuesto, cualquiera fuere el material empleado en su elaboración, los objetos que por razones de orden técnico-constructivo integran instrumental científico; los ritualmente indispensables para el oficio religioso público; los anillos de alianza matrimonial; las medallas que acrediten el ejercicio de la función pública u otros que otorguen los poderes públicos, los distintivos, emblemas y atributos usados por las fuerzas armadas y policiales; las condecoraciones oficiales; las prendas de vestir con adornos de piel y las ropas de trabajo.

Están asimismo exentos del gravamen los artículos a los que se agreguen alguno de los materiales enumerados en el inciso b) bajo la forma de baño, fileteado, virola, guarda, esquinero, monograma u otros aditamentos de características similares.

Cómputo del crédito fiscal

Los fabricantes, talleristas y revendedores de los objetos gravados a que se refieren el artículo precedente que utilicen en sus actividades gravadas productos gravados por ese artículo podrán computar como pago a cuenta del impuesto que deben ingresar, el importe correspondiente al impuesto abonado o que se deba abonar por dichos productos con motivo de su expendio, en la forma que establezca la reglamentación.

Antecedentes del tributo

El Congreso Nacional sanciona en 1891 la Ley N° 2774 de creación de los Impuestos Internos, los que en su primera etapa de aplicación gravaron la producción nacional de alcohol, de cerveza y de fósforos. Las razones que dieron origen al régimen de los impuestos internos a los consumos específicos –además de solucionar la crisis económica de 1890- tuvo la pretensión social de gravar los productos cuyo consumo no se consideraba conveniente para la salud de la población o tenía un carácter suntuario o superfluo. Es decir que se recomendaba desalentar su consumo.

Desafortunadamente esos objetivos sociales no fueron observados con las sucesivas modificaciones sancionadas posteriormente. Esta circunstancia motivó distorsiones y confusiones en la aplicación del régimen, como si tratara de una entropía o tendencia a la autodestrucción del sistema.

No se puede negar que el régimen de los impuestos internos dentro del sistema tributario nacional, es el menos eludible y de menor costo para su recaudación, por su probada eficacia y eficiencia frente al impuesto al valor agregado de carácter generalizado.

La elección discriminada de los bienes en la imposición es importante en el nacimiento de los impuestos internos y las causas que los originaron. Por lo general recaían sobre los artículos de mayor consumo, lo que tornaba regresivo y resistido el mismo por parte de los consumidores de menores recursos. Bajo el pretexto de vicios, muchos consumos populares se consideraron superfluos y fueron gravados por el tributo, sin pensar que finalmente se tornarían imprescindibles.

En el año 1923, la Ley N° 11.252 ordena el gravamen a las alhajas y posteriormente se incorporan las prendas de peletería y las alfombras, alternándose la tributación en todas las etapas de comercialización (Ley N° 14.393 de 1955), etapa única (Ley N° 15.798 de 1961), todas las etapas (Ley N° 17.598 de 1968).

Finalmente, si intentáramos proponer una suerte de definición de los impuestos internos, tendríamos que decir que se trata de un régimen sencillo en su concepción, factible en su fiscalización, accesible en su aplicación y razonable en sus propósitos, con un tecnicismo peculiar y propio.

El Decreto N° 303 de fecha 6 de abril de 2000, estableció que los objetos suntuarios no se encontraban comprendidos en la tributación cuando el precio de venta al público de los mismos, sin considerar el impuesto interno y el IVA, no superará los \$

300. La norma reglamentaria tuvo sucesivas prorrogas hasta el 31/12/2002, inclusive. La medida estaba sustentada en sólidos principios adoptados en materia de imposición a los consumos, atento que la Ley N° 25.239 había producido en la primera etapa de su aplicación algunas asimetrías en los niveles de competencia, que ameritaban ser consideradas hasta tanto podrían ser asimiladas por el mercado.

Situación actual del tributo

La Cámara Argentina de Joyería, Relojería y Afines acompañada por el Sindicato Unificado de Relojeros, Joyeros y Afines de la República Argentina, se presentaron en diversas oportunidades ante el Ministerio de Economía y Producción, solicitando la eliminación del Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios, fundamentado en la masiva transferencia de los negocios del sector a la marginalidad y a la informalidad; notable reducción en los volúmenes de fabricación y exportación; merma en la tasa de ocupación del sector; caída en la baja de inversión en bienes de capital y brusca caída de la recaudación fiscal neta proveniente de la industria.

Al respecto, hace referencia al acuerdo suscripto el 24/05/1993 con el Ministerio de Economía, en virtud del cual la alícuota del impuesto fue reducida al 5% y se eliminaron algunas normas distorsivas de su plexo regulatorio. A cambio de ello, la industria se comprometió a que la recaudación consolidada de los impuestos internos, a las Ganancias y al Valor Agregado superara no menos del 15% de los ingresos obtenidos por igual concepto en el período fiscal anterior.

Según su opinión, los resultados de dicha experiencia fueron tan satisfactorios que el Congreso de la Nación sancionó la Ley N° 24.674, por la que se derogó de manera definitiva el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios.

Con motivo de la decisión legislativa cristalizada en la Ley N° 25.239 que restableció el tributo, de inmediato considera que la contribución fiscal del sector cayó dramáticamente; se perdieron miles de puestos de trabajo, incorporando al mercado general oferta de mano de obra que había sido costosamente capacitada para una actividad con un ingrediente tecnológico; se alentó la reinstauración de prácticas marginales asociadas al contrabando y a la evasión impositiva; y se produjo una fuerte distorsión en los precios relativos de los productos del sector con la consiguiente pérdida de competitividad.

Recaudación e inscriptos

La vigencia de la Ley N° 24.674 en agosto de 1996 eliminó el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios, que comprendía a las joyas y peletería, tenía en 1991 una alícuota general de 25% y una reducida del 5% para cierto tipo de pieles que se quería promocionar. Para 1996 las alícuotas habían sido reducidas a 5% y 2% respectivamente, lo que significaba una disminución del 60%.

En el lapso 1991/1995 la recaudación disminuyó 4,1 millones de pesos, estimándose una pérdida de recaudación para 1997 de 2,5 millones de pesos con la eliminación del tributo.

La reducción de alícuotas y la eliminación de rubros gravados tuvieron como objetivo un aumento de la demanda que produciría un aumento de la recaudación del IVA y del Impuestos a las Ganancias.

Desde el reestablecimiento del impuesto por la Ley N° 25.239 a partir del 01/01/2000, se ha verificado la siguiente recaudación:

Período	Recaudación en pesos	Observaciones
2000	3.016.000	A partir de Mayo operaciones de hasta \$ 300 (neto de impuestos) excluidas
2001	1.211.000	Operaciones de hasta \$ 300 (neto de impuestos) excluidas
2002	2.031.000	Operaciones de hasta \$ 300 (neto de impuestos) excluidas
2003	2.970.000	Desde 01/01/2003 eliminada la exclusión
2004	3.593.000	Desde 01/01/2003 eliminada la exclusión
2005	3.086.000	Desde 01/01/2003 eliminada la exclusión
2006	3.196.000	Desde 01/01/2003 eliminada la exclusión
2007	4.561.630	Desde 01/01/2003 eliminada la exclusión
2008	6.128.386	Desde 01/01/2003 eliminada la exclusión

Fuente: Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal

Inscriptos en la AFIP rubro Objetos Suntuarios

Cantidad de Individuales Grandes Activos (IGA)	0
Cantidad de Individuales Grandes Inactivos (IGI)	1
Cantidad de Individuales Regionales Activos (IRA)	535
Cantidad de Individuales Regionales Inactivos (IRI)	1016
Cantidad de Individuales Otros o Resto Activos (IOA)	0
Cantidad de Individuales Otros o Resto Inactivos (IOI)	768
Cantidad de Sociedades Grandes Activas (SGA)	5
Cantidad de Sociedades Grandes Inactivas (SGI)	13
Cantidad de Sociedades Regionales Activas (SRA)	335
Cantidad de Sociedades Regionales Inactivas (SRI)	694
Cantidad de Sociedades Otros o Resto Activas (SOA)	0
Cantidad de Sociedades Otros o Resto Inactivas (SOI)	6
Total Activos	875
Total General	3373

Fuente: AFIP, información a Noviembre/2006 – Código Impuesto 481

Notas: Inscriptos Inactivos (se incluyen cuits erróneos y pasivos, a partir de 07/2003 se incluyen, además, cuits sin impuestos) – Impuestos Inactivos (casos con baja, excluidos los cuits erróneos y pasivos, a partir del 07/2003 se incluyen, además, cuits sin impuestos) – A partir del 07/2003 los

empleadores monotributistas solo aparecen sumados en el impuesto 022, previamente suman en impuesto 022 y 301.

Analizado el régimen de los Impuestos Internos a los Objetos Suntuarios vigente a la fecha, es importante alcanzar una concepción integral del tributo, considerando este impuesto no sólo en términos de recaudación sino también como mecanismo de regulación económica, en la medida que ajusta la estructura del consumo al alterar los precios relativos de determinados bienes.

El actual sistema tributario argentino recepta la realidad económica temporal del mismo, conjugando para ello diversas variables condicionantes, como ser el nivel de desarrollo de la economía; la propensión media al ahorro y la capacidad para ceder, o sea la medida potencial de la imposición.

En concordancia con lo expuesto, la capacidad contributiva es la pauta de reparto de cargas de mayor aceptación por parte de las teorías modernas, dado que constituye una eficaz medida para construir un esquema de equidad vertical que propenda hacia la redistribución del ingreso. Con ello, se sostiene que el reparto de la carga fiscal debe propender a la progresividad tributaria para consolidar el criterio de justicia distributiva.

Debe tenerse en cuenta que los impuestos indirectos sobre el consumo son gravámenes que captan la capacidad contributiva que se presume inherente a la transferencia de riqueza, premisa seguida por el legislador, dado que el verdadero consumo se produce cuando el consumidor final adquiere el bien o prestación sujeta al impuesto.

El gravamen analizado es de tipo monofásico que reconoce como excepción la condición de impuesto plurifásico no acumulativo, incidiendo en todas las etapas de circulación de los bienes pero cada una de ellas podrá computar como pago a cuenta del impuesto a ingresar, con motivo del expendio, el importe correspondiente al impuesto abonado por la utilización en su actividad de productos suntuarios gravados.

Por tratarse de un impuesto selectivo al consumo persigue atenuar la regresividad de los impuestos generales al consumo, introduciendo un factor de progresividad técnica dado por la diferenciación entre bienes de consumo corriente y artículos de consumo suntuario o prescindible. Se pretende obtener recursos económicos gravando aquellos productos cuyo consumo no se considera conveniente para la salud de los individuos, perjudicables para la población en general o que puedan propiciar la creación de hábitos o adicciones.

En los Objetos Suntuarios, la gravabilidad de un objeto deriva de la circunstancia de haber intervenido en su confección alguno de los materiales citados en la Ley y el hecho que tales materiales –por su naturaleza- le otorguen a aquél características de riqueza o lujo.

La ley busca excluir de la tributación a los objetos en cuya fabricación –por razones de orden técnico constructivo, se deben emplear necesariamente materiales determinantes del impuesto y que no son de carácter suntuario para el consumidor.

En la selección de los objetos suntuarios de consumo alcanzados por el gravamen, se infiere la intención del legislador de morigerar los consumos considerados por la sociedad de elevado coste social y que revelan una capacidad de pago importante en los consumidores, aplicando para ello tasas que aumentan cuando menos esenciales son los productos o cuando resultan más nocivos para la salud humana.

La exclusión dispuesta por el Decreto N° 3003/2000 respecto de los objetos suntuarios, cuando su precio de venta no supere los \$ 300, fue marginal del gravamen a los productos elaborados por pequeños artesanos no a las operaciones realizadas por los empresarios joyeros, aun cuando estos últimos se beneficien con la franquicia.

Tratándose de un impuesto selectivo al consumo que grava con una alícuota del 20% el expendio de objetos suntuarios (Joyería, peletería y alfombras) en cada una de las etapas de su comercialización (Fabricante, Importador, Mayoristas, Distribuidores, Talleristas, Vendedores ambulantes y Rematadores), puede racionalmente estimarse que se trata de un universo fiscalizable de considerable magnitud, lo que no guarda relación alguna con la recaudación obtenida por la AFIP.

La alta presión tributaria del rubro que alcanza aproximadamente el 50% (Internos 25% tasa efectiva, IVA 21% e Ingresos Brutos), actúa como incentivo para la evasión y la realización de operaciones marginales.

Al haberse eliminado la concentración de tareas de recaudación y fiscalización especializada dentro de la AFIP a partir del año 1993, se afectó considerablemente la eficacia y eficiencia del organismo.

En consecuencia, pueden señalarse las siguientes alternativas a considerar por la autoridad política en mérito a razones de mérito, oportunidad y conveniencia:

- Eliminación del tributo.
- Establecimiento de una franquicia para operaciones sin significación económica.
- Permanencia del tributo.

Para la elección de una alternativa no puede dejar de tenerse en cuenta que el agua mineral está gravada con impuestos internos (4%) y el kerosene con impuesto sobre los combustibles líquidos (19%), mientras que el vino no está alcanzado por los impuestos internos y el champaña tiene el impuesto interno suspendido hasta el 01/02/2008 (12%), por Decreto N° 58/2005.

Aceptar la inmutabilidad de las normas impositivas y sus consecuencias económicas y sociales, podría considerarse de dudosa equidad tributaria.

Remates de objetos suntuarios

El artículo 57, inciso b) del Decreto N° 296/1997 reglamentario de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificatorias, considera como una etapa de comercialización y sujeto al pago del gravamen, la venta en remate, incluso cuando sea realizado por instituciones públicas.

Por otra parte, el artículo 59 de la reglamentación dispone que las instituciones públicas y martilleros que habitualmente rematen objetos suntuarios gravados, están obligados a inscribirse en la AFIP.

Los martilleros que accidentalmente realicen operaciones con objetos suntuarios, no están obligados a inscribirse, pero deberán cumplir con las disposiciones que establezca la citada Administración.

Oportunamente, el Departamento de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la DGI se pronunció sobre la comisión de los rematadores en la subasta de objetos alcanzados por el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios, mediante Dictamen N° 101 de fecha 17/11/1970, resolviendo que la **"venta en remate"** configura impositivamente la etapa de comercialización que le hubiera correspondido legalmente al poderdante, de haberla llevado a cabo directamente.

El hecho de que a los martilleros se los considera consignatarios cuando al efectuarse el remate no se hallare presente el dueño de los efectos a venderse (artículo 121 Código de Comercio), en nada altera la conclusión precedente, porque en definitiva su relación comercial con su comitente queda sujeta a los mismos derechos y obligaciones que median entre el mandante y mandatario, por expresa disposición del artículo 232 y concordantes del citado ordenamiento legal.

La comisión que se abona al martillero integra el "precio neto de venta" del producto, a que se refiere el artículo 76 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones). Tal tesis se identifica con la sustentada por la ex-Dirección Técnica Impositiva en Dictamen N° 75 del 27/05/1966.

La Resolución General N° 1383 del 23/11/1970 (DGI), consideró conveniente dejar aclarado que el precio de venta sobre el que ha de aplicarse la tasa impositiva en la etapa de comercialización gravada, es el que realmente percibe por todo concepto el responsable del tributo y que es práctica en los remates incluir en el precio que paga el adquirente la comisión del martillero, como asimismo el importe representativo de los impuestos que directamente incidan en los artículos rematados.

En consecuencia dispuso que en los remates de artículos alcanzados por el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios, la base imponible es el precio que por todo concepto paga el adquirente, esto es, incluyéndose la comisión del martillero y el importe del gravamen.

Lo dispuesto precedentemente es también de aplicación en los remates efectuados por las Aduanas, de mercaderías alcanzadas con cualquiera de los impuestos con tasas "ad-valorem", comprendidas en el Título II de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones).

Robo o hurto de objetos suntuarios

En materia de Impuestos Internos a los Objetos Suntuarios, la DGI se pronunció mediante Dictamen N° 80 de la Dirección de Asuntos Jurídicos del 26/06/1964 (S-9601 Carpeta N° 7 Página 43), en el sentido que la mera denuncia de un hecho delictuoso no acredita que éste se haya cometido. Es menester, a fin de acreditar fehacientemente la desaparición de mercaderías al control fiscal, que el contribuyente exhiba testimonio expedido por el Juzgado interviniente, por medio del cual se acreditará el sobreseimiento provisorio recaído en la causa, u otra decisión judicial que permita tener por cumplimentado el recaudo del cuarto párrafo del artículo 89 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1956).

Si la DGI pudiese aportar pruebas en el expediente judicial, que consiguiesen hacer variar la decisión del juzgador que consistió en acreditar la realización del hecho delictuoso, no corresponderían acceder a la exención solicitada.

La mera denuncia del hecho a la Policía, no acredita que éste haya ocurrido, mediante la misma recién se pone en movimiento el engranaje judicial que es el que determinará en definitiva, conforme los modos establecidos en el Código de Procedimientos en lo Penal, si realmente existió el robo denunciado.

Este criterio ya estaba consagrado en el Dictamen de fecha 04/05/1932 (6339 S-932), al determinar que la denuncia de su robo y la sola existencia del sumario no es la prueba clara y fehaciente que exigía el artículo 41 de la ex-Reglamentación de Impuestos Internos.

Por su parte el Procurador del Tesoro con fecha 29/05/1944 en el Sumario 3576/8a./42 "Adaglio, Tomas", estableció que la responsabilidad fiscal no existiría en el caso de hurto o robo, que hayan quedado plenamente comprobados por la autoridad.

Mediante Dictamen de fecha 15/12/1947 recaído en el Expediente N° 269.754/47, se resolvió que la sola constancia de la denuncia formulada ante la autoridad policial, no es suficiente a efectos de la liberación del impuesto de la mercadería desaparecida al control fiscal. Si de las actuaciones judiciales pertinentes surgiera la efectividad del hurto o del robo, aunque no se individualizara al autor o autores del hecho, tal pronunciamiento probaría la causa distinta del expendio.

Finalmente, cabe citar el Dictamen N° 84/1950, donde se concluyó que comprobado el hecho criminal (hurto de mercaderías) sucedido en el comercio del contribuyente, debe darse por justificada la causa distinta del expendio, por constituir el hecho una prueba clara y fehaciente de lo alegado por el interesado.

Concepto de “chafalonía”

Durante el lapso comprendido entre 1980 y 1983 inclusive, como consecuencia de la situación económica imperante en nuestro país y fundamentalmente afectada por factores coyunturales internacionales, se observó la proliferación en forma

indiscriminada y sin ningún tipo de reglamentación operativa de comercios dedicados a la compra-venta de oro y otros metales preciosos.

Los particulares se vieron atraídos por la realización inmediata de alhajas y objetos diversos confeccionados con metales preciosos, que habían adquirido y atesorado durante más de una generación. Publicidad en medios gráficos, radiofónicos y televisivos, crearon condiciones excepcionales en el mercado local de oro, notablemente inferior a la cotización internacional lo que en definitiva generaría ilícitos (contrabando, robos, adulteraciones, evasiones impositivas, etc.).

Esta situación motivó la preocupación de diversas instituciones públicas (Banco Central, Policía Federal, Banco de la Ciudad de Buenos Aires, Administración Nacional de Aduanas, Dirección General Impositiva, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y Secretaría de Comercio), quienes individualmente trataron de solucionar un problema que debía ser encarado en forma sistémica y global. Es por ello que aún no se ha reglamentado su operatividad y coexisten diversas legislaciones no siempre coincidentes en sus objetivos e imprecisas en sus metas.

Los negocios "**Compro-Oro**" adquieren generalmente al público o a comerciantes revendedores alhajas u objetos de oro o metales preciosos, nuevos o usados, en perfecto estado o inservibles, procediendo a verificar su título mediante agua regia que se coloca en una limadura o corte que se efectúa al objeto. El peso del mismo es controlado con una balanza que poseen los comercios, manual o electrónica, la cual debe estar verificada y contrastada por la autoridad municipal correspondiente.

El precio está definido por el mercado local en función de la cotización del oro en otros mercados internacionales como ser Londres, Zurich, Paris y Newark, influyendo la cotización de las principales refinadoras de metales preciosos en el país, la que se publica diariamente en los periódicos.

La verificación del título del oro que efectúa el comerciante mediante limadura o corte y la prueba química, destruye parcialmente la alhaja u objeto, haciéndole perder su individualidad y transformándolo en una materia conocida como "**chafalonía**" o "**chafa**" en lenguaje común del gremio.

El concepto de "chafalonía" no se encuentra mencionado en legislación ni reglamentación tributaria alguna vigente. Ni siquiera la Ley de Impuestos Internos (texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones), su Decreto Reglamentario y normas complementarias, trata específicamente el tema. El Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Madrid 1970, Edición 1982 de Editorial Espasa-Calpe SA, define a la "chafalonía" como objetos inservibles de plata u oro, para fundir. Asimismo, por "lingote" entiende el trozo o barra de metal fundido y en bruto.

Los comerciantes "Compro-Oro" venden la chafalonía a mayoristas concentradores de operaciones del mercado, quienes encargan la purificación, refinación y lingoteado a laboratorios reconocidos de plaza, los cuales sellan el lingote con su cuño identificador y acreditan el título del metal. El producto final obtenido de este ciclo económico es oro fino que reingresa al mercado como materia prima industrial para joyería u otros destinos (galvanoplastia, etc.).

Según la Enciclopedia Salvat Diccionario, Barcelona 1972, Salvat Editores SA, el oro es un metal precioso, muy denso, dúctil, de un peso específico 15,5-19,3, con una dureza de 2,5-3, color amarillo latón, con un fuerte brillo metálico, Número atómico 79 y símbolo "Au". El título del oro es la proporción o contenido de oro fino, de acuerdo al siguiente detalle:

- 24 kilates = 1.000,00 milésimos (oro fino)
- 18 " = 750,00 " (oro comercial)
- 14 " = 583,33 " (oro bajo)
- 12 " = 500,00 " (oro bajo)

El Decreto N° 13.073/1959 reglamenta la marcación de los artículos fabricados con metales preciosos, estableciendo que en la indicación del material solamente podrá emplearse la denominación "**oro**" cuando la aleación tenga un contenido de oro no menor de cuatrocientos diecisiete por mil (417‰), que equivale a 10 kilates.

La venta de "chafalonía" no se encuentra alcanzada por el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios por no tratarse de alhajas o piezas con individualidad propia, susceptibles de ser empleadas habitualmente como adornos, definidas por los artículos 60 y 61 del Decreto N° 296/1997 reglamentario del texto legal citado.

No existe duda al respecto que la "chafalonía" es cosa mueble para el derecho argentino, definida en el artículo 2318 del CÓDIGO CIVIL, término del cual existe una extensa y rica teoría jurídica.

Debemos interpretar que la compra-venta de chafalonía, es la operación de aquel sujeto que adquiere habitualmente lo que vende en la medida necesaria y en el mismo estado en que las compra.

Artículos fabricados con metales preciosos

Los metales preciosos oro, plata, platino y artículos manufacturados con los mismos, debe ajustarse a las disposiciones del Decreto N° 13.073/1959, aclarándose que sólo han sido derogados los artículos 17 y siguientes que obligaban al "Registro de Fabricantes", que consistía en un cuño con letras y números en cada pieza. Este régimen devino en abstracto después del llamado "Operativo Libertad" en la década de 1960.

La marcación se realizaba mediante un punzonado que indicaba el contenido de metal fino que contenía la pieza. El sistema contemplaba asimismo, los artículos dorados. y enchapados.

Su falta de utilización facilitó el ingreso de alhajas de metales preciosos europeos y asiáticos, que no contenían el título y liga con el cual se comercializaban en el mercado nacional.

Cristal de roca

El artículo 36 inciso b) de la Ley de Impuestos Internos (texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones) considera que son objeto del gravamen a los objetos suntuarios, los objetos para cuya confección se utilice en cualquier forma o proporción "**cristal de roca**".

A su vez, el Decreto Reglamentario en su artículo 61 aclara que "cristal", es aquel que **contiene más del 23% de óxido de metales pesados**, y el artículo 61 declara comprendidos en el artículo 36, inciso a) de la ley, en cuanto participen en su confección los materiales indicados en dicho inciso, a las piezas con individualidad propia.

El tributo incide sobre las piezas susceptibles de ser empleadas habitualmente como adorno y las que cumpliendo otra finalidad específica adquieren carácter suntuario en razón de contener algunos de los materiales aludidos en la ley.

Sin embargo, durante la vigencia del texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, ninguna de las disposiciones legales y reglamentarias establecía el alcance impositivo del término "cristal", razón por la cual la DGI consideró necesario oportunamente aclarar el mismo a los efectos de evitar las dudas que pudieran suscitarse. A tal fin dictó la Resolución General N° 392 con fecha 02/09/1955, aclarando que "cristal" es aquél que contiene más del 23% de óxido de metales pesados.

El verdadero "cristal" está formado por una mezcla de silicato de potasio y plomo, es blando, más fusible que los anteriores, muy sonoro, de gran densidad y por lo tanto, también de gran refringencia. Se emplea en la elaboración de juegos de lujo y para imitar piedras preciosas. También fueron empleados para "vidrios de óptica", los cuales exigen como condición esencial, dar imágenes exentas de bordes coloreados. En la actualidad se los reemplaza por vidrios en que el plomo ha sido sustituido por el bario, con lo cual se obtiene un producto más duro sin perder refringencia.

Existe un tipo de vidrio llamado "**vidrio fino**", conocido comercialmente en nuestro país como "cristal". Este vidrio, empleado en la elaboración de espejos, vidrios irrompibles para automóviles, cubre-escritorios, etc., está formado por una mezcla de silicatos de potasio y calcio. Es poco fusible, menos duro que el "vidrio común" pero más incoloro.

El Instituto Argentino de Racionalización de Materiales (IRAM), dictó la norma IRAM 12 537 en Agosto de 1970 reglamentario las definiciones de los materiales empleados en la elaboración de productos vítreos para menaje.

Para este Instituto el "cristal" es un material vítreo transparente que contiene un mínimo de 10% de uno o más de los siguientes elementos, expresados como óxidos: plomo, bario, potasio o cinc. Asimismo, considera que "**cristal de plomo**" es un material vítreo que contiene un mínimo del 20% de plomo expresado como óxido, pudiendo contener además hasta un 2% de otros elementos expresados como óxidos, tales como: calcio, magnesio, bario, estaño, cinc, arsénico y antimonio.

El fundamento que motivó al IRAM aceptar esta clasificación del cristal, fue el estudio desarrollado sobre las estipulaciones del Mercado Común Europeo sobre la clasificación de estos productos y su falta de armonización con las distintas condiciones tecnológicas vigentes en nuestro país, en relación con los europeos.

Piedras sintéticas

La ex-Administración Nacional de Aduanas solicitó la opinión de la Dirección General Impositiva con respecto a la situación frente al Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios en el caso de piedras sintéticas comprendidas entonces en la N.C.E. partida 71.04. Concretamente solicitaba información si la mención de piedras preciosas o semipreciosas naturales o reconstituidas alcanza también a las piedras sintéticas en cualquier forma de presentación.

La DGI en su Dictamen N° 146/1994 (DAT) de fecha 08/09/1994, señala que el término sintético según la American Gem Society, no puede usarse para ningún otro material que el que posea las mismas propiedades físicas, químicas y ópticas que la piedra genuina que se ha querido reproducir.

Si bien, tanto la Ley de Impuestos Internos como su Decreto Reglamentario, no mencionan las piedras sintéticas, no excluyen expresamente a las no naturales; es más, también están alcanzadas con el tributo las reconstituidas.

La fabricación de piedras preciosas a partir de procesos químicos data de tiempos recientes. Se trata de piedras utilizadas para los mismos usos que las piedras preciosas y semipreciosas naturales, que generalmente tienen la misma composición que las naturales, pero **obtenidas por síntesis**, presentación y propiedades que la piedra natural a la que imita.

En consecuencia, se infiere que las piedras sintéticas constituyen un tipo de piedra obtenida en laboratorios que posee la misma composición estructural, presentación y propiedades que la piedra natural. Por lo tanto, pueden participar en la confección de alhajas u otras piezas susceptibles de individualidad propia empleadas habitualmente como adornos, estando alcanzadas por el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios.

Rodocrosita o Rosa del Inca

A los efectos del Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios en la comercialización o compra del material en bruto, la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la DGI, en el Dictamen N° 28/1982 de fecha 19/05/1982, aceptó como válidos los conceptos de la Enciclopedia Tecnológica Arancelaria, donde la partida 71.02 consigna que la denominación de piedras preciosas comprende únicamente los diamantes, zafiros, rubíes y esmeraldas.

Por otra parte, considera piedra semipreciosa todo producto de reino mineral susceptible de ser usado en joyería, como objeto de adorno o en objetos de orfebrería. La precedente clasificación de "piedras preciosas" y "semipreciosas",

resulta para el Fisco irrelevante a los efectos del Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios, puesto que tratamiento fiscal es el mismo para ambas.

En cambio, las “piedras duras” han de encontrarse talladas o trabajadas para ser utilizables como objetos de adorno (Decreto N° 296/1997 y sus modificatorios, artículo 60, inciso b). No se encuentran alcanzadas por el tributo las piedras sin mediar alguna de las operaciones necesarias para su encuadre dentro de la imposición: lapidadas, talladas y/o trabajadas.

La **Rodocrosita** es químicamente un carbonato de manganeso por lo que se la conoce también como manganespato. Se trata de una piedra de clivaje perfecto, de frágil dureza: 3.5-4.5 y bautizada con el nombre de **Rosa del Inca**, es una rareza mineral que por sus notables características se ubica dentro de la gama de las piedras semipreciosas.

Con excepción de algunos vestigios encontrados en los Estados Unidos de Norteamérica, la República Argentina puede considerarse el único país en el mundo que la posee.

Relojes combinados de acero y oro

Con motivo de diferencias de criterio entre diversas áreas de la DGI sobre el tratamiento aplicable frente al Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios a los relojes contruidos en acero inoxidable con detalles tales como el aro de la caja y/o la corona y/o partes del cuadrante elaborados con oro, la DIRECCIÓN ASESORÍA TÉCNICA del Organismo se expidió sobre el tema, mediante Dictamen N° 28 de fecha 11/12/1990.

Al respecto, entendió que el aro que sujeta el vidrio a la caja que en el mercado se ha dado en llamar “**virola**”, cuyo significado (abrazadera de metal que se pone por adorno o remate en navajas, espadas, bastones, etc.) no se compadece plenamente con la función que cumple el soporte en cuestión, resultando ser un elemento constructivo indispensable del reloj que le da carácter hermético o estanco en el cierre del vidrio con la caja.

La virola, la corona, punteros horarios, minutereros y segunderos, poseen individualidad propia, siendo llamados comercialmente “**fornituras**”. Confeccionados en oro, su venta separada esta alcanzada por el impuesto; integrados al reloj pierden su individualidad para sumarse al conjunto de partes que permiten el funcionamiento de la maquinaria confiriéndole carácter suntuario en razón del agregado al objeto de metal precioso en cualquier forma o proporción, como reza la definición legal.

La misma DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA mediante Dictamen N° 31 de fecha 13/03/1992 se expidió nuevamente sobre la “**virola**” de oro, señalando que no resulta una pieza sustancial en la conformación del aparato y después de estudios técnicos realizados por el INTI, por lo tanto respondería al concepto de aditamento ornamental no indispensable, que genéricamente se le atribuye a este tipo de

objetos, concluyendo que los relojes analizados no se hallan comprendidos en el ámbito de la imposición del Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios.

Evolución tasas de Objetos Suntuarios

Detalle	Ley N° 23.350 Desde el 01/11/86 hasta el 01/05/89	Ley N° 23.658 Desde el 02/05/89 hasta el 15/06/93	Decretos Nos. 1166/93, 741/95 y 404/96 Desde el 16/06/93 hasta el 22/05/96	Decreto N° 538/96 Desde el 23/05/96 hasta el 31/05/97	Ley N° 25.239 Desde el 01/01/2000	Decreto N° 303/2000 Desde el 01/05/2000 hasta el 31/12/2002
General	20%	25%	5%	0%	20%	(#)
Prendas de vestir con vizcacha, conejo, comadreja, cabra, etc.	20%	20%	5%	0%		
Fabricantes que realicen operaciones de elaboración por cuenta de terceros que aporten materias primas		10%	2%	0%		
Prendas de vestir con vizcacha, conejo, comadreja, cabra, etc.		9%	2%	0%		

Nota: (#) Establece que no se encuentran alcanzados por el impuesto los productos cuando su precio de venta, sin considerar el propio impuesto y el IVA, no supere los \$ 300.

Régimen Decreto N° 303/2000

La Ley N° 25.239 introdujo modificaciones en la Ley de Impuestos Internos, se elevaron algunas de las tasas aplicables a determinados productos y se incorporó a su vez otros bienes que se encontraban fuera de su ámbito de aplicación, como es el caso de los bienes definidos como Objetos Suntuarios.

El PEN consideró que las medidas dispuestas, no obstante estar sustentadas en sólidos principios adoptados en materia de imposición a los consumos, habían producido en la primera etapa de su aplicación algunas asimetrías en los niveles de competencia, que ameritaban ser consideradas hasta tanto pudiesen ser asimiladas por el mercado.

El artículo 86 de la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, al igual que el artículo incorporado a continuación del artículo 14 del Título I, de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, facultan al PEN para disminuir los gravámenes previstos en las mismas o dejarlos sin efecto

transitoriamente, cuando así lo aconseje la situación económica de determinada o determinadas industrias.

En ejercicio de dicha facultad, el Decreto N° 303 de fecha 06/04/2000, excluye del gravamen por un tiempo determinado, a productos calificados como Objetos Suntuarios cuando su precio de venta al público no supere los \$ 300. En el artículo 2° dispone que no se encuentran alcanzados por el Impuesto Interno a los Objetos Suntuarios, los productos comprendidos en el artículo 36 de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, cuando su precio de venta al público, **sin considerar el propio impuesto y el impuesto al valor agregado**, no supere los TRESCIENTOS PESOS (\$300).

Posteriormente el PEN consideró respecto al monto indicado precedentemente, referido al precio de los aludidos productos, la conveniencia de aclarar el alcance del beneficio que la norma prevé, readecuando su redacción de manera tal que no exista confusión alguna respecto de cuáles son las etapas de comercialización en las que resulta aplicable la excepción al pago del tributo.

Mediante Decreto N° 1244 de fecha 28/12/2000 se sustituye el artículo 2° del Decreto N° 303/2000, estableciendo que cuando se trate de importaciones definitivas de objetos suntuarios, la exclusión dispuesta resultará procedente cuando el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación no supere el monto de \$ 300.

A continuación se explicitan casos, su apertura contable y exposición en el comprobante de venta. Los ejemplos corresponden a una alícuota del IVA del 21% y del 20% para Objetos Suntuarios (Tasa efectiva 25%):

Caso 1 venta exenta de Impuestos Internos

Mercaderías	\$ 300,00
IVA 21%	\$ 63,00
Total factura	\$ 363,00

Caso 2 venta gravada por Impuestos Internos

Mercaderías	\$ 301,00
IVA 21%	\$ 63,21
Internos 20% (TE 25%)	\$ 75,25
Total factura	\$ 439,46

Caso 3 venta gravada por Impuestos Internos, con controlador fiscal

Mercaderías	\$ 301,00	68,49315%
IVA 21%	\$ 63,21	14,383561%
Internos 20% (TE 25%)	\$ 75,25	17,123287%
Total ticket	\$ 439,46	99,999998%

En el ticket se indica IVA 14,38%

Vigencia de la Resolución General N° 1228 (DGI)

La AFIP mediante Dictamen N° 24/2004 de la Dirección de Asesoría Técnica de fecha 29/03/2004, concluyó que la vigencia de la Resolución General N° 1228 (DGI) que oportunamente estableció para los responsables de impuestos internos a los objetos suntuarios, la obligatoriedad de llevar en todos los locales donde se opere con objetos gravados, libros especiales de registro del inventario permanente de materias primas y productos terminados, **caducó implícitamente** con motivo de las modificaciones introducidas por la Ley N° 24.674

Agrega que, su normativa no resulta rehabilitada, no obstante la sanción de la Ley N° 25.239 que restableció el impuesto interno a los objetos suntuarios. Para el caso planteado, considera que si bien la Resolución General N° 1228 (DGI) no ha sido expresamente derogada, cabe entender que ello operó tácitamente por cuanto se trata de un dispositivo que hace a la fiscalización y verificación del impuesto interno a los objetos suntuarios, gravamen no contemplado en el texto de la Ley N° 24.674.

La Resolución General N° 1228 (DGI) para el rubro Objetos Suntuarios, disponía la "**referencia**" de los objetos registrados en el libro oficial, entendiéndose por tal una narración o relación de una cosa con el objeto de dirigir, encaminar u ordenar su individualización a cierto y determinado objeto.

El número de referencia otorga identidad e individualiza un objeto determinado, frente a otros de características similares. La referencia puede ser contable en lo que se refiere a las registraciones, y física, mediante algún procedimiento aplicado directamente al objeto, o al continente del mismo cuando se trate de productos estandarizados.

CAPITULO X – VEHICULOS AUTOMOVILES Y MOTORES, EMBARCACIONES DE RECREO O DEPORTES Y AERONAVES

Objeto

El artículo 38 de la Ley de Impuestos Internos, establece que están alcanzados por las disposiciones del presente Capítulo, sin perjuicio de la aplicación del impuesto previsto en el Capítulo V (Automotores y motores gasoleros), los siguientes vehículos automotores terrestres:

- a) Los concebidos para el transporte de personas, excluidos los autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancia y coches celulares;
- b) Los preparados para acampar (camping);
- c) Motociclos y velocípedos con motor;
- d) Los chasis con motor y motores de los vehículos alcanzados por los incisos precedentes, se encuentran asimismo alcanzados por las disposiciones del presente Capítulo;
- e) Las embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda;
- f) Las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes.

Los vehículos automotores terrestres concebidos para el transporte de personas, los preparados para acampar, los motociclos y velocípedos con motor, los chasis con motor y los motores concebidos para los mencionados vehículos, tributarán el impuesto establecido en el CAPITULO IX de la Ley de Impuestos Internos.

En el caso de embarcaciones a los efectos de la ley, se considerarán como tales a los veleros, yates, lanchas y todo tipo de embarcaciones que se encuentren inscriptos en el Registro Especial de Yates (REY) que lleva el REGISTRO NACIONAL DE BUQUES, dependiente de la PREFECTURA NAVAL ARGENTINA, organismo dependiente del MINISTERIO DEL INTERIOR, o en sus dependencias jurisdiccionales, según lo establecido en el artículo 201.02.05 del REGINAVE.

Las aeronaves alcanzadas por el tributo son las de uso particular, propiedad de individuos o empresas, inscriptas en el REGISTRO NACIONAL DE AERONAVES que lleva la DIRECCION NACIONAL DE AERONAVEGABILIDAD dependiente del COMANDO DE REGIONES AEREAS de la FUERZA AEREA ARGENTINA.

Tasas

Los vehículos, chasis con motor y motores, embarcaciones y aeronaves, alcanzados de conformidad con las normas del artículo anterior, deberán tributar el impuesto que

resulte por aplicación de la tasa respectiva, de acuerdo con lo que se establece a continuación:

a) Con un precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, de hasta QUINCE MIL PESOS (\$ 15.000), estarán exentos del gravamen;

b) Con un precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, de más de QUINCE MIL PESOS (\$15.000) y hasta VEINTIDOS MIL PESOS (\$22.000), gravados con la alícuota del CUATRO POR CIENTO (4%); (Para los bienes comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del artículo 38 de esta norma, gravamen derogado desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2004, ambas fechas inclusive, por artículo 1° del Decreto N° 731/2001, B.O. 6/6/2001 —texto según artículo 1° del Decreto N° 1120/2003, B.O. 26/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en Boletín Oficial y surtirán efecto para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2004, inclusive).

c) Con un precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, de más de VEINTIDOS MIL PESOS (\$22.000), gravados con la alícuota del OCHO POR CIENTO (8%). (Para los bienes comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del artículo 38 de esta norma, gravamen derogado desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2004, ambas fechas inclusive, por artículo 1° del Decreto N° 731/2001, B.O. 6/6/2001 —texto según artículo 1° del Decreto N° 1120/2003, B.O. 26/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en Boletín Oficial y surtirán efecto para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2004, inclusive).

Excepciones

Los vehículos automotores para el transporte de personas, concebidos como autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancias y coches celulares, las embarcaciones destinadas al servicio de ambulancias, servicio postal o servicios funerarios y las aeronaves afectadas a la explotación de servicios aéreos comerciales regulares, a trabajos aéreos tales como fumigación y servicio postal, están excluidos del gravamen de este Capítulo.

Chasis con motor y motores

Los chasis con motor y motores a que se refiere el inciso d) del artículo 38 de la ley, son aquellos que fueron concebidos para vehículos gravados.

Las transferencias de chasis con motor y motores no concebidos para vehículos gravados, no darán lugar al pago del impuesto; pero sus fabricantes informarán a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, sobre sus adquirentes y unidades transferidas.

Afectación como uso o consumo

En los casos de bienes comprendidos en el presente Capítulo, que sean afectados por los responsables a su utilización como bienes de uso o de consumo -tanto de la explotación o actividad como del personal de la misma- se considerará que se ha cumplido el caso de consumo previsto en el último párrafo del artículo 5º de la ley, debiendo liquidarse el impuesto en la forma allí indicada.

Base imponible

A efectos de lo dispuesto en los incisos a), b) y c), del artículo 39 de la ley, se entenderá como precio de venta de los vehículos, sin considerar impuestos, el fijado por las terminales a su red de concesionarios, cualquiera sea la forma que adopte la comercialización, no siendo de aplicación en estos casos el artículo 4º de la ley.

A tales fines, la liquidación del gravamen se practicará aplicando la tasa respectiva sobre el precio indicado en el párrafo anterior, al que se le adicionará el impuesto de este Capítulo.

Asimismo, cuando se trate de las importaciones contempladas en el artículo 7º de la ley, no será de aplicación el acrecentamiento previsto en el mismo para la determinación de la base imponible, la que tampoco incluirá el impuesto interno establecido en el Capítulo V de dicha norma ni el impuesto al valor agregado, debiendo considerarse la referida base como precio de venta a los fines de la aplicación de la exención y las tasas del impuesto establecidas en los incisos a), b) y c) del artículo 39 de la ley.

Pagos a cuenta. Cómputo

Se admitirá como pago a cuenta del impuesto a ingresar, el importe del impuesto correspondiente a las adquisiciones de bienes gravados por este Capítulo, efectuadas directamente al importador, al fabricante o al que encargó la fabricación del producto gravado y siempre que éstos los hayan discriminado en la factura o documento equivalente, el que operará en relación a las compras del período fiscal que se liquida.

En los casos de elementos importados directamente por el responsable, el referido cómputo deberá hacerse en la medida que se vendan o que se produzcan los expendios de los productos de fabricación nacional, en los que se hayan incorporados dichos elementos.

Suspensión del gravamen

El Impuesto Interno establecido por el Capítulo IX de la Ley N° 24.674 y sus modificatorias, sustitutiva de la Ley de Impuestos Internos, sobre los “Vehículos Automóviles y Motores, Embarcaciones de Recreación o Deportes y Aeronaves”, en su artículo 38, incisos a), b), c) y d) se encuentran suspendidos por los Decretos Nos. 265/2001 (B.O. 07/03/2001); N° 292/2001 (B.O. 09/03/2001); N° 731/2001 (B.O. 06/06/2001); N° 1120/2003 (B.O. 26/11/2003); y para los hechos imposables que se

perfeccionen hasta el 31/12/2005, inclusive, por el Decreto N° 1655/2004 (B.O. 29/11/2004). El Decreto N° 1286 de fecha 20/10/2005 (B.O. 24/10/2005) prorroga la suspensión del gravamen desde el 01/01/2006 hasta el 31/12/2006, ambas fecha inclusive.

El PEN mediante Decreto N° 1963/2006 (B.O. 29/12/2006), prorrogó la suspensión del gravamen hasta el 31/12/2007, inclusive, considerando que continúan vigentes los motivos que oportunamente dieron lugar al dictado de las normas que suspendieron la aplicación del referido tributo.

Amerita señalar en particular, que los bienes indicados taxativamente en el artículo 38, inciso e) las embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda; y el inciso f) las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes, **no se encuentran comprendidos dentro del régimen de suspensión del gravamen.**

El Decreto N° 175 de fecha 28/12/2007 (B.O. 31/12/2007), considera que la evolución de la industria automotriz, amerita no prorrogar la suspensión del gravamen previsto en el Capítulo IX del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, para los automóviles de más alta gama e incrementar, en ese caso, en DOS (2) puntos porcentuales la alícuota contemplada en el inciso c) del Artículo 39 de la mencionada ley para los bienes comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del Artículo 38 de esa norma.

Para ello, los organismos técnicos del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION han emitido los informes técnicos favorables requeridos por las disposiciones legales, en relación con la solución proyectada.

En consecuencia, a los efectos de la aplicación del gravamen previsto en el Capítulo IX del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, respecto de los bienes comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del Artículo 38 de dicha ley, se deja transitoriamente sin efecto el impuesto establecido en los incisos b) y c) del Artículo 39 de esa norma para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a PESOS CIENTO CUARENTA MIL (\$ 140.000). Aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, supere los PESOS CIENTO CUARENTA MIL (\$ 140.000) estarán gravadas con una tasa del DIEZ POR CIENTO (10%).

Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos, respecto del artículo 2º, para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2008 y hasta el 31 de diciembre de 2008, ambas fechas inclusive.

El Decreto N° 2344 de fecha 30/12/2008 (B.O. 07/01/2009), establece que a los efectos de la aplicación del gravamen previsto en el Capítulo IX del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones, respecto de los bienes comprendidos en los incisos a), b) y d) del Artículo 38 de dicha ley, se deja transitoriamente sin efecto el impuesto establecido en los incisos b) y c) del Artículo 39 de esa norma para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar

impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a PESOS CIENTO CINCUENTA MIL (\$ 150.000). Aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, supere los PESOS CIENTO CINCUENTA MIL (\$ 150.000) estarán gravadas con una tasa del DIEZ POR CIENTO (10%).

Respecto de los bienes comprendidos en el inciso c) del artículo 38 de la referida ley, se deja transitoriamente sin efecto el impuesto establecido en los incisos b) y c) del artículo 39 de esa norma para aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a PESOS TREINTA MIL (\$ 30.000). Aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, supere los PESOS TREINTA MIL (\$ 30.000) estarán gravadas con una tasa del DIEZ POR CIENTO (10%).

Las disposiciones del citado decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2009 y hasta el 31 de diciembre de 2009, ambas fechas inclusive.

Aplicativo Declaración Jurada

Atento la modificación introducida por el Decreto N° 175/2008, que dispuso, respecto de la aplicación del gravamen previsto en el Capítulo IX del Título II de dicha ley, dejar transitoriamente sin efecto el impuesto establecido en los incisos b) y c) de su Artículo 39 para ciertos vehículos automotores terrestres y motores e incrementó la alícuota aplicable a los de más alta gama y la Resolución General N° 725, sus modificatorias y complementarias, que estableció requisitos, plazos y demás condiciones para la determinación e ingreso de los impuestos internos, la AFIP consideró necesario aprobar una nueva versión del programa aplicativo a fin de receptar las precitadas modificaciones normativas, y establecer su utilización obligatoria para la determinación e ingreso de los impuestos internos alcanzados por la referida resolución general.

La Resolución General N° 2414 de fecha 14/02/2008 (B.O. 15/02/2008), modifica la Resolución General N° 975, sus modificatorias y complementarias, disponiendo que los contribuyentes y/o responsables que se encuentran obligados a determinar e ingresar el impuesto interno correspondiente a los productos comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del artículo 38 de la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, deberán utilizar —exclusivamente—, a partir del período mensual enero 2008 y siguientes, el programa aplicativo denominado "IMPUESTOS INTERNOS - Versión 5.0", que podrá transferirse de la página "web" de este Organismo (<http://www.afip.gov.ar>). La instalación del mismo, actualizará automáticamente los programas previamente instalados.

El programa aplicativo mencionado precedentemente, será de uso obligatorio para los contribuyentes y/o responsables que deban presentar declaraciones juradas originarias o rectificativas de los restantes impuestos internos —excepto cigarrillos— **a partir del día 1 de abril de 2008, inclusive**, cualquiera sea el período fiscal al

que las mismas correspondan. No obstante, su utilización será optativa para la determinación del período mensual enero 2008 y siguientes.

CAPITULO XI – SEGUROS

Antecedentes

En su origen el Impuesto Interno a las Primas de Seguros tuvo por finalidad ejercer una función de vigilancia en defensa de los intereses de los asegurados. En la actualidad dicha función de control y fiscalización pasó a ser ejercida por la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACION, organismo creado por Ley N° 11.672. Al desaparecer el fin social que se tuvo en mira en el momento de la imposición, el objetivo de este gravamen es hoy meramente recaudatorio.

Sin embargo, la finalidad social subyace en el régimen de exenciones, ya sea cuando la ley declara no sujetos al gravamen a los seguros de vida y los seguros agrícolas, como cuando reduce la tasa a aplicar en el caso de seguros de accidentes de trabajo.

El régimen nacional de los Impuestos Internos, fue estructurado en forma orgánica por Ley N° 2774 del 26/01/1891. Se gravaban las primas de seguros de las compañías cuyo capital y dirección no estuviesen en el país, lo que actualmente serían los seguros contratados en el extranjero.

El primer texto ordenado de las leyes impositivas establecidas por Decreto N° 124.868/1938, incluía como materia gravada las primas de seguros. Cuando se crea el Título II de la Ley de Impuestos Internos por Ley N° 13.648, que comenzó a regir el 01/01/1950, el Impuesto Interno a las Primas de Seguros formaba parte del Título I. La Ley N° 20.046 dispuso el traslado del rubro Seguros al Título II.

Objeto gravado

A los efectos de cumplimentar el principio de legalidad que rige en el derecho tributario, es fundamental que exista en la ley una definición legal del bien. En algunos casos la ordenación se remite a otras leyes que rigen específicamente en la materia en su aspecto merceológico. Es decir, analizando los objetos o mercadería desde el punto de vista de su composición química (cuali-cuantitativamente), aspectos físicos, usos y aplicaciones, rotulación comercial y fundamentalmente sus características, que le otorgan identidad.

En materia de seguros, la ley de Impuestos Internos establece un tratamiento discriminatorio cuando ellos fuesen hechos por aseguradores radicados fuera del país. Podría explicarse ello, por la necesidad de proteger la contratación de seguros en el país, y por las especiales características de este rubro gravado por Impuestos Internos.

La ley de Impuestos Internos grava las primas de seguros, es decir, la contraprestación a cargo del tomador del seguro. Al no aclarar el concepto, debe atenderse a la definición contenida en la Ley N° 17.418, según la cual el seguro es un contrato por el que una de las partes se obliga, mediante el pago de una prima, a indemnizar a otra por una pérdida, un daño, o por la privación de un lucro esperado

que podría sufrir por un acontecimiento incierto.

Cualquier tipo de interés estimable en dinero y toda clase de riesgos pueden ser objeto de seguro, pero en general los seguros pueden dividirse en:

- a) Seguros sobre cosas, ya fueran estas muebles, inmuebles o semovientes;
- b) Seguros sobre personas, de vida, de accidentes, de maternidad, contra enfermedades;
- c) Seguro de responsabilidad civil, destinado a cubrir los riesgos que se deriven del eventual deber de responder por los daños y perjuicios que una persona, por sí misma, por intermedio de las personas que tenga bajo su dependencia o por las cosas de que se sirve, pueda causar a otras o a propiedades ajenas.

En cualquiera de los tipos de seguro la "**prima**" es el precio que paga el asegurado al asegurador como contraprestación por el riesgo que este último asume, y es sobre esta "prima" que recae el Impuesto Interno, y no sobre el monto total asegurado como erróneamente puede interpretarse a partir de la denominación genérica "Impuestos Internos a los Seguros".

La Ley establece tasas diferenciales, a saber:

- a) Seguros contratados en el país
Seguros en general 8,50%
Seguros de accidentes de trabajo 2,50%
- b) Seguros contratados en el extranjero 23%
- c) Seguros de póliza única sobre exportaciones está gravado el 40% de la prima total, aplicándose la alícuota que corresponde al riesgo.

Exenciones

Las exenciones son objetivas pero atienden al fin social de ciertos seguros.

- a) Seguros de vida, individuales o colectivos, comprendiendo a los seguros de vida en caso de muerte y en caso de supervivencia.
- b) Seguros de accidentes personales
- c) Seguros colectivos que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad
- d) Seguros agrícolas, entendiéndose por tales los que garanticen una indemnización por los daños que puedan sufrir las plantaciones agrícolas en pie, es decir, cuando todavía sus frutos no han sido cortados de las plantas.

La ley de Impuestos Internos y su Decreto Reglamentario, establece que el responsable del pago del gravamen es la entidad que percibe las primas de seguros,

resultando contribuyente de derecho sin que importe quién es la entidad que las percibe ni quién es el interesado que ha contratado el seguro.

La exención de que gozare el asegurado por leyes especiales no surte efecto por la naturaleza y características del gravamen selectivo al consumo.

Sujeto pasivo del impuesto

En materia de seguros resultan contribuyentes del impuesto:

- a) Las entidades de seguros legalmente establecidas o constituidas en el país.
- b) Las compañías extranjeras que tengan sucursal autorizada a funcionar en la República o su representante en el país.
- c) El asegurado, cuando se trate de seguros contratados en el extranjero, y la compañía aseguradora no tuviera sucursal o representante en el país.
- d) Cualquier entidad pública o privada que no goce de exención especial.

Hecho imponible

Por la modalidad propia del rubro, no es posible hablar de expendio, sin perjuicio que la ley dispone cuál será el momento de producción del hecho imponible.

- a) Seguros contratados en el país, se considera expendio el momento de percepción de la prima por parte de la entidad aseguradora.
- b) Seguros contratados en el extranjero, se entiende que dicha percepción es la oportunidad y forma indicada en el respectivo contrato para el pago a la compañía aseguradora.

Base imponible

El impuesto interno se liquidará a la tasa que corresponda, según se trate de seguros contratados en el país o en el extranjero, tomando como base la prima que deba pagar el asegurado.

Resumiendo, podemos graficar que:

a) Conceptos que integran la base

Prima

Recargos

Derechos de emisión

Adicionales financieros autorizados por la Superintendencia de Seguros de la Nación

b) Conceptos que no integran la base

Tasa de Superintendencia de Seguros

Contribución para el Instituto de Servicios Sociales para el Personal Ley N° 19.518

Impuesto de Sellos

Impuesto al Valor Agregado

Impuesto Interno

Infracciones

El artículo 12 de la Ley N° 12.988 prohíbe asegurar en el extranjero a personas, bienes o cualquier interés asegurable, salvo que cuente con autorización expresa del INSTITUTO NACIONAL DE REASEGUROS.

Normas complementarias

En materia de Seguros son de aplicación las normas complementarias de la Resolución General N° 991 (B.O. 03/10/1964) y la Resolución General N° 1980 (B.O. 29/11/1977).

Estas normas reglamentarias en vigencia, tratan en forma específica el tema de los libros oficiales, definición de prima como monto imponible, anulaciones de pólizas, embarcaciones nacionales, exenciones del gravamen, responsables del pago del impuesto en seguros contratados en el extranjero y conservación de las pólizas.

Deducciones

A los efectos de la liquidación del gravamen, las anulaciones de pólizas sólo serán reconocidas al efecto de devolver el impuesto pagado sobre las primas correspondientes cuando la compañía pruebe en forma clara y fehaciente que ha quedado sin efecto el ingreso total o parcial de la prima.

A los fines de la liquidación del Impuesto Interno que recae sobre las primas de seguros, la AFIP en su Dictamen N° 74/1999 (DAT) de fecha 03/11/1999, resolvió que corresponderá aplicar la tasa vigente en oportunidad de producirse el hecho imponible respectivo con la percepción de la prima por parte de la entidad aseguradora, independientemente de que el contrato se hubiere suscripto con anterioridad. Igual temperamento corresponderá seguir a los fines de la determinación del gravamen cuyo reintegro resulte procedente, en función del reconocimiento de **anulaciones de pólizas**.

De tratarse de anulaciones de pólizas abonadas en cuotas, el tributo a devolver o acreditar se liquidará en forma proporcional al impuesto abonado en ocasión de perfeccionarse el hecho imponible respectivo con el pago de cada una de ellas, **conforme con la tasa aplicada en la ocasión**.

Libros oficiales

Las operaciones que realicen los responsables de este título, se fiscalizarán en base a las anotaciones en los libros que obligatoriamente deben llevar por exigencia de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACION. No obstante, cuando se estime conveniente se dispondrá el uso de libros especiales a los efectos de la determinación del impuesto, siendo aplicables en estos casos las disposiciones de los Puntos 21 y concordantes de las Normas Generales Complementarias de Impuestos Internos, Disposiciones Generales.

Los libros oficiales no serán rubricados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando hayan sido previamente rubricados por el tribunal de comercio correspondiente.

Auditoria fiscal

Las compañías de seguros se encuentran fiscalizadas por la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACION, quién dicta las normas reglamentarias para su funcionamiento y liquidación. Dicho organismo ha establecido las normas de emisión de comprobantes y su registración contable, plan de cuentas y fecha de cierre de ejercicio contable.

En este rubro es muy difícil la existencia de operaciones no declaradas, por la existencia de reaseguros locales y en el extranjero. Sin embargo, existe la posibilidad que las empresas efectúen un diferimiento de las cobranzas de premios para evitar la configuración del hecho imponible en materia de Impuestos Internos.

Las registraciones contables son llevadas por el sistema de lo devengado, mientras que la liquidación del Impuesto Interno a los Seguros se rige por el sistema de lo percibido. En consecuencia la auditoria fiscal debe realizarse a través del "Subdiario de Cobranzas" por tipo de riesgo, mediante revisión de los comprobantes de Caja.

Una maniobra posible, consiste en el diferimiento del hecho imponible para Impuestos Internos, que consiste en la utilización de una cuenta "puente" o de orden, que cancele el saldo deudor de la cuenta "Deudores por Premios" y no afecte el saldo de Caja.

Estas cuentas regularizadoras de la situación financiera de la empresa no reflejan claramente su participación en el rubro "Disponibilidades", pero tienen en común un saldo deudor que corresponde a una cuenta patrimonial activa. El saldo se revierte antes del cierre del ejercicio y luego se vuelve a abrir.

ART y Seguros de Retiro

La Ley N° 24.674 (B.O. 16/08/96) que sustituyó el texto de la Ley de Impuestos Internos, ordenado en 1979 y sus modificaciones a partir del 1/9/96, en su artículo 2° establece que la sustitución no tendrá efecto respecto del Impuesto Interno a los Seguros, el que continuará rigiéndose por las disposiciones de la Ley de Impuestos

Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones y sus normas reglamentarias y complementarias.

Con respecto a los "**Accidentes por Riesgos de Trabajo**" (ART), la Ley N° 24.557 (B.O. 04/10/95) y el Decreto N° 334/96 (B.O. 08/04/96), fueron eximidos del gravamen.

El Decreto N° 171/92 (B.O. 27/01/92) que crea el "Fondo para el Financiamiento de Pasivos del INDER", establece que los recursos se integrarán con el Impuesto Interno a los Seguros. Una vez cumplidos los objetivos, el Poder Ejecutivo propiciará la derogación del impuesto.

La Circular N° 1361/97 (B.O. 11/07/97) aclara que los **Seguros de Retiro** corresponden ser clasificados entre los seguros sobre la vida, contemplados en el Título II, Capítulo IV de la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones. En consecuencia, resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 68° del texto del gravamen antes mencionado.

Seguros de sepelio

Los seguros de vida se encuentran eximidos del pago de impuestos por el artículo 68 de la Ley N° 3764 (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, los seguros de vida se encuentran exentos al encontrarse excluidos del objeto de ese tributo en virtud del artículo 3°, inciso e), punto 21, apartado 1) de la Ley N° 20.631 (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones).

Ese texto legal fue reglamentado por el Decreto N° 692/1998, que, en su artículo sin número, siguiente al 12, determina que la exención comprende a los seguros que cubren riesgos de muerte y a los de supervivencia. La base imponible de la operación estará dada por el precio total de emisión de la póliza o, en su caso, suscripción del respectivo contrato, neto de los recargos financieros, los que, independientemente y con prescindencia del tratamiento que corresponda aplicar al contrato, resultan alcanzados por el impuesto, perfeccionándose el respectivo hecho imponible que los mismos originan conforme a lo dispuesto en el punto 7, del inciso b), del artículo 5° de la ley.

Al modificar ese decreto reglamentario, su similar N° 290/2000 estableció en su artículo 10° que las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto a partir de la entrada en vigencia de las normas que reglamentan, excepto para lo establecido en sus artículos 2° y 6°, cuando se trate de operaciones realizadas con anterioridad a la fecha de dicha publicación, aplicando criterios distintos a los establecido en este decreto, en las que habiéndose trasladado el impuesto no se acredite su restitución o, en su caso, no habiéndose incluido el impuesto en las transacciones, no resulte posible su traslación extemporánea, en razón de encontrarse ya finalizadas y facturadas las operaciones, en cuyo caso tendrán efecto para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir de la misma.

La PROCURACION DEL TESORO DE LA NACION, en su dictamen de fecha 28/09/2001 recaído en el Expediente N° 13.308-204-0/00, consideró que la falta de certeza sobre los alcances del IVA respecto de los seguros de sepelio aparece corroborada por las modificaciones de criterio de la AFIP, el cual según su Dictamen N° 17/1998 (DAL), sostuvo durante un tiempo el criterio que los seguros de sepelio se encuentran exentos del IVA.

Agrega que, esas dudas interpretativas quedaron zanjadas por la nueva redacción del artículo 2° del Decreto N° 290/2000, que desasimiló los seguros de sepelio de los seguros de vida y declaró que los primeros se hallan gravados por el IVA, como así también los recargos financieros sobre las pólizas con prescindencia del tratamiento que correspondiera aplicar a los contratos respectivos.

Finalmente concluye que en las operaciones que habiéndose trasladado el impuesto no se acreditare su restitución o, en su caso, no habiéndose incluido el impuesto en las transacciones, no resulte posible su traslación extemporánea, en razón de encontrarse ya finalizadas y facturadas las operaciones, en cuyo caso tendrán efecto para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir de la publicación del decreto.

Ello significa declarar impositivamente regularizadas todas las contrataciones de seguros de sepelio y las liquidaciones por recargos financieros aplicados sobre aquellas en los que no se hubiere incluido el IVA, cuando las operaciones se hubiesen finalizado y facturado antes de la fecha de entrada en vigencia del Decreto N° 290/2000.

Si bien el Decreto N° 296/1997 reglamentario de la Ley de Impuestos Internos, no incluye disposiciones expresas relacionadas con los seguros de sepelio y su similar N° 290/2000 –que precisó sus alcances- tampoco las contiene, se encuentra razonable a los fines penal tributario, acordar a la situación de las pólizas de sepelio alcanzadas por ese tributo la misma solución jurídica que se ha considerado aplicable respecto del IVA, toda vez que el encuadre de ese tipo de seguros entre los seguros de vida podía generar similares dudas en el marco de ambos gravámenes.

Vigencia de la reducción de alícuotas

El Decreto N° 687 de fecha 11 de junio de 1998 modificó la alícuota del OCHO CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (8,50%) establecida por el artículo 65 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, sobre las primas de los seguros que contraten las entidades de seguros legalmente establecidas o constituidas en el país, según la siguiente escala:

- a) Desde al 1° de julio de 1999 hasta el 30 de junio de 2000: SEIS CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (6,50%).
- b) Desde el 1° de julio de 2000 hasta el 30 de junio de 2001: CUATRO CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (4,50%).

- c) Desde el 1° de julio de 2001 hasta el 30 de junio de 2002: DOS CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (2,50%).
- d) Desde el 1° de julio de 2002: UNO POR MIL (1‰).

La Ley N° 24.674 dispuso expresamente en su artículo 2° que la sustitución establecida por su artículo 1° no tendrá efecto respecto del Impuesto Interno a los Seguros, que se continuará rigiendo por las disposiciones de la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones y sus normas reglamentarias y complementarias.

En los considerandos del citado decreto se destaca que la imposición total sobre las primas de seguros, incluyendo los varios tributos que las gravan, no se corresponde con la existente en el mercado internacional, en especial en los países del MERCADO COMUN DEL SUR (MERCOSUR).

Agrega que el Decreto N° 171 del 23 de enero de 1992 estableció que el fondo para la derogación del financiamiento de pasivos del INSTITUTO NACIONAL DE REASEGUROS SOCIEDAD DEL ESTADO (e.l.) se integraría con el producido establecido en los artículos 65 y 66 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), debiendo propiciar el PODER EJECUTIVO NACIONAL, una vez cumplidos los objetivos previstos en el artículo 4° del referido Decreto, la derogación del citado impuesto.

En consecuencia, se consideró que resultaba conveniente reducir progresivamente la alícuota del referido impuesto, utilizando las facultades previstas en el artículo 86 de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones) que se confieren al PODER EJECUTIVO NACIONAL

El citado artículo 86 establece textualmente:

*“ARTICULO 86 .- Facúltase al Poder Ejecutivo para aumentar hasta en un veinticinco por ciento (25%) los gravámenes previstos en esta ley, o para disminuirlos o dejarlos sin efectos **transitoriamente** cuando así lo aconseje la situación económica de determinada o determinadas industrias.*

La facultad a que se refiere este artículo, sólo podrá ser ejercida previos informes técnicos favorables y fundados de los ministerios que tengan jurisdicción sobre el correspondiente ramo o actividad y, en todos los casos, del Ministerio de Economía de la Nación, por cuyo conducto se distará el decreto respectivo.

Cuando hayan desaparecido las causas que fundamentaron la medida, el Poder Ejecutivo podrá dejarla sin efecto, previo informe de los ministerios a que se refiere este artículo.”

Se observa que el cuarto y último período que comienza el 1° de julio de 2002, **no tiene finalización**, lo que implica un exceso a las facultades delegadas por el artículo 86 transcrito ut-supra. La Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, ni la Secretaría Legal y Técnica de Presidencia ni la Jefatura de Gabinete de Ministros, formuló observación alguna.

Al no haberse respetado la condición establecida por el citado artículo 86, que exige la vigencia por tiempo determinado, puede razonablemente interpretarse que su vencimiento se operó el 31/12/2002, oportunidad en que la alícuota debería retornar a la establecida en la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones).

El Poder Ejecutivo deberá evaluar las razones de mérito, oportunidad y conveniencia de impulsar un proyecto de decreto prorrogando la reducción de la alícuota o dejar que a su vencimiento se restablezca la alícuota del 8,50%.

Agencia Nacional de Seguridad Vial

La Ley N° 26.363 sancionada el 09/04/2008 y promulgada el 29/04/2008 (B.O. 30/04/2008) crea la Agencia Nacional de Seguridad Vial en el ámbito del Ministerio del Interior, efectuando modificaciones a la Ley N° 24.449.

Entre los recursos operativos de la citada Agencia, el artículo 12, inciso f) establece la contribución obligatoria del UNO POR CIENTO (1%) sobre las primas de seguro automotor correspondientes a las pólizas contratadas con entidades de seguros. Dicha contribución será liquidada por los aseguradores a la Superintendencia de Seguros de la Nación conforme lo establezca la reglamentación. La afectación específica de estos recursos será por el término de DIEZ (10) años.

El PEN en el plazo de SESENTA (60) días a partir de la entrada en vigencia de la presente ley (30/04/2008) deberá proceder a su reglamentación.

CAPITULO XII – OTROS BIENES Y SERVICIOS

Objetos gravados

La Ley de Impuestos Internos (Texto ordenado en 1979 y sus modificaciones) vigente después de la sustitución realizada por la Ley N° 24.674 con vigencia a partir del 01/09/1996, en su artículo 70, inciso b) establece que están alcanzados con la tasa del 17% los bienes que se clasifican en las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA) que se indican en la Planilla Anexa II al presente artículo, con las observaciones que en cada caso se formulan.

Partida 85.12

- Texto: Calentadores de agua, calentabaños y calentadores eléctricos por inmersión; aparatos eléctricos para calefacción de locales, y otros usos análogos; aparatos electrotérmicos para arreglo del cabello (para secar el pelo, para rizar, calienta tenacillas, etc.); planchas eléctricas, aparatos electrotérmicos para usos domésticos; resistencias calentadoras distintas de las de la partida 85.24.
- Observaciones: Hornos para cocción de alimentos mediante ondas electromagnética o energía de radiofrecuencia, **únicamente**.

Partida 85.15

- Texto: Aparatos transmisores y receptores de radiotelefonía y radiotelegrafía; aparatos emisores y receptores de radiodifusión y televisión (incluidos los receptores combinados con un aparato de registro o de reproducción del sonido) y aparatos tomavistas de televisión; aparatos de radioguía, radiodetección, radiosondeo y radiotelemando.
- Observaciones: Aparatos receptores de televisión, combinados o no con receptores de radiodifusión y/o aparatos de grabación y/o reproducción del sonido; aparatos receptores de radiodifusión para automóviles u otros vehículos; aparatos receptores de radiodifusión combinados; **únicamente**.

Partida 92.11

- Texto: Tocabiscos, aparatos para dictar y demás aparatos para el registro o la reproducción del sonido, incluidas las platinas de tocabiscos los giracintas, y girahilos, con lector de sonido o sin él; aparatos para el registro o la reproducción de imágenes y de sonido en televisión.
- Observaciones: **Sin exclusiones**

Delimitación del objeto gravado

En el caso de los impuestos selectivos al consumo, existe el principio que para determinar la procedencia o improcedencia del gravamen frente a un objeto determinado habrá que atender no sólo a sus características o cualidades intrínsecas, sino primordialmente a la definición legal del bien.

En el rubro Otros Bienes de la Ley de Impuestos Internos, en ocasión de sancionarse la Ley N° 23.350 se introdujo un método de identificación que permite

despejar dudas en cuanto a la categoría de los bienes gravados, a cuyo efecto se utiliza la clasificación consignada en la NOMENCLATURA DEL CONSEJO DE COOPERACIÓN ADUANERA, describiendo en forma genérica los productos gravados y en las Observaciones se excluye a determinados objetos o se limita la imposición sólo a algunas especies dentro del género que abarca la Partida correspondiente.

Mediante el dictado del Decreto N° 2657/1991 dicha nomenclatura fue reemplazada por la denominada de Comercio Exterior (NCE), con vigencia a partir del 01/01/1992.

En el año 1995 se puso en funcionamiento la Unión Aduanera entre los Estados Parte del Mercado Común del Sur y consiguientemente quedó aprobada la Nomenclatura Común del MERCOSUR, puesta en vigencia mediante el dictado del Decreto N° 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994.

La Resolución General N° 192 (AFIP) de fecha 01/09/1998 (B.O. 04/09/1998) modifica la Resolución N° 2289/1992 (ANA) relativa a las mercaderías sujetas al pago de Impuestos Internos, con motivo del dictado del Decreto N° 296/1997 reglamentario de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos y sus modificaciones; del Decreto N° 1482/1997 y diversos dictámenes emanados de la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva, se consideró conveniente la adecuación de la normativa aduanera mencionada precedentemente.

La Resolución N° 2289/1992 (ANA) fue sucesivamente modificada por las Resoluciones Nos. 223/1994, 3679/1995, 444/1996, 3065/1996 y 127/1997 (ANA), hasta la sexta modificación aprobada por la citada Resolución General N° 192 (AFIP).

Dada las sucesivas controversias que se originan a raíz de la aplicación de la ley de impuestos internos por parte de la Dirección General de Aduanas, debido al hecho de que la norma utiliza una nomenclatura obsoleta que se encuentra derogada hace mucho tiempo, la Dirección Nacional de Impuestos estimó necesario sugerir que la citada ley sea reglamentada por el Poder Ejecutivo Nacional a los efectos de que éste precise la nómina de posiciones arancelarias de la nomenclatura arancelaria vigente que comprenden los productos alcanzados por la Planilla II Anexa al inciso b) del artículo 70 de la misma, o que en su defecto, el Señor Ministro instruya a la Dirección General de Aduanas para que ésta adopte el criterio expuesto.

Las normas dictadas por el PEN modificando la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR, como es el caso del Decreto N° 690/2002, son al sólo efecto de establecer el arancel externo común, establecer excepciones, fijar derechos de importación extrazona y reintegros a las exportaciones. La citada norma se dicta en ejercicio de las facultades conferidas al PEN, por los incisos 1 y 2 del artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL y por los artículos 11, Apartado 2 y 12 del CÓDIGO ADUANERO.

En consecuencia, no puede considerarse que ha existido una modificación a los objetos gravados por la Ley de Impuestos Internos, hasta tanto una norma de igual rango lo realice en forma expresa.

El desarrollo tecnológico de los últimos diez años han introducido en la cultura y el consumo popular a reproductores y grabadoras de DVD; reproductores y grabadoras de música MP3; pantallas de plasma; mini componentes con reproductor de CD; y cámaras digitales, entre otros, cuya inclusión dentro de los objetos gravados originariamente por el tributo se realiza utilizando un criterio de analogía, principio no aceptado en materia tributaria.

Equipos profesionales

La Cámara Argentina de Proveedores y Fabricantes de Equipos de Radiodifusión (CAPER) en diversas oportunidades solicitó la anulación o reducción de la alícuota de Impuestos Internos para equipos profesionales. Su fundamentación está basada en considerar que los equipos de alto nivel tecnológico para uso profesional dedicados a la grabación de video y/o sonido deben ser considerados como “**Bienes de Capital**”.

Destaca que los equipos mencionados son de uso profesional, se comercializan en cantidades reducidas y sus precios son en general de alto valor (EXPMECON-EX-001286/2002 y EXP-S001:0154415/2002).

Por otra parte, la Asociación de Teleradiodifusoras Argentinas (ATA), solicitó la reducción de la alícuota de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones) vigente después de la sustitución realizada por la Ley N° 24.674 con vigencia a partir del 01/09/1996, establecida en el artículo 70, inciso b).

La entidad destaca el fuerte impacto fiscal con motivo de la importación de equipamiento profesional para los canales de televisión abierta, como si se tratara de **bienes suntuarios** por la falta de diferenciación entre los bienes de uso hogareño con aquellos que por sus características, dimensión, tamaño y precio sólo pueden ser utilizados profesionalmente (EXP-S01:0347797/2006).

Al respecto, la Dirección Nacional de Impuestos ha expresado sus reparos a la aplicación de **tratamientos diferenciales** en los impuestos a los consumos en función del destino de los bienes o servicios gravados, ello por cuanto tales tratamientos resultan propicios para la evasión, obligando en consecuencia, al ejercicio de profundos controles adicionales por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Finalmente concluye que, la supuesta actitud para un uso determinado, involucra consideraciones de índole subjetiva y su inclusión en la ley impositiva puede resultar fuente de conflictos y eventualmente de la disminución artificial de la carga del gravamen (Memorando N° 647/2006).

Afectación como uso o consumo

En los casos de bienes comprendidos en el presente Capítulo, que sean afectados por los responsables a su utilización como bienes de uso o de consumo –tanto de la explotación o actividad como del personal de la misma- se considerará que se ha

cumplido el caso de consumo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 76 de la ley, debiendo liquidarse el impuesto en la forma allí indicada.

Pagos a cuenta. Cómputo

El cómputo como pago a cuenta del impuesto, que autoriza el último párrafo del artículo 70 de la ley, procederá exclusivamente por las adquisiciones efectuadas directamente al importador, al fabricante o al que encargó la fabricación del producto gravado siempre que éstos lo hayan discriminado en la factura o documento equivalente, y operará en relación a las compras del período fiscal que se liquida.

Ley N° 19.640

El régimen especial de promoción industrial de impuestos en el Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, tiene sus orígenes con la sanción de la Ley N° 19.640 con fecha 16/05/1972 y publicada en el Boletín Oficial el 02/06/1972, la cual exime del pago de todo impuesto nacional que pudiera corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el citado territorio.

La norma citada constituye en **área franca** el Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, excepción hecha del territorio nacional correspondiente a la Isla Grande de la Tierra del Fuego, que la misma ley, la constituye en **área aduanera especial**.

El Decreto N° 1527/1986 (B.O. 09/10/1986), establecía que a los fines de la aplicación del IVA, las ventas de bienes que en los términos de la Ley N° 19.640 revistieran la calidad de originarias del “Área Aduanera Especial”, efectuadas por sus productores estaban comprendidas en los beneficios promocionales acordados por dicha ley, correspondiendo la exención o suspensión total o parcial del impuesto a las ventas, traducándose la misma en liberación total o parcial del ingreso, aún cuando dichas ventas hayan sido realizadas o se realicen en el Territorio Continental Nacional o generaran hecho imponible del mismo.

A los efectos de la aplicación del citado Decreto N° 1527/1986, con fecha 15/09/1988 se publica el Decreto N° 1139/1988, el cual establece que las ventas que se realicen en el Territorio Continental de la Nación o generen hechos imponibles al mismo, serán consideradas gravadas a los efectos de la liquidación del IVA, y por su parte, los sujetos pasivos que perfeccionen dichos hechos imponibles podrán computar en la determinación de los saldos a pagar correspondientes al mes de perfeccionamiento del hecho imponible, un crédito fiscal presunto equivalente al monto que resulte de aplicar la alícuota del gravamen vigente al monto de la venta, sobre el valor que se indica en cada caso:

- Productos gravados con impuestos internos: el valor utilizado para el cálculo definitivo de dicho gravamen, en oportunidad de producirse el hecho imponible respectivo.

- Productos no gravados con impuestos internos: el valor que fije el Ministerio de Economía del Territorio Nacional de Tierra del Fuego, el cual no podrá exceder en más de un 15% del valor atribuible al producto al momento de su egreso del Area Aduanera Especial.

La sanción del Decreto N° 1139/1988 discriminaba a favor de los productos gravados con impuestos internos, ya que se computaba como crédito fiscal presunto sobre el valor de venta del producto, y no sobre el valor que se establecía al momento de la salida de la Isla. En consecuencia, en la medida en que pasaba tiempo desde el egreso del Area Aduanera Especial hasta la venta del bien, la inflación erosionaba dicho crédito fiscal presunto.

La Ley N° 23.697 (B.O. 25/09/1989) suspendió el goce del 50% de los beneficios de carácter promocional obtenidos en virtud de distintos regímenes, entre ellos, el de la Ley N° 19.640. El plazo de suspensión original era de seis meses a partir de Octubre de 1989 y fue prorrogado por igual plazo, mediante Decreto N° 435/1990 (B.O. 06/03/1990).

Posteriormente, el Decreto N° 1999/1992 (B.O. 02/11/1992) dispuso la eliminación progresiva del crédito fiscal presunto para el año 1993 y siguientes. Con la sanción del Decreto N° 1395/1994 (B.O. 16/08/1994) se derogó la norma mencionada y se otorgó la posibilidad de que los contribuyentes que hubiesen ingresado sumas en concepto de impuesto al valor agregado por aplicación de aquella norma, pudieran rectificar las declaraciones juradas presentadas, generándose saldos a favor líquidos y exigibles sin que las mismas tuvieran el carácter de repeticiones de impuestos.

El Decreto N° 1395/1994 se encargó de reformular el Decreto N° 1139/1988, disponiendo que por las ventas que se perfeccionen en el Territorio Continental de la Nación, se podrá computar en cada período fiscal, a los efectos de la determinación del impuesto correspondiente, un crédito fiscal presunto equivalente al monto que resulte de aplicar la alícuota del gravamen vigente, al momento de la venta, sobre el 61,11% del precio efectivo de venta del producto en el Territorio Continental de la Nación, que surja de las facturas o documentos equivalentes emitidos durante el mismo período fiscal.

A tal efecto, tratándose de productos gravados con impuestos internos con una alícuota igual o superior al 6,55%, quedará suspendido el pago del impuesto al valor agregado durante los períodos fiscales de vigencia de dicha alícuota. En el supuesto que el PEN, en uso de las facultades otorgadas por la ley de Impuestos Internos, reduzca o deje sin efecto la alícuota señalada, la sumatoria de los montos a ingresar correspondientes a impuestos internos y al IVA, no podrá superar el 7% del precio de venta total.

El Decreto N° 615/1997 (B.O. 11/07/1997) modifica nuevamente el Decreto N° 1139/1988, considerando como crédito fiscal presunto al que surja de aplicar la alícuota del gravamen vigente al momento de la venta sobre la totalidad – anteriormente era el 61,11%- del precio de venta neto obtenido, prohibiéndose a su vez el cómputo de créditos fiscales reales del Territorio Continental de la Nación, facturados al productor del Area Aduanera Especial como consecuencia de la compra de insumos y/o servicios gravados, no incluyéndose los bienes de uso.

Con relación al tratamiento de los bienes del sector electrónico alcanzados por la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones), el artículo 81 de la norma establece que los productos de origen nacional gravados por esta ley, serán exceptuados de impuesto (siempre que no se haya producido el hecho imponible) cuando se exporten o se incorporen a lista de rancho de buques o aeronaves afectados al tráfico internacional, a condición de que el aprovisionamiento se efectúe en la última escala realizada en jurisdicción nacional o su remisión se efectúe en calidad de intervenidas.

Por lo tanto, no se encuentran alcanzadas por el gravamen de esta ley las remisiones al área franca y área aduanera especial contempladas en la Ley N° 19.640 (Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur).

El Decreto N° 1139/1988 estableció que por las operaciones de productos provenientes del área franca y área aduanera especial, se debería ingresar un pago a cuenta del 50% de la tasa del gravamen respectiva sobre el valor declarado en aduana, aunque no se haya generado el hecho imponible, permitiéndose computar dicho pago a cuenta en el momento en que se genere el hecho imponible, o sea, su posterior expendio.

El PEN mediante Decreto N° 1234 de fecha 14/09/2007 (B.O. 18/09/2007), estableció hasta el 31 de diciembre del año 2023 el plazo de vigencia de los derechos y obligaciones acordados en el marco de la Ley N° 19.640, los Decretos Aros. 479 de fecha 4 de abril de 1995 y 490 de fecha 5 de marzo de 2003 y sus normas complementarias, a las empresas industriales radicadas en la Provincia de TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR con proyectos vigentes a la fecha.

Lo dispuesto en el párrafo precedente también será de aplicación a aquellos proyectos industriales actualmente en trámite ante la Autoridad de Aplicación, que se declaren comprendidos en el régimen del Decreto N° 490/03 con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto.

ANEXO I

ESTRUCTURA DE LA LEY DE IMPUESTOS INTERNOS SEGÚN TEXTO LEY N° 24.674 Y SUS MODIFICACIONES

Impuestos Internos	Título I	Disposiciones Generales
	Título II	Tabacos Bebidas Alcohólicas Cervezas Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados Automotores y motores gasoleros Servicio de Telefonía Celular y Satelital Champañas Objetos Suntuarios Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves

DISPOSICIONES GENERALES TITULO I

Título I	Responsables	<p>Fabricante</p> <p>Importador</p> <p>Fraccionador Tabacos, Bebidas Alcohólicas y Champañas</p> <p>Quienes encargan elaboraciones a terceros</p>
	Hecho Imponible	<p>Expendio</p> <p>Transferencia a cualquier título</p> <p>Despacho a plaza y posterior transferencia por el importador</p> <p>Consumo interno</p> <p>Uso personal</p> <p>Diferencias no cubiertas por tolerancias</p> <p>Toda salida de fábrica o depósito fiscal (presunción)</p> <p>Diferencias no cubiertas por las tolerancias fijadas por la DGI</p> <p>Salida de fábrica, aduana o depósito fiscal (Cigarrillos)</p> <p>Intermediarios sin documentación fehaciente</p>
	Instrumentos Fiscales De control	<p>Cigarrillos</p> <p>Cigarros, cigarritos, rabillos, trompetillas y demás manufacturas de tabacos</p>

TITULO I CONCEPTOS QUE LO CONFORMAN

Base Imponible	Ventas	<p>Precio neto de venta que resulte de la factura</p> <p>Deducciones admitidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Bonificaciones y descuentos en efectivo por época de pago Intereses por financiación Débito fiscal IVA Discriminados y contabilizados <p>Deducciones no admitidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Impuesto interno Flete o acarreo Envases sin contrato de comodato
	Transferencias no onerosas	<p>Valor en operaciones comunes</p> <p>Valor normal de plaza</p>
	Consumo productos propia elaboración	Valor ventas efectuadas a terceros
	Vinculación económica	Mayor precio de venta
Importación	Hecho imponible	<p>Salida de aduana o depósito fiscal</p> <p>Posterior transferencia de los productos importados</p>
	Base imponible	<p>Salida de aduana: 130% sobre precio normal para derechos + derechos de importación + impuestos internos</p> <p>Posterior transferencia: régimen general</p> <p>Transferencia no onerosa: régimen general o el doble de la base imponible en la importación</p>
	Cómputo del pago a cuenta. Requisitos	Con respecto a los bienes vendidos

Elaboración por cuenta de terceros	Responsables	Quienes encargan elaboración o fraccionamiento Quienes elaboran o fraccionan por cuenta de terceros
	Base imponible	Régimen general
	Pago a cuenta Requisitos	Discriminado en la factura Con respecto a los bienes vendidos No puede generar saldo a favor
Exenciones	Exportación Remisión al área franca o área aduanera especial Lista de rancho de buques afectados al tráfico internacional o de aviones de líneas aéreas internacionales	No corresponden las exenciones genéricas

PRODUCTOS GRAVADOS TITULO II

Tabacos	Cigarrillos (tributan el impuesto sobre el precio de venta al consumidor) Cigarros Cigarritos Rabillos Trompetillas En hoja, despalillado, picado, en hebras, pulverizado, en cuerda, en tabletas y despuntes
Bebidas Alcohólicas	Bebidas, sean o no productos directos de destilación, que tengan 10°GL o más de alcohol en volumen, excluidos los vinos
Cervezas	Cervezas, aquellos productos que el Código Alimentario Argentino incluye bajo la denominación genérica de "cerveza".

<p>Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados</p>	<p>Gravados</p>	<p>Bebidas analcohólicas, gasificadas o no Bebidas con menos de 10°GL en volumen, excluidos los vinos, sidras y cervezas Jugos frutales y vegetales Jarabes para refrescos, extractos y concentrados, que se expendan para consumo doméstico o en locales públicos. Productos destinados a la preparación de bebidas analcohólicas no alcanzadas específicamente por otros impuestos interno, natural o artificial, sólidos y líquidos. Aguas minerales, mineralizadas o saborizadas, gasificadas o no. Jarabes, extractos y concentrados destinados a la preparación de bebidas sin alcohol.</p>
	<p>Gravados con tasa reducida</p>	<p>Bebidas analcohólicas elaboradas con el 10% como mínimo de jugos o zumos de frutas (5% cuando se trate de limón). Del mismo género botánico del rotulado. Jarabes para refrescos elaborados con el 20% de jugos o zumos Aguas minerales, mineralizadas o saborizadas, gasificadas o no.</p>
	<p>Exentos</p>	<p>Jarabes que se expendan como especialidades medicinales y veterinarias. Jugos puros vegetales. Bebidas analcohólicas a base de leche o de suero de leche. Las no gasificadas a base de hierbas. Jugos puros de frutas y sus concentrados. Sidras Cervezas</p>

<p>Automotores y Motores Gasoleros</p>	<p>Gravados</p>	<p>Vehículos automotores terrestres categoría M1, definidos por Art. 28 Decreto N° 779/1995.</p> <p>Preparados para acampar (camping) que utilicen gasoil.</p> <p>Vehículos tipo "Van".</p> <p>Vehículos "Jeep" todo terreno destinados al transporte de pasajeros.</p> <p>Chasis con motor. Motores de los vehículos mencionados.</p>
	<p>Exentos</p>	<p>Vehículos que cuenten con caja de carga separada del habitáculo.</p>

<p>Servicio de telefonía celular y satelital</p>	<p>Gravado</p>	<p>Importe facturado por la provisión de telefonía celular y satelital al usuario. Venta de tarjetas prepagas y/o recargables. Comprende los servicios móviles de telecomunicaciones, los servicios de radiocomunicaciones móvil celular (SRMC), de telefonía móvil (STM), de radiocomunicaciones de concentración de enlaces (SRCE), de aviso de personas (SAP), de comunicaciones personales (PCS). Todo servicio prestado en forma conjunta.</p>
	<p>Exento</p>	<p>Servicio básico telefónico bajo la modalidad "abonado que llama paga" (Calling party pays). Depósitos en garantía por equipos entregados en comodato. Interconexión con otras redes. Servicios prestados fuera del País.. Servicios prestados a revendedores o coprestadores. Servicios de valor agregado (Internet).</p>
	<p>Hecho imponible</p>	<p>Se perfecciona al vencimiento de las respectivas facturas y/o venta o recarga de tarjetas</p>
	<p>Sujetos pasivos</p>	<p>Quienes presten el servicio gravado.</p>

Champañas	Gravado	A los efectos de la clasificación de los productos, se estará a lo dispuesto en la Ley N° 14.878 y sus disposiciones modificatorias y reglamentarias. Productos adicionados con zumos o jugos de fruta.
	Exento	Destinados a destilación.
	Sujetos pasivos	Fabricantes Importadores Fraccionadores Intermediarios de champañas a granel

Objetos Suntuarios	Gravado	<p>Piedras preciosas o semipreciosas naturales o reconstituidas, lapidadas. Piedras duras talladas. Perlas naturales o de cultivo. Sueltas armadas o engarzadas Objetos confeccionados con platino, paladio, oro, plata, cristal, jade, marfil, ambar, carey, coral, espuma de mar o cristal de roca. Monedas de oro o plata con aditamentos extraños a su cuño. Prendas de vestir con individualidad propia confeccionadas con pieles de peletería. Alfombras y tapices de punto anudado o enrollado, incluso confeccionados.</p>
	Exento	<p>Objetos que por razones de orden técnico-constructivo integran instrumental científico. Los ritualmente indispensables para el oficio religioso público. Los anillos de alianza matrimonial. Las medallas que acrediten el ejercicio de la función pública u otros que otorguen los poderes públicos. Los distintivos, emblemas y atributos usados por las fuerzas armadas y policiales. Las condecoraciones oficiales. Las prendas de vestir con adornos de piel y las ropas de trabajo. Los bañados, fileteados, virolas, guarda, esquinero, monograma u otros aditamentos.</p>
	Sujetos pasivos	<p>Fabricante Importador Tallerista Comerciantes Rematadores</p>

<p>Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves</p>	<p>Gravado</p>	<p>Vehículos automotores terrestres concebidos para el transporte de personas. Los preparados para acampar (camping). Motociclos y velocípedos con motor. Los chasis con motor y motores de los vehículos gravados. Las embarcaciones concebidas para recreo o deportes. Los motores fuera de borda. Las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes.</p>
	<p>Exento</p>	<p>Los vehículos automotores terrestres concebidos para el transporte de personas en autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancia y coches celulares</p>

**ESTRUCTURA DE LA LEY DE IMPUESTOS INTERNOS
SEGÚN TEXTO ORDENADO EN 1979 Y SUS
MODIFICACIONES, EN VIGENCIA**

<p>Título II Características Generales</p>	<p>Responsable</p>	<p>Fabricante</p> <p>Importador</p> <p>Fraccionador</p> <p>Acondicionador</p> <p>Quienes encargan a terceros elaboración, fraccionamiento o acondicionamiento</p> <p>Compañías o particulares que perciben primas de seguros.</p>
	<p>Hecho Imponible = Expendio</p>	<p>Transferencia a cualquier título</p> <p>Despacho a plaza y posterior transferencia por el importador</p> <p>Consumo interno</p> <p>Percepción de las primas de seguros</p> <p>Diferencias no cubiertas por la tolerancias que fije la DGI (presunción)</p>

<p>Otros Bienes</p>	<p>Planilla Anexa II</p>	<p>Partida NCCA 85.12 Hornos para cocción de alimentos mediante ondas electromagnéticas o energía de radiofrecuencia</p> <p>Partida NCCA 85.15 Aparatos receptores de televisión combinados o no con receptores de radiodifusión y/o aparatos de grabación y/o reproducción del sonido.</p> <p>Aparatos receptores de radiodifusión para automóviles u otros vehículos.</p> <p>Aparatos receptores de radiodifusión combinados.</p> <p>Partida NCCA 92.11 Tocadiscos, aparatos para dictar y demás aparatos para el registro y la reproducción de sonido, incluidas las platinas de tocadiscos, los giracintas y los girahilos, con lector o sin él.</p> <p>Aparatos para el registro o la reproducción de imágenes y d sonido en televisión.</p>
---------------------	--------------------------	---

Seguros	Objeto	Seguros en general 8,50% Seguros de accidentes de trabajo 2,50% Seguros contratados en el extranjero 23% Seguros de póliza única sobre exportaciones (gravado el 40% de la prima total).
	Exenciones	Seguros de vida, individuales o colectivos. Seguros de accidentes personales. Seguros colectivos que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad. Seguros agrícolas (plantaciones en pie).
	Exenciones especiales	Seguros de supervivencia. Invalidez total y permanente.
	Sujetos pasivos	Entidades de seguros legalmente establecidas o constituidas en el país. Compañías extranjeras que tengan sucursal autorizada a funcionar en la República o su representante en el país. El asegurado, cuando se trate de seguros contratados en el extranjero, y la compañía aseguradora no tuviera sucursal o representante en el país. Cualquier entidad pública o privada que no goce de exención especial.

	Hecho imponible	Seguros contratados en el país: percepción de la prima. Seguros contratados en el extranjero: pago a la compañía aseguradora.
	Base imponible	Prima que debe pagar el asegurado. Conceptos que integran la base: prima, recargos, derechos de emisión y adicionales financieros. Conceptos que no integran la base: Tasa de Superintendencia, Contribución para el Instituto de Servicios Sociales para el Personal Ley N° 19.518, Impuesto de Sellos, IVA e Impuestos Internos.
	Deducciones permitidas	Anulaciones de pólizas.

ANEXO II

Incorporación y eliminación de rubros en Impuestos Internos

Ley N°	Productos Gravados	Observaciones
2.774	Alcoholes Fósforos Cervezas Seguros	Incorporación
2.856	Naipes Bebidas Alcohólicas	Incorporación
2.924	Texto Ordenado	Modificaciones
3.029	Vinos	Incorporación
3.057	Vinos	Legislación
3.469	Azúcar	Incorporación
3.699	Sombreros	Incorporación
3.761	Alcoholes	Exenciones
3.764	Texto Ordenado	Normas de procedimiento
3.884	Artículos en general	Incorporación
4.039	Especialidades Medicinales	Incorporación
4.295	Alcoholes	Modificaciones
4.298	Alcoholes	Exención alcohol desnaturalizado
4.363	Vinos	Elaboración y clasificación
6.789	Artículos de Tocador	Incorporación
11.246	Aguas Minerales	Incorporación
11.252	Alhajas	Ordenación del gravamen
11.284	Artículos de Tocador	Incorporación
11.582	Cubiertas	Incorporación
11.585	Texto Ordenado	Modificaciones
11.638	Combustibles Aceites Lubricantes	Incorporación
11.821	Texto Ordenado	Modificaciones
12.137	Sobretasa al Vino	Creación
12.139	Impuestos Internos	Unificación en todo el País
12.148	Hojas de coca Ajenjo	Aumento de tasas
12.331	Especialidades Medicinales	Exención para profilaxis venéreas
12.345	Tejidos de seda	Incorporación
12.355	Vinos	Reglamentación
12.625	Combustibles pesados	Incorporación
12.656	Juguetes Bélicos	Incorporación
12.778	Termómetros clínicos	Incorporación
12.922	Combustibles pesados	Incorporación

Ley N°	Productos Gravados	Observaciones
13.648	Fibras sintéticas Malta Cervecera Agua Mineral Especialidades Medicinales y Veterinarias Termómetros Clínicos	Incorporación Eliminación Eliminación Eliminación Eliminación
14.393	Objetos Suntuarios	Grava todas las etapas
14.878	Vinos	Establece régimen general
15.273	Alcoholes	Grava el alcohol fraccionado en envases menores
15.798	Objetos Suntuarios	Establece la etapa única
16.450	Bebidas Gasificadas	Incorporación
16.656	Hilados y Tejidos de Seda	Eliminación
16.657	Combustibles Líquidos	Exclusión del Régimen de Impuestos Internos
17.196	Alcohol Metílico	Incorporación
17.598	Objetos Suntuarios	Grava todas las etapas
18.032	Encendedores Naipes Fósforos Alfombras Tapices Tejidos	Eliminación
18.326	Todos los rubros	Autoriza la devolución del gravamen después de producido el hecho imponible para "rancho"
18.528	Hidromieles Sidras Azucares Hilados y Tejidos de Seda Cervezas	Eliminación
20.046	Cervezas Sidras	Eliminación
20.668	Artículos de Tocador	Grava los productos de tocador en aerosol
21.425	Otros Bienes	Incorporación
21.930	Llantas macizas	Eliminación
22.438	Cervezas	Incorporación
23.047	Artículos de Tocador	Exención del shampoo
23.350	Cervezas Refrescos Bebidas con el 10% o el 5% de jugos de frutas Peletería – ciertas pieles	Eliminación

Ley N°	Productos Gravados	Observaciones
24.674	Alcoholes Cubiertas para Neumáticos Combustibles y Aceites Lubricantes Vinos Artículos de Tocador Objetos Suntuarios Vehículos Automóviles y Motores	Eliminación
24.698	Automotores y Motores Gasoleros	Incorporación
25.239	Servicio de Telefonía Celular y Satelital Champañas Automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves Objetos Suntuarios.	Incorporación

DESTINO DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS INTERNOS

Los Impuestos Internos (Ley N° 24.674 y sus modificatorias), están comprendidos dentro los impuestos coparticipados. Según la Ley N° 25.570, la distribución se hará de acuerdo a lo siguiente a partir del 01/03//2002:

- a) La Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos dispone la siguiente distribución primaria:
 - 42,34% al Tesoro Nacional (2,10% a la Provincia de Tierra del Fuego y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).
 - 56,66% a las Provincias.
 - 1% al Ministerio del Interior (Fondo Aportes del Tesoro Nacional a las provincias – ATN).
- b) No obstante, de la masa de impuestos coparticipables el Estado Nacional retiene por Leyes Nos. 24.130 y 26.078:
 - El 15% para atender el pago de las obligaciones provisionales nacionales y otros gastos operativos.
 - La suma de \$45,8 millones mensuales, para ser distribuida entre los estados provinciales.
- c) Además, existe en algunos impuestos un mecanismo de distribución previo a lo señalado anteriormente, que se detalla en cada uno de ellos.

Por ejemplo, en el caso del Impuesto Interno - Seguros, el producido del impuesto sobre las primas de los seguros que se contraten, se destina al Tesoro Nacional.

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, información al 30/06/2008.

ESTRUCTURA PORCENTUAL DE LA RECAUDACION DE IMPUESTOS

Años 1932 a 1999

Año	A las Ventas y al Valor Agregado	A los Réditos y a las Ganancias	Internos	Resto	Total
1932	-	14,2	50,6	45,2	100,0
1935	4,9	18,5	54,5	22,2	100,0
1950	23,9	29,0	17,0	30,1	100,0
1960	22,7	31,7	22,1	23,5	100,0
1970	19,4	22,2	16,3	42,0	100,0
1975	31,9	16,5	13,5	38,1	100,0
1980	37,9	14,0	16,5	31,6	100,0
1990	34,7	6,9	26,3	32,0	100,0
1999	54,9	23,2	4,6	17,4	100,0

DIFERENCIAS ENTRE CIGARRILLOS Y CIGARRITOS S/TRIBUTACION

Concepto	Cigarrillos	Cigarritos	Ley	Decreto
Tasa Internos	60%	16%	Art. 15 y 16	
Impuesto de Emergencia Ley N° 24.625	7%	No		
F.E.T. Ley N° 19.800	Si	No		
Base imponible	Precio de venta al consumidor (1)	Precio de venta según factura (2)	Art. 15 Art. 4° y 16	Art. 10°
Deducciones:				
Descuentos	No	Si	Art. 4°	Art. 23
Bonificaciones	No	Si	Art. 4°	Art. 23
Intereses por financiación	No	Si	Art. 4°	Art. 23
Flete	No	No	Art. 4°	Art. 23
Vinculación económica	No	Si	Art. 6°	
Importación acrecentamiento	No	Si	Art. 7°	DGI y DNI interpretaron que no corresponde para cigarrillos
Devolución de mercaderías	No	Si	Art. 4°	
Instrumentos de control	Si	Si	Art. 3°	Art. 32
Precio de venta al público	Superior	Inferior		

Notas:

- (1) Incluye margen distribuidora y minorista
- (2) No incluye margen distribuidora y minorista

EVOLUCION HISTORICA DE LOS IMPUESTOS A LOS CIGARRILLOS

Año	Impuestos Internos	FET variable	FET Obra Social	FAS	IVA	Total componente impositivo nacional
1985	69,8%	7%	0,25%		18,0%	72,8%
1986	68,5%	7%	0,25%		11,0%	71,1%
1987	70,7%	7%	0,25%		11,0%	73,0%
1988	72,0%	7%	0,25%		11,0%	74,2%
1989	70,2%	7%	0,29%		12,1%	72,7%
1990	72,0%	7%	0,35%		13,6%	74,4%
1991	69,7%	7%	0,35%		16,2%	72,7%
1992	66,3%	7%	0,35%		18,0%	70,0%
1993	64,2%	7%	0,35%		18,0%	68,4%
1994	64,0%	7%	0,35%		18,0%	68,2%
1995	62,2%	7%	0,35%		20,3%	67,0%
1996	60,7%	7%	0,35%	7,0%	21,0%	68,2%
1997	60,0%	7%	0,35%	7,0%	21,0%	67,6%
1998	60,0%	7%	0,35%	7,0%	21,0%	67,6%
1999	60,0%	7%	0,35%	7,0%	21,0%	67,6%
2000	60,0%	7%	0,35%	17,8%	21,0%	71,2%
2001	60,0%	7%	0,35%	8,0%	21,0%	68,0%
2002	60,0%	7%	0,35%	7,0%	20,8%	67,5%
2003	60,0%	7%	0,35%	7,0%	21,0%	67,5%
2004	60,0%	7%	0,35%	7,0%	21,0%	67,5%

Alícuotas promedio anual

A partir del 01/04/2004 entró en vigencia el régimen tributario CMV establecido por los Decretos Nos. 294, 295 y 296/2004.

ENFOQUE SISTEMICO DE LA AUDITORIA FISCAL

El artículo 35 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), establece la facultad de la Dirección General Impositiva para verificar y fiscalizar el cumplimiento dado por los contribuyentes a sus obligaciones tributarias. Este poder privativo del Estado es conocido como poder de policía fiscal, y constituye un conjunto de servicios organizados por la Administración Pública, con el fin de asegurar el orden público y garantizar la integridad física y moral de los individuos, mediante limitaciones impuestas a las actividades individuales y colectivas.

Estas facultades, como es obvio, no son discrecionales ya que se hallan enmarcadas en el ámbito de la ley y limitadas por las normas administrativas respectivas. Sin embargo, la redacción del citado artículo se ha mantenido prácticamente sin variaciones sustanciales, ni adaptándose a las constantes evoluciones del desarrollo de las organizaciones administrativas como ser el avance de la informática. Aceptar la inmutabilidad de las leyes puede considerarse de dudosa equidad tributaria.

Esa actividad desarrollada por el Ente recaudador y fiscalizador nacional, conocida genéricamente como "inspección" constituye técnicamente una auditoria fiscal. Para alcanzar sus objetivos, se han sistematizado fuentes de información, planeamiento y técnicas de auditoria generalmente aceptadas, con la idea de poner en práctica un método que guíe los pasos a dar, ofreciendo un esquema de reglas y principios adecuados que permitan estudiar todos los elementos, partes, conjuntos y divisiones de una empresa, así como sus relaciones, vínculos y uniones que forman el ente técnico y coordinado que se manifiesta frente al auditor fiscal.

El fin es concebir un método que muestre el procedimiento general para realizar el estudio de una empresa, tomándola como algo integral, dando un listado de actividades a realizar y orientando las ideas para descubrir los problemas existentes en su estructura y comportamiento.

La empresa moderna tiene una estructura cambiante y cada vez más compleja, estando sometida a las influencias no sólo de sus competidores sino de la acción individual y colectiva de los individuos que la componen, que se relacionan en alguna forma con ella, o que la controlan, además de las leyes, gobiernos y organizaciones conexas. El problema global que presenta la totalidad de la empresa, ubicada en un ambiente que la influencia y la condiciona, debiendo estructurarse en un método de análisis completo.

La auditoria fiscal comienza separando a la empresa en sus partes componentes, lo que permitir empezar a desentrañar el mecanismo interno que en definitiva es responsable del comportamiento total que evidencia la empresa en análisis.

El desmontaje del mecanismo de la empresa no se detiene cuando se ha investigado la naturaleza de sus partes. El próximo paso es el examen de la interdependencia de sus elementos, y la etapa final es la tentativa de reconstruir el todo en términos de sus partes interconectadas.

El entorno de la empresa es el país, sus leyes, sus instituciones, otras empresas, los gremios, las familias, los clientes, otros individuos, etc., que influyen en la empresa, en sus partes o elementos y hasta en sus individuos. El auditor fiscal debe establecer la exacta determinación de la influencia del entorno en la empresa y las reacciones que engendra en el todo, sus partes o sus individuos, y ellos a su vez en la escala ascendente de la empresa, siendo de considerable importancia. El efecto de una ley, una disposición, aún una moda o una costumbre puede ser decisiva para una empresa y su permanencia.

Es conveniente analizar el organigrama de la empresa, el cual gráfica a grandes rasgos sus elementos componentes, elementos que se relacionan entre sí, estableciendo autoridad, dependencia y coordinación. Mediante el organigrama, se puede graficar el camino que sigue una disposición desde que la imparte la máxima autoridad hasta que llega al último obrero.

Se trata de establecer un método de trabajo en el auditor fiscal que parta de un sistémico ordenamiento de los datos disponibles, tentando la supresión imaginaria de factores para descubrir los elementos relevantes y buscando las analogías que muestren el posible camino. El método no puede ser una lista de recetas para dar con las respuestas adecuadas, sino que ser un conjunto de procedimientos por los cuales se plantea el problema y se pondrán a prueba las hipótesis.

El auditor fiscal deber aunar experiencia, imaginación y habilidad para inferir premisas, y ello se debe a que las reglas en que se basa la auditoria son numerosas, complejas y más o menos eficaces. Su trabajo se basa en formular preguntas y probar respuestas.

Si quisiésemos sintetizar el enfoque sistémico de la auditoria fiscal, podríamos decir que se trata de una actividad heurística, entendiendo por tal al arte de inventar o descubrir hechos valiéndose de hipótesis o principios que, aún no siendo verdaderos, estimulan la investigación.

BIBLIOGRAFIA SOBRE IMPUESTOS INTERNOS

Los impuestos internos al consumo (Compendio)

ALDAO, Amilcar Adolfo
Ediciones Contabilidad Moderna
Buenos Aires, 1972

Impuesto selectivo al consumo (Impuestos Internos)

WENDY, Lilian N.G. de
Ediciones Depalma
Buenos Aires, 1980

Impuestos internos y para el Fondo Nacional de Autopistas

LAPROVITERA, Hilario
Ediciones Depalma
Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario
Buenos Aires, 1987

Normas Generales de Procedimiento para el personal de la
ex-Administración General de Impuestos Internos

Edición Oficial
Buenos Aires, 1940

ex-Reglamentación General de Impuestos Internos

Edición Oficial
Buenos Aires, 1949

Impuestos Internos

BALDO, Alberto y PEÑA, Liliana P.
Ediciones Macchi
Buenos Aires, 1996

Impuestos Internos Básico

FERNANDEZ, Roberto Sixto y LANZILLOTTA, Carlos B.
Editorial Buyatti
Buenos Aires, 1998

Impuestos Internos

CELDEIRO, Ernesto C. y otros
Ediciones Errepar
Buenos Aires, 2000

Impuestos Internos

WENDY, Lilian N. Gurfinkel de
Editorial La Ley
Buenos Aires, 2001

La industria tabacalera – Aspectos Impositivos
ORLANDO J. FERRERES & ASOCIADOS
Centro de Estudios Económicos
Buenos Aires, Noviembre de 2003

La presión tributaria sobre el sector formal de la economía
Daniel ARTANA y otros
FIEL – 2006
ISBN-10:987-9329-21-X

La imposición sobre los cigarrillos en la Argentina: Opciones de Reforma
Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas
FIEL
Buenos Aires, Febrero de 2003

Impuesto mínimo a los cigarrillos
FERNANDEZ, Roberto Sixto
Boletín Impositivo AFIP- N° 81 Abril de 2004

Dos siglos de economía argentina (1810-2004)
Orlando J. FERRERES
Fundación Norte y Sur/Editorial El Ateneo
Buenos Aires, Diciembre de 2005

La destrucción planificada de los Impuestos Internos
FERNANDEZ, Roberto Sixto
Ámbito Financiero – Colección Novedades Fiscales
Buenos Aires, 12/07/2005 – Pág. 91/92

Las prestadoras de telefonía celular y el consumo interno
FERNANDEZ, Roberto Sixto
Ámbito Financiero – Suplemento Novedades Fiscales
Buenos Aires, 21/03/2006

Discriminación de los Impuestos Internos frente al IVA e Ingresos Brutos
FERNANDEZ, Roberto Sixto
Ámbito Financiero – Suplemento Novedades Fiscales
Buenos Aires, 23/05/2006

Convenios de recaudación en cigarrillos – Una falacia de humo
FERNANDEZ, Roberto Sixto
AFIP – Boletín Impositivo N° 107 – Junio 2006
Primera parte, páginas 1089/1098
AFIP – Boletín Impositivo N° 108 – Julio 2006
Segunda parte, páginas 1269/1278

ANEXO III

Digesto Tributario

El Digesto Tributario Argentino es el resultado de una importante tarea de análisis y clasificación de aproximadamente cinco mil quinientas normas tributarias dictadas por la Dirección General Impositiva y por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Resoluciones Generales, Circulares y Notas Externa), ejecutada conjuntamente por la División Análisis y Sistematización Normativa y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

Se puede consultar una desagregación sinóptica y temática, de las normas referidas reglamentarias de cada impuesto, régimen y tema, sus modificatorias y complementarias vigentes, aplicables para el período 2001 y siguientes.

El trabajo contiene los siguientes temas, relacionados con los Impuestos Internos:

- Determinación e ingreso aplicable a los Rubros de impuestos internos, excepto cigarrillos – Resolución General N° 725, sus modificatorias y complementarias.
- Aplicable al Rubro Cigarrillos – Resolución General N° 4.224, sus modificatorias y complementarias.
- Categoría más vendida de cigarrillos (CMV) – Resolución General N° 1.662.
- Presentación de Declaraciones Juradas de movimiento – Resolución General N° 991, punto 27, su modificatoria y complementaria.
- Inscripción de fabricantes, importadores, fraccionadores, acondicionadores, elaboradores por cuenta de terceros, intermediarios y/o comercializadores de productos gravados – Resolución General N° 991 y sus complementarias.
- Inscripción de locales; quienes manipulen, fabriquen o fraccionen productos sujetos al gravamen o fiscalización – Resolución General N° 10 y normas complementarias.
- Contabilización de Operaciones. Libros Oficiales. Registración – Resolución General N° 991, N° 1.027 y N° 1.910.
- Tolerancias no autorizadas oficialmente – Resolución General N° 991, punto 24.
- Reglamentación General. Disposiciones Generales. Aplicable a los Rubros: Tabacos; Bebidas Alcohólicas; Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados; Seguros y Cervezas – Resolución General N° 991, puntos 1 al 79 y sus modificatorias.

- Maquinarias. Circulación de envases. Existencia. Inventario – Resolución General N° 991, puntos 12 al 17.
- Elaboración y Fraccionamiento por cuenta de terceros. Autorizaciones y Obligaciones – Resolución General N° 991 puntos 19 al 20.
- Concepto de “Unidad de Venta”. Acreditación o devolución del impuesto. Su comunicación – Resolución General N° 991 puntos 30, 37 y 39.
- Instrumentos Fiscales de Control. Imprenta particular. Aplicable a los Rubros: Tabacos – Resolución General N° 991, punto 43.
- Requisitos de circulación – Resolución General N° 991, puntos 45 y 46.
- Adherencia. Prohibición. Destrucción. Procedimiento – Resolución General N° 991, puntos 47 y 48, sus complementarias.
- Remisión al extranjero. Presunción de pérdida. Condiciones de exención para la Zona Franca – Resolución General N° 991, puntos 40 al 42.
- Importación. Documentación exigible – Resolución General N° 991 punto 49.
- Condiciones de circulación. Traslado de mercaderías. Devolución de sobrantes – Resolución General N° 991, puntos 50 a 54.
- Devolución de sobrantes – Resolución General N° 991, punto 55.
- Exportación. Formalidades. Remisión de bienes al Área Franca y Área Aduanera Especial. Rancho – Resolución General N° 991, puntos 59 al 61.
- Remates. Derrame o inutilización de productos alcanzados por el impuesto – Resolución General N° 991, puntos 64 y 65.
- Muestras. Extracción – Resolución General N° 991, puntos 70 a 79.
- Normas Generales Complementarias Capítulo “Tabacos”. Aplicable a los Rubros: Cigarrillos y Tabacos en general – Resolución General N° 991, puntos 1 al 102, y sus modificatorias.
- Enumeración específica de responsables – Resolución General N° 991, punto 1.
- Zona tabacalera. Su delimitación – Resolución General N° 991, punto 3.
- Instrumentos fiscales de control. Características y condiciones específicas para la circulación. Régimen de tabaco elaborado y no elaborado. Registración del movimiento de operaciones. Mermas. Elaboración por cuenta de terceros. Consumo interno – Resolución General N° 991, puntos 2, 4 al 74, y 86.

- Fabricación nacional – Resolución General N° 991, puntos 75 al 82.
- Importación de Cigarrillos y de Tabacos elaborados – Resolución General N° 991, puntos 90 al 97.
- Inventario – Resolución General N° 991, puntos 87 al 89.
- Remates de Aduana. Pago del Impuesto. Aplicable para el Rubro Cigarrillos - Resolución General N° 991, punto 99.
- Disposiciones varias aplicables al rubro Seguros – Resolución General N° 991, puntos 2 al 13, sus modificatorias y complementarias.
- Primas. Anulación de Pólizas. Su conservación – Resolución General N° 991, puntos 6, 7 y 13.
- Embarcaciones Nacionales – Resolución General N° 991, punto 8.
- Seguros contratados en el exterior. Exenciones. Cotización, según tipo de cambio. Inscripción en el “Registro de Importadores y Exportadores” – Resolución General N° 991, puntos 9 a 12.
- Bebidas Alcohólicas. Alcance. Condiciones de circulación. Registración del movimiento de las operaciones. Tolerancias. Mermas, Muestras, etc. – Resolución General N° n1.027, sus modificatorias y complementarias.
- Bebidas Analcohólicas, Jarabes, Extractos y Concentrados. Extracción de muestras – Resolución General N° 1.796.
- Fijación de mermas – Resolución General N° 2.212.
- Tratamiento impositivo del té soluble concentrado para la preparación industrial de bebida té analcohólica, no gasificada y bebida té analcohólica no gasificada en condiciones de consumo inmediato – Resolución General N° 24.
- Importación de Bienes. Procedimiento. Pago a cuenta. Equipaje y encomiendas postales – Resolución General N° 2.307.

La información está disponible en la página Web de la AFIP <http://www.afip.gov.ar>, dentro del Menú en “Normativa”, “Biblioteca Electrónica”, “Digesto Tributario”, con actualización permanente.

COLOFON

En materia de Impuestos Internos se ha observado una hiperactividad legislativa a partir de la desmonetización de los valores fiscales para cigarrillos en 1991; reducciones y suspensiones de tributos con la justificación que se trataba de impuestos regresivos y de poca recaudación. La reforma tributaria establecida por Ley N° 24.674 produjo una entropía del tributo, que transformaba los impuestos selectivos al consumo en un subsidio a determinados sectores de la economía, que no se trasladaron a rebajas en los precios al consumidor final.

Entonces, la tributación marcó más las diferencias en el poder adquisitivo de los consumidores, quienes deben elegir productos alternativos y de menor calidad, para continuar con sus necesidades culturales de consumo.

La cantidad y variedad de cambios operados confundieron a los funcionarios y a los responsables del gravamen, generando además una sensación de inseguridad social, frente a importantes rentabilidades de inversiones nacionales y extranjeras.

La Ley N° 24.674 (B.O. 16/08/1996) que sustituyó el texto de la Ley de Impuestos Internos, ordenado en 1979 y sus modificaciones, a partir del 01/09/1996, no consideró los fines sociales de los impuestos internos alterando los elementos básicos para definir la obligación jurídica tributaria sustancial, tal como el objeto gravado, el hecho imponible, los sujetos; la base de cálculo del gravamen y las exenciones.

Fundamentalmente, la sustitución incorporó en el texto legal las reducciones y suspensiones de alícuotas que el Poder Ejecutivo había establecido oportunamente por decreto en uso de las facultades previstas en el Artículo 86° de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones).

Casi en forma inmediata a su sanción y promulgación, mediante la Ley N° 24.698 (B.O. 27/09/1996) se modificó el texto incorporándose el Capítulo V, "Automotores y Motores Gasoleros", con vigencia a partir del 01/01/1997.

Los rubros que fueron eliminados de la Ley de Impuestos Internos: Alcoholes, Cubiertas para neumáticos, Combustibles y aceites lubricantes, Vinos, Artículos de Tocador, Objetos Suntuarios y Vehículos automóviles y motores, no aumentaron significativamente la recaudación de otros impuestos indirectos y directos

Como novedad en materia tributaria, el artículo 2° de la Ley N° 24.674 establece que la sustitución no tendrá efecto respecto del impuesto interno a los Seguros y sobre los productos comprendidos en el rubro “Otros Bienes”, Planilla Anexa II, tasa del 17%, Partidas NCCA 85.12, 85.15 y 92.11 exclusivamente, los que se continuarán rigiendo por las disposiciones de la Ley de Impuestos Internos (texto ordenado en 1979 y sus modificaciones) y sus normas reglamentarias y complementarias.

De esta manera, resulta que en este momento conviven simultáneamente dos leyes de impuestos internos, no resultando muy recomendable como técnica legislativa, generando un estado de confusión a los contribuyentes, funcionarios y profesionales.

Asimismo, analizando la Ley N° 24.674 y su modificatoria la Ley N° 24.698, y efectuando una correlación con el texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, se observa un recorte de facultades en la fiscalización y recaudación por parte de la Dirección General Impositiva.

Finalmente, resulta una paradoja que el agua mineral se encuentre alcanzada por Impuestos Internos y los vinos fuera del ámbito de la imposición, y que artículos realmente suntuarios como los automóviles, embarcaciones de recreo o placer y aeronaves se encuentren con la suspensión del tributo.

Habiendo ingresado la Humanidad en el Tercer Milenio de la Era Cristiana, sorprende la falta de capacidad de los tributaristas y funcionarios para dejar de utilizar los impuestos selectivos al consumo como una herramienta para amortiguar o corregir problemas ecológicos que afectan el futuro.

ROBERTO SIXTO FERNANDEZ

- Funcionario de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en tareas de fiscalización externa como Verificador, Interventor Fiscal, Inspector y Supervisor, Junio/1961 a Enero/2009.
- Instructor de Impuestos Internos y Combustibles Líquidos de la DGI/AFIP, Octubre/1979 a Marzo/1998.
- Adscripto en el Ministerio de Economía, ex-Subsecretaría de Política Tributaria, ex-Secretaría de Ingresos Públicos y Subsecretaría de Ingresos Públicos, como Asesor de Impuestos Internos y Combustibles Líquidos, Diciembre/1996 a Enero/2009.
- Profesor Extraordinario Adjunto de la Universidad del Salvador (USAL), Facultad de Ciencias Económicas, Curso de Postgrado Maestría en Tributación, Legislación Impositiva III, Módulo Impuestos Internos y Combustibles Líquidos, Septiembre/1996 a Septiembre/2005.
- Profesor de la Carrera de Postgrado de “Especialización en Tributación”, con atención del Tema “Impuestos Internos al Consumo”, Universidad Nacional de Tucumán, Facultad de Ciencias Económicas, desde Agosto/1994.
- Profesor invitado para cursos de postgrado en la Universidad Nacional de Catamarca, Universidad Nacional de Paraná, Universidad Nacional de Lomas de Zamora, Universidad Nacional de Jujuy, Universidad Nacional del Comahue; Pontificia Universidad Católica Argentina, Universidad Nacional de Santiago del Estero, Universidad Nacional del Litoral y Universidad Nacional de Mar del Plata.
- Instructor del “Curso de Capacitación en Fiscalización del Sector Hidrocarburos para Funcionarios del Servicio Nacional de Impuestos Internos” del Gobierno de la República de Bolivia. Fondo Argentino de Cooperación Horizontal (FO-AR) del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. La Paz, Noviembre/1999.
- Representante del Ministerio de Economía en la Comisión de Asesoramiento y Control de Gestión ad-hoc de Combustibles con destino exento, creada por Decreto N° 1129/2001.
- Autor del libro “Impuestos Internos Básico”, Editorial Buyatti, ISBN 987-9156-34-X, Octubre/1998.
- Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural – Enfoque armonizado del tributo – Página Web del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas – Actualización mensual desde el 02/08/2002.
- Cursogramas de proceso Impuestos Internos – Página Web del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas – Septiembre de 2004.