

Universidad Nacional de Mar del Plata

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires

Carrera de Posgrado de Especialista en Tributación

Título de Trabajo: “Estaciones de radiodifusión sonora. Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado”.

Autora: Cardinali Nathalie Fernanda

14 de enero de 2004

## INDICE

Resumen del trabajo .....	3
Introducción.....	4
Características de los servicios de radiodifusión.....	5
Introducción. Ley 22.285.....	5
Ingresos obtenidos por las estaciones de radiodifusión. Formas de facturación.....	6
Antecedentes legislativos y reglamentarios desde la sanción de la ley 20.631 a la fecha .....	9
Período comprendido entre 01/01/1975 y 06/10/1980.....	9
Período comprendido entre 06/10/1980 y 01/11/1986.....	9
Período comprendido entre 01/11/1986 y 01/12/1990.....	10
Período comprendido entre 01/12/1990 y 30/04/1992.....	11
Período comprendido entre 30/04/1992 y 31/12/1998.....	13
Período comprendido entre 31/12/1998 y 01/01/2001.....	15
Período comprendido entre 01/01/2001 y 30/04/2001.....	23
Período posterior al 30/04/2001. ....	23
Sanción de la Ley 25.063 - Decreto 1517/98 - Posterior insistencia del Congreso respecto de los vetos efectuados por el Poder Ejecutivo Nacional. ....	26
Análisis comparativo de legislaciones de diferentes países respecto a la situación en nuestro país. ....	30
La exención a las estaciones de radiodifusión sonora. ¿Existen suficientes fundamentos de peso que la justifiquen? .....	33
Conclusión.....	39
Bibliografía.....	40

## RESUMEN DEL TRABAJO

He estructurado el trabajo de la siguiente manera:

1. Breve introducción. Características de la actividad de radiodifusión. Ley 22.285. Posibles modalidades de contratación de los servicios. Facturación.
2. Análisis de la evolución de nuestra legislación - leyes, decretos, jurisprudencia administrativa y judicial -, desde la vigencia del IVA (año 1975) a la fecha. Situación generada con la insistencia y ratificación del Congreso de la Nación de la ley 25.063 vetada parcialmente por el Poder Ejecutivo mediante el decreto 1517/98.
3. Comparación de nuestra legislación con la legislación de un país de la Unión Europea, de un estado de los Estados Unidos de Norteamérica y de un país de América del Sur.
4. Descripción del desenvolvimiento de la actividad de radiodifusión en el país y vinculación del mismo con la exención vigente a la fecha. Conclusión en este tema.

## INTRODUCCION

Este trabajo tiene por finalidad analizar la situación de exención en el Impuesto al Valor Agregado para los Servicios de Radiodifusión.

Para ello realicé un análisis de la evolución de nuestra legislación en esta materia, desde la sanción de la ley 20.631 a la fecha, analizando previamente qué se entiende por servicios de radiodifusión.

Actualmente la única exención vigente es la que se aplica a los ingresos por publicidad obtenidos por estaciones de amplitud de frecuencia y de modulación de frecuencia que tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de hasta 5 Kw.

A mi juicio, y teniendo en cuenta que aproximadamente el 75% de las estaciones de radiodifusión sonora son emisoras clandestinas, situación que se viene dando desde hace ya varios años y que genera una competencia desleal muy importante, no debería de encontrarse exenta la prestación de este tipo de servicios.

## CARACTERISTICAS DE LOS SERVICIOS DE RADIODIFUSION

### INTRODUCCION. LEY 22.285

La Ley de Radiodifusión N° 22.285/80 establece en su artículo 1° que “Los servicios de radiodifusión ... comprenden las radiocomunicaciones cuyas emisiones sonoras, de televisión o de otro género, estén destinadas a su recepción directa por el público en general, como así también los servicios complementarios...”. Cuando este artículo hace mención a las *emisiones sonoras* se está refiriendo a las estaciones de radiodifusión con modulación de amplitud (conocidas comúnmente como AM)

El Capítulo II, Título IV de la citada ley hace referencia a los servicios complementarios, definiendo este concepto en su artículo 56: “Son servicios complementarios de radiodifusión: el servicio subsidiario de frecuencia modulada, el servicio de antena comunitaria, el servicio de circuito cerrado comunitario de audiofrecuencia o de televisión y otros de estructura análoga cuya prestación se realice por vínculo físico o radioeléctrico. Sus emisiones estarán destinadas a satisfacer necesidades de interés general de los miembros de una o más comunidades”

El artículo 57 define el concepto de Servicio Subsidiario de Frecuencia Modulada (conocido comúnmente como FM): “El servicio subsidiario de frecuencia modulada tiene por objeto transmitir o difundir música, programas educativos, culturales, científicos, o de interés general, mediante la utilización de los subcanales de las frecuencias destinadas al servicio de radiodifusión sonora con modulación de frecuencia. ...”

Por su parte el artículo 59 de la ley bajo análisis, hace referencia al servicio complementario de Antena Comunitaria: “El servicio complementario de antena comunitaria tiene por objeto la recepción, ampliación y distribución de las señales provenientes de una o más estaciones argentinas de radiodifusión, sus repetidoras y relevadoras con destino a sus abonados... ”.

El artículo 60 habla de los Circuitos Cerrados: “El servicio de circuito cerrado comunitario de televisión o de audiofrecuencia tiene por objeto la difusión de programación destinada exclusivamente a sus abonados... ”.

El Fisco en su Dict. 49/91 - D.A.T.(D.G.I.) del 26/11/1991, haciendo mención al servicio de televisión por cable exclusivo para abonados como un servicio de circuito cerrado comunitario de televisión, estableció que "... el mismo se encuentra entre los servicios complementarios a que hace referencia el artículo 1º de la ley 22.285". Asimismo, y siguiendo con el tema de la televisión por cable, el Dict. 80/92 - D.A.T. (D.G.I.) del 31/07/1992, aclaró que el servicio de televisión por cable para abonados está considerado como un servicio de radiodifusión, encuadrando éstos últimos en el concepto de telecomunicaciones.

Finalmente, el artículo 62 de la ley 22.285 se refiere a los Otros Servicios Complementarios: "El Comité Federal de Radiodifusión autorizará la prestación de aquellos servicios complementarios no previstos en esta Ley...".

La Autoridad de Aplicación de esta ley es el Comité Federal de Radiodifusión (COMFER), organismo autárquico dependiente del Poder Ejecutivo Nacional.

#### INGRESOS OBTENIDOS POR LAS ESTACIONES DE RADIODIFUSIÓN. FORMAS DE FACTURACION

Las entidades que prestan servicios de radiodifusión obtienen ingresos provenientes de:

- a) la comercialización de publicidad,
- b) la comercialización de programas producidos o adquiridos por las estaciones,
- c) todo otro concepto derivado de la explotación de los servicios de radiodifusión.

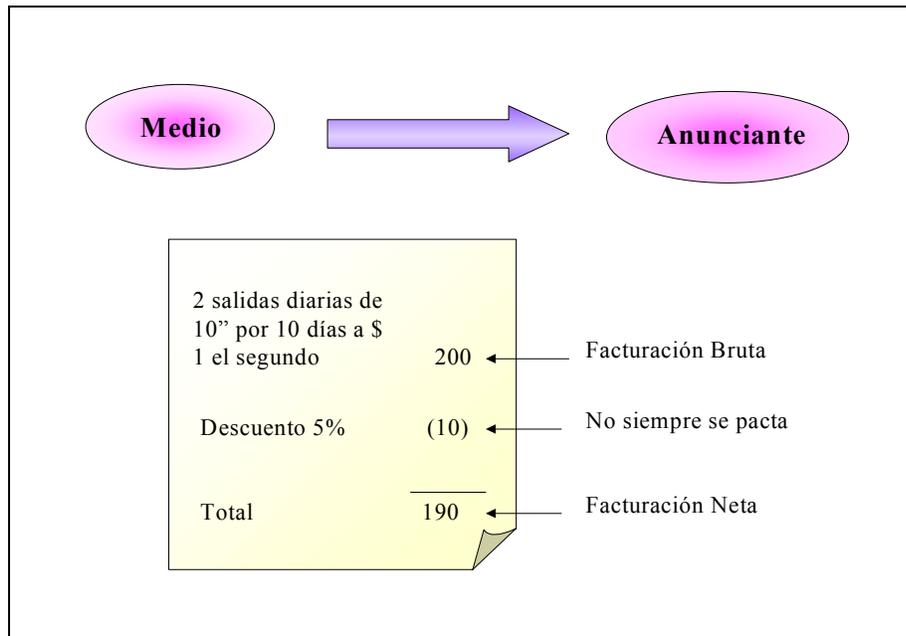
La publicidad a emitir deberá ser contratada por los titulares de servicios directamente con anunciantes, o con agencias de publicidad previamente registradas en el Comité Federal de Radiodifusión que actúen por cuenta de anunciantes identificados. (artículo 69 de la ley 22.285)

Las modalidades de facturación son las siguientes:

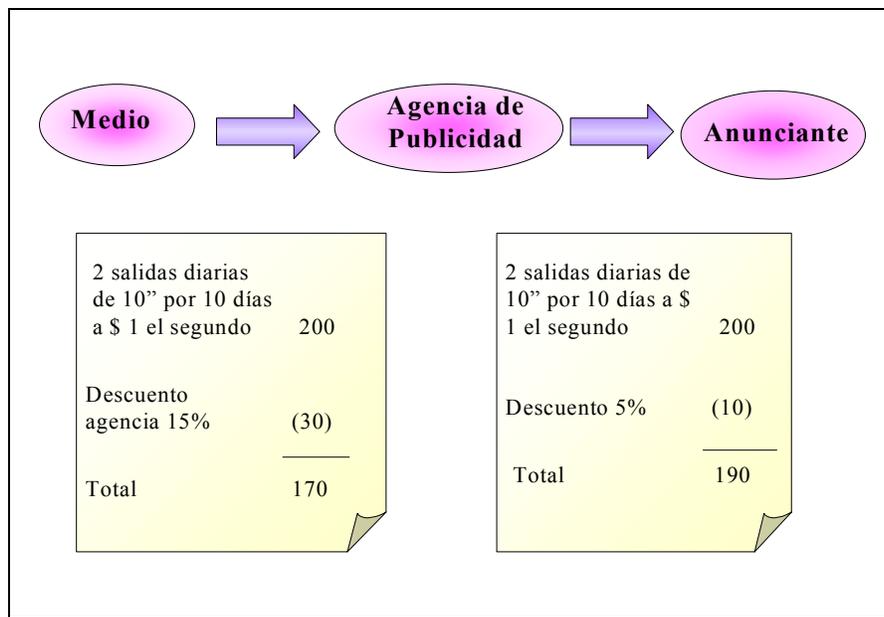
1. Publicidad contratada directamente con anunciantes. En este caso, el anunciante contrata con el medio directamente la cantidad de salidas diarias, la duración del aviso, la cantidad de días en los que va a salir la publicidad y el valor del segundo. Este último varía de

acuerdo al horario, ya que en las radios en la mañana y en la televisión por la noche temprano, suele ser más costoso dado que la audiencia es mayor, y pueden convenirse descuentos o bonificaciones por volumen o continuidad.

Esquemmatizando:



2. Publicidad contratada con agencias de publicidad. En este caso el esquema sería el siguiente:



Aquí el medio contrata con agencias de publicidad previamente registradas en el Comité Federal de Radiodifusión - el que les otorga un número de registro de agencia de publicidad (RAP) - que actúan por cuenta de anunciantes identificados. El medio otorga un descuento especial que se denomina descuento de agencia y que en la práctica es del 15%. La agencia de publicidad a su vez le factura al anunciante un monto bruto - que no necesariamente tiene que ser el mismo que le fue facturado por el medio -, y puede otorgar algún tipo de descuento. El anunciante le paga a la agencia de publicidad y ésta última le paga al medio. El ingreso que obtiene la agencia de publicidad - en el caso planteado - está dado por la diferencia entre el descuento que le efectúa el medio y el descuento que la agencia le concede al anunciante, o bien por la diferencia entre los dos netos, es decir de \$ 20.

Es de destacar que, conforme lo establece el art.74 de la L.22.285, de la facturación bruta sólo podrán deducirse bonificaciones y descuentos comerciales vigentes en plaza y que efectivamente se facturen y contabilicen; y en ningún caso podrán ser tomados en consideración bonificaciones y descuentos cuya deducción no fuera admisible a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias.

También las estaciones de radiodifusión pueden obtener ingresos provenientes de la comercialización de programas producidos. Esto normalmente se hace mediante la celebración de contratos con otras estaciones en virtud de los cuales las primeras se comprometen a permitirles a las segundas bajar por satélite los programas que emiten aquéllas mediante el pago mensual de un abono.

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS Y REGLAMENTARIOS DESDE LA SANCIÓN DE LA  
LEY 20.631 A LA FECHA

PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 01/01/1975 Y 06/10/1980.

El día 31 de diciembre de 1973 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 20.631 que creó el Impuesto al Valor Agregado, y que comenzó a aplicarse para los hechos imponible que se configuraran a partir del 01 de enero de 1975.

Esta ley establecía en su artículo 1º inciso b): “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre: b) Las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios, incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación.”

El citado artículo 3º establecía en el por entonces inciso d): “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: d) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican en la planilla anexa al presente artículo en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes”. La planilla anexa incorporada por la ley 20.631 no hacía mención alguna respecto de los servicios de radiodifusión, y dado que sólo estaban alcanzadas las locaciones y prestaciones de servicios enumerados en esta planilla, desde el 1º de enero de 1975 y hasta el 06 de octubre de 1980 - como se verá más adelante - los servicios de radiodifusión no estaban alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado.

PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 06/10/1980 Y 01/11/1986.

El 06 de octubre de 1980 se publicó en el Boletín Oficial la ley 22.294, la cual en su artículo 1º punto 25 sustituyó la planilla anexa al artículo 3º, estableciéndose en el punto 9 de la misma que estaban alcanzadas las locaciones y/o prestaciones de servicios efectuadas por quienes prestaban servicios de telecomunicaciones, excepto ENCOTEL. Con lo cual, a partir del 06 de

octubre de 1980 - fecha de entrada en vigor de la sustitución antes mencionada - los servicios de radiodifusión se encuentran gravados.

PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 01/11/1986 Y 01/12/1990.

El 25 de agosto de 1986 se publica en el Boletín Oficial la Ley 23.349, la cual en su artículo 1º sustituyó el texto de la ley del Impuesto al Valor Agregado ordenado en 1977.

A raíz de ello, el anterior inciso d) del artículo 3º se convirtió en inciso e), y por otra parte la Planilla Anexa al mismo, estableció en su punto 4 que estaban alcanzadas las locaciones y/o prestaciones de servicios efectuadas por quienes prestaren servicios de telecomunicaciones no aludidos en el artículo 1º de la ley 22.285, excepto ENCOTEL.

Es decir que esta ley eximía del pago del tributo a quienes prestaren servicios de telecomunicaciones de los mencionados en el artículo 1º de la Ley de Radiodifusión N° 22.285, el que incluye entre otros servicios a los servicios complementarios.

Por otra parte, la ley bajo análisis estableció en su artículo 6º: “Quedan exentos del impuesto al valor agregado los hechos imponibles emergentes de los servicios de telecomunicaciones comprendidos en el artículo 1º de la Ley N° 22.285. Lo dispuesto... resultará de aplicación, siempre que los responsables beneficiados retroactivamente no hubieran percibido de sus respectivos locatarios o adquirentes el gravamen del cual quedan liberados o habiéndolos percibido, acreditaran su restitución.” Es decir que si el medio que prestaba servicios de radiodifusión no hubiere trasladado el IVA a sus anunciantes o agencias de publicidad, dicha prestación gozaría de una de exención retroactiva. Si por el contrario, el medio se hubiere inscripto como responsable inscripto y hubiere trasladado el Impuesto, si acreditaba su restitución de quienes lo hubiere percibido, la prestación de servicios de radiodifusión gozaría igualmente de una exención retroactiva.

Y por último el artículo 8º de la ley 23.349 estableció la vigencia de las disposiciones contenidas en dicha ley: “Las disposiciones de la presente ley entrarán en vigencia a partir del

primer día del tercer mes posterior a la fecha de su publicación, no obstante: a) las disposiciones contenidas en los artículos 6° y 7° de esta ley producirán efectos para los hechos imposables verificados desde el 6 de octubre de 1980, inclusive, y hasta la fecha que en cada caso se indica: 1) la del artículo 6°: hasta la fecha de entrada en vigor de la presente ley, inclusive.”

Con lo cual estas disposiciones contenidas en el artículo 6° rigieron desde el 6 de octubre de 1980 y hasta el 01 de Noviembre de 1986, ya que esta ley entró en vigencia a partir del primer día del tercer mes posterior a la fecha de su publicación, siendo esta última el 25/08/1986.

Resumiendo la situación habida desde el 1° de enero de 1975 al 1° de noviembre de 1986, tenemos:

1. Desde el 1° de enero de 1975 al 06 de octubre de 1980 los servicios de radiodifusión se encontraban fuera del ámbito del impuesto (planilla Anexa al artículo 3° inciso d) según ley 20.631)
2. Desde el 06 de octubre de 1980 al 1° de noviembre de 1986 los servicios de radiodifusión estaban alcanzados sólo en la medida en que, quienes prestaron estos servicios hubieren percibido el gravamen de sus respectivos locatarios o adquirentes y no acreditaron su restitución. Caso contrario, estas operaciones se encontraban exentas (artículo 6° y 8° de la ley 23.349).
3. A partir del 1° de noviembre de 1986 los servicios de radiodifusión están exentos (artículo 1° y 8° de la ley 23.349).

PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 01/12/1990 Y 30/04/1992.

El 31 de Octubre de 1990 se publica en el Boletín Oficial la ley 23.871. Esta ley sustituyó el inciso e) del artículo 3° de la ley de IVA, por el siguiente: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley: e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes: ... 4. Efectuadas

por quienes presten servicios de telecomunicaciones, excepto: a) los que preste Encotel; b) los servicios de radiodifusión de cualquier naturaleza y los de las agencias noticiosas”. En realidad esta ley estructuró en puntos del inciso e) del artículo 3° - aún con modificaciones - lo que anteriormente era la planilla anexa del citado artículo.

Entonces, teniendo en cuenta lo que estableció el punto 4 del inciso e) del artículo 3°, siguió vigente la exención que la ley 23.349 otorgaba a quienes prestaren servicios de radiodifusión.

Por otra parte, esta ley 23.871 en su punto 23 incorporó como primer artículo a continuación del artículo 48 de la ley de IVA el siguiente: “Se encuentran exentos del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, los ingresos obtenidos por la prensa escrita, las emisoras de radio y televisión, las agencias informativas y la publicidad en la vía pública, en razón del desarrollo de sus actividades específicas”.

El Decreto 2233/90 (B.O.31/10/1990) vetó el artículo incorporado a continuación del artículo 48 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, fue la insistencia del Poder Legislativo - en sesión del 19 de diciembre de 1990 - al reiterar la sanción anterior, la que impuso el criterio establecido en la ley 23.871, y que el Poder Ejecutivo debió acatar a través del Decreto 5/91 (B.O.08/01/91) promulgando como Ley de la Nación las disposiciones contenidas en este artículo agregado a continuación del artículo 48.

El Fisco a través del Dict. 18/99 - D.A.T. (A.F.I.P.-D.G.I.) del 31 de marzo de 1999, refiriéndose a los ingresos provenientes de la actividad específica de una emisora, aclaró que: “... las prestaciones realizadas ... en concepto de servicio de gerenciamiento ... no constituye un ingreso proveniente de la actividad específica de la emisora, sino que, ... ese tipo de servicio es susceptible de asimilarse a tareas de asesoramiento o administrativas. En consecuencia, -aún cuando se trate de 'emisoras de radio'-, corresponde considerar alcanzados por el I.V.A. a los servicios de gerenciamiento realizados a partir del 1/12/90”.

Respecto de los ingresos por publicidad que obtenían las agencias de publicidad, a partir del 01 de diciembre de 1990 y hasta el 30 de abril de 1992 - como se verá en los párrafos

siguientes -, se encontraban gravados, pero por la diferencia entre lo cobrado por publicidad y el precio neto de locación que las agencias por publicidad pagaban a los medios - diferencia conocida comúnmente como comisión de agencia -. Esto fue así ya que el Decreto 1920/91 (B.O.23/09/91) estableció en el artículo 23.2 “En el caso de espacios publicitarios locados a... emisoras de radio y televisión, la base imponible correspondiente a su posterior comercialización estará dada por el valor que en esta última transacción se hubiere agregado a su efectivo precio neto de locación”.

PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 30/04/1992 Y 31/12/1998.

El 13 de abril de 1992 se publicó en el Boletín Oficial la ley 24.073 que modificó el artículo incorporado a continuación del artículo 48 de la ley de IVA, agregándole: “En cuanto a los ingresos de la comercialización de espacios publicitarios en los referidos medios la exención comprende a todos los sujetos intervinientes por los ingresos provenientes de tal proceso comercial hasta el valor de las tarifas fijadas por los respectivos medios de difusión”. Es decir que con este agregado quedaron exentas también las agencias de publicidad. Ello a partir del 01/05/1992, ya que el artículo 28 de la citada ley estableció que las disposiciones del Título IV - referentes al Impuesto al Valor Agregado - regirían para los hechos imposables que se perfeccionaren a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de su publicación en el Boletín Oficial.

Por su parte, el Decreto 692/98 (B.O.17/06/1998) eliminó el artículo 23.2 incorporado por el D.1920/91, pero en realidad este último artículo se encontraba tácitamente derogado a partir de la sanción de la ley 24.073. Es decir que, desde el 01 de mayo de 1992 - fecha de entrada en vigencia de las disposiciones de la ley 24.073 - se abandonó el criterio anterior y la base imponible para la agencia de publicidad pasó a ser la tarifa.

El Fisco a través del Dict. 67/94 - D.A.L (D.G.I) del 17 de octubre de 1994, intentó armonizar la norma legal vigente por aquel entonces ( artículo 48.1 de la ley del Impuesto al

Valor Agregado, que posteriormente se convirtió en artículo 49) con una reglamentaria tácitamente derogada (artículo 23.2 del Decreto Reglamentario de la ley) estableciendo que: “La comisión de agencia... está fuera de las exenciones, siempre y cuando supere el valor de la tarifa fijada por los medios de difusión” (tesis correcta), “y su base imponible estará dada por el valor excedente a dicha tarifa” (correcto), “considerándose a esta última como el precio neto de locación” (incorrecto ya que responde a la ley anterior y no al nuevo artículo 48.1); agregando finalmente el dictamen “... caso contrario le alcanza la exención otorgada a todos los sujetos intervinientes en la comercialización”.

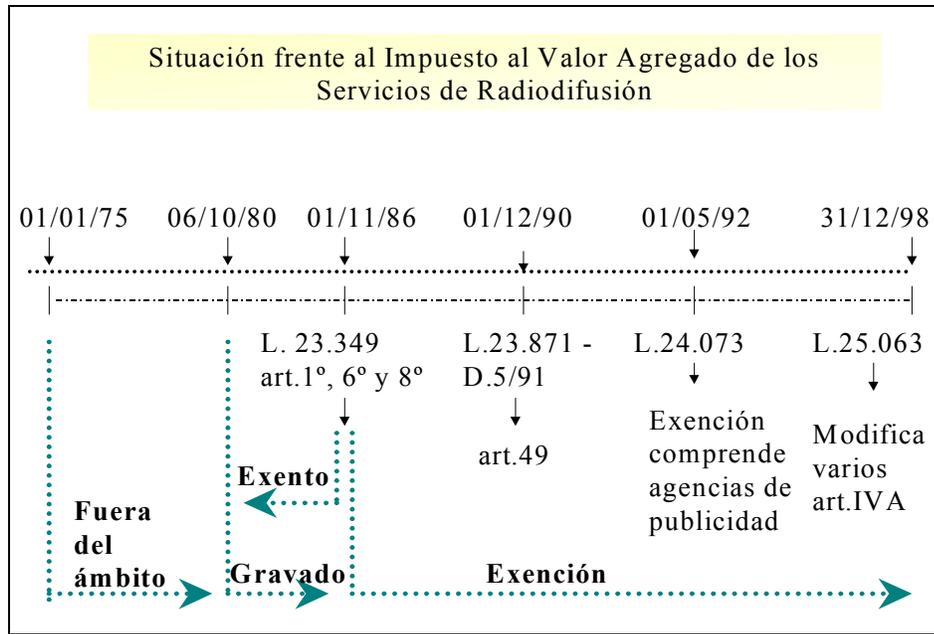
Posteriormente, el Fisco a través del Dict. 4/97 - D.A.L. (D.G.I.) del 01 de marzo de 1997 revisó las conclusiones del dictamen anterior, definiendo: “El artículo sin número agregado a continuación del artículo 48 por la Ley N° 24.073, extiende la exención a todos aquellos sujetos intervinientes en el proceso de comercialización de espacios publicitarios, sean personas físicas o jurídicas, titulares de los medios de difusión, agencias de publicidad, representantes de medios, etc. ... El límite o tope hasta donde procede la exención, está dado por el valor de las tarifas fijadas por los medios de difusión, cuyo excedente queda sujeto a imposición”. Por lo tanto, entendió en realidad que la base imponible estaba dada por lo que excedía al valor de las tarifas fijadas por los medios, y no como el precio neto de locación - criterio que había adoptado a través del dictamen 67/94 -.

Es de destacar que, cuando se habla de las tarifas fijadas por los respectivos medios de difusión, se habla del monto de la Facturación Bruta <sup>1</sup>, ya que los descuentos que los medios otorgan a las agencias de publicidad no forman parte la tarifa, puesto que la misma corresponde a la contraprestación que aquéllos le hacen éstas como consecuencia de su intervención.

La situación de exención para los medios y agencias de publicidad rigió hasta la sanción de la ley 25.063 ( B.O.31/12/1998) - con algunas salvedades -. Pero antes de seguir, de todo lo expuesto hasta aquí, podríamos hacer el siguiente cuadro resumen:

---

<sup>1</sup> Ver cuadro de la página 7.



PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 31/12/1998 Y 01/01/2001.

Volviendo a la Ley 25.063, la misma sustituyó el punto 4 del inciso e), del primer párrafo del artículo 3°, por el siguiente: “Se encuentran alcanzadas... e) las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación,...: 4. Efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, excepto los que preste Encotesa y los de las agencias noticiosas”, eliminando la expresión: excepto “... los servicios de radiodifusión de cualquier naturaleza”.

Cabe ahora preguntarse, dada la eliminación de la exclusión de objeto citado en el párrafo anterior, cuándo se perfecciona el hecho imponible.

La ley de IVA en su artículo 5° inciso b) establece que el hecho imponible se perfecciona, en el caso de prestaciones de servicios, en el momento en que se termina la prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, lo que fuere anterior; sin olvidar que el artículo 21 del decreto reglamentario de la ley establece que, a los efectos previstos en el artículo 5° inciso b) de la ley, el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario, en los casos de los llamados servicios continuos donde, por la modalidad de la prestación, no se fija expresamente el momento de su finalización.

Antes de hacer referencia al artículo agregado a continuación del artículo 21 del decreto reglamentario de la ley de IVA, quisiera aclarar que la propia ley 25.063 sustituyó el artículo 1° de aquélla, incorporando como inciso d) el siguiente: “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre: d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, 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”.

El citado artículo agregado a continuación del art. 21 del decreto reglamentario de la ley, establece que, para los servicios de producción, realización o distribución de programas, películas y/o grabaciones, realizadas en el exterior y emitidos en el país por emisoras de radiodifusión y de servicios complementarios regidos por la ley 22.285, el hecho imponible se perfecciona conforme lo establece el artículo 5° inciso b) de la ley de IVA o conforme lo dispone el artículo 21 del decreto reglamentario, según corresponda.

Lorenzo y Cavalli<sup>2</sup> plantean que la norma no dice según corresponda en base a qué, y llegan a la conclusión que priman las pautas contenidas en el artículo 5° inciso b) de la ley de IVA, y cuando no se puedan aplicar las mismas por tratarse de servicios continuos, se aplicará el artículo 21 del decreto reglamentario.

Es decir que aplica, tal como lo menciona Kaplan<sup>3</sup>, la misma solución que para los servicios realizados en el interior del país.

Siguiendo con las modificaciones introducidas por la ley 25.063, la misma incorporó - mediante el artículo 1 inciso e.5 bis) - como punto 27 inciso h) del artículo 7: “Estarán exentas ... Las estaciones de radiodifusión sonora previstas en la ley 22.285 que, conforme los parámetros técnicos fijados por la Autoridad de Aplicación, tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de hasta 5 Kw. Quedan comprendas asimismo en la exención aquellas

---

<sup>2</sup> Lorenzo, Armando y Cavalli, César. "La importación y exportación de servicios y el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado". Errepar DTE N°234, Septiembre 1999, Tomo XX, página 417.

<sup>3</sup> Kaplan, Hugo E. "El decreto 679/99 o la ley del Impuesto al Valor Agregado reformada por decreto". 16 Errepar DTE N°234, Septiembre 1999, Tomo XX, página 389.

estaciones de radiodifusión sonora que se encuentren alcanzadas por la resolución 1805/64 de la Secretaría de Comunicaciones”.

Este inciso fue vetado por el Decreto 1517/98 del Poder Ejecutivo Nacional el 24/12/1998.

A raíz del veto indicado en el párrafo anterior, la emisora FM Del Barrio S.R.L. inició acción de amparo a los efectos de que se declare la invalidez, inaplicabilidad al caso concreto e inconstitucionalidad del decreto 1517/98 que dispuso la promulgación parcial de la ley 25.063 con el propósito de establecer una alícuota al Impuesto al Valor Agregado aplicable a los servicios de la emisora, situación que no estaba prevista en el texto legal aprobado por el Congreso. Asimismo solicitó una medida cautelar a fin de exceptuar a la emisora como agente de percepción y obligado por el IVA hasta que se dirimiera la demanda con sentencia definitiva. La justicia en primera instancia hizo lugar a la medida, y en consecuencia ordenó al Poder Ejecutivo Nacional que se abstuviese de modificar la situación tributaria de la actora frente al Impuesto al Valor Agregado hasta tanto no se dictare sentencia definitiva en autos.

El Poder Ejecutivo apeló la medida, y la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a través del fallo “FM Del Barrio S.R.L.- Incidente Med. - c/ E.N. - P.E.N. - Dto. 1517/98 s/ Amparo ley 16.986”, confirmó la resolución apelada, con fecha 17 de mayo de 1999.

En el fallo, la Cámara estimó que el espíritu que animó el proyecto de ley aprobado por el Congreso Nacional - manifestando la exención del IVA para las estaciones de baja potencia - no ha sido respetado transgrediéndose asimismo el principio de reserva legal en materia tributaria.

Dicho principio únicamente admite que por medio de una norma jurídica con la naturaleza de ley formal, se establezcan impuestos, contribuciones y tasas.

Por otra parte, en el caso concreto, mediante el decreto 1517/98 se ha establecido un gravamen - IVA - del 21% sobre los ingresos vinculados a la prestación del servicio de radiodifusión de las emisoras con una potencia máxima de hasta 5 Kw sin ley formal que lo avalase, en tanto que aquella que fue promulgada parcialmente preveía originariamente una exención. Es decir que el decreto en cuestión colocó en posición imponible a una actividad que

no estaba en la ley.

El 16 de junio de 1999 la Cámara de Diputados insistió en la sanción original de la Honorable Cámara logrando la mayoría necesaria. El 30 de junio de 1999 la Cámara de Senadores aceptó la insistencia de Diputados, quedando ratificado este inciso, y publicándose en el Boletín Oficial el día 02 de agosto de 1999.

A través del Dict. 8/01 D.A.T. (D.G.I.) del 14 de febrero de 2001, el Fisco hizo mención a este punto 27 inciso h) del artículo 7, refiriéndose por un lado a la exención en cuestión: “Los ingresos por publicidad obtenidos por las emisoras de radiodifusión, que conforme los parámetros técnicos fijados por la Autoridad de Aplicación, tengan autorizadas emisiones con una potencia máxima de hasta 5KW, resultan exentos del IVA conforme lo dispuesto por el punto 27 del inciso h) del artículo 7º de la ley del gravamen”; y por otro lado hizo hincapié en la vigencia de dicha norma, estableciendo: “En cuanto a la vigencia de dicha norma exentiva, incorporada en virtud del inciso e.5 bis) del artículo 1º de la Ley N° 25.063, cabe señalar que primeramente fue vetada por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto N° 1.517/98 y luego confirmada como consecuencia de la Comunicación del Honorable Congreso de la Nación a la Presidencia de la Nación, de la insistencia parcial en la sanción originaria de la ley publicada en el Boletín Oficial el 2/08/99. Conforme lo dispone el artículo 2º del Código Civil la aludida modificación ha entrado en vigencia ocho días después de su publicación, es decir el 10/08/99”.

Ahora bien, si uno consulta a la ERREPAR<sup>4</sup> en lo que se refiere a la vigencia y aplicación del punto 27 inciso h) del artículo 7 de la ley, se puede leer: “Aplicación: para los hechos imponderables que se configuren desde el 1/1/1999”. Habiéndome comunicado con la redacción de ERREPAR S.A.,<sup>5</sup> me indicaron que el criterio por el cual ellos sostienen dicha aplicación, radica en el hecho que el Poder Ejecutivo de la Nación cuando vetó parcialmente la ley 25.063 no observó la vigencia de la misma, por lo que, cuando el Poder Legislativo insistió con este

---

<sup>4</sup> Consultor de Legislación, Jurisprudencia y Doctrina - Valor Agregado Tomo I página 106.003 - Act. N° 458:1/02.

<sup>5</sup> Comunicación telefónica mantenida con el Dr. Mario Rapisarda el 30/04/2003

inciso y lo ratificó, la vigencia del mismo como la de toda la ley es desde el primer día del mes siguiente al de entrada en vigencia de esta ley, o sea desde el 01 de enero de 1999.

Este no es el criterio que yo comparto, como tampoco el de los doctores a los que he consultado<sup>6</sup>. Si bien es cierto que la ley 25.063 (B.O.30/12/98) fue vetada por el Poder Ejecutivo en lo que se refiere - entre otros - al actual artículo 7 inciso h) punto 27; que la vigencia de dicha ley para el Impuesto al Valor Agregado fue establecida para el 01 de enero de 1999 - conforme el artículo 12 inciso a) de la misma -; que el Congreso de la Nación insistió y ratificó el tema en cuestión (B.O.02/08/1999); nada dice en ese momento que lo ratificado tendrá vigencia para los hechos imposables que se configuren desde el 01/01/1999. Por tal razón, hay que estar a lo que el Código Civil en su artículo 2 establece: "Las leyes no son obligatorias sino después de su publicación, y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial".

Ahora bien, corresponde analizar el alcance de la exención mencionada. Esta exención se incorporó, como ya he dicho, como punto 27 del inciso h) del artículo 7. El copete de este inciso expresa que estarán exentas: "Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3° ... ", por lo que, si se analiza este último punto, considero, coincidiendo con Carbajal y Soria<sup>7</sup> que la exención se aplica para los ingresos por publicidad, ya que este servicio se encuentra expresamente indicado en el punto j); mientras que los restantes ingresos que puedan obtener las estaciones de radiodifusión sonora de baja potencia estarían comprendidos en el apartado 4 del inciso e) del artículo 3° y no en el apartado 21.

Incluso el propio Fisco en el Dict. 8/01 D.A.T. (D.G.I.) del 14 de febrero de 2001<sup>8</sup>, estableció que los ingresos por publicidad obtenidos por las emisoras de radiodifusión de baja potencia resultan exentos del IVA, y no cualquier ingreso que pudiera obtener.

De modo que estamos frente a una exención que no es de carácter subjetivo.

---

<sup>6</sup> Dra. Nerina Soledad Cardinali, Dr. Carlos Cristian Murias, Dra. Lourdes Llorca.

<sup>7</sup> Carbajal, Margarita y Soria, Sergio "Emisoras de radiodifusión. Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado a raíz de la insistencia legislativa". Errepar PAT, Octubre de 1999. Tomo IV, página 288.

<sup>8</sup> Ver página 18.

El artículo 49 de la ley - anterior artículo agregado a continuación del artículo 48 - fue derogado por la ley 25.063 con vigencia para los hechos imponibles que se configuren a partir del 01 de enero de 1999 (de acuerdo a lo establecido por el artículo 12 inciso a) de la citada ley).

Por otra parte, la ley en cuestión incorporó a continuación del artículo 50 de la ley del Impuesto al Valor Agregado el siguiente artículo: “Los responsables inscriptos que sean sujetos del gravamen establecido por el artículo 75 de la ley Nro. 22.285 y sus modificaciones, podrán computar como pago a cuenta del impuesto al valor agregado el cien por ciento (100%) de las sumas efectivamente abonadas por el citado gravamen”. Entonces, a raíz de esta modificación, se permite computar como pago a cuenta del impuesto al valor agregado el gravamen proporcional al monto de facturación neta de descuentos abonado al Comité Federal de Radiodifusión.

En la práctica, el gravamen citado en el párrafo anterior se abona a través del Formulario 614, teniendo a cargo la percepción del mismo la Administración Federal de Ingresos Públicos. Para ello la ley 22.285 en su artículo 75 establece diferentes porcentajes que van del 8% al 0.75%, según sean estaciones de radiodifusión sonoras con modulación de amplitud, estaciones de radiodifusión sonoras con modulación de frecuencia, estaciones de radiodifusión de televisión y restantes servicios complementarios, y a su vez considerando si están ubicadas en la Capital Federal o en el interior del país (en los dos primeros casos y estando las estaciones ubicadas en el interior del país, el porcentaje varía según el alcance en kilómetros que tenga la estación de radiodifusión).

Siguiendo con el desarrollo del artículo 50 de la ley de IVA, a través del Decreto 679/99 (B.O. 25/06/1999) se incorporó a continuación del artículo 89 del Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto al Valor Agregado el siguiente: “... el cómputo como pago a cuenta del impuesto al valor agregado... no podrá originar... saldos a favor del contribuyente que se trasladen a ejercicios sucesivos”, aplicándose este artículo para los hechos imponibles que se configuren desde el 1º de enero de 1999. Naturalmente, y tal como lo expresa Kern <sup>9</sup>, la

---

<sup>9</sup> Kern, Juan R. "Impuesto al Valor Agregado. Modificaciones al Decreto Reglamentario" PET 186 1999, página 1. 20

expresión “ejercicios sucesivos” se refiere a períodos mensuales, ya que para la ley de IVA el ejercicio fiscal coincide con el mes calendario

En este tema, el Fisco a través del Dict. 10/00 - D.A.T. del 14 de marzo de 2000, dictaminó lo siguiente: “El excedente que pudiere surgir como consecuencia de computar en carácter de pago a cuenta del IVA, el gravamen a los servicios de radiodifusión establecido por el artículo 75 de la Ley N° 22.285, no reviste el carácter de saldo a favor en el impuesto al valor agregado. Asimismo, no se ha previsto la utilización del excedente que pudiera surgir como consecuencia del cómputo mencionado”.

Luego, el Decreto 1008/01 (BO 14/08/2001) modificó el artículo incorporado a continuación del artículo 89 del Decreto Reglamentario de la ley de IVA de la siguiente manera: “En el caso de responsables inscriptos que sean sujetos del gravamen establecido por el artículo 75 de la Ley N° 22.285, el remanente no computado luego de aplicar el procedimiento establecido por el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 50 de la ley, no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de acreditación con otros gravámenes a cargo de los contribuyentes ni de solicitudes de devolución o transferencia a favor de terceros responsables, pudiendo trasladarse hasta su agotamiento, a futuros períodos fiscales del impuesto de esta ley”. Esta norma se aplica para los hechos imponibles que se configuren desde el 1° de enero de 1999, excepto cuando se trate de operaciones realizadas con anterioridad a la fecha de publicación en el Boletín Oficial del presente decreto, en las que se hubieren aplicado criterios distintos a los establecidos en el mismo y se hubiere 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 efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del 14 de agosto de 1999. Por lo que, a partir del 01/01/1999 o 14/08/1999, según corresponda, el monto del gravamen establecido en el artículo 75 de la ley 22285 podrá trasladarse a períodos futuros hasta su agotamiento.

También en este caso el Fisco dictaminó a través del Dict. 129/01 - D.A.L. (D.G.I) del 15 de

agosto de 2001, en su inciso a) lo siguiente: “Los excedentes en el impuesto a los servicios de radiodifusión que resulten luego de aplicar lo ingresado por dicho gravamen como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado, pueden trasladarse a ejercicios futuros. No obstante no constituyen saldo de libre disponibilidad aptos para cancelar otros tributos mediante la compensación establecida en el artículo 28 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) ”.

Por último, mediante la Nota Externa A.F.I.P. N° 4/2002 del 06 de mayo de 2002 la A.F.I.P. aclaró la forma de efectuar en el IVA el cómputo como pago a cuenta del importe abonado en concepto del gravamen a los servicios de radiodifusión<sup>10</sup>. La misma aclaró: “A los fines del cómputo como pago a cuenta del impuesto al valor agregado, del monto abonado en concepto de gravamen a los servicios de radiodifusión dispuesto por el artículo 75 de la Ley N° 22.285 y sus modificaciones, conforme a lo previsto por el artículo incorporado a continuación del artículo 50 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se considera necesario aclarar que el citado cómputo: 1. deberá efectuarse con carácter previo a la deducción de los ingresos directos del propio impuesto, 2. no podrá generar saldo a favor en el impuesto al valor agregado, 3. de existir remanente, se podrá utilizar en los períodos fiscales siguientes en los que surja saldo a favor de esta Administración Federal, y 4. se consignará en el ítem "COMFER" de la pantalla "Régimen de pagos a cuenta", de la solapa "Ingresos directos" del programa aplicativo denominado "IVA - Versión 3.3 Release 17"”.

Por otra parte, la ley 25.063 incorporó como inciso e) del cuarto párrafo del artículo 28 - párrafo en el que enumeran determinadas actividades que se encuentran alcanzados con la alícuota reducida - el siguiente: “Los ingresos – excepto por publicidad – vinculados a la prestación del servicio, obtenidos por las empresas de servicios complementarios previstas por la ley 22.285”. Es decir, y tal como lo manifiestan Saenz Valiente e Iglesias Araujo<sup>11</sup>, que los

---

<sup>10</sup> Collosa, Alfredo y otros. "El gravamen a los servicios de radiodifusión y su cómputo como pago a cuenta en el IVA". Errepar PAT N° 403, junio 2002, página 9

<sup>11</sup> Saenz Valiente, Santiago e Iglesias Araujo, Fabiana "Los nuevos tratamientos impositivos para 1999<sup>22</sup> Nueva vuelta de tuerca al IVA". PET 174 1999 página 1.

ingresos por publicidad obtenidos por quienes prestaren servicios complementarios de los establecidos por la ley 22.285 se encontraron gravados al 21%; mientras que los restantes servicios prestados por los mismos sujetos se encontraron gravados al 10.5%

Igual criterio se adoptó para lo establecido en el inciso f), es decir para los ingresos obtenidos por la producción, realización y distribución de programas y grabaciones de cualquier tipo destinadas a ser emitidas por emisoras de radiodifusión y servicios complementarios comprendidos en la ley N° 22.285.

Las disposiciones contenidas tanto en el inciso e) como el f) del artículo 28, tuvieron vigencia a partir del 01/01/1999 y hasta el 31/12/2000, ya que el inciso a) del artículo 41 de la ley 25.401 (B.O.04/01/2001) los eliminó.

PERIODO COMPRENDIDO ENTRE 01/01/2001 Y 30/04/2001.

La ley 25.401 (B.O.04/01/2001), en su inciso b) incorporó como primer artículo a continuación del artículo 54 de la ley de IVA el siguiente: “Estarán alcanzados por una alícuota del TRECE POR CIENTO (13 %): a) Los ingresos -excepto los provenientes de la comercialización de espacios publicitarios- obtenidos por las empresas de servicios complementarios previstas en la ley 22.285. b) Los ingresos obtenidos por la producción, realización y distribución de programas, películas y/o grabaciones de cualquier tipo, cualquiera sea el soporte, medio o forma utilizado para su transmisión, destinadas a ser emitidas por emisoras de radiodifusión y servicios complementarios comprendidas en la ley 22.285. La alícuota establecida en este artículo de la presente ley será de aplicación para los hechos imposables que se perfeccionen a partir del 1° de enero de 2001”.

PERIODO POSTERIOR AL 30/04/2001.

El 30 de abril de 2001 se publicó en el Boletín Oficial el Decreto 493. El mismo dejó sin

efecto la aplicación de la alícuota reducida del 13% para los ingresos indicados en el párrafo anterior - pasando a estar gravados al 21% -, al eliminar el artículo incorporado a continuación del artículo 54 de la ley de IVA, y con vigencia para los hechos imposables que se perfeccionaren a partir del 1° de mayo de 2001, inclusive.

En los considerandos de dicho decreto se citó que el mismo se dictaba en uso de las atribuciones conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por la Ley 25.414 artículo 1°, conforme a lo previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional. Dichas atribuciones consistían en crear o eliminar exenciones, disminuir tributos y tasas nacionales, con el objeto de mejorar la competitividad de sectores y regiones y atender situaciones económico sociales extremas.

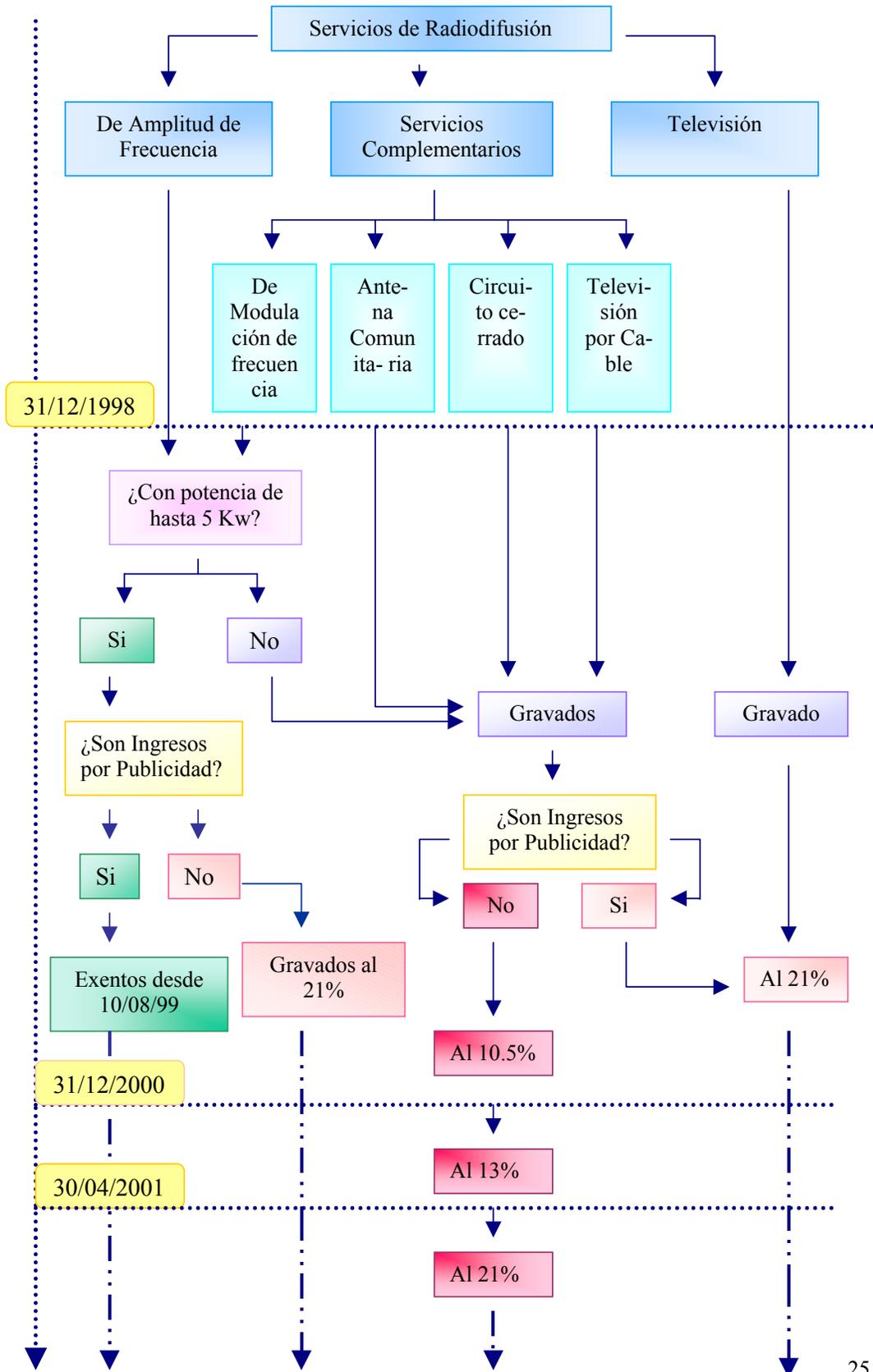
Pero recordemos, como se lee en el párrafo anterior, que la delegación legislativa otorgada por la ley 25.414 no contemplaba la posibilidad de incrementar alícuotas.

A raíz de ello, la Asociación de Defensa de los Consumidores y Usuarios de la Argentina (ADECUA) se presentó a la Justicia solicitando una medida cautelar. La misma fue resuelta con fecha 15 de mayo de 2001, a través del fallo “ADECUA c. PEN-Decreto 493/01-Ley 25.414”, del Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Contenciosoadministrativo Federal Nro 6. La sentencia hizo lugar a la medida cautelar solicitada por esa entidad, suspendiendo los efectos establecidos por el inciso l) del artículo 1 del D.493/01, hasta tanto recayera pronunciamiento definitivo en esa causa.

Se sostuvo que los extremos requeridos por el artículo 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación - verosimilitud del derecho invocado y peligro en la demora -, se encontraban cumplidos ya que ninguna carga tributaria puede ser exigida sin la preexistencia de una disposición legal (principio de legalidad tributaria).

Finalmente el artículo 2 de la ley 25.453 (B.O.31/07/2001) ratificó, desde la entrada en vigencia del Decreto 493/01 (01/05/2001), la eliminación del artículo incorporado a continuación del artículo 54 de la ley de IVA; y excepcionalmente, desde el 01/08/2001 para los casos en que no se hubiere trasladado el gravamen en razón de encontrarse ya finalizadas y/o facturadas las operaciones.

El siguiente es un gráfico resumen de lo habido desde el 01/01/1999 a la fecha:



SANCION DE LA LEY 25.063 - DECRETO 1517/98 - POSTERIOR INSISTENCIA DEL CONGRESO RESPECTO DE LOS VETOS EFECTUADOS POR EL PODER EJECUTIVO NACIONAL.

Como ya desarrollé en los párrafos precedentes,<sup>12</sup> el 07 de Diciembre de 1998 la Cámara de Senadores aprobó el proyecto del Poder Ejecutivo Nacional de ley de reforma tributaria, tratado en la Cámara de Diputados con fecha 09 de septiembre de 1998, dando lugar a la sanción de la ley 25.063.

El proyecto del Poder Ejecutivo Nacional - Exp-DIP : 0005-PE-98 - tenía, como sumario de la Modificación del Impuesto al Valor Agregado - entre otros -, la eliminación de exenciones, la sustitución del artículo 3º inciso e) punto 4., del artículo 28 y la eliminación del artículo 49.

La Cámara de Diputados - bajo el Orden del Día 581/98 del 09 de septiembre de 1998, EXP-SEN : 0064-CD-98 - aprobó el proyecto del Ejecutivo con modificaciones - fundamentalmente en lo que se refiere al punto 27 inciso h) del artículo 7 de la ley de IVA -.

Me parece interesante resaltar las opiniones vertidas por algunos de los diputados al tratar las modificaciones indicadas en los párrafos precedentes:

✓ Sr. LAMBERTO - diputado por Santa Fe - "... Me refiero a la generalización del IVA a la publicidad, a la televisión por cable y a la medicina prepaga. ... Se podía aplicar en nuestro país un impuesto a la carne, a los medicamentos, al agua, al teléfono, a la luz eléctrica, pero no se podía gravar a la televisión por cable ni tampoco a la publicidad, como si fueran bienes de consumo habitual. ... El Poder Ejecutivo pidió que esas dos materias imposables se gravaran a tasa plena, pero no lo logramos. ... Alguna vez podremos llegar al ideal porque, cuanto más perfecto es un sistema, menos exenciones existen".

Posteriormente agrega: "En cuanto a la preocupación de algunos señores diputados, fundamentalmente del interior del país, por el gravamen a los medios chicos de prensa, les recuerdo que las radios de baja potencia -de menos de cinco kilohertz- no pagarán el impuesto y

---

<sup>12</sup> Ver páginas 15 y siguientes.

que los medios periodísticos entran dentro de la categoría Pyme, pagando la mitad de la tasa. Es decir que se contemplaron los pedidos de casi todos los señores diputados”.

✓ Sr. ALBRISI - diputado por Córdoba - “En general, estamos a favor del proyecto de ley en consideración porque también estamos a favor de la tendencia a la generalización del IVA. De este modo se amplía la base tributaria y aparece un esquema de justicia en el tributo”.

✓ Sr. ADAIME - diputado por Corrientes - “Se ha hablado de la generalización del IVA pero esta no es tal, pues hay sectores que se beneficiarán en detrimento de otros”.

✓ Sr. SAGGESE - diputado por Buenos Aires - “Era mi intención no aprobar la generalización del IVA, pronunciándome por el IVA cero para los medios de comunicación. ... Tengo conocimiento de que luego se produjeron conversaciones con representantes de los medios, e incluso que... se acordó compensar el cincuenta por ciento del IVA con el aporte al COMFER”.

✓ Sr. BALTER - diputado por Mendoza - “En el dictamen se han introducido modificaciones en lo referido al IVA para los medios de comunicación... y la publicidad. Pareciera que algunos tienen temor de tratar el tema de los medios de comunicación, pero la verdad es que esta solución no modifica la situación de los grandes grupos multimedios desde el punto de vista impositivo. Considero que es acertada la modificación que se ha introducido en el sentido de introducir una limitación para que no puedan tener saldo a favor con el cómputo del COMFER. ... nosotros no queremos aprobar una mayor imposición a los medios de comunicación, pero estamos pensando en el interior del país porque, insisto, pareciera es una obligación olvidar lo que sucede en los pueblos más remotos. Siempre se piensa en la Capital Federal o en la provincia de Buenos Aires. En ese sentido, el tributo que se pretende imponer a la publicidad repercutirá en línea directa en una disminución de los recursos que habrán de recibir las pequeñas radios de frecuencia modulada, que son las que permiten informar sobre la realidad local en cada uno de los pueblos del interior de la República. Me estoy refiriendo a esos pueblos que tienen quinientos o mil habitantes, en los que por más que tengan la posibilidad de comprar los grandes diarios, no tienen la más remota idea de lo que pasa en su propio pueblo,

que es justamente lo que informa esa pequeña emisora. Esa a la que el carnicero amigo del pueblo a veces ayuda con cincuenta o cien pesos, aporte que ahora se vería reducido. Hay que tener en cuenta estas situaciones y no sacar las cuentas únicamente considerando los grandes grupos. Hay que voltear la vista y mirar hacia el interior de la República. Todos hablan del federalismo, pero cuando llega el momento de legislar ese principio se olvida”.

El 07 de diciembre de 1998 la Cámara de Senadores aprobó y convirtió en ley 25.063 el proyecto aprobado por la Cámara de Diputados.<sup>13</sup>

También en este caso me parece interesante remarcar algunas de las opiniones vertidas por los señores senadores:

✓ BERHONGARAY - senador por La Pampa - “La generalización del I.V.A. parecía positiva. Se habló de la aplicación del 21 por ciento para todos los casos, entre ellos el cable y las prepagas. Pero los “lobbies” empezaron a moverse. Entonces, se estableció el 21 por ciento para la publicidad y el 10,5 para los cables. Cualquiera podría decir que esto fue un avance porque antes no pagaban nada; no, mentira. Va contra lo que estaban aportando al COMFER; al contrario, salen beneficiados. Respecto de todos aquellos que pusieron el grito en el cielo y sobre quienes algunos, quizá descuidadamente, pensaban que se avanzaba sobre ellos, hoy los números indican que del I.V.A. compra van a poder descargar el 10,5 o el 21 por ciento, según sea publicidad o cable, sobre el I.V.A. venta. Pero, además, si les queda algún remanente, va contra el impuesto al COMFER, que estaban pagando. En conclusión, van a salir ganando”.

✓ Sr.MAGLIETTI - Senador por Formosa - “Con respecto a la proyectada extensión del IVA, quiero señalar que la publicidad, la televisión por cable ... tendrían que continuar estando exceptuadas de dicho impuesto, como lo han estado siempre porque, de lo contrario, se afectaría a los sectores más humildes, es decir a aquellos cuyos ingresos no superan los \$ 500 por mes. Esta reforma impositiva tendría que estar encaminada a tomar recaudos más severos contra los evasores y no aplicar al pueblo más impuestos, puesto que ya está bastante ahogado y atraviesa por dificultades bastante grandes para poder pagar los que ya existen”.

---

<sup>13</sup> Ver páginas 15 y siguientes.

Por su parte el Poder Ejecutivo Nacional, a través del Decreto 1517/98, vetó - entre otros - el actual punto 27 inciso h) del artículo 7°. Entre los considerandos del decreto se citó: "... debe tenerse presente que las posibilidades administrativas de un control eficiente están íntimamente vinculadas a la amplitud del gravamen, que de acuerdo con su concepción teórica supone un régimen de tributación aplicable a todas las transacciones... con la única excepción de aquellos que tengan una fuerte incidencia social". "... a fin de lograr un efecto ecuánime que compense la eliminación de ciertas exenciones, puede admitirse la aplicación de tasas diferenciales inferiores a la establecida con carácter general, pero sólo respecto de determinados bienes y servicios de difundido consumo popular".

Posteriormente, el 16 de junio de 1999 la Cámara de Diputados y el 30 de junio del mismo año la Cámara de Senadores, discutieron las objeciones del Ejecutivo - conforme el procedimiento previsto en el artículo 83 de la Constitución Nacional -, logrando las mayorías necesarias para la promulgación de la ley. Esta insistencia del Legislativo fue publicada en el Boletín Oficial el 02 de Agosto de 1999.

**Resumiendo, a la fecha se encuentra vigente:**

**A. La exención para a las estaciones de radiodifusión sonora de menos de 5 Kw por los ingresos por publicidad que obtengan (artículo 7 inciso h) punto 27 de la ley de IVA)**

**B. La gravabilidad a la tasa del 21% para quienes presten servicios de radiodifusión de cualquier naturaleza - salvo la exención indicada en el punto A. -, incluidas las agencias de publicidad (por la modificación al artículo 3 inciso e) punto 4 y la eliminación del artículo 49)**

**C. La posibilidad de computar como crédito del IVA el gravamen abonado conforme el artículo 75 de la ley 22.285 (artículo 50.1 de la ley de IVA y 89.1 del D.R. de la ley).**

## ANÁLISIS COMPARATIVO DE LEGISLACIONES DE DIFERENTES PAÍSES RESPECTO A LA SITUACIÓN EN NUESTRO PAIS.

He tomado a los efectos comparativos, la legislación de España, de Estados Unidos de Norteamérica - concretamente el Estado de Florida - y de Chile, para analizar qué tratamiento tienen para el Impuesto al Valor Agregado los servicios de radiodifusión.

En el caso concreto de España, el Impuesto al Valor Agregado, llamado Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra regulado por la ley 37/1992.

Esta ley define en su artículo 4 que estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional.

Su artículo 7 establece que no estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria; pero no obstante ello, sí estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios de telecomunicaciones que los entes públicos realicen y las actividades comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.

Finalmente, el artículo 20 de la ley bajo análisis, hace mención a las exenciones en operaciones interiores, estableciendo que estarán exentas de este impuesto las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales, aclarando que la exención no se extiende a las telecomunicaciones.

Entonces, queda claro que en España, los servicios de radio y televisión - incluso si los mismos son prestados por entes públicos - se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que la ley exige a todas las actividades prestadas por dichos entes con la salvedad de aquellos servicios. Y además, dentro de las exenciones a las que hace referencia el artículo 20 de la ley 37/92, no se menciona a las actividades de telecomunicaciones, radio y televisión prestadas por entes del sector privado.

Allí la alícuota general - conforme lo establece el artículo 90 - es del quince por ciento (15%), pero el artículo 91 establece tipos impositivos reducidos del seis por ciento (6%) aplicable - entre otros - al suministro de servicios de radiodifusión y televisión a quienes no actúen como empresarios o profesionales, mediante el pago de cuotas o abonos.

Ahora, el caso de Estados Unidos de Norteamérica, es un caso particular. Allí no hay una misma ley que grave las ventas y prestaciones de servicios que se aplique para todo el país, sino que cada estado legisla en esta materia como en muchas otras.

Para todo el país, existe una ley federal que regula las transmisiones de radio y televisión, ya que las transmisiones por su naturaleza trascienden los límites de los estados. El Congreso creó y delegó su autoridad en comunicaciones a la Comisión Federal de Comunicaciones (Federal Communications Commission - FCC -).

En el caso del estado de Florida, existe un impuesto denominado Sales and Use Tax, y se aplica - entre otras - a las rentas no habituales, comerciales, originadas en la venta o uso de bienes personales. Pero para el caso concreto de los servicios de radiodifusión, no se aplica el impuesto en cuestión a los ingresos obtenidos por la prestación de estos servicios. En cambio, sí grava las adquisiciones de estaciones de radiodifusión y de equipos necesarios para la transmisión de programas, y otro tipo de ingresos pero no los ingresos por publicidad.

Y finalmente en Chile, el Impuesto al Valor Agregado, llamado Impuesto a las Ventas y Servicios, se encuentra regulado por el Decreto 825.

El artículo 13 del mismo, exime del pago de este impuesto:

✓ a las empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie, y

✓ a las agencias noticiosas. Esta exención se limitará a la venta de servicios informativos, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.

Es decir que exime del pago del Impuesto a las Ventas y Servicios a los sujetos antedichos por todos los ingresos que perciban, con excepción de lo que podríamos denominar ingresos por

publicidad. Para estos ingresos la alícuota aplicable es del dieciocho por ciento (18%), conforme lo establece el artículo 14 del decreto 825.

Un resumen de lo expuesto hasta aquí, se ve reflejado en el siguiente cuadro comparativo:

	Argentina	España	Florida - EEUU	Chile
Ingresos por publicidad	Radios de hasta 5Kw: Exentos Resto: Gravados	Gravados	No alcanzados	Gravados
Demás Ingresos	Gravados	Gravados	Gravados	Exentos

## LA EXENCION A LAS ESTACIONES DE RADIODIFUSION SONORA. ¿EXISTEN SUFICIENTES FUNDAMENTOS DE PESO QUE LA JUSTIFIQUEN?

A la fecha, la única exención vigente relativa a los servicios de radiodifusión es la establecida en el punto 27 inciso h) del artículo 7 de la ley de IVA.

Una de las opiniones a favor que pujaron por la permanencia de la exención en cuestión, fue la vertida por el diputado Balter de Mendoza <sup>14</sup> al dar media sanción al proyecto de modificación de la ley al Impuesto al Valor Agregado, en la sesión del 09 de septiembre de 1999.

El Señor diputado hizo hincapié en la conveniencia de la exención para los medios pequeños, y fundamentalmente, para los del interior del país, ya que, pasar de una situación de exención a una de gravabilidad (sea a la tasa que sea), implica, por la característica de trasladable de este impuesto, que el IVA que los medios paguen al Fisco será, en muchos casos, en detrimento de la cantidad de avisos que puedan salir en el medio.

Ahora bien, esto nos lleva a analizar las siguientes cuestiones: ¿quiénes son los clientes de los medios de radiodifusión?; ¿qué situación tienen frente al Impuesto al Valor Agregado?; ¿varía esta última condición en función a la localización geográfica en el territorio nacional?

En primer lugar, los clientes varían según se trate de grandes medios o pequeños: cuanto más grande y de mayor envergadura y alcance sea el medio, mayor peso y poder adquisitivo tienen sus clientes. Esto hace que la mayor parte de esos clientes sean sujetos que se encuentran inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado; de modo que hoy, si los ingresos que obtiene el medio se encuentran alcanzados, ese mayor valor que tienen que abonar los clientes por igual cantidad de avisos publicitarios, no representa para ellos mayor costo, sino simplemente crédito fiscal.

Pensemos por otro lado, que no existen prácticamente sujetos que sean responsables no inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado; que un consumidor final puede tener poco o

---

<sup>14</sup> Ver páginas 27 y 28.

nada que publicitar en un medio; que las exenciones subjetivas en el IVA no son demasiadas. Todo esto nos lleva a pensar básicamente en dos grandes grupos de clientes: los responsables inscriptos y los monotributistas.

Y aquí es donde debería centrarse parte del análisis. Pensemos en los siguientes casos, sin considerar por el momento la localización geográfica del medio.

#### Caso I.

Un cliente decide hacer publicidad en una emisora a razón de una salida diaria durante los días hábiles del mes, es decir 22 días. El aviso dura 10 segundos, siendo el valor del segundo de \$ 1. No se hacen descuentos ni bonificaciones.

Supuestos:

- 1) La publicidad se encuentra exenta y el cliente (al que llamaré A) es un responsable inscripto.
- 2) La publicidad se encuentra exenta y el cliente (al que llamaré B) es monotributista

En este caso, tanto el cliente A como el cliente B tienen que abonar \$ 220,00 por la publicidad a emitir, representando para ambos ciento por ciento costo.

#### Caso II.

Situación idéntica a la planteada en el Caso I, pero con los siguientes supuestos:

- 1) La publicidad se encuentra gravada a la tasa del 21% y el cliente (al que llamaré A) es un responsable inscripto.
- 2) La publicidad se encuentra gravada a la tasa del 21% y el cliente (al que llamaré B) es monotributista

En el primer supuesto el cliente A abonará:

Monto neto de publicidad	\$ 220,00
IVA	<u>\$ 46,20</u>
Total a abonar	\$ 266,20, donde solo \$ 220,00 representan

para él costo, mientras que los \$ 46,20 son crédito fiscal.

En el segundo supuesto el cliente B abonará:

Monto total de publicidad \$ 266,20, que representan para él todo costo.

Entonces para incurrir en un monto de gasto similar al que incurría antes de pasar de la situación de exención a la de gravabilidad, la cantidad de salidas del aviso publicitario se vería reducida a 18 en lugar de 22 (18 salidas de 10 segundos cada una \$ 1 el segundo + 21% IVA = \$ 217,80, donde solo quedaría para el medio \$ 180,00, en lugar de los \$ 220,00 que le quedaban antes).

Entonces vemos, con estos casos simples, la incidencia que tiene un cambio legislativo tanto para el medio como para uno y otro cliente. Aunque convengamos que una salida diaria no logra el efecto buscado al decidir hacer publicidad, de modo que a mayor cantidad de salidas mayor incidencia para el cliente que no sea responsable inscripto, y para el medio.

Ahora pensemos un poco en lo que sucede en los medios ubicados en el interior del país, en ciudades que no son capitales de provincia.

Es bastante cierto lo que comentó el diputado Balter al respecto: "... lo que pasa en su propio pueblo... es justamente lo que informa esa pequeña emisora...".

En pueblos o ciudades pequeñas del interior del país, las emisoras son pequeñas y los clientes también y, dado que buena parte de los contribuyentes, a los que podríamos denominar como pequeños, son monotributistas, cualquier cambio en materia de gravabilidad incidirá, o bien disminuyendo los ingresos del medio, o bien incrementado el costo del anunciante.

Ahora bien, ¿qué se entiende por emisoras pequeñas?

De alguna manera el punto 27 inciso h) del artículo 7 de la ley de IVA hace referencia a esta cuestión, cuando exime a las emisoras con potencia de hasta 5Kw.

La Resolución 142/96 de la Secretaría de Comunicaciones (B.O. 15/10/96) en su Capítulo 3, habla de las categorías de las estaciones sonoras de modulación de frecuencia - que son las que operan mayoritariamente en todo el país, fundamentalmente en el interior -. Para cada categoría indica el radio de cobertura o alcance de la señal, la potencia radiada efectiva (P.R.E.) medida en Kw y la altura media de la antena (Hma), de acuerdo al siguiente cuadro:

Categoría	Radio área estimada (Km)	P.R.E. mínima	P.R.E. máxima	Hma (mts.)
A	90	40	110	200
B	80	20	40	150
C	70	4	20	150
D	45	1	4	100
E	28	0.3	1	75
F	22	0.05	0.3	60
G	9.5	0.01	0.05	30

Entonces vemos que, las estaciones pequeñas son aquellas que cuadran en las categorías C (en su primer tramo) a G.

Siguiendo con el tema de la exención a las pequeñas emisoras (y en general para todos los servicios de radiodifusión), se han escuchado voces diciendo que el IVA a los servicios de radiodifusión atentan contra la libertad de prensa consagrada por la Constitución Nacional en su artículo 14: "Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos... de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa... ", aduciendo que imponer un impuesto a este tipo de prestación de servicios constituye violación a este derecho. Pero este mismo argumento bien se podría aplicar al derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita, con lo cual nadie pagaría I.V.A.

También se ha dicho que, a través de los medios de comunicación, la sociedad accede a la información, a la cultura y el arte, de modo que se encuentra ampliamente legitimado el tratamiento exentivo a los servicios de radiodifusión.<sup>15</sup>

Por la otra postura, están quienes sostienen que la mejor alternativa es ampliar la base del impuesto eliminando exenciones y reduciendo la alícuota.

---

<sup>15</sup> Oklander, Juan. "Tratamiento en el IVA de la información la cultura y el arte ", La Información, Noviembre 1994, T.70, página 1123.

Así lo manifestó el Senador Ulloa por Salta, en el debate parlamentario del 07 de diciembre de 1998: “No tenemos dudas de que mejor solución que la que se propone es su generalización con alícuota única y tasa menor”.

Similar opinión vertió el diputado Vicchi de Mendoza, en el debate parlamentario del 09 de septiembre de 1998: “... un IVA generalizado... quizá sería más justo siempre y cuando la alícuota fuera racional”.

En la misma sesión, el diputado Albrisi por Córdoba manifestó: “... estamos a favor de la tendencia a la generalización del IVA. De este modo se amplía la base tributaria y aparece un esquema de justicia en el tributo... ”.

Pero lo que ningún miembro del Poder Legislativo mencionó, y que tiene gran repercusión en este tipo de actividad, es el desempeño que tiene el Comité Federal de Radiodifusión a la hora de regular el otorgamiento de licencias y solo permitir que funcionen aquellas emisoras que cumplen con los requisitos mínimos.

Al respecto, el Capítulo III del Título II de la ley 22.285 hace referencia a las habilitaciones de servicios de radiodifusión y a las estaciones de radiodifusión clandestinas.

La verdad es que la cantidad de estaciones clandestinas que existen en todo el país supera cualquier valor que podríamos denominar “tolerable”. Aproximadamente el 75% de las estaciones de radiodifusión que funcionan en la Argentina son clandestinas. Entonces esto genera una competencia desleal atroz, y sobre lo cual se hace muy poco.

Estas emisoras no abonan ningún gravamen específico a la actividad, como el que se abona a S.A.D.A.I.C, Fondo Nacional de las Artes, A.A.D.I.C.A.P.I.F., Argentores, además del gravamen a que hace referencia el artículo 75 de la ley 22.285 - sin considerar los tributos nacionales, provinciales o municipales comunes a cualquier actividad -, por lo que pueden ofrecer a los clientes valores menores de secundaje que los que podría ofrecer una emisora habilitada.

Para no ir muy lejos, en la ciudad de Mar del Plata, de 72 emisoras que actualmente se encuentran operando, sólo 14 cuentan con permiso precario provisorio. Y si a esto le sumamos

que la posibilidad de obtener un permiso definitivo se halla trabado - dado que esta ciudad, la Ciudad autónoma de Buenos Aires, Rosario, el área metropolitana del Gran Buenos Aires, Córdoba capital, han sido declaradas áreas conflictivas -, la situación es bastante caótica.

Por mi parte, coincido con aquellos que están a favor de un IVA más amplio, con muy pocas exenciones, con una tasa menor a la actual, pero con el agregado - que no es cosa menor - que el Comité Federal de Radiodifusión y la Secretaría de Estado de Comunicaciones cumplan estrictamente con lo que manda el artículo 28 de la ley 22.285: “Consideranse clandestinas las estaciones de radiodifusión instaladas total o parcialmente, que no hayan sido legalmente autorizadas; y corresponderá el decomiso o incautación total o parcial, por parte de la Secretaría de Estado de Comunicaciones, de los bienes que les estuvieren afectados”.

## CONCLUSION

Tal como lo expresé en la introducción de este trabajo, he analizado como ha ido variando nuestra legislación respecto del tratamiento a los servicios de radiodifusión.

En este sentido, desde el 01 de enero de 1975 hasta el 31 de diciembre de 1998, los servicios de radiodifusión no resultaron gravados. A partir del 01 de enero de 1999 los mismos pasaron a estarlo, quedando únicamente exceptuados los ingresos por publicidad obtenidos por las estaciones de radiodifusión sonora de baja potencia.

También he mostrado cómo prestan estos servicios las estaciones de radiodifusión sonora, donde aproximadamente el 75% de las mismas son emisoras clandestinas. Esta situación genera una competencia desleal muy importante, por lo que el Comité Federal de Radiodifusión debería comenzar a tomar, de una buena vez, cartas en el asunto.

Pareciera ser que en nuestro país, cada vez que se necesita “caja” se les exige más a quienes cumplen, y no se persigue a quienes no lo hacen; pues aquí sucede lo mismo, se le exige a las estaciones que se encuentran en regla y no se hace nada con aquellas que están al margen de la ley.

Si el funcionamiento de las estaciones fuera el que marca la ley de radiodifusión, el número de las que estarían operando sería considerablemente muy inferior al actual, los clientes obviamente pautarían en estas emisoras, y considero que estaríamos en condiciones de eliminar la exención que hoy se encuentra vigente.

## BIBIOGRAFIA

Bardaro, Alfredo. "Impuesto al Valor Agregado. Cambios en las normas del gravamen. Decretos 493/01, 496/01 y 616/01". Revista Impuestos, 2001-A-996.

Bertazza, Humberto J. "Borrón y cuenta nueva en el Impuesto al Valor Agregado. Modificación y ordenamiento en la reglamentación". Errepar Doctrina Tributaria, Agosto 1998, Año XVII N° 221. Tomo XIX.

Carbajal, Margarita C. y Soria, Sergio O. H. "Emisoras de radiodifusión. Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado a raíz de la insistencia legislativa". Errepar Práctica y Actualidad Tributaria, Octubre de 1999. Tomo IV.

Collosa, Alfredo y otros. "El gravamen a los servicios de radiodifusión y su cómputo como pago a cuenta en el IVA". Errepar PAT N° 403, junio 2002.

Gómez, Teresa. "Inaplicabilidad de los decretos legislativos en materia tributaria". Lexco Fiscal, 2001. Periódico Económico Tributario N° 229.

Kaplan, Hugo E. "El decreto 679/99 o la ley del Impuesto al Valor Agregado reformada por decreto". Errepar DTE N°234, Septiembre 1999, Tomo XX.

Kern, Juan R. "Impuesto al Valor Agregado. Modificaciones al Decreto Reglamentario". PET N° 186, 1999.

Lorenzo, Armando y Cavalli, César. "La importación y exportación de servicios y el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado". Errepar DTE N°234, Septiembre 1999, Tomo XX.

Oklander, Juan. "Tratamiento en el IVA de la información la cultura y el arte". La Información, Noviembre 1994, Tomo 70.

Rivero, Silvia S. "Los principales cambios en el IVA: la ampliación de su base imponible vs. los beneficios otorgados por los acuerdos de competitividad". Lexco Fiscal, 1999. Periódico Económico Tributario N° 231

Saenz Valiente, Santiago e Iglesias Araujo, Fabiana. "Los nuevos tratamientos impositivos para 1999. Nueva vuelta de tuerca al IVA". PET N° 174, 1999.

