

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - SUJETOS DEL EXTERIOR QUE REALIZAN PRESTACIONES EN EL PAÍS - RESPONSABLE SUSTITUTO**

**Ley 27.346 – Poder Ejecutivo Nacional**

Buenos Aires, 08 de febrero de 2017

Entre los cambios a leyes impositivas que produjo la Ley 27.346 (Boletín Oficial del 27/12/16), en su artículo 8º se dispuso introducir la figura del “responsable sustituto” en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para actuar en aquellos casos en que los no residentes realicen locaciones o prestaciones en nuestro país.

En verdad la ley no hace otra cosa que establecer los lineamientos generales de un futuro régimen que deberá reglamentar el Poder Ejecutivo a través de decretos y resoluciones de la AFIP, tal como lo prevé la propia ley.

Con tales limitaciones efectuaremos las primeras apreciaciones que nos merecen este nuevo régimen que en su redacción presenta más incógnitas que certezas.

Operaciones alcanzadas por el nuevo régimen

De la definición de *responsable sustituto* que contiene el régimen surge que las operaciones alcanzadas por el mismo serán **las locaciones y/o prestaciones gravadas realizadas en el país** (artículo 3º de la ley del IVA) por parte de locadores o prestadores residentes o domiciliados en el exterior.

Se llena así un vacío legal que dejaba al margen del impuesto, precisamente, al desarrollo temporal de actividades por parte de sujetos no residentes en territorio argentino, siendo que las locaciones y prestaciones –aún sin el requisito de habitualidad- están incluidas en la definición del objeto del gravamen. A los fines prácticos la ausencia de un domicilio en nuestro país por parte del no residente, tornaba imposible tramitar una CUIT, inscribirse, practicar las declaraciones juradas e ingresar el impuesto, motivos por los cuales la respectiva prestación queda, de hecho, al margen del impuesto.

No cabe confundir este nuevo régimen por el vigente referido al comúnmente denominado “IVA- Importación de servicios”, contenido en el artículo 1º inciso d) de la Ley del IVA (*“Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos”*), resultando sujetos los respectivos prestatarios (art. 4º, inc g, de la Ley del IVA) y que se encuentra reglamentado por la RG AFIP 549.

A partir de ahora, entonces, tendremos dos regímenes:

- IVA-Importación de servicios (RG AFIP 549)
- IVA-Prestaciones gravadas realizadas en el país por no residentes

## ¿Sujeto pasivo o responsable sustituto o ambos?

Se incorpora un nuevo inciso al elenco de sujetos pasivos del tributo definidos en el artículo 4º de la Ley del IVA en los siguientes términos:

*h) Sean locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos.*

Y seguidamente se define al “responsable sustituto” de la siguiente manera:

*Incorpórase como artículo sin número agregado a continuación del artículo 4º, el siguiente:*

*Artículo ....- Serán considerados responsables sustitutos a los fines de esta ley, por las locaciones y/o prestaciones gravadas, **los residentes o domiciliados en el país que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior y quienes realicen tales operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio**, independientemente de la forma de pago y del hecho que el sujeto del exterior perciba el pago por dichas operaciones en el país o en el extranjero.*

*Se encuentran comprendidos entre los aludidos responsables sustitutos:*

*a) Los Estados nacional, provinciales y municipales, y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus entes autárquicos y descentralizados.*

*b) Los sujetos incluidos en los incisos d) –cooperativas-, f) -asociaciones, fundaciones-, g) –mutuales- y m) -asociaciones deportivas-, del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.*

*c) Los administradores, mandatarios, apoderados y demás intermediarios de cualquier naturaleza.*

La forma de incorporación de esta figura a la ley del IVA resulta cuando menos atípica, ya que se define como nuevo “sujeto” a los prestatarios del país “en su carácter de “responsables sustitutos”.

El “sujeto” de un impuesto es aquel en cabeza de quien se verifica el hecho imponible, en tanto, el “responsable sustituto” es quien asume una obligación tributaria sin que el hecho imponible pueda atribuírsele. Entonces, ¿qué habrá querido expresar la ley cuando refiere que el prestatario local será “sujeto” cuando actúe en “carácter de responsable sustituto”? Quizás haya intentado con esta redacción *sui generis* habilitar al responsable sustituto la posibilidad de cómputo como crédito fiscal del impuesto ingresado en aquel carácter, tal como ocurre en las importaciones de bienes donde el “importador” es nombrado como “sujeto” (art. 4, inc c, de la Ley del IVA) cuando en realidad está sustituyendo al exportador del exterior.

La definición de “responsable sustituto” incorporada a continuación del artículo 4º de la ley viene a complicar el panorama al intentar aclarar que el Estado, ciertos sujetos exentos del impuesto a las ganancias y los intermediarios de cualquier naturaleza “se encuentran incluidos”, cuando en realidad ya están incluidos en la primera parte de la definición de responsable sustituto cuando expresa : **los residentes o domiciliados en el país que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior.**

Sin embargo, la referencia puntual a ciertos sujetos no es inocua, ya que podría interpretarse que quedarían al margen de actuar como sustitutos, por ejemplo, otros sujetos incluidos en el artículo 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias como ser: instituciones religiosas (inc e) e instituciones internacionales sin fines de lucro con sede central en la República Argentina (inc. r) u otros sujetos que gocen de exención en el Impuesto a las Ganancias por leyes específicas. Queda abierto el interrogante.

Por el contrario podrían quedar nominadas como “sustitutas” las personas humanas que resulten prestatarias de alguna locación de servicios o prestación realizada en nuestro país por parte de un no residente.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, la normativa bajo comentario establece que el Poder Ejecutivo nacional podrá disponer en qué casos no corresponde asumir la condición de “responsable sustituto”.

## Determinación e ingreso del impuesto. Computo como crédito fiscal

La determinación e ingreso del impuesto estará en cabeza del responsable sustituto quien deberá inscribirse a tal fin ante la AFIP en los casos, formas y condiciones que se establezcan.

La normativa confunde el régimen de “responsable sustituto” con un régimen de retención, al establecer que en *los supuestos en que exista imposibilidad de retener, el ingreso del gravamen estará a cargo del responsable sustituto.* La obligación del responsable sustituto de ingresar el impuesto que se origina por verificarse el hecho imponible es independiente de su cobro o no al prestador y además, nunca podría aplicarse una “retención” sobre el pago al beneficiario del exterior ya que éste no facturará el IVA “argentino”, y de proceder así, de tal forma, se estaría cercenando parte del precio de la prestación.

En los hechos, igual que en el régimen de IVA-Importación de Servicios, su aplicación no tiene efectos sobre el beneficiario del exterior, sino que quien asume e ingresa el impuesto es el “importador” local que luego lo computa como crédito fiscal. En el nuevo régimen se verificará la misma situación, el prestatario local ingresará directamente el impuesto y efectuará su cómputo como crédito fiscal.

De allí que la propia normativa disponga que el impuesto así ingresado tendrá para el responsable sustituto el carácter de crédito fiscal computable y de originarle saldo a su favor el mismo tendrá el carácter de “técnico” (primer párrafo del artículo 24 de la Ley del IVA). Obviamente el cómputo como crédito fiscal podrán efectuarlo aquellos responsables sustitutos que revistan como “inscriptos” en el IVA.

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

En cuanto a los responsables sustitutos exentos, no alcanzados o consumidores finales ante el IVA, el impuesto ingresado constituirá un mayor costo de la prestación.

Otra nota un tanto particular que presenta este régimen es que la ley faculta al Poder Ejecutivo “para disponer las normas reglamentarias que estime pertinentes, a los fines de establecer la forma en que los Estados nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, liquiden e ingresen el gravamen, en carácter de responsable sustituto”. Parecería apuntar a la calificación de exentos de IVA de estos sujetos pero en verdad, también tendrán que actuar como sustitutos otros sujetos exentos del gravamen (mutuales, asociaciones, fundaciones, etc.) por lo cual la normativa que emita la AFIP deberá contemplar todas las situaciones.

Una cuestión no tratada en la ley y que indefectiblemente deberá contemplar la normativa de la AFIP es la referida a la actuación que le cabrá a las entidades financieras que intervengan en los pagos a beneficiarios del exterior respecto de las prestaciones realizadas en nuestro país sujetas al nuevo régimen sustitutivo. En ese sentido es factible que siguiendo la línea del régimen de IVA-Importación de Servicios se disponga que en los casos en que habiendo correspondido actuar al prestatario local como responsable sustituto no lo hubiese hecho, la entidad financiera perciba al deudor local el impuesto y lo ingrese al fisco, sin perjuicio que el deudor local lo compute como crédito fiscal IVA.

## Vigencia

De acuerdo al artículo 12 de la Ley 27.346, las disposiciones del régimen de sustitución entraron en vigencia respecto de los hechos imposables que se perfeccionaron a partir del 1 de enero de 2017, inclusive.

Si embargo, a la fecha del presente informe el régimen aún no ha sido reglamentado y por tal motivo no se encuentra operativo; en consecuencia no resulta obligatoria su aplicación.

**Dr. José A. Moreno Gurrea**