
Principio de Tributación en el País de Destino

Por Alfredo Ricardo Sternberg

1.

INTRODUCCIÓN

Los exportadores para concretar sus operaciones insumen bienes y servicios que les son vendidos y prestados por sujetos que, de revistar como **responsables inscriptos** frente a dicho gravamen, se convierten en créditos fiscales para los exportadores.

Esas ventas y prestaciones previamente generaron en cada caso, los respectivos débitos fiscales en cabeza de esos proveedores. Recíprocamente, para los exportadores, constituyen **créditos fiscales**, que en determinados casos, se transforman, adquiriendo el carácter jurídico de “*créditos*” de recuperabilidad exigible frente al Fisco. De este modo, dichos **créditos fiscales** no solamente son compensables contra los **débitos fiscales** como sucede en relación con las operaciones de mercado interno, sino que, cumplidos los requisitos exigidos al efecto, dan derecho a su acreditación a favor del exportador, son compensables contra otras obligaciones fiscales, o directamente son susceptibles de devolución.

La no gravabilidad de las operaciones de exportación, unida al mecanismo descrito, hace que desaparezca totalmente la incidencia del impuesto al valor agregado, ya que además de no someterse a tributación lo exportado, se reintegra el gravamen que, supuestamente, se habría generado en las etapas anteriores. De ahí que el régimen se conozca como “*gravabilidad a tasa cero*”.

2.

PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN

En materia de comercio internacional existen básicamente dos métodos para que la aplicación de los tributos que gravan los bienes y servicios que se transfieren de un país a otro no se superpongan. Dichos métodos responden a los siguientes principios, que son antagónicos:

1) Principio del país de destino, según el cual:

- ◆ el país del exportador no debe gravar los bienes exportados, y
- ◆ el país de destino (del importador) grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado;

◆ se caracteriza por:

- atribuir el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume, y
- reconocer la potestad tributaria de los países de los compradores.

2) Principio del país de origen, según el cual:

◆ los productos exportados sólo tributan en el país productor o exportador, con independencia de su destino que puede ser:

- para consumo interno, o
- para exportación,

◆ los impuestos están incluidos en el precio,

◆ se caracteriza por:

- retener toda la potestad tributaria para el país de origen,
- dejar a los países de los compradores sin posibilidad de aplicar tributos.

3.

ANTECEDENTES INTERNACIONALES

El primero de los sistemas surge del Acuerdo Internacional del GATT (OMC), del que nuestro país

forma parte y ha aprobado incluso, por Ley N° 24.176, su Código de Subsidios y Derechos Compensatorios, y por Ley N° 24.425 los resultados de la ronda Uruguay, que dispone que los países de destino de las mercancías que son objeto de comercialización internacional, deben abstenerse de toda discriminación en contra de los mismos en materia de impuestos indirectos sobre el consumo.

Esta cláusula establece simétricamente la eliminación de la incidencia de iguales impuestos por parte del país de origen, cuando de exportaciones se trata. También han recogido este principio rector los diferentes tratados y acuerdos internacionales, y el mismo ha sido ampliamente reconocido por la doctrina.

El referido principio alude a la neutralización por el país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos, de los ajustes de frontera y de los tributos aduaneros que gravan la importación de insumos de los productos exportados, para lograr que el país de destino aplique los que rigen en su jurisdicción.

La citada neutralización de los efectos de los tributos aludidos, puede ser lograda mediante la aplicación de dos estrategias, en forma independiente o combinada:

- ◆ la liberación del pago de los mismos, o
- ◆ la devolución al exportador de lo que hubiera sido previamente pagado por tal concepto.

Es decir que el país importador, o “país de destino” de los productos, mantiene íntegramente –en los términos del acuerdo mencionado– su potestad tributaria en lo concerniente a los impuestos referidos a aplicar sobre los bienes objeto de la importación, no debiendo sin embargo ejercer discriminación alguna en la materia, al brindar a tales mercancías el mismo tratamiento que el que acuerda a sus similares de producción local, en particular en cuanto a tasas, exenciones, gravabilidad, entre otros.

Por otra parte, el precitado principio de tributación en el país de destino contempla la posibilidad –y el compromiso– de los países de origen, de neutralizar –entre otros– los efectos de los impuestos que se hubieran pagado por la importación de insumos y otros elementos integrantes de los bienes que se exporten. Esta neutralización encuentra reflejo normativo en nuestro sistema tributario, en las disposiciones conocidas como “régimen del draw-back” e “importación temporaria para perfeccionamiento industrial”, que prevén, respectivamente, la devolución al exportador de tales tributos y la liberación del pago de ellos a condición de efectivizar la exportación en un cierto plazo. En lo referente al impuesto al valor agregado –y también con respecto a los impuestos internos– la propia mecánica de liquidación de estos gravámenes, esto es, su condición de indirectos, hacen que las sumas pagadas por el hecho imponible importación sean neutralizadas al producirse la exportación de los bienes.

Con relación al impuesto al valor agregado no cabe duda que, tratándose de un impuesto indirecto, su neutralización completa respecto de las exportaciones encuadra en las regulaciones internacionales antes mencionadas, habiéndolo receptado de tal manera las normas que rigen este tributo.

Concretamente, el artículo 45 de la ley de la materia, establece que “A los efectos de esta ley no se admitirán tratamientos discriminatorios en lo referente a tasas o exenciones, que tengan como fundamento el origen nacional o foráneo de los bienes”, sin perjuicio de que, en lo relativo a exportaciones, los artículos 8º, inciso d) y 43, en cuanto de exportación de bienes se trata, junto con el artículo 1º, inciso b), segundo párrafo, de tratarse de exportación de servicios, consagran la ya mencionada “gravabilidad a tasa cero”.

La aplicación de otras medidas tributarias para las exportaciones, que no sean las expresadas, y aún el empleo de las enunciadas en forma que exceda el nivel de lo efectivamente tributado o que correspondería haber tributado de no existir la medida, son considerados por la legislación internacional como subsidios o subvenciones, y en tal carácter son susceptibles de ser contrabalanceadas mediante la imposición de derechos de represalia o compensatorios (“countervailing duties”) por parte del país que se agravia por tales circunstancias. Naturalmente que ello procederá una vez agotadas las instancias de negociación y comprobación también previstas en la normativa de que se trata.

La doctrina se ha expresado sobre esta cuestión en numerosas oportunidades, pudiendo citarse a Amig^o, quien, al analizar el tratamiento que se dispensa en el impuesto al valor agregado a las exportaciones, señala que el régimen aplicable, en cuanto a las franquicias otorgadas, es conocido como de “tasa cero” porque equivale a aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero de

débito fiscal y permitir el cómputo del correspondiente crédito fiscal y en su caso, la utilización del respectivo saldo a favor

A su vez **Amigo** y **Sternber**⁹ hacen hincapié en que el tratamiento que merece la devolución de impuestos y las exportaciones, está sujeto a la tributación interna, los principios tributarios, los principios doctrinarios y convenciones internacionales y la legislación nacional, y las modalidades del recupero de los créditos fiscales, entre otros aspectos.

Por su parte **Fratolocch**ⁱ señala que el reintegro impositivo consiste en la restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores, en todas las etapas de producción y comercialización, por los bienes y servicios que se exporten para uso y/o consumo, a título oneroso y por los servicios que se hubieran prestado con relación a los mismos. Agrega que tales tributos interiores no incluyen a los impuestos que hubieren gravado la importación para consumo de insumos, partes, etc., constitutivos del producto que se exporta (Draw-Back).

Mac Donel^l realiza un profundo análisis sobre la aplicación de las diversas medidas existentes para evitar la proliferación de prácticas desleales en materia de comercio internacional, resaltando la importancia que tiene la adopción de disposiciones relacionadas con subsidios y medidas de salvaguarda.

Asimismo **Pereir**^a, al analizar el tratamiento de recupero de impuesto al valor agregado por exportaciones que rige en nuestro país, comienza diciendo que las exportaciones deben ser liberadas del impuesto sin dificultad, y que normalmente son excluidas del tributo a través del mecanismo de tasa cero, el cual:

- ◆ exige la operación de exportación,
- ◆ permite reintegrar el impuesto pagado por los insumos y materias primas utilizadas en la producción de los bienes exportados.

A lo anterior agrega que este tratamiento es aceptado por las normas del GATT y no está sujeto a la aplicación de derechos de represalia en los países importadores, ya que la devolución de los impuestos al consumo no es considerado subsidio según el GATT.

Señala que ello permite competir en los mercados internacionales y se aplica el principio de tributación exclusiva en el país de destino. Sólo con una tasa cero puede recuperarse la totalidad del impuesto contenido en los insumos y materias primas. La exención sólo permite una desgravación parcial pero facilita la simplificación de la administración del tributo.

Nuevamente **Sternber**⁹ analiza lo dispuesto en el Código de Subsidios del GATT, los derechos compensatorios, los subsidios y la Ley de Comercio de los EE.UU.

Y, en otro trabajo **Sternber**⁹ advierte que los países desarrollados, en su papel de compradores de importantes volúmenes de mercaderías provenientes de otros mercados de menor grado de desarrollo, suelen imponer medidas proteccionistas en defensa de sus industrias locales, configuradas por barreras arancelarias, cuotas de importación, etcétera.

Señala que dichas medidas constituyen sin duda, un factor de entorpecimiento para el incremento de las exportaciones por parte de los países de desarrollo, con lo cual se recurre frecuentemente a la instrumentación de programas de incentivos de tales exportaciones, los que pasan a configurar verdaderos subsidios a las mismas. Estos subsidios o subvenciones adoptan comúnmente las formas de devolución de tributos por encima de lo efectivamente pagado, la exención de gravámenes directos, la estructuración de sistemas de financiación a costos inferiores a los de mercado, etcétera.

También **Sternber**⁹ señala que la mayoría de las medidas que comúnmente integran un programa de incentivos a las exportaciones son susceptibles de ser calificadas como un subsidio y por ende de ser contrabalanceadas con derechos compensatorios. Pero agrega que sólo escapan a esta calificación las neutralizaciones de tributos indirectos sobre consumos y la liberación de tributos que recaen sobre la importación de insumos que luego integren productos de exportación.

En otra publicación, el mismo autor¹ advierte que es común escuchar o leer acerca del término “*exportar impuestos*”, permanentemente expresada por los sectores económicos interesados en constituirse en beneficiarios de eventuales restituciones o exenciones impositivas, sea cual fuere el impuesto cuya restitución o exención se pretenda obtener.

En este sentido señala que la hipotética liberación de soportar cargas fiscales implicaría la inmediata repercusión como costo fiscal, que debería soportar el resto de la comunidad.

Finalmente Vázquez² realiza un exhaustivo análisis sobre el tratamiento de la imposición y el comercio internacional, describiendo los aspectos más importantes que emergen de las disposiciones vigentes en materia de devoluciones de impuesto al valor agregado por exportaciones en la Argentina.

Entre los sistemas para evitar la doble imposición, menciona el sistema de país de origen y el sistema de país de destino.

4.

PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO EN ARGENTINA

La neutralización de los efectos del impuesto al valor agregado respecto del precio de los bienes exportados constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrabalanceado con la imposición de derechos de represalia u otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

El logro completo de dicha neutralización, atento la mecánica de liquidación y pago del citado impuesto en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, implica:

- ◆ por un lado, la exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, y
- ◆ por el otro, la restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores, esto es el, crédito fiscal que resume la totalidad del tributo correspondiente a todas las etapas previas a la exportación.

No es una novedad el hecho de que nuestra legislación haya recogido dicha doctrina desde hace mucho tiempo, adoptando el principio de tributación en el país de destino para el impuesto al valor agregado.

Puede citarse como antecedente al impuesto a las ventas, el que gravaba –inicialmente– el valor agregado en la etapa industrial o manufacturera, agregando luego los trabajos sobre inmuebles propios o de terceros y determinados servicios finales. Hasta 1960 alcanzaba a las exportaciones en su casi totalidad, incluso en el caso de productos exentos en el mercado interno, aunque según las condiciones del mercado se eximían temporariamente ciertos productos, se suspendía el impuesto de otros o se rebajaba la tasa total o parcialmente.

El Decreto N° 614/60 y, más propiamente el Decreto N° 3.696/60, eximió del impuesto a las ventas a las exportaciones no tradicionales, otorgándose –además– el recupero del impuesto contenido en los insumos que formaban parte constitutiva de las mismas. De esta forma, mediante ese doble mecanismo, se podía exportar sin la incidencia del impuesto (aplicación del sistema de país de destino).

Originalmente, el Decreto N° 3.696/60 establecía la devolución del gravamen que correspondía por los productos importados que formaban parte constitutiva de las exportaciones.

Esto fue corregido por el Decreto N° 384/66 y, a partir de la Ley N° 19.413, se pasó luego a eximir a todas las exportaciones y no sólo a las no tradicionales, subsistiendo el recupero del impuesto contenido en los insumos integrantes de aquéllas, únicamente. Los eventuales saldos a favor resultantes eran susceptibles de compensación, transferencia o devolución, o sea que eran de “*libre disponibilidad*”.

En lo concerniente al impuesto al valor agregado contemporáneo, los artículos 8° y 43 de la ley del impuesto, disponen, respectivamente, la exención antes mencionada, y el derecho de los exportadores a recuperar el impuesto al valor agregado facturado por sus proveedores, consagrando de tal manera la “*imposición de las exportaciones a tasa cero*”.

Dicha normativa configura un sistema de neutralización del impuesto que nos ocupa, tan antiguo como el propio gravamen. Sin embargo, las modalidades de implementación del mismo en sus aspectos formales o administrativos, así como los avatares macroeconómicos con los que tales esquemas han coexistido en los últimos años, implicaron que se produjeran a su respecto significativas variaciones, atravesando incluso algunos períodos de verdadera parálisis de efectividad.

Tampoco han resultado indiferentes en su influencia respecto de la cuestión tratada, las maniobras dolosas llevadas a cabo reiteradamente en perjuicio del fisco, al amparo de los efectos devolutivos de las disposiciones aludidas, o bien de la posibilidad de empleo de los créditos de marras por parte de terceros a quienes se les transfiere.

Cabe citar las distintas expresiones doctrinarias existentes en esta materia, tales como **River**^o, quien analiza las disposiciones contenidas en la normativa del impuesto al valor agregado referidas a la mecánica de recupero del gravamen por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 de la ley. Destaca que luego del dictado de la Ley N° 25.063, el principio de “país de destino” ha dejado de tener vigencia respecto de las exportaciones de servicios, prestaciones estas últimas que han pasado a ser una exclusión del objeto imponible.

También **Sternber**⁹ señala que la neutralización de los efectos del impuesto al valor agregado respecto del precio de los bienes exportados constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrarrestado con la imposición de derechos de represalia y otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

Prosigue diciendo que el logro completo de dicha neutralización implica, atento la mecánica de liquidación y pago del gravamen en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, tanto la exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, cuanto la restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores.

El mismo auto^r en relación con el régimen de recupero del impuesto al valor agregado, menciona que mayormente la exportación es encarada por los mismos productores, verificándose la exención directa del tributo, o bien cuando se trata del recupero de alguno de estos impuestos previamente pagados, siendo posible la acreditación contra el mismo u otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva.

Por su parte **Vázquez**^z, acerca del tratamiento que merecen las exportaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que las mismas resultan exentas, pudiendo recuperarse el impuesto que le hubieran facturado al exportador por aquellos insumos vinculados efectivamente con las operaciones de exportación o con cualquier etapa en la consecución de las mismas.

Advierte que este sistema es conocido también como de “tasa cero”, porque equivale a aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero de débito fiscal y permite el cómputo del correspondiente crédito fiscal y –cuando corresponda– la utilización del respectivo saldo a favor.

^A **migo, Ruben**; “El comercio internacional y los impuestos al consumo” *Boletín de la D.G.I.* N° 256, abril 1975 página 487.

^A **migo, Ruben y Sternberg, Alfredo**; “La devolución de impuestos y las exportaciones” *La Información*, Ed. Cangallo, Julio 1990, Tomo LXII N° 727, página 13.

^F **ratalocchi, Aldo**; “Cómo exportar e importar”, *Aplicación Tributaria S.A.*, Julio 1997, página 150.

^M **ac Donell, Stella Maris**; “El comercio internacional desleal” *Aplicación Tributaria S.A.*, Buenos Aires, Agosto 1997.

^P **ereira, Omar**; “Régimen especial de recupero del I.V.A. de exportaciones”, *Errepar DT Tomo IX*, página 899.

^S **ternberg, Alfredo R.**; “Subsidios a las exportaciones y derechos compensatorios” *Guía Práctica del Exportador e Importador*. Octubre y Noviembre 1983, Nros. 322 y 323.

^S **ternberg, Alfredo R.**; “Derechos de represalia, algunas medidas para contrarrestarlos”, *Guía Práctica del Exportador e Importador*, Abril 1986, N° 352.

^S **ternberg, Alfredo R.**; “Incentivos a las exportaciones versus proteccionismo”, *Impuestos*, Tomo XLVI-B, página 1699.

^S **ternberg, Alfredo R.**; “Los impuestos y el comercio exterior argentino”, 2° edición. *Aplicación Tributaria S.A.*, Buenos Aires, Agosto 2000, página 123.

^V **ázquez, Francisco**; “Reintegro del I.V.A. por exportaciones”, *Errepar* 1999, página 1.

^R **ivero, Silvia**; “Análisis sectorial o institucional: el I.V.A. en las exportaciones”, *PET* N° 189, página 9.

^S **ternberg, Alfredo R.**; “Los impuestos y el comercio exterior argentino”, *Aplicación Tributaria S.A.*, 2000, página 135.

St **ernberg, Alfredo R.**; "La promoción tributaria de exportaciones en la República Argentina", *Boletín de la D.G.I. N°469*, Enero 1993, página 7.

^V **ázquez, Francisco**; "Reintegro del I.V.A. por exportaciones". *Errepar 1999*, página 5.