

**IMPORTADORES DE BIENES DE CONSUMO MASIVO
(MERCADERÍA)**

**EXCLUSIÓN AL RÉGIMEN DE PERCEPCIÓN EN EL IVA ANTE LA
DGA**

www.sergiocarbone.com.ar

La realización de todo negocio requiere planificación económica, financiera, legal y fiscal (entre otras). Incluso cualquier etapa de ejecución (toda etapa en realidad) requiere planificación específica.

En un negocio de reventa de mercadería de origen foráneo, en el caso de desear ocupar la posición del importador local se demandará importantes inversiones financieras vinculadas a adelantos a realizar al proveedor del exterior, tareas administrativas costosas (en recursos materiales y humanos) en seguir los trámites requeridos para la habilitación al acceso a cambios y despacho a plaza. Luego de esta “peripezia” debemos afrontar los costos (erogaciones) naturales de la toda importación.

En el presente documento nos encargaremos de analizar las condiciones que deberá acreditar un importador que deseará solicitar un certificado de exclusión del régimen de percepciones fiscales en el impuesto al valor agregado con motivo de importaciones definitivas de bienes.

En toda importación de bienes muebles en destinación definitiva y con fines de ser aplicados a mercadería de reventa importará considerar el impacto de los impuestos nacionales que gravan dicha operación, así como los ingresos directos que soporta dicho acto. En cuanto nos importa orientaremos nuestro estudio al impuesto al valor agregado por el peso, en su conjunto que representa en todo acto de importación.

Por último, corresponde advertir que cada caso es particular de manera tal que el presente documento no debe ser considerado como un acto de asesoramiento sino como una referencia general para una hipótesis específica.

De encontrar útil esta información está invitado a compartirla y, de ser el caso, contactarse con mi estudio para analizar su caso particular y posibilidad de aplicación de esta u otra norma referente a una situación concreta.

Dr. Sergio Carbone
Contador Público (UBA)

Como punto de partida será necesario destacar que el régimen de percepciones aplicables a la importación definitiva de bienes se encuentra reglamentado por la RG AFIP 2937¹. En cuanto es de interés del presente informe corresponde señalar los siguientes elementos:

- (1) La norma de referencia se aplicará a toda importación definitiva de bienes muebles. El agente de percepción será la AFIP-DGA;
- (2) Momento de aplicación del régimen: importación definitiva de cosas muebles gravadas por el impuesto al valor agregado (Art. 1);
- (3) La norma contempla exclusiones en su Art. 2 siendo estas en líneas generales las siguientes:
 - a. Bienes de uso particular del importador;
 - b. Bienes comprendidos en el Art. 26 Ley 23.349;
 - c. Bien de uso para importador local;
 - d. Animales de especie bovina y según condición del importador;
 - e. Introducción por aduanas de frontera y bajo régimen simplificado;
 - f. Insumos destinados a reparación de embarcaciones y similares;

De lo expuesto cabe señalar que toda importación de cosa mueble, definitiva, y con carácter de bien de cambio para el importador, salvo casos específicamente mencionados en el Art. 2 RG 2937, estará sujeta a la percepción fiscal de referencia.

- (4) Sujetos pasibles de percepción: importadores;
- (5) Base imponible: conforme Art. 25 Ley 23.349² conforme Art. 7 RG 2939;
- (6) Alícuotas aplicables. Según siguiente detalle:

¹ B.O. 15-11-2010

² Ley 23.349: "ARTICULO 25 — En el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella."

- a. Bienes sujetos a la alícuota general tributaria (21%) (responsables inscriptos): se aplicará la alícuota de percepción del 20% sobre la base imponible señalada en (5) supra;
- b. Bienes sujetos a alícuotas reducidas (responsables inscriptos): se aplicará la alícuota de percepción del 10% sobre la base imponible señalada en (5) supra;

Es importante destacar el efecto financiero de la percepción aquí señalada dado que se “acumula” al IVA vinculado a la importación definitiva de bienes correspondiendo a este último el carácter de crédito fiscal. Así las cosas, para el caso de una importación definitiva de mercaderías alcanzadas a la alícuota general del tributo, el impacto en el impuesto al valor agregado será el siguiente:

(1) IVA crédito fiscal por importación: 21%;

(2) IVA percepción RG 2937: 20% (comúnmente conocida como “IVA adicional”).

Si bien el Art. 8 RG 2937 se encarga de aclarar que “el monto de las percepciones efectuadas tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, correspondiendo ser computado por éstos en la declaración jurada del período fiscal al cual resulten imputables los créditos fiscales generados por las operaciones de importación definitiva que dieran origen a la percepción” la realidad es que el importador deberá considerar el inmovilizado financiero (en caso de no contar con débitos fiscales o deuda fiscal compensable que permita la aplicación de dichos saldos³.

³ Las percepciones fiscales una vez ingresadas en la determinación fiscal a la que son imputables se convierten, de exceder el saldo técnico del período a favor de la autoridad fiscal, en créditos fiscales de libre disponibilidad pudiendo, entre otras aplicaciones, ser utilizados para compensar deudas fiscales (obligaciones comprendidas en la Ley 11.683 y en carácter de sujeto pasivo del impuesto). Art. 8 RG 2937 – Art. 24 Ley 23.349.

EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE PERCEPCIONES

El Art. 8, último párrafo, RG 2937 establece que de resultar saldos a favor del contribuyente de manera recurrente se podrá recurrir al procedimiento normado por la RG AFIP 2226⁴ a efectos de solicitar un certificado de exclusión del régimen de retenciones y percepciones en el IVA.

En cuanto interesa saber se describen los elementos salientes de la RG AFIP 2226:

(1) Se trata de un régimen general para tramitación de exclusiones al régimen de retenciones y percepciones en el IVA. Se aplica para el caso de importadores sujetos al régimen de la RG 2937 salvo sujetos excluidos señalados en Art. 3 RG 2226 que, en cuanto importa, indicamos las hipótesis por las que el contribuyente solicitante podría ser excluido del régimen:

a) Hayan sido querellados o denunciados penalmente, con fundamento en las Leyes Nº 23.771 o Nº 24.769 y sus respectivas modificaciones, según corresponda, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio;

b) Hayan sido denunciados o querellados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio, o cuando dicho requerimiento guarde relación con delitos comunes que fueran objeto de causas penales en las que se hubiera ordenado el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales;

c) Se trate de personas jurídicas cuyos titulares —directores o apoderados—, como consecuencia del ejercicio de sus funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los incisos a) y b) precedentes;

d) Se les hubiere constatado —como consecuencia de verificaciones y fiscalizaciones realizadas, inclusive mediante la utilización de sistemas informáticos— la improcedencia del beneficio de exclusión anteriormente otorgado o del que se encuentra usufructuando;

⁴ B.O. 20-03-2007

- e) Se encuentren inhabilitados para presentar una solicitud, de acuerdo con lo dispuesto en los Artículos 25 a 30 de la presente (efectos de rectificativas a favor de la autoridad fiscal y diferencias en formulario F939);
- f) Se encuentren obligados a emitir comprobantes clase “M” o clase “A” con la leyenda “Obligación Sujeta a Retención”;
- g) Interpongan la solicitud con una antelación mayor a TREINTA (30) días corridos a la finalización de la vigencia de un certificado anteriormente otorgado;
- h) Posean, a la fecha de la solicitud, otra presentación en trámite o, encontrándose resuelta la misma, registre disconformidad o recurso pendiente de resolución;
- i) Integren la base de contribuyentes no confiables.

(2) Requisitos de interposición del beneficio fiscal (Art. 4 RG 2226).

- www.sergiocarbone.com.ar
- a) Revistan el carácter de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado;
 - b) Tener actualizada la información respecto de la o las actividad/es económica/s que se realizan, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución General Nº 485;
 - c) Tener actualizado el domicilio fiscal declarado, en los términos establecidos por la Resolución General Nº 2109, o la que la reemplace y/o complemente;
 - d) Haber cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los DOCE (12) últimos períodos fiscales, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidas con anterioridad a la fecha de solicitud;
 - e) Haber cumplido con la obligación de presentación de las DOCE (12) últimas declaraciones juradas de los recursos de la seguridad social, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidas con anterioridad a la fecha de solicitud;

f) Haber cumplido con la obligación de presentación de la última declaración jurada de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales, según corresponda, vencidas a la fecha de la solicitud;

g) No registrar deuda líquida y exigible con esta Administración Federal a la fecha de solicitud, por las obligaciones detalladas en los incisos d) y f) precedentes;

h) Poseer saldo de libre disponibilidad, que surja de la última declaración jurada del impuesto al valor agregado vencida a la fecha de solicitud. Dicho saldo deberá ser equivalente, como mínimo, al VEINTE POR CIENTO (20%) del promedio del impuesto determinado en las declaraciones juradas mencionadas en el inciso d) del presente artículo, con excepción de aquellos contribuyentes cuyas operaciones estén gravadas con alícuota reducida, a quienes se les aplicará distintas pautas de control tendientes a verificar la condición indicada;

j) Haber cumplido, de corresponder, con la obligación de presentación de la declaración jurada del régimen de información establecido por la Resolución General N° 3.293 y su complementaria, del último período fiscal vencido a la fecha de presentación de la solicitud.

www.sergiocarbone.com.ar

NORMAS ESPECIALES PARA IMPORTADORES

La RG 2226 establece una condición especial aplicable solamente a importadores que no cumplan con el requisito señalado en Art. 4, inc. h) RG 2226 (saldo de libre disponibilidad superior al promedio del saldo técnico devengado en los últimos 12 meses y en montos de 20%). En este caso el importador podrá solicitar el beneficio incluso sin cumplir con excesos de saldos a favor si se presentan las siguientes situaciones (certificado oponible únicamente ante aduana). Las condiciones (para la calificación excepcional referida) son:

a.- Haber cumplido con el resto de los requisitos establecidos en el párrafo precedente;

b.- Encontrarse inscripto y habilitado en carácter de importador/exportador en los 'Registros Especiales Aduaneros' previstos en el Título II de la Resolución General Nº 2.570, sus modificatorias y complementarias, con una antigüedad igual o mayor a UN (1) año y no registrar suspensiones en el mismo, superiores a TREINTA Y UN (31) días corridos, consideradas individualmente, en los últimos DOCE (12) meses;

c.- Haber oficializado en los últimos DOCE (12) meses anteriores a la solicitud, al menos DOCE (12) despachos de importación con mercaderías libradas a plaza (Estado Cancelado), por un monto de valor FOB igual o superior a TRESCIENTOS MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U\$S 300.000) o su equivalente en otras monedas al tipo de cambio considerado en la oficialización;

d.- Encontrarse inscripto como empleador, habiendo declarado DOS (2) trabajadores en relación de dependencia, como mínimo.

CONCLUSIONES

Es común confundir los efectos del certificado general RG 2226 AFIP de aquellos esperados para el trámite específico en caso de importadores. Contar con el certificado de exclusión al régimen de retenciones y percepciones en el IVA en muchos casos no es una opción para el contribuyente sino una necesidad.

En vista de las confusiones detectadas entendemos que resulta prudente aclarar que el certificado RG 2226 puede ser de carácter general o bien de carácter particular y para ser oponible solamente ante la DGA.

El certificado general se acreditará ante todo agente de percepción (incluso la DGA). El certificado particular solamente será oponible ante la DGA.

La norma establece condiciones especiales que deberá acreditar el importador **solo cuando desee obtener el certificado de referencia y no hubiera logrado acumular saldos de libre disponibilidad en montos superiores al promedio del 20% de los saldos técnicos devengados durante 12 meses anteriores.**

Lo dicho significa que, de cumplir con el requisito de saldos de libre disponibilidad (Art. 4 inc h) RG 2226) no se requerirá, para el importador solicitante, el cumplimiento de los requisitos a.- a d.- señalados en punto anterior.

Por último cabe señalar que el certificado exclusivo para importadores considera una exclusión parcial (50%) mientras que el certificado general habilita una exclusión total (100%). Vigencia en ambos casos: 6 meses.

La solicitud de cualquiera de los dos certificados referidos (general o particular) será realizada desde los sistemas digitales específicamente habilitados por la autoridad fiscal. Antes de realizar la solicitud se recomienda verificar los requisitos dispuestos por la norma bajo comentario a efectos de verificar el cumplimiento de cada uno de ellos⁵.

Una vez regularizada cualquier situación requerida por la norma fiscal y solicitado el beneficio fiscal de exclusión temporaria de regímenes de retención y percepción en el IVA deberá considerar que, seguramente, recibirá un requerimiento de datos a modo de verificación de la

⁵ Una muy mala práctica es limitar la tarea a solicitar el certificado por la plataforma web para luego, de existir omisiones (casi siempre surge algo) se recibe rechazo y bloquea hasta nuevo mes un próximo intento

situación general del contribuyente. Ello es perfectamente normal dado que la autoridad fiscal se orientará a verificar el motivo por el cual no se han consumido los saldos técnicos que habilitan el pedido así como la fuente de financiamiento de las operaciones.

En referencia a esto último el solicitante, adicionalmente a verificar el cumplimiento íntegro de las pautas de la RG 2226 para obtención del certificado de referencia deberá constatar, como mínimo, lo siguiente:

- (1) documentación respaldatoria (oponibilidad a terceros) respecto del modo de financiación de las operaciones corrientes;
- (2) motivo de negocios que imposibilitó generar débitos fiscales en montos superiores a los créditos fiscales corrientes;
- (3) origen de fondos que financian las actividades;
- (4) hipótesis de sub-capitalización societaria.

Recuerde el contribuyente que se encuentra solicitando un beneficio fiscal y, en este sentido, la autoridad fiscal realizará un escrutinio detallado sobre las actividades desarrollada y su financiamiento.

www.sergiocarbone.com.ar