



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

REINTEGRO DE IVA POR EXPORTACIÓN DE BIENES

Autores: Casal, María Stefania
Ferro, José Antonio
Huerta, Eliana Maricel

Director: Meson, Viviana

2016

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Prólogo

El propósito de este trabajo es mostrar el entorno de la actividad exportadora de los cítricos, especialmente de la lima y el limón, buscando profundizar cada aspecto relevante del sector, para situar la realidad provincial en contexto y terminar ocupándonos del tema en sí, o sea los Recuperos de IVA por la Exportación.

Se contemplaron cantidades producidas y comercializadas a nivel global, nacional y provincial, así como consumos e industrialización de la fruta.

La producción mundial de limón y lima en los últimos treinta años ha tenido una tendencia ascendente, evidenciando un crecimiento anual promedio de 4%, alcanzando 12,9 millones en 2.010.

Dadas las diferentes acepciones y variedades incluidas en el sector, se hace relevante el análisis global de limas y limones en conjunto.

En el Hemisferio Norte se agrupan la mayor parte de países productores, India, México y China ocuparon el primer, segundo y cuarto lugar respectivamente en el ranking en 2.010.

La producción del Hemisferio Sur se da en contra-estación, Argentina se destaca como el mayor productor, con 1,1 millones de

toneladas, alcanzando el tercer lugar del ranking en 2.010. Brasil finaliza la lista de los principales productores en la quinta posición.

Las exportaciones mundiales también han mantenido una tendencia en ascenso, mostrando un crecimiento anual promedio del 3% entre 1.980 y 2.010. Las mismas representaron más del 17% de la producción mundial de 2.010, proporción que ha ido aumentando gradualmente en el tiempo.

Los cítricos son el principal grupo de frutas producidas en Argentina y el segundo en importancia en cuanto a exportaciones.

La producción de limón de Argentina implica alrededor de 1,8 millones de toneladas, aproximadamente el 50% de los citrus producidos en el país y 30% de la producción frutícola nacional. Ha crecido a un ritmo promedio anual del 5,7% desde 1.980.

En 2.011, 77% de la producción se dedicó al procesamiento industrial y el 5% se estima como pérdidas pre y post cosecha. El resto corresponde a fruta fresca, dedicada al mercado interno y exterior.

El 14% del total producido en 2.011 se dirigió al mercado externo como fruta fresca. Las exportaciones de limones frescos de Argentina ocupan un lugar de privilegio al representar más de un 16% del total exportado a nivel mundial.

Las exportaciones tucumanas son las que dirigen el ritmo de las ventas nacionales, representando más del 97% de las mismas.

Capítulo I

Generalidades del Limón

Sumario: 1.- Introducción y Variedades Comerciales. 2.- La Producción Tucumana de Limones. 3.- Los Destinos de la Producción Provincial.-

1.- Introducción y Variedades Comerciales:

El género Citrus, al cual pertenecen todos los agrios, comprende numerosas especies, variedades e híbridos obtenidos artificialmente; lo que ha hecho muy difícil su diferenciación.

La información comercial de limones, agrupa a limas y limones propiamente dichos, sin hacer distinción entre las frutas y las variedades.

a) Los limones: Son todas las especies y variedades que responden al nombre científico de Citrus limón (L.) Burm o los sinónimos Citrus limonun Risso, Citrus medica var. limón L.

Se destacan las siguientes variedades comerciales:

Verna, Fino o primofiori, Eureka, Eureka 22 INTA Bella Vista, Lisboa, Limoneira y Génova.

b) Las limas: Son híbridos de *Citrus aurantifolia* (Christ.) Sw. y agrupan los limones criollos y las limas ácidas. Las características del árbol y frutos son muy parecidas a los limones. Destacan las siguientes especies y variedades:

Citrus aurantifolia Swingle, Citrus latifolia Tanaka y Citrus meyeri Tanaka.

2.- La Producción Tucumana de Limones:

La **producción tucumana de limones** participa en un 22% de la producción global, transformándose así en el primer productor mundial de limones.

La producción provincial siempre ha explicado 40% de la producción citrícola nacional y entre el 70 y el 95% de la cantidad de limones producida en el país.

El terreno dedicado a la siembra de limones en Tucumán evidencia un marcado ciclo cada diez años, al mostrar importantes saltos al inicio de una nueva década manteniendo similares números de hectáreas durante los años comprendidos. (¹)

3.- Los Destinos de la Producción Provincial:

Los **destinos de la producción provincial** de limón son: la industria que en 2.012 procesó un 75% de la misma, la exportación de fruta fresca que representó ese año 20% y el mercado interno de fruta fresca con solo el 5%.

Tucumán domina el mercado del limón y determina la tendencia y los destinos de la producción nacional.

(1) IDEP Tucumán (Instituto de Desarrollo Productivo de Tucumán): "El Limón en Tucumán, Argentina y el Mundo", (Tucumán, 2.012).-

Los derivados industriales siguieron igual recorrido que la producción total de limón.

Durante el año 2.012 se produjeron 56.550 toneladas de jugo concentrado de limón, 53.625 de cáscara deshidratada y 3.900 de aceite esencial, lo que significó un 8% menos de lo producido en el año 2.011, año de picos en la elaboración de los tres productos.

Capítulo II

Producción y Comercialización del Limón en las Campañas 2.013 – 2.014

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Producción de Limón. 3.- Exportaciones de Fruta Fresca y Subproductos desde Tucumán. 4.- Consideraciones Finales.-

1.- Introducción:

La producción de limón en Tucumán del año 2.013 fue de 1.306.000 tn, valor que disminuirá drásticamente para 2.014 por las condiciones climáticas que atravesó el cultivo, estimándose una reducción del volumen de fruta (Abril-Agosto) superior al 50%.

2.- Producción de Limón:

En 2.013 la provincia de Tucumán produjo 1.306.000 tn, valor un 2% superior al del año 2.012. La campaña 2.013 se caracterizó por un comienzo anticipado de las exportaciones de limones hacia los mercados europeos (por el menor volumen de fruta proveniente de Turquía y España).

Por otro lado la intensidad, duración y frecuencia de las heladas terminó afectando las plantas y la fruta, provocando, al final de la campaña, una merma en el volumen de producción, situación que tendrá su impacto en la producción 2.014.

En la campaña 2.014, a los efectos negativos provocados por las heladas que afectaron al cultivo en 2.013 se sumaron la escasez de precipitaciones, las altas temperaturas sufridas desde Diciembre y la baja humedad relativa, lo que causará una disminución superior al 50% de la producción del limón en 2.014.

Ante esta situación del sector, el gobierno de la provincia de Tucumán declaró la emergencia agropecuaria mediante sanción del Decreto N° 326 publicado en el Boletín Oficial N° 28.216 del día 26/02/2014, donde se establece que todo productor con una disminución del 50% de su producción deberá acercarse a la Dirección de Agricultura de la provincia para las posteriores inspecciones.

Con respecto a la superficie bruta plantada con limón en Tucumán, ésta no ha sufrido variaciones en las últimas 4 campañas manteniéndose en 38020 hectáreas. (2)

3.- Exportaciones de Fruta Fresca y Subproductos desde Tucumán:

Históricamente más del 70% de la producción de limón de Tucumán se destina a la industria para la elaboración de jugo concentrado, cáscara deshidratada y aceite esencial. El resto se comercializa como fruta fresca para cubrir la demanda del mercado interno y externo.

(2) Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres: "Reporte Agroindustrial", (Tucumán, 2.014), pág. 2.-

La marcada disminución de la producción estimada provocaría que se destine menor cantidad de fruta a la industria para, de esa manera, cumplir con las exportaciones de fruta fresca.

A continuación se analizarán las exportaciones tucumanas de fruta fresca y de los subproductos en los primeros 5 meses del año 20.13 y 2.014.

Fruta fresca

Fruta Fresca:

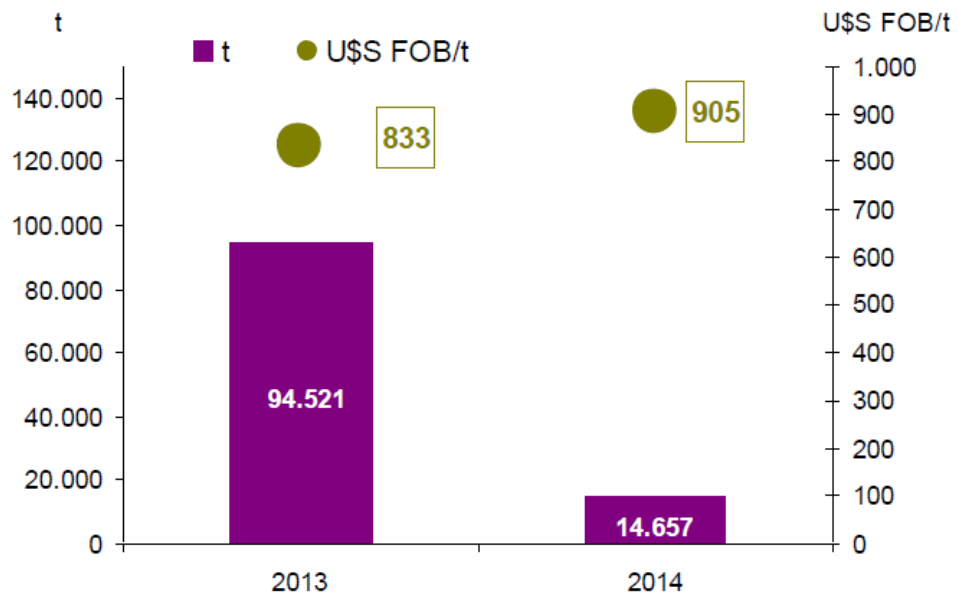
En el año 2.013 se exportaron desde Tucumán 229.371 tn de fruta fresca. El precio promedio de la tonelada fue de 810 U\$S FOB.

Durante los primeros 5 meses del año 2.013 Tucumán exportó 94.521 tn por un valor promedio de 833 U\$S FOB/tn.

En 2.014, durante el mismo período, Tucumán exportó un 84% menos de fruta pero con un precio promedio un 9% superior que el promedio de 2.013 en igual período (Gráfico N° 1).

El principal destino en ambos años fue Rusia.

Gráfico N° 1
Exportación de Fruta Fresca en tn y U\$S FOB/tn desde Tucumán
entre Enero y Mayo de 2.013 y de 2.014



FUENTE: Elaboración Propia con datos del INDEC.-

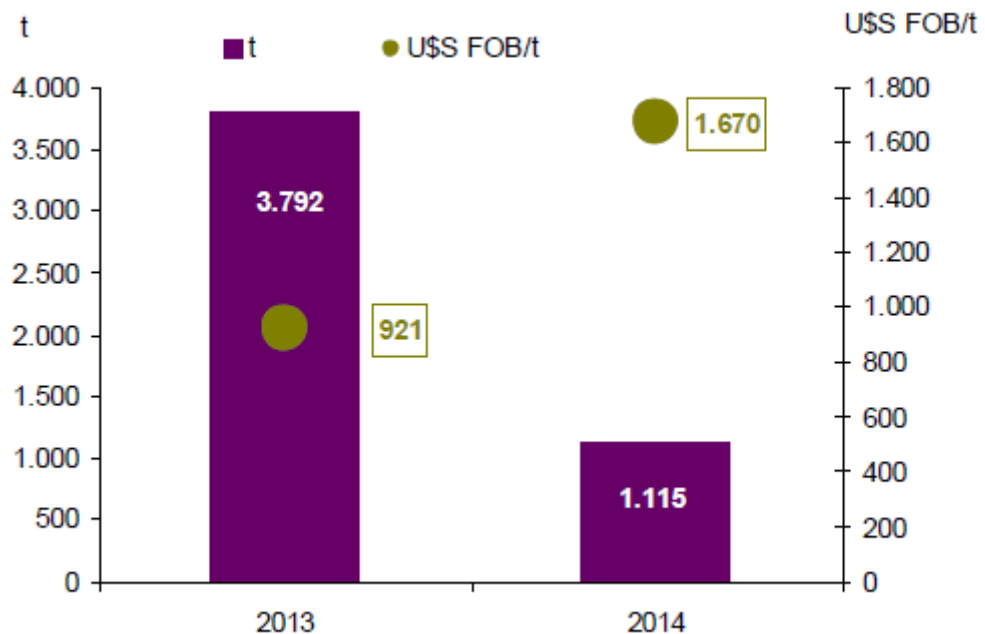
Cáscara Deshidratada:

El volumen de cáscara deshidratada exportado desde Tucumán en el año 2.013 fue de 44.312 tn con un precio promedio por tonelada de 1.092 U\$S FOB.

Entre Enero y Mayo de 2.013 se exportaron 3.792 tn de cáscara deshidratada por un valor promedio de 921 U\$S FOB/tn, mientras que entre Enero y Mayo de 2.014 el volumen de subproducto exportado fue un 71% inferior pero con un valor 81% superior por tonelada que en 2.013 (Gráfico N° 2).

El principal destino de la cáscara deshidratada en los meses analizados fue la República Federal de Alemania en 2.013 y República Checa en 2.014.

Gráfico N° 2
Exportación de Cáscara Deshidratada en tn y U\$S FOB/tn desde Tucumán
entre Enero y Mayo de 2.013 y de 2.014



FUENTE: Ibídem.-

Aceite Esencial:

En el año 2.013 se exportaron 5.196 tn de aceite esencial desde Tucumán, con un precio promedio anual de la tonelada de 27.750 U\$S FOB.

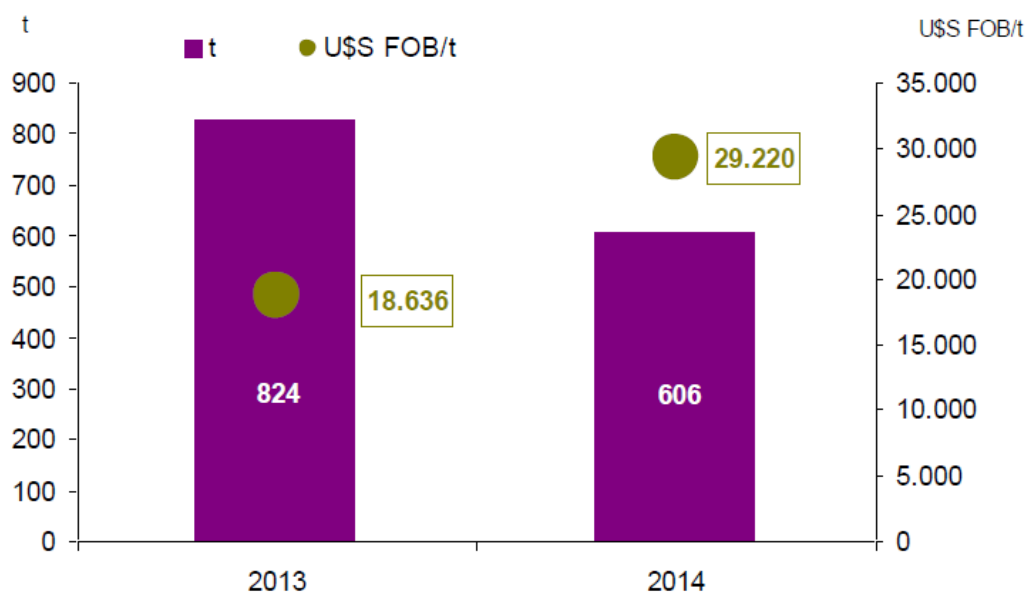
De Enero a Mayo de 2.013 se exportaron 824 tn por un valor promedio de 18.636 U\$S FOB/tn. En igual período pero del 2.014 se exportó

un volumen de aceite 27% inferior por un valor 57% superior en comparación con el año 2.013 (Gráfico N° 3).

El principal destino en ambos años fue Estados Unidos.

Gráfico N° 3

Exportación de Aceite Esencial en tn y U\$S FOB/tn desde Tucumán entre Enero y Mayo de 2.013 y de 2.014



FUENTE: Ibíd.-

Jugo Concentrado:

En 2.013 la provincia de Tucumán exportó 48.130 tn de jugo concentrado por un valor promedio de 2.212 U\$S FOB/tn.

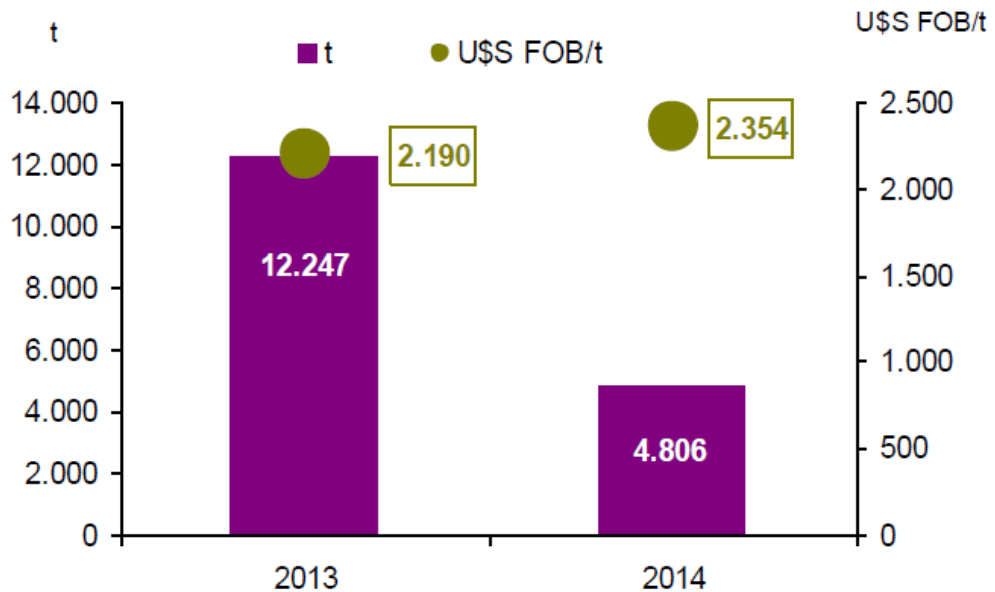
Entre Enero y Mayo de 2.013 se exportaron 12.247 tn a un valor promedio de 2.190 U\$S FOB/tn. En 2.014, durante el mismo período, el volumen exportado desde Tucumán disminuyó un 61% y el valor de la

tonelada de jugo concentrado se incrementó 7% con respecto a 2.013 (Gráfico N°4).

El principal destino del jugo concentrado para los meses analizados de 2.013 y de 2.014 fueron los Bélgica y Holanda.

Gráfico N° 4

Exportación de Jugo Concentrado en tn y U\$S FOB/tn desde Tucumán entre Enero y Mayo de 2.013 y de 2.014



FUENTE: Ibidem.-

4.- Consideraciones Finales:

➤ En el año 2.013 la producción de limón en Tucumán fue 2% superior a la de 2.012. Para 2.014 se estimó que la producción será inferior al 50% por las condiciones adversas que afectaron a la provincia.

➤ El volumen de fruta fresca y subproductos exportados desde Tucumán en los primeros 5 meses de 2.014 fue muy inferior al volumen enviado en igual período de 2.013.

➤ En 2.014 el valor promedio de exportación de la tonelada de fruta fresca y subproductos entre Enero y Mayo fue, en todos los casos, superior a los valores obtenidos en 2.013.

Capítulo III

Consideraciones Generales

Sumario: 1.- Tipos de Exportaciones. 2.- Definición de Exportador. 3.- Clases de Exportadores. 4.- Perfeccionamiento de la Exportación. 5.- Exclusiones Subjetivas y Objetivas. 6.- Régimen Único.

1.- Tipos de Exportaciones:

Exportaciones de bienes: es la definida en el art. 41 del DR de la Ley de IVA N° 23.349. Según este artículo, incluye tanto, la salida del país de los bienes que son transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa, siendo el carácter de tal salida definitiva, y configurándose con el cumplimiento de embarque.

Exportaciones de servicios: La exportación de servicios, si bien no es un hecho definido como tal en la Ley del IVA, se entiende que de acuerdo a lo establecido por el último párrafo del art. 1, inciso b), de la Ley,

comprende a la realización en el territorio nacional de las locaciones y prestaciones comprendidas en el inc. e) del art. 3 de la ley de marras. El art. mencionado en primer término, establece una presunción que no admite prueba en contrario, que consiste en que tales prestaciones se consideran realizadas fuera del territorio de la Nación; con lo cual la exportación de servicios, resulta no alcanzada por el gravamen.

A los efectos de configurar la exportación de servicios dentro de lo previsto por dichas normas legales, deben verificarse las siguientes condiciones:

- Sea una prestación incluida en el inc. e) del art. 3 de la ley del gravamen.
- La prestación se efectúe en el territorio de la Nación.
- Su utilización y explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

2.- Definición de Exportador:

El Código Aduanero, en su Título III "Importadores y Exportadores", art. 91, apartado 2, los define como aquellas "... *personas que en su nombre exportan mercaderías, ya sea que las llevaren consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieran expedido*".

El art. 74 del DR N° 692/98 de la Ley del IVA dispone que "*A los fines de lo previsto en el artículo 43 de la ley, se entenderá como exportador, a aquel por cuya cuenta se efectúe la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero.*"

De la comparación de ambos textos legales, se puede concluir que las definiciones son subjetivamente opuestas, dado que el art. 74 del DR define como exportador, a aquella persona que detenta la propiedad de los bienes o servicios, objeto de la exportación, mientras que el apartado 2 del

art. 91 del Código Aduanero considera exportador, a aquel a cuyo nombre se extraen las mercaderías del territorio aduanero, es decir, quien documenta la exportación a su nombre, ante el servicio aduanero, independientemente que sea o no el dueño de la mercadería.

A los efectos de aplicar el régimen especial de exportaciones, previsto en la Ley del IVA N° 23.349, rige la norma específica ante la norma general. En consecuencia, de acuerdo a la autonomía del derecho tributario, nos inclinamos por la definición establecida en el DR 692/98 de la Ley del IVA.

Según Palavecino, la definición que adopta la Ley del IVA es lógica, pues “si quien vende no recupera para sí el impuesto, por no realizar la operación a su nombre, trasladará el monto del mismo al precio de venta, exportando el tributo y perdiendo competitividad”. (3)

Esto es así, debido a que el exportador puede realizar las exportaciones a su nombre, formalizando personalmente el trámite ante la aduana o contratar a un tercero o intermediario, para que efectúe la venta de bienes al exterior por orden o cuenta de aquél, sin que exista entre ellos, la transferencia, la transferencia del dominio de los bienes.

3.- Clases de Exportadores:

Existen dos clases de exportadores:

➤ Exportadores Puros: son aquellos que se dedican exclusivamente a efectuar operaciones de exportación, es decir, realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo.

(3) PALAVECINO, Pablo; “Exportaciones e Impuesto al Valor Agregado”, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 1.997), pág. 111.-

➤ Exportadores “Mixtos” o “Impuros”: son aquellos que realizan ventas en el mercado interno, conjuntamente con ventas en el mercado externo. Es decir, venden en el país y en el exterior.

4.- Perfeccionamiento de la Exportación:

La exportación se considera perfeccionada con la constancia del cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque, fecha que deberá surgir del permiso de embarque certificado por el funcionario aduanero interviniente.

Cabe destacar, que ya se había suprimido como certificación válida la del despachante de aduana que eventualmente intervenga en la operación, considerándose apta exclusivamente la constancia emitida por el funcionario aduanero.

Esto fue receptado por la DGI en su dictamen (DAT) 16/1998, en donde concluyó que, a los fines de acceder al régimen de recupero del IVA, las exportaciones se considerarán perfeccionadas en la fecha del cumplimiento del embarque de los bienes, en el medio de transporte en el que los mismos salieron del país.

Además, la citada definición se compadece con lo estatuido en el actual artículo 41, segundo párrafo, del DR N° 692/98 de la Ley del IVA N° 23349.

Por otra parte, este concepto es aplicable aun cuando intervengan dos (2) o más aduanas, ya sea que se cambie de medio transportador o no, o sea que, en todos los casos, se entenderá perfeccionada la operación en la fecha de intervención de la última aduana.

Precisamente, cuando intervienen dos o más aduanas, y se trata de un “tránsito terrestre”, la última aduana, o aduana de salida, debe tramitar y remitir a la aduana de registro un documento denominado

“tornaguía”, por el que da cuenta de la salida de los bienes del país. La recepción y registro de la señalada tornaguía, habilita a la aduana de registro a entregar constancia de perfeccionamiento de la exportación a quien la llevó a cabo, quien depende de tal certificación para formular la solicitud de recupero del IVA. La informatización de estas gestiones internas de la aduana, ha minimizado las significativas demoras que se producían anteriormente en estos trámites.

La Resolución General (AFIP) 2.000, su artículo 3 se ocupa específicamente del momento en que se considera perfeccionada la exportación. También se refiere a las distintas circunstancias que considera válidas, para entender perfeccionadas las restantes operaciones que reciben en la Ley del Gravamen un trato similar a las exportaciones.

5.- Exclusiones Subjetivas y Objetivas:

Los siguientes sujetos y conceptos quedan excluidos del régimen general y “único” de recupero del IVA:

5.1. Las exclusiones subjetivas son las siguientes:

5.1.1- Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente con sustento en las leyes penal tributarias y en las normas del Código Aduanero concernientes al contrabando.

5.1.2- Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes, que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas o aduaneras, propias o de terceros.

5.1.3- Quienes estén involucrados en causas penales, en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales. En este caso, así como en los anteriores, debe existir auto de procesamiento vigente o prisión preventiva decretada.

5.1.4- Los exportadores a los que se les hubieran detectado inconsistencias en sus presentaciones impositivas, aduaneras o provisionales.

5.2. Las exclusiones objetivas son las siguientes:

5.2.1- Las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor o igual a cuarenta y ocho (48) meses a la fecha de interposición de las solicitudes, salvo que se trate de facturas correspondientes a la adquisición de bienes de uso, en cuyo caso, aun teniendo una antigüedad igual o superior al referido límite, son admisibles en la solicitud correspondiente al régimen "único".

5.2.2- Solicitudes cuya tramitación esté en curso, cuando la AFIP hubiera detectado la ilegitimidad o improcedencia del impuesto reintegrado correspondiente a solicitudes anteriores.

5.2.3- Si la AFIP/DGI en un período de reintegro observa o impugna CF que cumple las condiciones del siguiente párrafo en las siguientes solicitudes, quedan excluidos del sistema y van por el Régimen de Devolución Ordinaria, sometándose a un período de fiscalización.

Esta exclusión no se aplica si:

- a) No alcanza al 5% del monto total de la Solicitud de Origen.
- b) Se aplica la exclusión a las primeras 3 solicitudes posteriores que se interpongan, cuando las observaciones/impugnaciones corresponden a un monto de entre el 5% y el 10%, y si fuera superior al 10% o se tratara de reincidencias dentro de los últimos 12 meses.
- c) La exclusión corresponde por las 12 primeras solicitudes que se interpongan.

Trámite Normal del Pedido de Devolución del Iva de la RG 2.224:

Las devoluciones de pagos o ingresos en exceso podrán solicitarse cuando los saldos acreedores emerjan de determinaciones de oficio, de declaraciones juradas primitivas o rectificativas, siempre que estas últimas disminuyan el saldo acreedor establecido en las primeras o que dichos saldos hayan sido considerados de libre disponibilidad o que se asimilen a tales.

Asimismo, serán considerados los saldos que surjan de resoluciones administrativas o judiciales dictadas en recursos de repetición y declaraciones juradas rectificativas conformadas por esta Dirección.

Cuando se disponga la devolución de saldos emergentes de declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y/o responsables, ya se trate de originales o rectificativas, tal acto no implicará el ejercicio de las facultades de determinación de oficio acordadas por los artículos 16 a 19 de la Ley N° 11.683, quedando por lo tanto la determinación del impuesto sujeta a la verificación administrativa en los términos del artículo 13 de la misma.

Las resoluciones por las que se dispongan devoluciones producirán sus efectos desde el momento en que las mismas se soliciten, si el contribuyente hubiere cumplimentado los requisitos exigidos por la presente Resolución; caso contrario, producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique su cumplimiento.

Están facultados para resolver las devoluciones los funcionarios con atribuciones de jueces administrativos, a que se refieren los artículos 9° y 10 del Decreto N° 618/97, su modificatorio y sus complementarios.

La solicitud de devolución, se efectuará mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio "web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>), de la información que deberá elaborarse utilizando el

programa aplicativo denominado "Devoluciones y/o Transferencias - Versión 3.0", que se transferirá desde el citado sitio "web".

Dicha transferencia deberá efectuarse conforme al procedimiento previsto en la RG N° 1.345, sus modificatorias y complementarias.

De resultar aceptada la transmisión, el sistema emitirá el formulario 1.016, como constancia de la presentación realizada.

De comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa distinto del previsto o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente por el sistema, generándose una constancia de tal situación.

Cuando se produzcan inconvenientes en la transmisión o cuando el archivo que contiene la información a transferir tenga un tamaño superior a 2 "Mb" o superior, el contribuyente y/o responsable podrá concurrir a la dependencia de este organismo en la que se encuentra inscripto, a fin de realizar dicha transmisión.

La devolución sólo será admitida cuando el peticionario no adeude obligaciones fiscales liquidadas y exigibles al momento de interponer la solicitud, que sean susceptibles de compensarse con el crédito que posea, o cuando luego de realizadas las compensaciones quedare un saldo a su favor.

Por los saldos que se solicite devolución y durante cuarenta y cinco (45) días corridos, contados desde la fecha de la presentación, no podrá modificarse lo peticionado.

El requerimiento que realice este Organismo tendiente a obtener el saneamiento de omisiones, interrumpirá el término corrido del plazo antes señalado, hasta el momento en que se verifique el cumplimiento de los requisitos inobservados.

Los pedidos de devoluciones de saldos a favor, originados en el recupero del impuesto al valor agregado por operaciones de exportación, se tramitarán conforme a lo establecido por la Resolución General N° 2.000 y su modificación.

Asimismo, implican que las solicitudes o -en su caso- los importes tramitarán por el excepcional procedimiento sujeto a fiscalización previa.

No obstante lo expresado respecto de las facturas que tengan una antigüedad de cuarenta y ocho (48) meses o más, la AFIP por su nota externa 2/2.003 aclaró que deben igualmente incluirse en una única presentación con las restantes facturas o documentos equivalentes. (4)

6.- Régimen Único:

Después de un prolongado período de transición, durante el cual las solicitudes de recupero debieron ser diligenciadas, siguiendo las normas de la Resolución General (AFIP) 616 y sus modificatorias, con diversas adaptaciones establecidas por la AFIP, para adecuarlas precaria y transitoriamente a las disposiciones legales antes citadas, el Organismo Fiscal dictó su Resolución General 1.351, mediante la cual, sustituyendo tanto a la Resolución General 616 y sus modificatorias, como a las que rigieron durante la transición, estableció la nueva reglamentación para el recupero.

Corresponde, en primer lugar, dejar puntualizado que, a partir de este nuevo esquema normativo, legal y reglamentario, desaparecieron:

- los dos regímenes preexistentes con sus diferentes plazos:
 - el ordinario y
 - el de pago anticipado,

(4) STERNBERG, Alfredo R., "Algunas Consideraciones Acerca de la Exención y Recupero del IVA por Exportaciones", Ediciones ERREPAR, (Buenos Aires, 2.014), pág. 3.-

- las garantías que exigía el segundo, y
- las demás exigencias y entre uno y otro, derivados de los mismos.

Desde la Resolución General 1.351, el recupero estuvo estructurado sobre la base de un régimen “único” y general para formular las solicitudes, el que se sustentó -como manda la ley- en el cumplimiento de requisitos formales, esencialmente:

- consultas informáticas a bases de datos de proveedores,
- la actuación de los exportadores en su carácter de agentes de retención y;
- un informe especial de contador público independiente, acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar.

Este Régimen General ha sido concebido con una fiscalización *ex post* respecto del pago de la suma, cuyo recupero se solicita, o de la autorización de la respectiva transferencia.

Solo prevé la norma, para casos excepcionales puntualmente enumerados, la tramitación del recupero, o de una parte del mismo, a través de un régimen especial sujeto a fiscalización previa. Lamentablemente, una reciente Resolución General de la AFIP introdujo modificaciones significativas que distorsionan este criterio, a lo que nos referiremos más adelante.

Como quedara expresado, una de las principales exigencias del Régimen General es el cumplimiento de requisitos formales. Tales requisitos son:

- Cumplimiento de las normas sobre facturación.
- Cumplimiento de las normas referidas a medios de pago.
- Cumplimiento de las normas sobre actuación de agentes de retención e información, e ingreso de las sumas retenidas. Cabe dejar

expresado que las Resoluciones Generales 1.351 y 2.000 establecen un plazo para el cumplimiento de las obligaciones concernientes al Sistema de Control de Retenciones (SICORE) hasta el sexto día hábil de cada mes.

➤ En su caso, cumplimiento de las normas referidas a la actuación de los operadores con granos y similares, contenidas en la Resolución General que regula este régimen sectorial.

➤ De tratarse de exportaciones por cuenta de terceros, cumplimiento de las respectivas disposiciones contenidas en la propia Resolución General.

En materia de elementos a ser presentados juntamente con la solicitud, la Resolución dispuso un cambio notorio respecto de sus antecesoras, consistente en suprimir la exigencia de presentar documentación aduanera respaldatoria del embarque, cuando la transacción se hubiera realizado a través del Sistema Informático María (SIM).

En caso contrario, o cuando, no obstante haberse tramitado la exportación por el SIM, el juez administrativo lo considerara igualmente necesario, debería acompañarse copia del cumplido de embarque o factura-permiso de exportación simplificada, debidamente certificada por el funcionario aduanero interviniente, y copia de los comprobantes que acrediten el ingreso de los derechos de exportación.

La solicitud, debía ser formulada en soporte magnético y haber sido elaborada utilizando el programa aplicativo provisto por la AFIP y aprobado por la Resolución General.

Obviamente, debía entregarse este soporte magnético al interponer la solicitud acompañado del formulario 404 de Declaración Jurada.

Una novedad de ese soporte magnético, fue que todas las facturas de los proveedores debían ser indicadas individualmente, con abstracción de su importe, debido a que todo el proceso de control se sustenta esencialmente en cruces informáticos con el sistema de retenciones y percepciones.

Cuando se requería transferencia del impuesto a favor de un tercero, debía acompañarse una nota por cada uno de los cesionarios conforme al modelo aprobado por la Resolución General.

En los casos en que se incluyeran en la solicitud facturas por inversiones en bienes de uso, cuya antigüedad sea igual o superior a cuarenta y ocho (48) meses, debía acompañarse una nota que diera cuenta de esa circunstancia, para que se admitiera la mencionada inclusión.

También debía acompañarse fotocopia del poder o documento equivalente que acreditara la personería del firmante.

Luego se dictó la Resolución General 2.000 que aprobó el sistema “IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - Versión 4.0”, el que en realidad nunca entró en vigencia, ya que por la Resolución General (AFIP) 2.040 fue reemplazado por la versión 5.0.

La Resolución General 2.000 sustituyó íntegramente a su antecesora Resolución General 1.351, receptando sin embargo la mayoría de las disposiciones de ésta. No obstante, introdujo diversas modificaciones de importancia y algunas adecuaciones derivadas de la experiencia recogida en los años de aplicación de la norma sustituida.

Entre las reformas más significativas merecen destacarse, por una parte, la transferencia electrónica de datos para la presentación de la solicitud y para informarse el contribuyente respecto de los incumplimientos de sus obligaciones impositivas y, por otra parte, la incorporación al régimen de las denominadas “exportaciones de servicios”.

Capítulo IV
Régimen de Recupero del IVA
por Exportación de Bienes

Sumario: 1.- Introducción. 2.- La Normativa Vigente. 3.- El Artículo 43 de la Ley de IVA. 4.- La Compensación. 5.- Forma de Compensar según la Reglamentación. 6.- Límites para el Cómputo del Crédito Fiscal: a) Límite Objetivo; b) Valor FOB de las Exportaciones; c) Tratamiento Aplicable al Excedente; d) Límite Subjetivo; e) Vinculación Económica.-

1.- Introducción:

En este Capítulo nos ocupamos de analizar exclusivamente el régimen para el recupero del impuesto al valor agregado en la exportación de bienes.

Es importante tener en cuenta, que tal recupero, puede solicitarse independientemente, así los bienes se encuentren gravados o exentos, o no

gravados en el mercado interno. Esto se debe, a que las exenciones pueden alcanzar una o varias etapas en la producción o comercialización de los bienes, lo que implica que, si bien la venta del bien puede estar exenta del pago del impuesto, estarán alcanzadas por el gravamen, la compra de insumos o las locaciones o prestaciones de servicios, que forman parte del producto final.

Es por ello que, aun cuando el bien que se exporte goce de exención del IVA en el mercado local, está permitido el recupero del crédito fiscal contenido en las adquisiciones de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, vinculados con los mismos.

“De hecho, la exportación de un bien es una venta exenta, como la de un libro, con la diferencia que si esta última se efectúa en el mercado interno, dicho CF no podrá recuperarse por el mecanismo dispuesto en el artículo 43 de la Ley del IVA, sería costo computable”. (⁵)

La procedencia del recupero fue sostenida por la CSJN en la causa Gasparri (⁶) al señalar que el hecho que se trate de productos cuya venta se encuentra exenta en el mercado interno, no es obstáculo para que generen crédito fiscal vinculado con la exportación. Finalmente, tal criterio fue transformado en acto dispositivo a través de la RG (AFIP) 74. (⁷)

2.- La Normativa Vigente:

El tratamiento tributario, para neutralizar los efectos del IVA en las operaciones de exportación, procurando que este tributo no incida sobre el

(5) FENOCHIETTO, Ricardo; “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico”, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2.001), pág. 902.-

(6) GASPARRI y Cía. S.A., CSJN 16/06/1.993.-

(7) Resolución General (AFIP) 74, B.O. 26/01/98.-

valor de los bienes que se exportan, está legislado en los arts.: 8 inc. d), 43 y 43.1 de la Ley del IVA N° 23.349, y en los arts. 41 y 74 al 76 del DR. 698/92.

A su vez, la RG (AFIP) 2.000 reglamenta las modalidades de recupero, normadas en esos artículos.

Este mecanismo, que se conoce doctrinariamente como “gravamen a tasa cero” lleva implícito un doble componente:

- La **exención** de la operación de exportación de bienes (art. 8, inc. d) de la Ley del IVA).
- La **Recuperación del impuesto** pagado por las adquisiciones de bienes y locaciones de servicios, relacionados directa o indirectamente con operaciones de exportación (arts. 43 y 43.1 de la Ley del IVA).

Cabe destacar este doble carácter, dado que si se tratara de una exención pura en el mercado interno, el sujeto exento pierde el crédito fiscal obtenido por la adquisición de los bienes y servicios destinados a la operación exenta, y carga con el costo del impuesto que se acumula en las etapas anteriores.

Aun tratándose de una transacción internacional, que tenga por objeto un bien exento en el MI, el régimen contempla la posibilidad de recupero del IVA por la previsión del art. 43, por colocarlo a los bienes en situación de impuesto.

3.- El Artículo 43 de la Ley de IVA:

En el art. 43 de la Ley del IVA N° 23.349, se establecen las modalidades a las que puede recurrir el exportador, para solicitar el reintegro del crédito fiscal, vinculado a las exportaciones efectuadas.

En su primer párrafo establece: *“Los exportadores podrán computar contra el impuesto, que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren*

efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable...”

“Este párrafo, hace referencia a la **Compensación**, una de las formas de recupero prevista, que es usufructuada, en la práctica, únicamente por los exportadores “mixtos” o “impuros”, dado que éstos generan, por sus operaciones en el mercado interno, débitos fiscales que pueden compensar, contra los créditos fiscales originados en adquisiciones de bienes o servicios, destinadas a operaciones de exportación”.

En su segundo párrafo establece: *“Si la compensación permitida en este artículo, no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS... o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables...”*

Definamos previamente al análisis de este segundo párrafo del art. 43, los términos acreditación, devolución y transferencia:

➤ Acreditación: Esta modalidad de recupero, permite al exportador computar los créditos fiscales susceptibles de reintegro y vinculados a operaciones de exportación, contra futuras obligaciones impositivas, cuya recaudación esté a cargo de la AFIP.

➤ Devolución: Consiste en la entrega monetaria por parte del fisco, del monto de créditos fiscales susceptibles de ser reintegrados.

➤ Transferencia: Es la cesión a título oneroso de la disposición de los créditos fiscales, a favor de un tercero o de varios. Los cesionarios, podrán aplicar los importes transferidos, para cancelar sus propias obligaciones fiscales.

Conforme a la redacción del artículo, cabe la duda en cuanto a si la ley establece al exportador un orden a seguir, respecto a las modalidades para obtener el recupero del crédito fiscal, o él puede optar por cualquiera de ellas.

Sobre este tema se sostiene que: “Si bien en el primer párrafo del art. 43 de la Ley, se utiliza la expresión podrán, existe un orden de prelación obligatorio, determinado a través del segundo párrafo de este artículo, de forma tal, que sólo en la medida que no sea posible efectuar el cómputo del crédito fiscal, de las operaciones vinculadas a las exportaciones, contra las efectuadas en el mercado interno (recién verificada esta situación), el mismo les será compensado contra otros impuestos a cargo de la DGI, devuelto, o en su defecto, se permitirá la transferencia a terceros”. (8)

Coincidimos con esta opinión, porque de la lectura del artículo se interpreta que el mismo está estableciendo un orden a seguir, por lo tanto el exportador deberá:

1°) **Compensar** los créditos fiscales vinculados a las exportaciones, con los débitos fiscales que posea por las operaciones realizadas en el mercado interno. Por lo tanto, el exportador debe ser Responsable Inscripto (RI) frente al IVA, a los efectos que el impuesto le sea facturado en forma discriminada y pueda solicitar su recupero. A su vez, al revestir tal condición frente al impuesto, tiene la obligación establecida por la RG (AFIP) 715 de presentar mensualmente declaraciones juradas de IVA, condición necesaria –según lo dispone la RG (AFIP) 2.000- para tramitar el recupero del mencionado tributo.

Además entendemos que, existiendo la posibilidad de compensar, carecería de lógica que el exportador que hubiere determinado en un período

(8) FENOCHIETTO, Ricardo; Op. Cit., pág. 888.-

fiscal un saldo a favor del fisco, opte por ingresar el mismo, pudiendo utilizar los créditos fiscales de las operaciones de exportación, a efectos de disminuirlo o anularlo.

2°) Solicitar la **acreditación** contra otros impuestos a cargo de la AFIP, si la compensación no fuera posible, o efectuada ésta, quedara aún un saldo a recuperar.

3°) El exportador podrá optar por el pedido de **devolución o transferencia** a terceros de los créditos fiscales resultantes, una vez efectuadas las modalidades de recupero anteriores y siempre que hubiere quedado remanente de créditos fiscales, o en caso de que aquellas no hayan podido efectuarse.

4.- La Compensación:

La compensación, está reglada en las disposiciones de la Ley del IVA N° 23.349 y su DR 692/98. Es decir que, no se aplican las disposiciones contenidas en la RG (AFIP) 2.000, referida a la instrumentación requerida para solicitar el recupero. Esto implica, que “puede llevarse a cabo, sin necesidad de consentimiento ni intervención previa del fisco, en el propio mes de la compra o contratación de los insumos o servicios vinculados, al proveedor, y de su facturación por parte de éste”.⁽⁹⁾ Es decir que, para que proceda la compensación, no se requiere el Perfeccionamiento del Hecho Imponible que, como se analizará más adelante, es requisito para acceder a las demás modalidades de recupero, previstas en la Ley y reglamentadas por la AFIP a través de la RG (AFIP) 2.000.

Para los exportadores impuros, la compensación del crédito fiscal, vinculado a operaciones de exportación, contra el impuesto generado por las

(9) STERNBERG, Alfredo; Op. Cit., pág. 986.-

operaciones en el mercado interno, procede en forma automática a través de la Declaración Jurada Mensual del IVA.

A dicho efecto, los exportadores “impuros” que estuvieran seguros de poder compensar sus créditos fiscales, vinculados a la exportación, con los débitos generados en sus operaciones en el mercado interno, no tendrán obligación de determinar y exponer por separado, en la DDJJ mensual de IVA, el impuesto vinculado con las exportaciones. Pero si los mismos quisieran prever la posibilidad de solicitar devolución, acreditación o transferencia, deberán exponer el mismo en forma discriminada. En el aplicativo que genera la DDJJ de IVA, el crédito fiscal vinculado con exportaciones, deberá indicarse dentro del módulo “Operaciones de Exportación”.

Apropiación del crédito fiscal

Recordemos, que según la doctrina, las dos teorías básicas relativas al criterio general de apropiación del crédito fiscal son:

- a) La apropiación financiera.
- b) La apropiación física.

La teoría de la apropiación financiera, permite computar todo el crédito fiscal, que surja de las compras o gastos vinculados a las operaciones, contra el débito fiscal que se genere en el mercado interno, independientemente de que los bienes se encuentren vendidos o en stock.

Por ejemplo, se adquieren 400 unidades a \$1 cada una y luego se venden 200 unidades a \$2 c/u:

OPERACION	CANTIDAD	STOCK	PRECIO	IVA DEBITO	IVA CREDITO	IVA -CREDITO COMPUTABLE
COMPRA	400u	400u	\$400 (400u*1)	-	\$ 84	\$ 84 (400u*1*21%)
VENTA	200u	200u	\$ 400 (200u*2)	\$ 84	-	

Quedan 200 unidades sin vender, sin embargo por este criterio, puedo computar todo el crédito fiscal. En este caso, el Débito Fiscal es igual al Crédito del período.

La segunda teoría, apropiada el IVA-crédito fiscal con criterio físico, es decir, permite su cómputo en la medida en que las compras o gastos, se vinculen con una venta efectivamente realizada.

Ejemplo:

OPERACION	CANTIDAD	STOCK	PRECIO	IVA DEBITO	IVA CREDITO	IVA -CREDITO COMPUTABLE
COMPRA	400u	400u	\$ 400 (400u*1)	-	\$ 84	\$ 42 (200u*1*21%)
VENTA	200u	200u	\$ 400 (200u*2)	\$ 84	-	

Aplicando esta teoría, resulta un IVA a pagar de \$ 42, ya que queda sin vender 200 unidades, que atraen su propio crédito fiscal de \$ 42, generando la imposibilidad de computarlos, hasta el momento de la venta.

5.- Forma de Compensar según la Reglamentación:

El orden que debe seguirse, a efectos de compensar el crédito fiscal por exportación, contra el débito fiscal generado en el mercado interno, está establecido en el apartado B) del anexo V de la RG (AFIP) 2.000 y es el siguiente:

5.1) Debe determinarse el impuesto que adeuda el responsable, por operaciones gravadas en el mercado interno, que surge de la diferencia entre débitos y créditos fiscales, atribuibles a operaciones realizadas en el mercado interno.

5.2) Al importe resultante, si correspondiera, deberá detrarse el saldo a favor técnico -primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen- de los períodos anteriores, atribuibles a operaciones en el mercado interno.

5.3) Si del cálculo detallado precedentemente, resultara un saldo a pagar, se aplicarán contra el mismo las retenciones y percepciones del período, y el saldo de libre disponibilidad – segundo párrafo del art. 24 de la Ley del IVA.

5.4) De continuar obteniendo un saldo a pagar, por operaciones en el mercado interno, surge la posibilidad de deducir del mismo el **crédito fiscal facturado atribuible a las operaciones de exportación**.

5.5) El crédito fiscal atribuible a exportaciones que no fue compensado, puede transferirse a períodos fiscales siguientes, en los que se efectúen exportaciones, o bien, solicitarse su acreditación, devolución o transferencia, siempre y cuando se dé cumplimiento a los requisitos y formalidades que se establecen en art. 43 de la Ley de IVA y en la RG (AFIP) 2.000”.

Ejemplo:

Un exportador, que también realiza operaciones en el mercado interno, efectuó durante Agosto de 2014, las siguientes operaciones:

Modo de Imputación del Crédito Fiscal por Exportación, en la DDJJ de

Agosto 2.014:

CONCEPTOS	IMPORTE	DEBITO FISCAL	CREDITO FISCAL
Ventas Gravadas al 21%	200.000	42.000	
Compras de bienes gravados al 21% de afectación directa a ventas gravadas en el mercado interno.	100.000		21.000
Exportaciones realizadas en Agosto (Valor FOB).	400.000		
Compras de bienes gravados al 21 %, de afectación directa a exportaciones que se realizadas en el mes Agosto.	80.000		16.800
Saldo Técnico del Periodo Anterior	8.000		
Retenciones, Percepciones y Pagos a cuenta.	5.000		

Liquidación General

DDJJ Período Agosto 2.014

* Débito Fiscal		\$ 42.000
* Crédito Fiscal	\$ 21.000	
* Saldo Técnico del Período Anterior	\$ 8.000	
Subtotal:	<u>\$ 29.000</u>	<u>\$ 42.000</u>

Saldo del período a favor de la AFIP **\$ 13.000**

* Retenciones, Percepciones y Pagos a Cuenta	\$ 5.000	
* Saldo de Libre Disponibilidad del Periodo Anterior	\$ -	
Subtotal	<u>\$ 5.000</u>	<u>\$ -</u>

Saldo del periodo a favor de la AFIP **\$ 8.000**

*Crédito fiscal por exportación	<u>\$ 16.800</u>
<i>Saldo de Crédito fiscal por exportación</i>	\$ 8.800

Por aplicación del art. 43 de la Ley del IVA, el exportador pudo utilizar \$ 8.000 del CF vinculado con sus exportaciones -realizadas en Agosto 2.014- para compensar el IVA a pagar, por sus operaciones en el mercado interno de Agosto de 2.014.

El Saldo de crédito fiscal vinculado a exportación por \$ 8.800, podrá trasladarse sucesivamente para su utilización en períodos fiscales siguientes, contra el IVA a pagar, por operaciones en el mercado interno del mismo

exportador, o bien, a partir de Septiembre de 2.014, se podrá solicitar su devolución, acreditación o transferencia.

6.- Límites para el Cómputo del Crédito Fiscal:

El segundo y tercer párrafo del art. 43 de la Ley del IVA, establecen límites cuantitativos, de carácter objetivo y subjetivo, en cuanto al monto del crédito fiscal a solicitar en devolución, acreditación o transferencia. Para el caso, en que el exportador, compense el impuesto pagado por adquisiciones vinculadas a la exportación, contra los débitos fiscales originados en operaciones en el mercado interno, no rigen dichos límites, que se aplican exclusivamente, cuando se solicita la acreditación, devolución o transferencia.

6.a) Límite Objetivo:

Este límite, consiste en aplicar la alícuota general del impuesto vigente, al momento del perfeccionamiento de las exportaciones sobre el monto de las exportaciones –valor FOB, FOT o FOR- efectuadas en cada ejercicio fiscal mensual. La alícuota general, es la establecida en el primer párrafo del art. 28 de la Ley del gravamen (actualmente es igual al 21%) y se aplica independientemente de la alícuota a la que hubiesen estado alcanzados los bienes y/o servicios exportados, en el caso de que se hubiesen vendido en el mercado interno.

Tal criterio, ha sido sostenido por el fisco en su dictamen (DAT) 42/1998, en el cual manifestó que independientemente de la alícuota a la cual hubieran estado alcanzados en el mercado interno los productos exportados, la alícuota aplicable a efectos de determinar el monto máximo, a que se refiere el segundo párrafo del art. 43 de la Ley, es aquella establecida en el primer párrafo del art. 28 de esta ley.

Actualmente, la RG (AFIP) 2.000 recepta esta postura en el segundo párrafo del art. 2.

La RG (AFIP) 2.000 en el art. 6, 3° párrafo estableció que, para el caso en que en un mismo período fiscal coexistan más de una alícuota general de IVA, para determinar el mencionado límite, se aplicará el procedimiento previsto en el punto II) del apartado B) del anexo IV de la RG, que se detalla a continuación:

1) Se determinará el monto límite, aplicando la alícuota general del gravamen vigente a la fecha de cada cumplimiento de embarque o documento equivalente, sobre el valor FOB en pesos.

2) Se sumarán los valores FOB en pesos, de cada permiso de embarque o documento equivalente.

3) Se determinará, el coeficiente que resulte de dividir la sumatoria de los montos límites determinados en el punto 1) por la sumatoria de los valores FOB en pesos, aludidos en el punto 2).

De esta manera, la alícuota a consignar en el programa aplicativo, a los efectos del cálculo del límite, será el coeficiente establecido en el punto 3).

4) El importe del límite, para dicho período fiscal, resultará de multiplicar el total del punto 2) por el coeficiente obtenido según lo previsto en el punto 3) precedente.

Además, la resolución, requiere que el procedimiento detallado precedentemente, se informe mediante una nota, la cual deberá contener los siguientes datos:

- Detalle de los permisos de embarque o documento equivalente.
- Fecha de cumplimiento de embarque o documento equivalente.
- Alícuota vigente de cada permiso de embarque o documento equivalente.

- Valor FOB en pesos.
- Monto límite determinado.
- Alícuota que se consigna en el programa aplicativo.

A su vez, el 2° párrafo del art. 43, establece otro límite objetivo, (agregado por el Decreto 959/01, dictado por el Poder Ejecutivo en ejercicio de sus facultades extraordinarias) que se aplica a determinados bienes, que establezca el Ministerio de Economía, para los que el límite cuantitativo hasta el cual los exportadores podrán ejercer su derecho de recupero, será el que surja de aplicar la alícuota del gravamen, a los costos de referencia establecidos para esos bienes, por los Organismos competentes.

6.b) Valor FOB de las Exportaciones:

De acuerdo con lo establecido en el art. 75 del DR, a los fines de establecer el límite del primer párrafo del art. del 43 de la ley de marras, se deberá atender la definición de valor dada por los arts. 735 a 750 del CA.

En tal sentido, la mencionada normativa, establece que el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo, es el valor FOB, FOT o FOR según el medio de transporte que se utilizare. Este valor FOB, es el que surge de operaciones de ventas al contado, llevadas a cabo entre partes independientes, e incluye los gastos ocasionados hasta el puerto, aeropuerto, o lugar donde se cargase el medio transportador, tales como gastos de transporte, y seguro hasta dicho lugar, corretajes, comisiones, gastos de embalaje y carga.

De esta manera, al valor FOB a considerar (el cual en un sentido más práctico es aquel que figura como “FOB Total en Dólar” en el campo “Valor Mercadería” del permiso de embarque), se le deberá detraer el monto de los bienes importados, en forma temporaria.

Para calcular los importes en pesos de las exportaciones, al valor “FOB Total en Dólar”, neto del monto relativo a los bienes importados temporariamente, de corresponder, se le aplicará el tipo de cambio comprador, conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina, correspondiente al cierre de las operaciones del día hábil cambiario anterior, al de la fecha de oficialización del permiso de embarque o documento equivalente.

6.c) Tratamiento Aplicable al Excedente:

El exportador, de acuerdo al último párrafo del art. 75 del DR, podrá solicitar por el excedente del crédito fiscal resultante, una vez aplicado el límite del segundo párrafo del art. 43 de la Ley del IVA, el traslado de dicho excedente, a períodos fiscales siguientes, considerando en cada uno de ellos, el límite establecido en el primer párrafo del art. 43.

A su vez, el art. 75 del DR en su segundo párrafo, prevé que cuando pueda demostrarse fehacientemente, que el impuesto facturado por la adquisición de bienes y/o servicios, destinados efectivamente a las exportaciones, es superior al límite previsto en el primer párrafo del art. 43 de la Ley, se considerará el impuesto facturado en reemplazo de aquél.

La RG (AFIP) 2.000 en su art. 6, 1° párrafo, establece que en caso de exceder el límite fijado por el segundo párrafo del art. 43 de la Ley, se deberá presentar una nota, de acuerdo a lo previsto en punto I del apartado B) del Anexo IV, para solicitar el traslado del excedente, a períodos siguientes, la cual deberá contener:

a) Respecto de la operación que origina la solicitud:

1. Motivos por los cuales se excede el límite fijado en el art. 43 de la ley.

2. Descripción de los bienes, obras o servicios objeto de la exportación.

3. Precio neto o valor dado por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda.

4. Fecha en la que se haya perfeccionado la exportación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la presente Resolución General.

5. Monto nominal del impuesto facturado, atribuible a la exportación.

6. Especificación de la exportación: recurrente o estacional.

7. Precio, si lo hubiera, de los bienes exportados en los mercados nacionales e internacionales.

8. Margen de utilidad bruta.

9. Beneficios adicionales, derivados de regímenes de estímulos o promoción.

b) Respecto del contratante del exterior:

1. Apellido y nombres, denominación o razón social.

2. Domicilio

6.d) Límite Subjetivo:

El art. 43 de la Ley del IVA, establece en el párrafo 3º, un límite subjetivo, en cuanto al monto del crédito fiscal a solicitar en recuperó. El mismo, prevé que cuando el exportador posea vinculación económica con su proveedor, quien a su vez goza del beneficio de liberación del IVA en el mercado interno (es decir no ingresa el IVA - Débito Fiscal generado por la ventas en el mercado interno al fisco), el exportador podrá computar como crédito fiscal, aquel que le hubiese correspondido a su proveedor, si éste

hubiese efectuado las operaciones de exportación por su propia cuenta; es decir, que no reconoce la operatoria de compra-venta entre el exportador y el proveedor.

Esta limitación, tiende a evitar que empresas que cuenten con una liberación en el IVA, en el mercado interno, creen figuras, a través de una exportadora, que le permita recuperar un impuesto que no fue generado.

6.e) Vinculación Económica:

En orden de dilucidar qué se entiende por vinculación económica, a los efectos de la aplicación del art. 43 de la Ley, el art. 76 del DR establece una serie de presunciones iuris et de iure (es decir, sin admitir prueba en contrario) de vinculación entre el beneficiario y el exportador, en razón del origen de sus capitales, de la dirección efectiva del negocio, reparto de utilidades o de cualquier otra circunstancia, que indique la existencia de un grupo económico.

Asimismo, también presume iuris tantum (admitiendo prueba en contrario) la existencia de vinculación, cuando la totalidad de las operaciones del beneficiario o determinada categoría de ella, sea absorbida por el exportador o cuando la totalidad de las compras del exportador o determinada categoría de ella, sean efectuadas al beneficiario.

A continuación, plantearemos un ejemplo, para observar la forma en que operan ambos límites, establecidos por el art. 43

La Empresa A, promovida con beneficio de liberación del IVA en el mercado interno, vende a la Empresa B exportadora, con la cual tiene vinculación económica, bienes gravados al 21%, según el siguiente detalle:

Concepto	Importe
Empresa A Promovida	
Compras de insumos gravados al 21% destinados a la venta de bienes a la exportadora	\$100.000
Ventas de bienes gravados al 21% a la exportadora	\$150.000
Empresa B Exportadora	
Valor FOB de las exportaciones	\$ 200.000

Cálculo de los límites:

Concepto	Importe	Referencia
Empresa A Promovida		
Compras de insumos gravados al 21% destinados a la venta de bienes a la exportadora	\$ 100.000	(1)
IVA Crédito fiscal	\$ 21.000	(2) \$ 100.000 (1) *21%
Ventas de bienes gravados al 21% a la exportadora	\$ 150.000	(3)
Empresa B Exportadora		
IVA Crédito fiscal	\$ 31.500	\$ 150.000 (3) *21%
Valor FOB exportaciones	\$ 200.000	(4)
Límites		
Límite art. 43 - 2° párrafo	\$ 42.000	\$200.000 (4) *21%
Límite art. 43 - 3° párrafo	\$ 21.000	(2)

En el ejemplo, se ilustra la forma en que operan los límites del art. 43, en el cual, en caso que no hubiese existido vinculación económica, con un proveedor que goce de liberación en el impuesto, el límite para la empresa exportadora hubiese sido de \$ 42.000 (2° párrafo del art. 43).

Al existir vinculación económica, el 3° párrafo del art. 43, transfiere al exportador el monto que podría haber recuperado la empresa liberada, el

cual es de \$ 21.000. Es decir, que el exportador, no puede computar para el recupero, un crédito mayor que el que le hubiese correspondido a la empresa promovida, si ésta hubiese realizado la exportación.

Capítulo V

La Resolución General (AFIP) 2.000

y el Informe Especial del Contador Público

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Regímenes de Recupero: a) Régimen General; b) Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización Previa; c) Régimen de Reintegro Simplificado. 3.- Normas Profesionales de Aplicación para la Realización de las Tareas de Auditoría. Procedimientos: a) Introducción; b) Las Normas Profesionales; c) Archivo de Proveedores – Procedimiento de Consulta; d) Proveedores No Sujetos a Auditoría.-

1.- Introducción:

La RG (AFIP) 2.000 (BO 06/02/06) reglamenta las modalidades de recupero, legisladas en el art. 43 de la Ley del IVA Nº 23.349.

Mediante el dictado de la citada Resolución, la AFIP sustituye el anterior régimen de recupero del IVA, vinculado a las exportaciones, previsto por la RG (AFIP) 1.351 (B.O. 09/10/02), incorporando modificaciones atinentes a la sistematización del trámite, a partir de la transferencia

electrónica de datos, para la presentación de la solicitud y para informarse de los incumplimientos de las obligaciones fiscales, del sujeto que efectúa la presentación de la solicitud.

La RG (AFIP) 2.000 tiene vigencia para las solicitudes que se interpongan a partir del 01/08/2006.

La RG (AFIP) 2.000 mantiene la estructura de su antecesora (un régimen único y general, basado en el cumplimiento de requisitos formales)-excepto por las modificaciones precitadas-, y está dividida en cinco títulos y trece anexos, que recopilan toda la normativa emitida hasta la fecha, otorgándoles a ciertas disposiciones, como notas externas o reglamentaciones, el rango de Resolución General obligatoria. El cuerpo de la RG (AFIP) 2.000 está compuesto por 53 artículos que se complementan por 13 anexos, de acuerdo al siguiente detalle:

- Título I: comprende desde el art. 1 al 32, y contiene los requisitos y condiciones, tanto de tipo técnico como formales, a observar para la interposición de las solicitudes y cobro de las mismas.
- Título II: consignado en el art. 33, se refiere a la compensación de las retenciones y/o percepciones de IVA, practicadas por el exportador, con las solicitudes que se presenten.
- Título III: abarca del art. 34 al 42 y contempla la normativa relativa a las solicitudes de recupero, correspondientes a exportaciones por cuenta de terceros.
- Título IV: se extiende desde el art. 43 al 44 y versa sobre las solicitudes sujetas a fiscalización previa.
- Título V: contempla desde el art. 45 al 53 y gira sobre las disposiciones generales de la resolución.

El art. 52 de la RG 2.000 aprueba los anexos que se detallan a continuación:

- Anexo I: Elementos a presentar con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia por operaciones de exportación (art. 1 inc. a)).
- Anexo II: Elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con las solicitudes de acreditación, devolución y transferencia por las operaciones con tratamiento asimilado al de exportaciones. (art. 1, inc. b)).
- Anexo III: Elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con las solicitudes de acreditación, devolución y transferencia para las “exportaciones de servicios”. (art.1, Inc. c)).
- Anexo IV: Requisitos formales a cumplir que se agrega a los contemplados en los anexos I, II y III para todo tipo de operaciones (art 1 incs. a), b) y c)).
- Anexo V: Impuesto facturado de afectación indirecta (art. 1 incs. a), b), y c)).
- Anexo VI: Régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a pequeñas exportaciones (art. 1 último párrafo).
- Anexo VII: Procedimiento para las consultas que deben efectuar los profesionales al archivo de información sobre proveedores (art. 22).
- Anexo VIII: Transferencias – Modelos de notas de cesionarios y cedentes del crédito fiscal (art. 31).
- Anexo IX: Régimen de compensación con importes originados en regímenes de retenciones y percepciones de IVA practicadas por el exportador (art. 33).
- Anexo X: Exportaciones por cuenta de terceros. Régimen de información - Especificaciones Técnicas (art. 37).
- Anexo XI: Aspectos aduaneros (art. 42).
- Anexo XII: Régimen de reintegro del impuesto atribuible a operaciones de exportación sujeto a fiscalización (art. 43).

➤ Anexo XIII: Características técnicas del aplicativo, que genera las solicitudes, metodología de transferencia y otros.

2.- Regímenes de Recupero:

En el presente trabajo, se desarrollan los sistemas básicos que coexisten en la RG (AFIP) 2.000:

I) El Régimen General.

II) El Régimen de Reintegro sujeto a Fiscalización, previsto para aquellos casos que se presentan determinadas situaciones, que excluyen al solicitante del Régimen General.

III) El Régimen Simplificado, que es una opción que se otorga a los exportadores, sujeta al cumplimiento de ciertas condiciones especiales, previstas en el Anexo VI de la RG (AFIP) 2.000 y se aplica a pequeñas exportaciones.

2.a) Régimen General:

En el Régimen General, las solicitudes de recupero, resultarán procedentes con el sólo cumplimiento de requisitos formales que establezca la AFIP (art. 43.1 de la Ley de IVA).

Es decir, que el Organismo Fiscal podrá impugnar los montos de las solicitudes, cuyo recupero haya sido tramitado y obtenido por el exportador si posteriormente, como consecuencia de sus acciones de fiscalización y verificación, comprobara la eventual ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado por los proveedores.

Asimismo, el art. 43.1 de la Ley de IVA, establece como requisito, que las solicitudes que se interpongan, vayan acompañadas del dictamen de un contador público independiente, acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

La RG (AFIP) 2.000 establece una serie de requisitos, tanto de orden subjetivo como objetivo, necesarios para que las solicitudes interpuestas, tramiten con arreglo al Régimen General establecido en el Título I arts. 1 a 32 de la RG (AFIP) 2.000.

El hecho de incurrir en alguna o varias de las exclusiones subjetivas y objetivas, habilitantes para la solicitud del beneficio, no cercena el derecho del exportador de solicitar el recupero del crédito fiscal, vinculado con exportaciones, pero puede dar lugar a que la totalidad de la solicitud o parte del crédito fiscal que la compone, quede impedida de ser tratada conforme al régimen general, por ende, debe tramitarse de acuerdo con lo establecido por el régimen de fiscalización previa.

2.b) Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización Previa:

La RG (AFIP) 2.000, en el Título IV, arts. 43 y 44 complementado en el Anexo 12, prevé un régimen en el que el recupero, está subordinado a la intervención y fiscalización previa del organismo fiscal.

Las solicitudes, deberán tramitarse por el presente régimen cuando:

- Los sujetos que las formularan, se encuentren comprendidos en las exclusiones subjetivas del art. 4 inciso a) de la RG (AFIP) 2.000 (querellados, denunciados, etc.) mencionados anteriormente.
- Se encuentren encuadradas en algunas de las exclusiones objetivas, previstas en los incs. b), c) y d) de la RG (AFIP) .2000, estudiadas anteriormente.

También se aplica, a las solicitudes rectificativas que presente el exportador, con posterioridad a la autorización de la acreditación, devolución o transferencia emitida por el juez administrativo, siempre que el monto vinculado a dicha solicitud rectificativa, supere en un veinte por ciento (20%) al monto de la anterior (art. 28, inc. c) de la RG (AFIP) 2.000).

2.b.1.- Procedimiento para Solicitar el Reintegro:

Serán de aplicación las disposiciones contempladas para el régimen general de recupero, prevista en los Títulos I, II, III y IV de la RG (AFIP) 2.000, que se comentaron anteriormente, con excepción de:

a)- No rige el plazo de 15 días para que el juez emita la resolución que culmina el trámite de recupero, como así tampoco el plazo de 5 días para que se cumpla con el pago de la devolución solicitada.

b)- La opción de pedir al fisco la cancelación de deudas propias por aportes y contribuciones al Sistema Único de la Seguridad Social.

En resumen, el régimen de fiscalización previa, presenta las mismas características que el régimen general, salvo que no son de aplicación los plazos establecidos por este último, para que el exportador haga efectiva la devolución, acreditación y/o transferencia, sino que tratándose de un control más exhaustivo, esta se prolongará más y se hará efectiva una vez que el organismo recaudador, se cerciore de que las solicitudes presentadas resultan procedentes, vedando en forma adicional la opción de compensar los importes solicitados.

2.c) Régimen de Reintegro Simplificado:

Se trata de un régimen previsto en el art. 1, último párrafo y complementado en el Anexo VI de la RG (AFIP) 2.000, destinado a incentivar las operaciones de las pequeñas y medianas empresas, ya que posibilita la acreditación, devolución o transferencias del IVA facturado, atribuible a operaciones de exportación, bajo un régimen sin fiscalización previa y sin que el exportador deba inscribirse como agente de retención, requiriendo solamente una auditoria limitada, por parte de un contador público independiente.

2.c.1) Sujetos comprendidos:

Los sujetos comprendidos en las disposiciones contenidas en la RG (AFIP) 2.000, pueden requerir que la acreditación, devolución o transferencia se efectúe bajo una forma simplificada, siempre y cuando se den simultáneamente las siguientes condiciones:

➤ Que la suma de los importes de las solicitudes interpuestas, en los últimos 12 meses anteriores a aquel en que se realiza la presentación, no supere el total de \$ 1.500.000 (un millón quinientos mil pesos). Dicho monto, resultará de sumar la totalidad de los pedidos, ya sea que los mismos hayan sido formulados por el régimen general, simplificado o sujeto a fiscalización previa.

➤ Que cada solicitud no exceda del límite de \$ 125.000 (ciento veinticinco mil pesos). Dicho monto, estará conformado exclusivamente por facturas o documentos equivalentes, cuya antigüedad no exceda de 48 meses, contados a la fecha de su presentación.

➤ En el caso en que el monto de la solicitud supere los \$ 75.000 (setenta y cinco mil pesos), el solicitante deberá estar inscripto en el "Padrón de PYMES exportadoras" creado por la ex Secretaria de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del entonces Ministerio de la Producción.

Asimismo, quedan excluidos del presente régimen:

➤ Quienes sean agentes de retención o se encuentren obligados a actuar como tales.

➤ Quienes se encuentren obligados a realizar el trámite por el régimen de recupero, sujeto a fiscalización previa.

2.c.2) Inicio de actividades:

Cuando no hayan transcurrido 12 meses calendarios, contados desde el inicio de actividad hasta el inmediato anterior al de presentación de la solicitud de recupero del impuesto facturado (ambos inclusive), a efectos de dar cumplimiento al primer límite establecido en el apartado anterior, se deberá considerar el monto que resulte del cociente, entre la suma de las solicitudes interpuestas en dicho período, y el total de meses que hayan transcurrido, no debiendo superar dicho monto la suma de \$ 125.000 (ciento veinticinco mil pesos). (Anexo VI; RG 2.000)

2.c.3) Requisitos:

Para tramitar el recupero por el régimen simplificado, se establecen como requisitos:

- Que se deberá exteriorizar en el formulario de declaración jurada N° 404, la opción de la inclusión en el régimen simplificado.
- La renuncia a toda acción o recurso, contra las disposiciones que se dicten al respecto.

2.c.4) Procedimiento para Solicitar el Reintegro:

El recupero, se otorga exclusivamente sobre la base del informe del profesional en ciencias económicas, cuya auditoría es limitada, y de los controles informáticos que realiza la AFIP, que comprenden las siguientes cuestiones:

- Verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes, que respondan al pedido.
- Razonabilidad de los importes reclamados.
- Veracidad de los datos identificatorios del respectivo proveedor, su domicilio y comportamiento fiscal y relación razonable entre los débitos y créditos declarados, con respecto a la actividad que desarrolla.

Cabe aclarar, que tampoco se llevan a cabo consultas previas al pago en el registro informático de proveedores, es por este motivo que la información debe ser consistente con los registros del organismo.

Como resultado de la verificación informática por parte de la AFIP, el importe solicitado se clasificará, por proveedor, de la siguiente manera:

➤ Categoría "A": Admitido. Quedarán incluidos en esta categoría, los importes de las facturas o documentos equivalentes, respecto de los cuales se verifique la totalidad de los controles informáticos a que se hizo referencia.

➤ Categoría "B": No admitido. Esta categoría, estará comprendida por los importes originados en facturas o documentos equivalentes, respecto de los cuales no se verifique por lo menos uno de los controles informáticos antes mencionados o aquellos emitidos por proveedores que:

a. Según la información de la base de datos del organismo fiscal, registren incumplimientos, a la fecha de solicitud, respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.

b. Tengan una relación entre los débitos y créditos, declarados en el período fiscal, al que corresponda la documentación mencionada, que no guarde razonabilidad con su actividad.

c. Integren la base de contribuyentes no confiables.

d. Declaren débitos fiscales en el período fiscal de la fecha del comprobante informado, que evidencien insuficiencia respecto de los montos de impuesto facturado, en los comprobantes emitidos que forman parte de la solicitud.

e. Hayan sido informados con documentos cuyo tipo y numeración no se encuentra en un rango de código de autorización de impresión (CAI) autorizado y vigente a la fecha de su emisión.

3.- Normas Profesionales de Aplicación para la Realización de las Tareas de Auditoría. Procedimientos:

3.a) Introducción:

“El Decreto 959/2.001 incorporó el artículo a continuación del 43 de la Ley del IVA, cuyo segundo párrafo establece que, las solicitudes de recupero de IVA por exportaciones, deben ser acompañadas por dictamen de Contador Público Independiente” (¹⁰). El profesional actuante, debe expedirse respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, incluido en la mencionada solicitud.

A efectos de emitir tal dictamen, deberán aplicarse los procedimientos de auditoría establecidos por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, de la Ciudad de Buenos Aires.

“Se trata de un informe especial y no de una mera certificación, lo que implica un grado de responsabilidad mayor, que además se aparta de las denominadas NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA) para atenerse a los que las mencionadas entidades profesionales han aprobado para este tema específico”. (¹¹)

Entre las especificaciones aplicables cabe citar que:

- La firma del Contador Público, debe estar autenticada por el Consejo profesional o entidad en la que se encuentre matriculado (art. 21, 3º párrafo de la RG (AFIP) 2.000).

- El Contador debe estar inscripto en la AFIP (Punto 2 del apartado B del Anexo VII de la RG (AFIP) 2.000).

(10) (Cfr.) OKLANDER, Juan y Otros; “Recupero de IVA por Exportaciones”, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2.006), pág. 82.-

(11) Ibidem.-

- Debe consultar el “Archivo de información sobre Proveedores” (art. 22 de la RG (AFIP) 2.000).

- Debe solicitar, en la dependencia en la que se encuentra inscripto, mediante nota suscripta por él y con la firma legalizada por el consejo o entidad correspondiente, el código de usuario y la clave de acceso al sistema informático, en el que se encuentra el Archivo de Información de Proveedores (Apartado c) del Anexo VII de la RG (AFIP) 2.000).

- La consulta debe efectuarla por proveedor y para el mes de la solicitud, en la *web-page* de *Internet*, habilitada en la dirección URL: <http://www.afipreproweb.gov.ar>.

3.b) Las Normas Profesionales:

A los fines de estandarizar las pautas de control y los procedimientos de auditoría a realizar por el contador, existen normas profesionales:

- la Resolución N° 271/2.002 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FAPCE).

- la Resolución (MD) 18/2.002 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires.

Ambas prevén un detalle de los controles y procedimientos, y sirven de guía, pudiendo el profesional actuante ampliar el espectro de procedimientos realizados y/o limitar el alcance de algunos de éstos, cuando las circunstancias así lo requieran.

En este Capítulo analizaremos la Resolución N° 271 de la FAPCE, que es la que nos corresponde de acuerdo al ámbito territorial.

Los procedimientos de auditoría previstos por tal resolución, tienden a constatar las siguientes cuestiones:

3.b.1.- Condición Subjetiva Habilitante para la Solicitud del Beneficio:

El Auditor, deberá verificar que el exportador no se encuentre en algunas de las causales subjetivas de exclusión, para poder ingresar por el régimen general.

A efectos de constatar que no se presentan las señaladas causales de exclusión, el profesional puede respaldar la inexistencia de las mismas, mediante la solicitud al exportador, de una carta firmada por el personal responsable del ente debidamente facultado para este efecto, en donde se manifieste, que el exportador no encuadra en ninguna de las causales de exclusión.

3.b.2.- Condición Objetiva Habilitante para la Solicitud del Beneficio:

1. Las pautas de control tienden a verificar que los créditos fiscales solicitados en reintegro correspondan a exportaciones que se hayan perfeccionado en el período declarado en la solicitud.

Las tareas a realizar por el profesional, consisten para la exportación de bienes en:

- Solicitar al exportador la documentación que respalda las exportaciones (permisos de embarque, facturas de exportación, etc.) y verificar que los siguientes datos consignados en la solicitud de recupero, surjan de la documentación de respaldo:

- a) Documento de Exportación (Por ejemplo: permiso de embarque).
- b) Número de despacho.
- c) Aduana de registro.
- d) Aduana de Salida.
- e) Tipo de Cambio.
- f) FOB Total en dólar.

g) Unidad de Medida.

h) Fecha de Cumplido.

Deberá verificar, la correspondencia de los datos relevados de los documentos aduaneros de exportación, con los datos incluidos en la factura de exportación de tales bienes (por ejemplo: código del bien, cantidad, etc.)

A su vez, efectuará un control de integridad, mediante el cotejo de los comprobantes emitidos en el periodo de la solicitud.

Dicho control, lo puede llevar a cabo cruzando las facturas de exportación computadas en la solicitud, con las registradas en el Subdiario IVA Ventas.

2. El contador tiende a verificar la correcta determinación del módulo de Exportación de las DDJJ del IVA, corroborando:

- el valor FOB de las exportaciones establecido en la DDJJ de IVA.
- la correcta atribución del crédito fiscal a las exportaciones.

3. Verificar que el exportador haya dado cumplimiento a la efectiva liquidación en el mercado cambiario, de las divisas cobradas, correspondientes a las operaciones de exportación incluidas en las solicitud de recupero.

4. Constatar que la empresa tenga realmente la capacidad operativa de efectuar las exportaciones de los bienes que produce o comercializa, basándose en los conocimientos generales que posea del ente, y a través de las evidencias que obtenga de los procedimientos de auditoría que aplique. En el caso de empresas industriales, el contador deberá, a su vez, obtener la opinión de un profesional de la empresa (ej.: ingeniero, técnico matriculado, etc.) sobre la capacidad de producción del establecimiento industrial.

3.b.3.- Exportaciones – Objeto de Auditoría:

El auditor deberá validar que:

1- El solicitante sea el titular de los créditos fiscales a recuperar en el período, de acuerdo con la definición de exportador, establecida por el art. 74 del DR de la Ley de IVA.

2- La veracidad e integridad de las exportaciones informadas en el Subdiario de Ventas, mediante:

- el cotejo con su respectiva documentación respaldatoria (facturas de exportación, instrumento de cuenta de venta y líquido producto, notas de créditos, en caso de descuentos y/o bonificaciones, etc.).

- la observación de hechos posteriores, como la existencia de documentación que respalda la cobranza de tales ventas.

A su vez, debe tener en cuenta que todos los documentos observados, cumplan con los requisitos formales que les correspondan.

3.b.4.- Créditos Fiscales Destinados a las Operaciones de Exportación – Objeto de Auditoría:

Se encuentra orientado a validar que:

1) El monto de crédito fiscal informado, esté vinculado a las exportaciones:

a) Verificar los cálculos de apropiación de créditos fiscales directos e indirectos, y que los créditos fiscales solicitados, se corresponden con los créditos fiscales de los bienes y servicios consumidos, a efectos de producir los bienes y/o servicios exportados. Para ello, se solicita una manifestación escrita de la gerencia de la compañía, sobre las premisas utilizadas para el cálculo de los prorrateos y asignación de los créditos fiscales.

b) Los créditos fiscales a recuperar:

➤ No hayan sido utilizados en el mercado interno.

➤ Se encuentran incluidos en el saldo a favor del contribuyente del periodo fiscal en el que se realizaron las operaciones de exportación.

➤ No hayan sido utilizados en solicitudes anteriores de recupero de créditos fiscales del IVA por exportaciones.

➤ Hayan sido computados, aplicando las disposiciones del tercer párrafo del art. 43 de la Ley del gravamen, en aquellos casos en que existan proveedores con vinculación económica, con beneficios promocionales.

➤ Se originen en comprobantes con fecha anterior al último embarque.

➤ Hayan sido computados aplicando las disposiciones vigentes, en aquellos casos en que derivan de contribuciones patronales al Sistema Único de Seguridad Social.

c) El monto de crédito fiscal a recuperar en el período, no supere del límite previsto en el segundo párrafo art. 43 de la Ley del IVA.

d) El profesional actuante, deberá comprobar y verificar que la apropiación del crédito fiscal indirecto, se ha realizado correctamente de acuerdo al procedimiento previsto en la normativa vigente, como así también el ajuste anual, en caso de corresponder.

e) Verificar por medio de una muestra representativa, que los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado, se han realizado en cumplimiento de las normativas legales vigentes, sobre medios de pago autorizados.

f) Verificar que los créditos fiscales informados:

- se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones), que a su vez, cumplen con las normativas legales relativas a facturación;

- exista un control interno razonable, con el fin de impedir la duplicación en la registración de las facturas;

- han sido registrados en el Subdiario de Compras (o equivalentes).

g) Verificar que el exportador haya cumplido con las obligaciones establecidas para los agentes de retención de IVA, en caso de tener tal carácter. Las cuales son:

1) Realizar la consulta al archivo de información sobre proveedores.

2) Practicar la retención, conforme la normativa legal vigente.

3) Que dichas retenciones se encuentren informadas en el sistema de control de retenciones (sicore) y que las mismas hayan sido ingresadas.

4) En aquellos casos en que el exportador no hubiera practicado la retención, verificar que dicha situación, se encuentra amparada en una causal de exclusión objetiva o subjetiva.

Para dar cumplimiento a este requisito, el contador debe cumplir con su obligación de consultar el Archivo de Información sobre Proveedores, tal como lo establece el art. 22 de la RG (AFIP) 2.000.

2) La legitimidad de los créditos fiscales solicitados, realizando para ello, tareas de auditoría vinculadas a los proveedores generadores de ese crédito fiscal, en cuanto a:

- Se encuentre inscripto en IVA al momento de facturación de los bienes, y al día con sus obligaciones tributarias al momento de revisión, en base a lo informado por el Archivo de Información sobre Proveedores.

- Cumpla con la normativa legal relativa a facturación.

- Exista información en la empresa exportadora, que evidencia la existencia del proveedor.

- Información sobre la situación financiera del proveedor.

- Confirmación escrita de la gerencia del proveedor, sobre las operaciones que está facturando.

3.c) Archivo de Proveedores – Procedimiento de Consulta: (Art. 22 de la RG (AFIP) 2.000 Complementado por el Anexo VII):

El art. 22 de la RG (AFIP) 2.000, establece que los auditores para aplicar los procedimientos de auditoría relacionados con los proveedores, deberán consultar el “Archivo de Información sobre Proveedores” previsto en la RG (AFIP) 18: Proveedores de Empresas. Régimen de Retención, conforme con los requisitos y condiciones establecidas en el Anexo VII de la RG (AFIP) 2.000.

El mencionado archivo, refleja la situación fiscal de los proveedores, incluidos en la solicitud de recupero que se persigue.

Con el propósito de constatar el cumplimiento tributario de dichos proveedores, la consulta se efectúa por proveedor y para un mes de presentación determinado, la cual tiene una validez de tres meses calendarios, contados desde el primer día hábil del mes inmediato posterior a aquel en que se haya formulado la misma.

La consulta, se efectúa mediante el ingreso al *website* www.afiproweb.gov.ar.

Como consecuencia de la consulta efectuada, se accede a la clasificación de cumplimiento tributario que se aplica al proveedor, en el período de consulta.

La misma, se traduce en los códigos de respuestas establecidos en la RG (AFIP) 18, Anexo IV, inc. e). Ellos son:

0- “Retención General vigente RG 2.226”, si el proveedor posee certificado de exclusión de la RG 2.226 vigente al período de pago consultado. Cabe destacar, que los referidos certificados son de exclusión total.

1- “Retención General Vigente RG 18”, si el proveedor no registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o provisionales, tanto informativas como determinativas.

2- “Retención sustitutiva 100% RG 18”, si el proveedor registra incumplimiento en sus obligaciones fiscales y/o provisionales, tanto informativas como determinativas.

3- “Crédito Fiscal No Computable”, si el proveedor no reviste el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado, al mes de consulta.

4- “Retención sustitutiva 100% RG 18”, si se registran, como consecuencia de acciones de fiscalización, irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor consultado. Los proveedores que hayan sido encuadrados en esta categoría, permanecerán en ella por el lapso de tres (3) meses calendarios. A partir de la finalización del tercer mes, podrán ser alcanzados por cualquiera de las categorías establecidas en este inciso. En caso de reincidencia, el período indicado anteriormente, se incrementará a doce (12) meses calendario”.

5- “Retención sustitutiva 100% RG 18 – Habilitado Factura ‘M’, si registra algún incumplimiento tributario en el marco de la RG 1.575, sus modificatorias y complementarias, o si no posee un nivel de solvencia adecuado.

Finalizada la consulta, el sistema informático emite un informe como constancia, que contiene la fecha y un código de validación, a efectos de acreditar su veracidad. Incluye los siguientes datos:

1- Clave única de identificación tributaria (CUIT) y nombres y apellidos del contador público actuante o denominación de la asociación de profesionales.

2- Clave única de identificación tributaria (CUIT) y nombres y apellido o razón social del proveedor consultado.

3- Mes y año de consulta.

4- Código de respuesta obtenido.

3.d) Proveedores No Sujetos a Auditoría: (Art. 21 de la RG (AFIP) 2.000):

El art. 21 de la RG (AFIP) 2.000, establece que no serán obligatorias las tareas de auditoría que involucren acciones sobre los proveedores generadores del impuesto facturado, cuando:

1) El exportador, hubiere practicado la retención del IVA sobre la factura del proveedor a la alícuota general vigente, o aplicando el ciento por ciento de la alícuota establecida en el art. 28 de la Ley del gravamen, según lo dispuesto en los regímenes de retención vigentes, siempre y cuando la correspondiente retención, se haya ingresado o se solicite la compensación, contra los montos de la solicitud del recupero.

Para este último caso, el contador debe dejar constancia en su informe, del detalle de las facturas que serán objeto de tal compensación.

2) Se trate de facturas o documentos equivalentes, sobre los que no se hubiesen practicado retenciones, en virtud de lo dispuesto en:

➤ Los regímenes de retención vigentes (exclusiones subjetivas, pago en especie, retención mínima, etc.)

➤ Por contar con certificados de exclusión de retenciones

3) Para el caso de las solicitudes formuladas por el régimen de reintegro simplificado.

4) Se trate de importaciones definitivas de cosas muebles.

En consecuencia, las tareas de auditoría se ven significativamente reducidas, cuando el exportador es agente de retención, ya que solamente

deben aplicarse dichos procedimientos, en caso de que el exportador omita actuar como tal o no practique correctamente la retención.

No obstante, según art. 22 de la RG (AFIP) 2.000, también es obligatoria la aplicación de los citados procedimientos, a aquellos proveedores a los cuales la consulta al archivo de proveedores, les arroje el código 2, es decir, retención sustitutiva 100% , independientemente se le haya o no practicado la correspondiente retención.

Capítulo VI

Procedimientos y Formalidades

de la Solicitud de Recupero y sus

Etapas Posteriores

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Requisitos Formales. 3.- Metodología para Formalizar la Solicitud del Recupero: 3.1.- Presentación Electrónica de la Solicitud; 3.2.- Control de Integridad del Archivo; 3.3.- Presentación de la Documentación en la Agencia. 3.4.- Presentación en Caso de Inoperatividad del Sistema. 3.5.- Conformidad de Deudas Originadas en el Incumplimiento de Obligaciones; 3.6.- Disconformidad al Detalle de Incumplimientos; 3.7.- Presentaciones Incompletas o Insuficientes. 3.8.- Presentación Rectificativa. 4.- Etapas Posteriores a la Presentación.-

1.- Introducción:

Uno de los objetivos del dictado de la RG (AFIP) 2.000 fue que la tramitación de los pedidos, se desarrolle recurriendo a los medios

informáticos, automatizando el proceso y reduciendo la participación del personal del organismo recaudador.

Aunque el trámite se efectúa a través de *Internet*, es necesario que se complemente, mediante la presentación de otros elementos “en papel”, tal como lo desarrollaremos en el punto 3.3.-.

2.- Requisitos Formales:

A) Requisitos de los arts. 45, 47 y 48 de la RG (AFIP) 2.000.

“Los artículos 45, 47 y 48 de la RG (AFIP) 2.000, establecen las siguientes condiciones para los recuperos en general:

➤ Haber presentado todas las declaraciones juradas vencidas por cualquier concepto, relacionadas con las obligaciones tributarias (impositivas y previsionales).

➤ Haber cancelado o solicitar a la AFIP, que cancele por compensación con el recupero, deudas por obligaciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social.

➤ Las presentaciones que no corresponda realizar vía *internet* deben efectuarse:

1. Por los sujetos cuyo domicilio fiscal se encuentre en el ámbito metropolitano, en la Agencia Exportadores N° 68, y

2. Por los restantes sujetos, en la dependencia en la que se encuentran inscriptos.

➤ Las notas en general, deben formalizarse mediante el formulario “multinota”. (12)

B) Requisitos del art. 19 de la RG (AFIP) 2.000.

(12) Ibidem; pág. 54.-

Ni la Ley ni el DR del IVA, establecen los plazos ni la periodicidad con la que pueden tramitarse los recuperos del IVA. Sobre este tema, la RG (AFIP) 2.000 en el art. 19 establece, que deberá formalizarse la presentación de una sola solicitud por mes de exportación y que podrá ser interpuesta a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento. Al respecto, cabe destacar que la declaración jurada de IVA, correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento, deberá haberse presentado. Obsérvese que no fija el término del plazo dentro del cual deba efectuarse.

Asimismo, el artículo mencionado establece que: *“Cuando la presentación, se formalice con posterioridad al primer mes inmediato siguiente al del perfeccionamiento de la exportación, también deberán hallarse cumplidas las presentaciones de las declaraciones juradas vencidas, inclusive la correspondiente al mes anterior al de la interposición de la solicitud”*.

3.- Metodología para Formalizar la Solicitud del Recupero:

3.1.- Presentación Electrónica de la Solicitud: (Art. 10 y 11 de la RG (AFIP) 2.000):

El programa aplicativo denominado “IVA –Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado” (sus características, funciones y aspectos técnicos, se describen en el Anexo XIII de la RG (AFIP) 2.000), desarrollado por la AFIP, genera la información a ser transmitida a través de la página *web* del fisco (www.afip.gov.ar).

El contribuyente, efectuará la transferencia electrónica de datos, mediante el procedimiento reglado por la RG (AFIP) 1.345; en la medida en que ocurra sin errores, el sistema emite una constancia, el formulario F 1.016.

Si por el contrario, hubiera errores en el proceso, el sistema rechazará la presentación, emitiendo una constancia a tal efecto.

3.2.- Control de Integridad del Archivo: (Art. 12 de la RG (AFIP) 2.000):

El exportador, debe verificar la “integridad” del archivo remitido, accediendo a la página *web* de la AFIP con su clave fiscal, a través de la opción “Recupero de IVA por Exportaciones – Integridad del Archivo Transmitido”.

3.3.- Presentación de la Documentación en la Agencia: (Art. 12, 13, 14 y 15 de la RG (AFIP) 2.000):

Efectuada la transmisión electrónica de los datos y verificada la integridad del archivo transferido, el exportador deberá presentar en la dependencia de la AFIP los siguientes elementos:

- Copia del F1.016 – Constancia de Transmisión Electrónica.
- Formulario F404 generado por el programa aplicativo.
- Informe de Contador Público.

El art. 13 último párrafo de la RG (AFIP) 2.000 dispone que, de aceptarse la presentación, el solicitante recibirá una copia del F404 debidamente sellada y un acuse de recibo de la presentación. La fecha consignada en esta documentación, será considerada como “Fecha de presentación de la solicitud”.

Si como consecuencia del control de integridad, se detectase algún tipo de error, entonces deberá efectuarse una nueva transmisión electrónica de los datos, dentro del plazo de un día hábil administrativo, contado desde la presentación de los elementos mencionados más arriba.

Y en consecuencia, dentro de los dos días hábiles administrativos siguientes, y corroborada la integridad de la nueva presentación, el exportador, deberá volver a presentar ante la agencia, la documentación mencionada *supra*.

Cabe mencionar, que ante el incumplimiento de los plazos arriba señalados, deberán repetirse los pasos descriptos en los puntos 3.1.- a 3.3.-

3.4.- Presentación en Caso de Inoperatividad del Sistema:

El art. 14 de la RG (AFIP) 2.000, prevé un procedimiento alternativo de presentación de la solicitud, en la medida en que el sistema informático estuviera inoperativo. Ante esta circunstancia, el trámite podrá formalizarse suministrando en un sobre un soporte magnético, con la información producida por el aplicativo, la copia del F1.016, el formulario F404, el informe del contador público y las notas complementarias, juntamente con el F4.006 de recepción diferida.

De plantearse esta situación, la presentación se considerará realizada en la fecha consignada en el mencionado F4.006 por la dependencia receptora y quedará sujeta a la validación de la documentación aportada, incluida la integridad del archivo.

3.5.- Conformidad de Deudas Originadas en el Incumplimiento de Obligaciones: (Arts. 16 a 18 de la RG (AFIP) 2.000):

La RG (AFIP) 2.000, en sus arts. 16 a 18, dispone que una vez realizada la presentación, el solicitante cuenta con un plazo de 6 días hábiles administrativos para que se informe, accediendo mediante el servicio de clave fiscal en la web del fisco, en la opción “Recupero de IVA por Exportaciones – Detalle de Incumplimientos de Obligaciones Tributarias” acerca del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones

juradas vencidas y/o existencia de deudas líquidas y exigibles, por cualquier concepto, correspondientes tanto a obligaciones impositivas, como previsionales. El exportador tiene la obligación de responder.

Este procedimiento, “implica la confrontación de la situación conocida por el contribuyente, frente a la base de datos del fisco, de cuya exactitud derivará a la postre el monto autorizado”. (13)

En la medida en que se preste conformidad al detalle que surja de ésta consulta, el contribuyente obtendrá la constancia de admisión formal de la solicitud efectuada. Dicha conformidad, implica el reconocimiento de las obligaciones incumplidas, pudiendo la AFIP compensarlas y/o cancelarlas en nombre del contribuyente.

Si cumplido el plazo de 6 días, el solicitante no hubiera efectuado la registración, la solicitud no será considerada como formalmente admitida, hasta tanto no se dé cumplimiento a ese paso.

3.6.- Disconformidad al Detalle de Incumplimientos: (Arts. 17 y 18 de la RG (AFIP) 2.000):

Si el contribuyente no presta conformidad al “Detalle de incumplimiento de obligaciones tributarias” que figura en la web, deberá concurrir a las dependencias de la AFIP, en el plazo de dos días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha de la constancia, munido de la aludida constancia, y tramitar el reclamo que considere procedente.

La agencia, tramita la disconformidad y luego emite un nuevo detalle de incumplimientos, del cual el solicitante deberá anoticiarse dentro de los dos días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de su reclamo, conforme el procedimiento ya reseñado.

(13) FERRARO, Ricardo H.; “Exportaciones: A la Par de Un Año Record, se Dicta Nuevo Régimen de Recupero del IVA”, Periódico Económico Tributario, 24 de Febrero de 2.006, pág. 16.-

Los eventuales incumplimientos dan lugar a la suspensión de la solicitud y a que no se devenguen intereses a favor del solicitante.

3.7.- Presentaciones Incompletas o Insuficientes: (Art. 23 RG (AFIP) 2.000):

Ante la eventualidad de que las solicitudes sean incompletas o insuficientes, respecto de los elementos documentales que resulten procedentes, o bien, se comprueben inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas y destinaciones de exportación, relacionadas con el importe vinculado, de acuerdo con el art. 23 de la RG (AFIP) 2.000, el juez administrativo, requerirá que se subsanen las omisiones o inconsistencias detectadas dentro de los 6 días hábiles administrativos inmediatos siguientes, al de la presentación.

El juez, otorgará al responsable, un plazo no inferior a 5 días hábiles administrativos para subsanarlas, y en caso de que ello no ocurra, dispondrá el archivo de las actuaciones.

La presentación, se considerará formalmente admisible, desde la fecha de cumplimiento del mencionado requerimiento, siempre que se hubiese cumplido con la obligación de consultar el Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias, en la página web de la AFIP (ver punto 3.4.-).

Operado el vencimiento del plazo de 6 días hábiles administrativos precitado, sin que el juez administrativo hubiera efectuado el referido requerimiento, la solicitud se considerará formalmente admisible, desde la fecha de presentación en la dependencia del F404 o F4.006, según corresponda.

3.8.- Presentación Rectificativa:

La RG (AFIP) 2.000, prevé en su art. 20, la posibilidad de presentar una solicitud rectificativa, la cual deberá contener todos los conceptos incluidos en la presentación originaria, y sustituirá a esta última.

Para la totalidad de los conceptos incluidos en dichas declaraciones juradas, deberá considerarse a todo efecto, la fecha correspondiente a la presentación rectificativa, manteniéndose la fecha de la presentación originaria, sólo a los fines de las compensaciones y/o acreditaciones efectuadas, contra el crédito fiscal no observado.

Respecto del cálculo de intereses a favor de los responsables, la normativa, expresamente indica, que la fecha a considerar, será la correspondiente, a la presentación rectificativa.

4.- Etapas Posteriores a la Presentación:

Una vez presentada la solicitud de recupero, formalmente ante la AFIP, el procedimiento descrito en el Capítulo anterior, continúa con el control de integridad de los datos incluidos en la presentación, y termina con la emisión de la resolución del juez administrativo.

Admisibilidad de la Presentación:

Control de Integridad de los Datos Incluidos en la Presentación (Art. 24 de la RG (AFIP) 2.000):

El organismo recaudador, procederá a llevar a cabo una serie de controles informáticos sistematizados, con el fin de detectar inconsistencias en la presentación realizada por el solicitante.

Tales inconsistencias (consignadas en el art. 24 de la RG (AFIP) 2.000) pueden obedecer a las siguientes situaciones:

a- Omisión de actuar en su carácter de Agente de Retención, en relación con los pagos, correspondientes a las adquisiciones que integran el

impuesto facturado, incluido en la solicitud presentada. El exportador, deberá informar correctamente en el Sistema de Control de Retenciones (SICORE) las retenciones de IVA efectuadas, a fin de evitar que surjan inconsistencias, cuando la AFIP realice los controles informáticos, a través del cruce de información.

b- Falta de inscripción de los proveedores como responsables en el IVA, a la fecha de la emisión del comprobante.

c- Los proveedores informados, integren la base de contribuyentes no confiables, porque cuentan con comprobantes apócrifos.

d- Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes, que respaldan el pedido.

e- No se haya dado cumplimiento a las obligaciones tributarias, respecto de los créditos fiscales facturados, vinculados a operaciones incluidos en la solicitud, como por ejemplo, efectuar la consulta al archivo de información de proveedores, mediante el ingreso a la página web - www.afipreproweb.gov.ar- en forma previa a la cancelación total o parcial, del precio de las operaciones realizadas con sus proveedores. Con el objetivo de conocer la situación fiscal de los proveedores y el porcentaje de retención a practicarles, de acuerdo a los códigos que arroje el archivo, conforme a lo establecido por la RG (AFIP) 18, en su Anexo IV, inc. e).

Detracciones de la Solicitud:

El juez administrativo, procederá a detraer los montos de crédito fiscal consignados en la solicitud, en la medida en que:

- Verifique alguna de las situaciones de inconsistencias citadas en el punto anterior; o bien;
- Cuando el informe especial del contador público, contenga conceptos y montos que hayan motivado una opinión con salvedades.

Cuando proceda la detracción parcial de los créditos impugnados en las solicitudes, según el art. 32 de la RG (AFIP) 2.000, dicha detracción operará en el siguiente orden:

- a) Contra la devolución.
- b) Contra las transferencias.
- c) Contra las acreditaciones.
- d) Contra las compensaciones.
- e) Contra el excedente trasladable a futuras presentaciones.

Disconformidad. Vías Recursivas:

Frente a las detracciones que pueda resolver el juez administrativo, el solicitante puede optar por:

➤ Interponer el recurso de apelación, previsto en el art. 74 del DR de la Ley 11.683. Este recurso, tiene lugar cuando en la Ley o en el mencionado DR no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, y consiste en interponer contra el acto administrativo respectivo (en este caso las detracciones determinadas), dentro de los 15 días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado, ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

El Director General resolverá la interposición, sin sustanciación, y tal acto administrativo tendrá el carácter de definitivo, pudiendo sólo impugnarse por vía judicial, de acuerdo a lo que establece el art. 23 de la Ley 19.549.

➤ Presentar una nota en disconformidad, ante el juez administrativo interviniente, dentro de los 15 días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de notificación de la comunicación, en la que se informa el monto autorizado (ver punto siguiente), respecto de los comprobantes no aprobados, en la medida en que:

- La cantidad de comprobantes no exceda de 50 y;

- El monto vinculado sujeto a análisis, sea inferior al 5% de la solicitud.

Los mecanismos de disconformidad previstos en la resolución, merecen los siguientes comentarios.

En primer término, no aclara los plazos en los cuales deberá resolver el juez administrativo, ni cuáles serían los efectos de su resolución.

En la medida en que la resolución de la disconformidad, fuera favorable al contribuyente, sus efectos deberían ser retroactivos (desde la fecha de presentación de la solicitud).

En segundo lugar, para aquellos casos en que en la solicitud, el contribuyente hubiera efectuado compensaciones, la disconformidad debería contener la solicitud del “efecto suspensivo”, de manera tal de impedir un potencial perjuicio para el solicitante.

Recordamos que, conforme con el art. 12 de la Ley 19.549 de procedimiento administrativo, el funcionario podrá acordar el efecto suspensivo, cuando éste conlleve al interesado, graves perjuicios.

Comunicación de Pago. Autorización de la Acreditación, Devolución y/o Transferencia (Arts. 25 y 26 de la RG (AFIP) 2.000):

De acuerdo con lo que establece el art. 25 de la RG (AFIP) 2.000, el juez administrativo debe emitir la comunicación de pago (en su caso, con las detracciones que resulten procedentes, según lo visto anteriormente) dentro de los 15 días hábiles ⁽¹⁴⁾ administrativos, contados desde la fecha en que se admitió formalmente la presentación.

La aprobación del monto, se basará en el resultado de los procedimientos informáticos sistematizados (según vimos precedentemente) y el detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

(14) NOTA: Este plazo se extiende a 30 días, cuando el exportador no haya presentado solicitudes de recupero en los 24 meses anteriores al pedido que se tramita. (RG (AFIP) 2.000 art. 29).-

También el art. 25 establece que, si transcurriera un plazo superior a 30 días corridos, desde la fecha de registro de la conformidad o disconformidad, con respecto al detalle de incumplimientos, sin que el juez administrativo dictase el acto pertinente, entonces el solicitante deberá verificar otra vez el “detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias”, dentro de los 2 días hábiles administrativos siguientes a aquel en que se hubiera cumplido el plazo de 30 días antes aludido. Si en dicho plazo, no se efectúa la actualización del “detalle de incumplimientos”, se suspende la tramitación de la solicitud y no se devengan intereses a favor del solicitante, desde el vencimiento de los plazos, hasta que se cumpla con las obligaciones.

La normativa, prevé la circunstancia de que el exportador, con anterioridad a la emisión de la comunicación, conforme un nuevo detalle de incumplimientos, con motivo de la presentación de una nueva solicitud. Ante esta situación, dicha información servirá de base para la determinación del monto a comunicar.

El peticionante, puede averiguar acerca de la emisión del acto que le será notificado, accediendo a través de clave fiscal en la página web de la AFIP, a la opción “Recupero de IVA por exportaciones – Estado de trámite”.

La comunicación de pago, deberá contener los siguientes elementos, según el art. 26 de la RG (AFIP) 2.000:

- a) El importe del impuesto facturado, atribuible a las operaciones de exportación.
- b) Los fundamentos que avalen las detracciones, totales o parciales.
- c) Monto del excedente aprobado.
- d) Monto de compensaciones autorizadas por:
 - 1- deuda propia de impuesto propio;

2- obligaciones emergentes de la responsabilidad del cumplimiento de la deuda ajena;

3- retenciones y/o percepciones del IVA.

e) Monto de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio (acreditación conforme con el segundo párrafo del art. 43 de la Ley del IVA).

f) Monto de la compensación de oficio, de deudas por los conceptos detallados en los subpuntos 2 y 3 del punto d) precedente. Según art. 28 de la Ley 11.683, la AFIP podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, con las deudas de impuestos declarados por aquél o determinados por la AFIP, correspondientes a períodos no prescriptos.

g) Monto de deudas de seguridad social que AFIP cancelará en nombre del solicitante.

h) El Importe de la devolución, acreditación o transferencia autorizadas.

i) La fecha de presentación originaria, rectificativa, de admisibilidad formal o los plazos de suspensión.

Modificación del Modo de Efectivización del Pago y Solicitudes Rectificativas luego de Emitida la Comunicación de Pago:

La RG (AFIP) 2.000 en el art. 28, prevé que el contribuyente modifique la solicitud, una vez que se emitió el acto de comunicación de pago, y aún después de haber sido notificado.

En virtud de ello, los solicitantes pueden:

a) Pedir un cambio en la forma de efectivización, en la medida que hubiesen transcurrido 6 días hábiles administrativos, desde la fecha de notificación de dicho acto y siempre que no se hubiese efectivizado el pago.

Para ello, mediante su clave fiscal, deberán acceder a la opción “Recupero de IVA por Exportaciones – Realizar cambios de destino”.

La modificación, procederá solamente por el importe autorizado en devolución, neto del monto afectado a la cancelación de deudas impositivas y/o previsionales y/o cancelaciones, correspondientes al pago del crédito otorgado por instituciones bancarias, en el marco de la Ley 24.402 (ver punto siguiente).

b) Rectificar la solicitud interpuesta, incorporando nuevos conceptos. En tal caso, deberán incluirse en el informe de contador público, las razones de tal rectificación. Cabe destacar que, a los efectos del cálculo de los intereses a favor de los responsables, se mantendrá la fecha de la presentación originaria, para los ítems no modificados, respecto de dicha presentación

c) Presentar una nueva solicitud rectificativa, posterior a la emisión del acto correspondiente a la solicitud de la rectificativa citada en el punto b) anterior. Para ello, deberán transcurrir 90 días corridos contados entre la fecha de emisión precitada y la presentación de la nueva rectificativa. Sin embargo, si el monto vinculado de esta última supera en un 20% el monto de la anterior, la solicitud será tramitada en el marco del régimen de reintegro sujeto a verificación.

d) Según art. 46 de la RG (AFIP) 2.000, el peticionante tiene la posibilidad de desistir total o parcialmente de la presentación realizada, lo cual deberá formalizar mediante una nota.

En el caso en que el desistimiento fuera parcial, ese desistimiento, será procedente, siempre que la cantidad de comprobantes desistidos no exceda de 50 y siempre que el monto desistido sea menor al 5% del crédito vinculado.

Sobre este particular, la AFIP consideró que no se requiere rectificar el formulario 404, pues el desistimiento parcial es una necesidad operativa, que evita la rectificativa.

Los Recuperos Afectados al Régimen de la Ley 24.402:

El contador certificante, debe verificar si el exportador se encuentra o no beneficiado por el régimen de la Ley 24.402. Este régimen, consiste en una modalidad de financiamiento, destinado al pago del IVA sobre compra o importación de bienes de capital nuevos.

Los beneficiarios del mencionado régimen, son los importadores o adquirentes de bienes de capital, que sean destinados a procesos productivos, orientados hacia la venta en el mercado externo, asimismo, beneficia a las inversiones en obras de infraestructura, destinadas a la actividad minera.

El régimen, se implementa mediante líneas con tasas de interés ventajosas para el beneficiario, que las entidades financieras podrán otorgar a los sujetos que acrediten las condiciones requeridas.

A su vez, el Estado Nacional, compensa a las entidades financieras por el otorgamiento de estas financiaciones, con una retribución de hasta el 12% de tasa efectiva anual, sobre el monto de los mismos, bajo la modalidad de reconocerles un pago a cuenta en la liquidación del IVA.

El art. 30 de la RG (AFIP) 2.000, establece que cuando se trate de sujetos beneficiados por el aludido régimen, el recupero del crédito fiscal vinculado a exportación, será afectado directamente a los pagos que deban efectuarse al banco por el crédito otorgado, hasta el monto de la cuota mensual.

Compensación con Retenciones y/o Percepciones de IVA (Art. 33 y Anexo IX de la RG (AFIP) 2.000):

En aquellos casos en que los exportadores deban actuar como agentes de retención o percepción del IVA, se admite la compensación de los importes que surjan de dichas obligaciones, con el monto de los créditos fiscales por los cuales se solicita el reintegro.

Podrá realizarse tal compensación, siempre que el vencimiento para ingresar las retenciones y/ o percepciones realizadas, opere en el mismo mes en que se interponga la solicitud de recupero, independientemente que el día de vencimiento sea anterior o posterior al día de la interposición de la solicitud de recupero, el requisito es que el vencimiento se produzca en el mismo mes de presentación de la solicitud del reintegro.

De esta manera, sólo cuando el día de vencimiento para efectuar el ingreso de las retenciones o percepciones practicadas, opere con anterioridad al día en que se interponga la solicitud de reintegro, el exportador, previo al vencimiento del plazo en que corresponda ingresar los montos retenidos o percibidos, deberá informar por medio de una nota a la AFIP, que no realiza el mencionado depósito, por haber solicitado la compensación aludida.

En caso de que no pudiera llevarse a cabo la compensación en un determinado período, por no haberse interpuesto solicitud en el mismo, las retenciones y percepciones no ingresadas, deberán depositarse dentro de los TRES (3) primeros días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la finalización del periodo fiscal, con más los intereses resarcitorios correspondientes.

Si el ingreso de las retenciones y percepciones, vence con posterioridad a la interposición de la solicitud, no será necesaria nota alguna, dado que se informará la compensación, al materializarse la misma.

La compensación se materializará, mediante la presentación del formulario de Declaración Jurada N° 798, confeccionado de acuerdo a RG (AFIP) 1.658, que se presentará en forma conjunta con el formulario de Declaración Jurada N° 404 - Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado- en donde se informa el monto de las retenciones y/o percepciones compensadas.

Si el monto de las retenciones o percepciones practicadas por el exportador, supera el importe susceptible de recupero, deberá depositarse el remanente, y si, por el contrario, el importe retenido o percibido fuera inferior al monto a recuperar, el exportador deberá solicitar la devolución por el excedente.

Compensación con Recursos de la Seguridad Social:

La RG (AFIP) 2.000, prevé un procedimiento que funciona como la compensación y permite al exportador solicitante del recupero del IVA, utilizar el crédito a su favor, para cancelar sus obligaciones en materia de la seguridad social. Conforme a dicho procedimiento, el exportador, como condición previa para acceder a la devolución y/o transferencia del monto que resulte procedente, deberá cancelar y/o solicitar a la AFIP, que proceda a cancelar en su nombre las deudas que mantenga con dicho organismo en concepto de aportes y contribuciones, con destino al Sistema Único de la Seguridad Social, tal como lo prevé el art. 45 inc. b) de la RG (AFIP) 2.000.

A estos efectos, el exportador deberá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página web del Organismo, seleccionar la opción "Recupero de IVA por Exportaciones - Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias".

Acreditación Contra Otros Impuestos:

El exportador, podrá requerir que parte o la totalidad del importe solicitado, le sea acreditado contra otras obligaciones fiscales a vencer. En tal sentido, la RG (AFIP) 2.000, dispone que el juez administrativo emita una comunicación de pago o en su caso de acreditación o transferencia, dentro de los 15 días posteriores a la interposición de la solicitud del exportador.

En oportunidad del dictado del acto administrativo, que autoriza el pedido, la AFIP informa al responsable, la fecha de validez de las compensaciones solicitadas, fecha retroactiva al momento en que la presentación resultó formalmente admisible y en que se hubieren presentado los formularios de compensación correspondientes.

Cabe destacar, que la interposición de la solicitud, es decir, la fecha en la cual toma efecto, debe ser igual o anterior a la fecha de vencimiento de las obligaciones, a las cuales se acreditarán los montos solicitados en recupero, ya que en caso contrario, las obligaciones que se encuentren vencidas, serán objeto de la compensación de oficio, instaurada mediante el mecanismo de prestación de conformidad de las deudas originadas en el incumplimiento de obligaciones, las cuales estarán sujetas a la aplicación de intereses resarcitorios y eventuales multas.

Devolución:

La solicitud de devolución efectuada por el exportador, es puesta a disposición de un juez administrativo, el cual una vez verificado el cumplimiento, de los requisitos y formalidades, efectuará la comunicación de pago, mediante resolución notificando al exportador.

Según art. 27 de la RG (AFIP) 2.000, el pago se hará efectivo a los 5 días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la emisión de la resolución.

Solicitud de Transferencia:

El exportador, tiene la opción de transferir total o parcialmente los montos de los créditos fiscales solicitados en el recuperero.

Este mecanismo, implica la transferencia de un crédito que el cesionario podrá aplicar a sus obligaciones fiscales propias (es decir, no es aplicable a retenciones y/o percepciones efectuadas) hasta agotar el mismo, no siendo susceptible de devolución o de transferencia a un tercero.

El art. 31 de la RG (AFIP) 2.000, establece como requisito que los cedentes (exportadores) para poder hacer uso de la opción, deben presentar una nota, cuyo modelo está previsto en apartado A) del Anexo VIII de la RG (AFIP) 2.000, una por cada cesionario, a favor del cual soliciten la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro.

Asimismo, los cesionarios luego de emitida la comunicación administrativa de transferencia autorizada, a efectos de usar los créditos fiscales transferidos, deberán presentar ante la dependencia de la AFIP donde se encuentran inscritos, los siguientes elementos:

- Una nota cuyo modelo obra en el apartado B) del Anexo de la RG (AFIP) 2.000.
- El formulario de Declaración Jurada F 798 por cada impuesto y concepto que se compense.
- La copia de la nota presentada por el cedente, debidamente intervenida por dependencia receptora de la misma.
- La copia de la aludida comunicación de autorización de la transferencia.

En todos los casos, las firmas de las notas antes mencionadas, debe autenticarlas un escribano público.

Conclusión

Como conclusión podemos manifestar que a lo largo de los últimos años, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha ido perfeccionando el sistema mediante el cual controla los importes y conceptos por los que los exportadores solicitan la devolución de aquellos créditos fiscales no absorbidos por las operaciones vinculadas con la exportación.

Este tipo de perfeccionamiento se llevó a cabo gracias al avance tecnológico que permite realizar un trabajo mucho más eficiente y preciso y de esta manera resguardar los intereses del fisco y lograr un eficaz ejercicio de las funciones de control y de fiscalización de la AFIP, evitando maniobras dolosas, a la par que agiliza el trámite de la devolución.

Por otra parte, el actual modelo económico orientado hacia la exportación de bienes industrializados, que agreguen valor a la cadena de comercialización permitiendo generar riquezas en nuestro territorio con las ventas de bienes y servicios fuera de nuestras fronteras, genera mayor cantidad de contribuyentes con el derecho de efectuar solicitudes de devolución del IVA por exportaciones.

Atento a ello, el recupero del crédito fiscal por el IVA facturado a los exportadores por la compra de bienes, las prestaciones y locaciones de servicios, se convierte en un tema de preocupación tanto para exportadores

como para la autoridad fiscal, personificada en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Para los primeros, la inquietud radica en las demoras de la AFIP para restituir los importes solicitados, con el consiguiente perjuicio financiero que esta situación acarrea; mientras que, por el lado de la autoridad fiscal, el desvelo deviene de la obligación de verificar que los importes por los cuales los exportadores solicitan el recupero se ajusten a derecho; es decir, que existan, sean legítimos y razonables.

Para ello resulta importante destacar la importancia que tiene el correcto armado de la presentación a realizar ante la AFIP, la certificación de la veracidad de la documentación, la presentación de la "solicitud formal", el seguimiento posterior a la presentación tendiente a lograr el reintegro, y la intervención en la atención y cumplimiento de los requerimientos que emanen del fisco y que gracias a los beneficios de la ley de IVA y conforme lo autoriza la RG 2000/06 de la AFIP, los importes mencionados pueden ser devueltos, acreditados o transferidos a terceros por el fisco, dejando de ser el mismo un costo.

Se considera importante destacar que como asesores (internos o externos) de dichas empresas será conveniente planificar adecuadamente el sistema de recupero de impuesto al valor agregado, a fin de evitar la acumulación de saldos a favor que perjudican financieramente a la empresa.


Dicha planificación, en la medida que sea posible, deberá efectuarse paralelamente al modelo de negocio exportador, a fin de no estar detrás de los negocios sino a la par de los mismos.

Por ultimo cabe destacar que antes, el saldo a favor por exportaciones compensaba y cancelaba las deudas exigible del SUSS; ahora debe cancelar previo a la presentación de la solicitud de reintegro.

A N E X O

Operaciones del período				
Compras Mercado Interno	104.964.977,24		Compras Mercado Interno Vinculadas con Expo	5.506.544,24
Crédito Fiscal 10,5%	1.452.365,25		Crédito Fiscal Vinc. Expo	979.247,13
Crédito Fiscal 21%	19.137.914,72			
			Compras Mercado Interno Vinculadas con Expo	Crédito Fiscal Vinc. Expo
Total Compras MI	104.964.977,24		5.506.544,24	979.247,13
Cosecha	13.832.050,00		1.686.925,35	177.127,16
Insumos de producción	2.735.419,58		333.605,55	70.057,17
Gastos de Packing para Expo	815.687,33		815.687,33	171.294,34
Flete de FF - Campo a Empaque	4.971.254,36		606.282,87	127.319,40
Fletes de FF - Via MI	40.905.478,16		-	
Fletes de FF - Expo	1.622.349,67		1.622.349,67	340.693,43
Gastos de consolidación y puerto	441.693,47		441.693,47	92.755,63
Otros Gastos	-		-	-
Control	39.641.044,67	-	-0,00	0,00
Dato Adicional:				
	Tn	%		
Total Kgs Cosechados	55.974,15	100,00		
Total Kgs Ingresados a Empaque	49.147,67	87,80		
Total Kgs Exportados	6.826,48	12,20	Este porcentaje se utiliza para distribuir cosecha / Insumos y Flete al Empaque	
Exposición Financiera				
Saldo Técnico del período	\$ 15.888.361,11		Implica un incremento de dinero inmovilizado al no poder recuperarse este saldo, salvo que en los periodos posteriores el DF > CF, esto es poco probable en una empresa exportadora, por eso la importancia de los reintegros de IVA por exportación	
Saldo de Libre Disponibilidad del período	\$ 494.861,83		Implica dinero que la empresa puede hacer disponible en el corto plazo (menos de 12 meses) vía Solicitud de Devolución/Acreditación ó Transferencia a 3°	
Cred. Fiscal Vinculado a Expo del periodo	\$ 23.587,11		Implica dinero que la empresa puede recuperar en el corto plazo (menos de 6 meses) vía Reintegro de IVA por Exportación	
Reintegros presentados pendientes de aprobación	\$ 1.055.601,80		Implica dinero que la empresa puede recuperar en el corto plazo (menos de 3 meses)	
En un flujo de fondos financieros suelen incluirse el SLD, el CF Vinc a Expo y los reintegros presentados (pendientes de aprobación y aprobados pendiente de acreditación). El ST no se incluiría en este análisis por no cumplir con las condiciones de liquidez necesaria.				

Saldos del período anterior			
Saldo Técnico del período anterior	14.304.145,17		
Saldo de Libre Disponibilidad del período anterior	449.874,52		
Cred. Fiscal Vinculado a Expo del período ant.	99.941,78		
Total IVA período anterior	14.853.961,47		
Operaciones del período			
Exportaciones de Fruta Fresca	5.026.675,24		
Límite a recuperar 21%	1.055.601,80		
Ventas Mercado Interno	85.841.985,23		
Debito Fiscal 21%	18.026.816,90		
Compras Mercado Interno	104.964.977,24		
Crédito Fiscal 10,5%	1.452.365,25		
Crédito Fiscal 21%	19.137.914,72		
Compras Mercado Interno Vinculadas con Expo	5.506.544,24		
Crédito Fiscal Vinc. Expo	979.247,13		
Retenciones/Percepciones	44.987,31		
Resumen DDJJ IVA			
DF		18.026.816,90	
CF	20.590.279,97		
	20.590.279,97	18.026.816,90	
ST del período anterior	14.304.145,17		
Subtotal	16.867.608,24		
CF vinculado Expo	979.247,13		
ST del período	15.888.361,11		
SLD del período anterior	449.874,52		
Retenciones/Percepciones	44.987,31		
SLD del período	494.861,83		
CF Vinc Expo del período anterior	CF Vinculado	Solicitud Reintegro	CF Vinc Trasladable
99.941,78	979.247,13	1.055.601,80	23.587,11
Saldos del período			
Saldo Técnico del período	15.888.361,11		
Saldo de Libre Disponibilidad del período	494.861,83		
Cred. Fiscal Vinculado a Expo del período	23.587,11		
Total IVA período	16.406.810,05		

 Impuesto al Valor Agregado F.731	Sello fechador de recepción	Firma	CUIT: 30-2222222-9	
		Carácter	Período fiscal	0 Orig. 1-9 Rectificativa
	06-2014		0	
	Actividad principal		Nº verificador	
Apellido y nombre o denominación: EL LIMONERO S.A.		11330	425060 / 121405	
				Versión 5.2.14

Datos identificatorios

Proyectos promovidos - Dtos. Nº2054/92 - 804/96 - 857/97	0	Proveedor de empresa promovida	No
Proyectos promovidos excepto los alcanzados por los Dtos. Nº2054/92 - 804/96 - 857/97	0	Agropecuaria con pago anual	No

Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales

Concepto	Importe
Saldo de proveedores por operaciones con empresas promovidas	0,00
Total del débito fiscal del período	18.026.816,90
Total del crédito fiscal del período	20.590.279,97
Ajuste anual del crédito fiscal por operaciones exentas	0,00
	AFIP
	Contribuyente
Saldo a favor del período anterior	14.304.145,17
Impuesto facturado vinculado con exportaciones perfeccionadas o no en el período o asimilables	979.247,13
Saldo técnico a favor del responsable	15.888.361,11
Saldo técnico a favor de AFIP	0,00
Crédito fiscal a imputar a otros impuestos por compra de insumos de editores libros, folletos, etc.	0,00
Diferimiento F.518	0,00
Total F.515	0,00
Total F.518	0,00
Total F.517/1	0,00

Determinación de la declaración jurada mensual (incluidos los regímenes promocionales)

Saldo técnico a favor de AFIP	0,00
- Bonos Fiscales - Decreto Nº 1.145/09	0,00
Certificados de crédito fiscal - RG 4212 - Art. 9º	0,00
Saldo técnico total a favor del responsable incluido el no liberado	15.888.361,11
Fabricantes o importadores de bienes de capital. Monto solicitado en devolución (Decreto 615/2001)	0,00
Ley Nº 25.360/2000	0,00
Total de Otros Conceptos que disminuyen el "Saldo Técnico a favor del Responsable"	0,00
Saldo a Favor del Responsable	15.888.361,11
Saldo a favor de libre disponibilidad del período anterior	449.874,52
Monto utilizado	0,00
Total de retenciones, percepciones y pagos a cuenta	44.987,31
Monto de retenciones agropecuarias devuelto en el período	0,00
Compensación de créditos fiscales vinculados con exportaciones	0,00
Saldo a favor de AFIP neto de compensaciones por exportaciones	0,00
Acrecentamiento por notas de crédito a responsables no inscriptos	0,00
Acrecentamiento por operaciones con responsables no inscriptos	0,00
Saldo de libre disponibilidad del período	494.861,83
Saldo de impuesto de AFIP	0,00
Total de pagos no bancarios	0,00
Monto que se ingresa	0,00

Saldo anterior Cr. Fis. Exp.	Imp. solíc. p/ dev. acred. o transf.	Saldo final Cr. Fis. Exp.
1.099.941,78	1.055.601,80	1.023.587,11

Reintegro por Operaciones de venta de bienes de capital

Débito Fiscal computable de las operaciones del período	0,00
Crédito Fiscal computable de las operaciones del período	0,00
Saldo a favor del contribuyente por operaciones del período (considerando alícuota general para el Débito Fiscal)	0,00
Monto límite para solicitar en devolución	0,00



0731302222229062014425060

425060F0731.2a3b240e8eb32bf3db7599da242eddd8.b64

Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.



F.404

DECLARACION JURADA

	C.U.I.T.		Secuencia	
	30-22222222-9		ORIGINAL	
	Código de Actividad	Agente de Retención	N° Verificador	
	011330	NO	434622	
	Origen Exportador	Fecha Estimativa	Versión	
C - Otros Export.		05.00.004		
Carácter	APODERADO			

EXPORTACIONES CREDITO FISCAL Sello fechador de recepción Firma y aclaración (1)

Apellido y Nombre o Razón Social: EL LIMONERO S.A.

Existe vinculación económica entre el/los proveedores:	NO	Deudas impositivas:	NO	Acogido a la Ley N° 24.402:	NO
Acogidos a Regímenes Especiales Norma:	000000	Deudas de los Recursos de la Seguridad Social:	NO	Opción percepción de la devolución en USS:	NO

EXPORTACIONES REALIZADAS DURANTE EL MES DE JUNIO DE 2014

R1 -	Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa (2)			
Importe neto de ventas, locaciones y prestaciones de servicios.				
	Gravadas (I)	Exentas y no Gravadas (II)	Operaciones Beneficiadas (III)	Total (IV)= (I + II + III)
	0,00	0,00	0,00	0,00
R2 -	(b) Crédito Fiscal con afectación directa			
	105.561,80			
c)	Ajuste de Indirectos según F.404			
	0,00			
Total de Crédito Fiscal (a)+(b)+(c)				105.561,80
R3 -	Subtotal valor FOB informado por Régimen General (3):			
	5.020.492,39			
	Subtotal por Transporte Internacional (4):			
	0,00			
	Subtotal por Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales / PSP (Couriers) (5):			
	0,00			
	Subtotal por Trabajos de transformación y locación a casco desnudo (6):			
	0,00			
	TOTAL:			
	5.020.492,39			
R4 -	Crédito Fiscal no utilizado, según determinación efectuada.			
	105.561,80			
R5 -	a) Total del importe consignado en Rubro 2			
	105.561,80			
	b) Valor excedente resultante del Rubro 5 inc. f) del período 00/000			
	0,00			
	c) Subtotal inc. a) + inc. b)			
	105.561,80			
	d) Límite Art. 43, Párrafo 2do. (total R.3 x Tasa 21,00)			
	1.054.303,40			
	e) Importe computable (inc. c) ó d), el que fuere menor			
	105.561,80			
	f) Excedente que se traslada a períodos futuros (7)			
	0,00			
R6 -	Aplicación del importe disponible			
				Titulo I
				Régimen General
	Importes adeudado por el Régimen especial de ingresos			
	0,00			
	Importe por el que se solicita acreditación			
	0,00			
	Importe por el que se solicita transferencia			
	0,00			
	Importe por el que se solicita devolución			
	105.561,80			
	TOTAL			
	105.561,80			
R7 -	La información detallada de los comprobantes que para la determinación del crédito fiscal total atribuible a las exportaciones del mes que originan esta solicitud.			
	502.675,24			

OBSERVACIONES:

INFORME PROFESIONAL: se acompaña al presente F.404, informe extendido por Contador Público, en cumplimiento de lo establecido por la Resolución General N° 2000/06 (AFIP).

CONTADOR CERTIFICANTE
 CUIT: 20-11111111-2 Apellido y Nombres o Razón Social: DIEZ ARMANDO

Provincia a la que corresponde la jurisdicción del Colegio y/o Consejo Profesional en el cual está matriculado: 14-TUCUMÁN

(1) Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsar dato alguno que déba contener, siendo fiel expresión de la verdad. (2) Consignar en forma acumulativa desde el inicio del ejercicio fiscal hasta el mes que se declara, inclusive. (3) Valor FOB en \$ del total de exportaciones del período. (4) Total comprobantes afectadas a transporte internacional. (5) Total de facturas de servicios conexos o Couriers omitidas en el período, conformadas por los transportistas internacionales. (6) Trabajos sobre embarcaciones o aeronaves y locación a casco desnudo y fletamiento de buques destinados a transporte internacional. (7) Diferencia entre inc. c) e inc. e) cuando el primero es mayor que el segundo.

**EL LIMONERO S.A.
Reintegro IVA a las Exportaciones.
Período Fiscal Junio de 2014.**

ANEXO A.

PAUTAS DE CONTROL Y PROCEDIMIENTOS SEGUIDOS PARA LA REVISIÓN DEL SALDO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN.

A. Condición subjetiva habilitante para la solicitud del beneficio.

1. Se constató que EL LIMONERO S.A. no se encuentra excluido del presente régimen, conforme a las disposiciones del artículo 4to. de la Resolución A.F.I.P. 2000. Además se obtuvo una manifestación escrita de la gerencia referida a la inexistencia de exclusiones subjetivas del régimen general de reintegro atribuible a operaciones de exportación y actividades u operaciones que reciban igual tratamiento.

B. Condición objetiva habilitante para la solicitud del beneficio.

1. Se revisó que las operaciones de exportación correspondientes al período de reintegro se hayan perfeccionado en el período de exportación presentado y con documentación respaldatoria del tipo, formulario O.M. 1993 (SIM).
2. Se corroboró que el valor F.O.B. de las exportaciones se encuentre declarado en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo fiscal Junio de 2014 y se constató la correcta atribución del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación o asimilables del módulo de exportador de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo fiscal Mayo 2014.
 - Se revisó la correcta determinación del módulo de exportación de las DDJJ de IVA, incluyendo los siguientes valores:
 - Saldo inicial del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
 - Monto solicitado de devolución, acreditación o transferencia.
 - Valor FOB.
 - Impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.

- Saldo final del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
- 3. A la fecha no resulta exigible la efectiva liquidación de divisas de las operaciones analizadas.
- 4. Se corroboró que las exportaciones guarden relación con la capacidad operativa de la empresa exportadora.

Se indagó que la empresa pueda exportar el tipo de bienes y/o servicios que figuran en la contabilidad y/o documentación que se revisa, a partir del conocimiento general que se tiene de la empresa y de las restantes evidencias que se obtienen durante el trabajo.

Se obtuvo de un profesional del exportador su opinión sobre la capacidad operativa de EL LIMONERO S.A. para producir los bienes exportados.

C. Exportaciones u operaciones asimilables – Objeto de auditoría.

Se realizó procedimientos de auditoría para revisar que:

- 1) El Limonero S.A. es el titular de las exportaciones realizadas en el período Junio de 2014, en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (entendiéndose por exportador al mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y por lo tanto el titular de los créditos por el impuesto facturado).
- 2) Las operaciones de venta al exterior o asimilables surgen de documentación respaldatoria original del tipo de facturas de exportación, notas de crédito relacionadas por descuentos y bonificaciones y/o equivalentes y que la misma cumple con los requisitos formales de este tipo de documentación y que los montos de las operaciones de ventas al exterior informadas surgen de registraciones contables detalladas en el Libro IVA ventas N° 42 folios desde 2.139 hasta 2.153 el mismo no se encuentra rubricado.

D. Créditos fiscales destinados a las operaciones de exportación – Objeto de auditoría.

Se realizó procedimientos de auditoría, relacionados con el titular de los créditos fiscales, para validar que:

1. El monto de crédito fiscal informado ha sido destinado efectivamente a las exportaciones.

- a) El monto de crédito fiscal informado sea procedente respecto de las operaciones de exportación por encontrarse vinculado directamente a la misma (Art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).
- Se revisó que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compras vinculadas a las operaciones de exportación surjan del sistema de información vigente en la empresa.
 - Se solicitó una manifestación escrita de la gerencia sobre las premisas utilizadas para el cálculo de los prorrateos y asignación de los créditos fiscales de las operaciones de exportación.
 - Se revisó que las premisas del punto anterior se cumplan para los casos bajo análisis.
 - Se revisó la correcta asignación proporcional de los créditos fiscales a los bienes y/o servicios bajo análisis.
- b) Los créditos fiscales informados y destinados efectivamente a la exportación u operaciones asimilables, o a cualquier etapa en la consecución de las mismas:
- No han sido utilizados en el mercado interno.
 - Se encuentran incluidos en el saldo a favor del contribuyente del período fiscal en el que se realizaron las operaciones de exportación.
 - No han sido utilizados en solicitudes anteriores de recupero de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones, conforme al artículo 43 de la Ley del gravamen.
 - Se informa que no resultan aplicables para este caso, las disposiciones del tercer párrafo del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 - Se originan en comprobantes con fecha anterior al último embarque.
 - No han sido utilizados en solicitudes de recupero por el artículo 28 inciso e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se solicitó a la empresa, a partir de la información surgida de los registros respectivos del último año calendario anterior a la fecha de presentación, la preparación de un registro histórico acumulado por mes que contenga el detalle de las facturas y sus respectivos créditos fiscales de acuerdo a la siguiente imputación:

- El mercado interno, correspondiente a operaciones que no se encuentran relacionadas con exportaciones.

- El mercado externo, correspondiente a operaciones que no se encuentran relacionadas con el mercado interno.
- De existir, las operaciones de bienes de capital que den lugar al recupero del saldo a favor mediante el régimen del Decreto 492/01.

Con la información obtenida, se procedió a:

- Revisar que el total mensual de créditos fiscales para las dos primeras categorías, se corresponda con los incluidos en la declaración jurada mensual preparada por la empresa.
 - Revisar (mediante pruebas selectivas con el alcance previsto en la resolución 271/02 - 80% - de los proveedores que no son agentes de retención), las imputaciones de las categorías mencionadas.
 - Revisar a través de la visualización en los registros de la empresa los números de facturas, que no se encuentras facturas duplicadas.
 - Revisar que los créditos fiscales no han sido utilizados en solicitudes de recupero por el art. 28 inciso e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 - Asimismo se procedió a revisar la aplicación de lo dispuesto por el tercer párrafo del art. 43 de la Ley del gravamen, no existiendo proveedores con vinculación económica con beneficios promocionales.
- c) El monto de crédito fiscal destinado a operaciones de exportación o asimilables no supere el límite previsto en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y los costos límites de referencia según el caso.
- Se revisó que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compra (vinculadas a operaciones de exportación u otras que reciban el mismo tratamiento) no superen el límite previsto en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- d) El monto de crédito fiscal indirecto informado está de acuerdo al procedimiento previsto en la normativa vigente.
- Se revisó que los cálculos de imputación de los créditos fiscales indirectos vinculados a operaciones de exportación surjan del procedimiento determinado por la A.F.I.P. para tal imputación.

e) Los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado se han realizado con cheques u otros medios autorizados por las normas legales vigentes.

- Se revisó que los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado se han realizado con cheques u otros medios autorizados por las normas legales vigentes.

f) Los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones), que se ha cumplido con la intervención prevista por el artículo 9 de la Resolución A.F.I.P. 2000 y han sido registrados –según el siguiente detalle- de acuerdo a las normativas legales de facturación y registración vigentes, Libro IVA Compras N°61 desde 4.767 hasta el 4.835 los cuales no se encuentran rubricados.

1. Se revisó que los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones) y que dichas facturas cumplan con las normativas legales relativas a la facturación, y que los mismos han sido intervenidos de acuerdo a la normativa vigente (Art. 9 de la Resolución 2000 de la A.F.I.P.).

Se revisó que la empresa posea un sistema de control interno razonable con el objeto de impedir la duplicación en la contabilización de las facturas (por ejemplo, sellado de todas las facturas originales para impedir su doble procesamiento, identificación de la fecha de contabilización y/o procesamiento, etc.). Se revisó que los créditos fiscales informados surjan de registraciones contables realizadas en el Libro IVA Compras N°61 desde 4.767 hasta el 4.835 los cuales no se encuentran rubricados.

Se revisó para la totalidad de los casos seleccionados en el procedimiento indicado en D.1.b), con el alcance previsto en la resolución 271/02 (80%), las imputaciones a las categorías previstas, la condición de sus proveedores, las retenciones practicadas y los certificados emitidos, la información presentada mediante SI.CO.RE. y la cancelación de las retenciones practicadas.

2. Se realizaron tareas de auditoría relacionadas con los proveedores generadores del crédito fiscal respecto de las operaciones informadas, a efectos de revisar– sobre la base de una muestra representativa – la legitimidad de los créditos referidos:

a) Cumplimiento de la normativa legal relativa a la facturación.

- b) Condición de inscripto en el Impuesto al Valor Agregado al momento de la facturación de los bienes o servicios.
- c) Se obtuvo información en la empresa exportadora que evidencie la existencia del proveedor, como por ejemplo, órdenes de compra, pedidos de cotización, remitos, etc., correspondiente al 80% de los proveedores informados
- d) Se verificaron acuerdos firmados y/u órdenes de compra con los proveedores que establecen planes de entrega de los bienes y/o servicios, como así también pedidos de cotización, remitos o certificados de recepción del servicio y constancia de autorización del desembolso (órdenes de pago), correspondiente al 85% del crédito fiscal informado y un 40% de los proveedores informados
- e) Se solicitó una confirmación escrita de la gerencia de algunos proveedores sobre las operaciones que está facturando.
- f) Se cuenta con una carta de la gerencia del exportador, donde manifiesta la veracidad de toda la información puesta a disposición y la corrección y procedencia de los cálculos de imputación de los créditos fiscales.

INFORME ESPECIAL DE PROCEDIMIENTOS REALIZADOS SOBRE SALDO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN.

**Señor Presidente y Directores de
EL LIMONERO S.A.
Presente**

En nuestro carácter de Contadores Públicos independientes, a su pedido, para su presentación ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y con relación con los requerimientos de la AFIP referidos a solicitudes de recupero Decreto N° 959, emitimos el presente informe profesional de acuerdo con la Resolución N° 271/02 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En lo que es materia de nuestra competencia, hemos revisado la información detallada en el apartado siguiente.

1. INFORMACIÓN SUJETA A REVISIÓN ESPECIAL

Monto del Impuesto al Valor Agregado vinculado a operaciones de exportación y asimilables facturados a la empresa EL LIMONERO S.A., CUIT N° 30-22222222-9, correspondiente a las exportaciones efectuadas en el mes de Junio 2014 que por un total de \$ 105.561,80 surgen del formulario Nro. 404. El formulario, que fue preparado por la Empresa EL LIMONERO S.A., ha sido firmado por nosotros al sólo efecto de su identificación.

2. ALCANCE DE LA REVISIÓN ESPECIAL

2.1. Nuestra tarea profesional consistió en la aplicación, sobre la información sujeta a revisión preparada por la empresa y detallada en el párrafo 1, de ciertos procedimientos de auditoría específicamente seleccionados, que se detallan en el Anexo A, y referida a la emisión de informes especiales de procedimientos realizados sobre saldos a favor derivados de operaciones de exportación o asimilables.

2.2. Informamos que para la aplicación de los procedimientos realizados, nos hemos basado, para los casos necesarios, en las opiniones o informes de otros profesionales o funcionarios de la empresa exportadora, cuyas funciones se detallan a continuación:

- Gerente General.
- Gerente Contable.

2.3. La aplicación de los procedimientos de auditoría, con los alcances indicados, nos permitieron verificar la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, incluido en la solicitud que acompaña al formulario de declaración jurada N° 404.

3. ACLARACIONES PREVIAS AL INFORME ESPECIAL

Los procedimientos de auditoría específicos, indicados en el Anexo A, han sido aplicados sobre los registros contables, papeles de trabajo, y documentación que nos fue provista por la empresa EL LIMONERO S.A. Nuestra tarea profesional toma como punto de apoyo fundamental la revisión de registros y documentación, asumiendo que la

misma es legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual hemos tenido en cuenta la apariencia y estructura formal de la misma. Por su parte, un efectivo sistema de control interno reduce la posibilidad de ocurrencia de errores, irregularidades o actos ilegales y facilita su detección; sin embargo, no elimina totalmente los riesgos de su ocurrencia. Como profesionales independientes, hemos aplicado los procedimientos de auditoría específicos que se indican en el Anexo A.

Respecto de los procedimientos de auditoría específicos utilizados, se informa que se hizo uso de la opción previsto en el primer párrafo del art. 21 de la R.G. N° 2000, con las limitaciones establecidas en el segundo párrafo del art. 22 de la citada resolución.

En lo relativo a la validez y suficiencia de las evidencias obtenidas antes descriptas, nuestra tarea se ha realizado bajo la suposición de la actuación de buena fe de la empresa solicitante del recupero, así como de la integridad de las afirmaciones que fueron incluidas en las manifestaciones que hemos requerido, sin perjuicio de la aplicación de los demás procedimientos de auditoría específicos detallados.

4. INFORME ESPECIAL

En nuestra opinión, basándonos en la tarea profesional llevada a cabo con el alcance descrito en el párrafo 2, y teniendo en cuenta las aclaraciones previas indicadas en el párrafo 3, informamos que sobre la información individualizada en el párrafo 1. de la empresa EL LIMONERO S.A. no han surgido observaciones que formular.

San Miguel de Tucumán, 22 de Septiembre de 2014.

Índice Bibliográfico

a) General:

FENOCHIETTO, Ricardo; "Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico", Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2.001).-

PALAVECINO, Pablo; "Exportaciones e Impuesto al Valor Agregado", Editorial Errepar, (Buenos Aires, 1.997).-

STERNBERG, Alfredo R., "Algunas Consideraciones Acerca de la Exención y Recupero del IVA por Exportaciones", Ediciones ERREPAR, (Buenos Aires, 2.014).-

b) Especial:

FERRARO, Ricardo H.; "Exportaciones: A la Par de Un Año Record, se Dicta Nuevo Régimen de Recupero del IVA", Periódico Económico Tributario, 24 de Febrero de 2.006.-

OKLANDER, Juan y Otros; "Recupero de IVA por Exportaciones", Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2.006).-

c) Otras Publicaciones:

Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres: "Reporte Agroindustrial", (Tucumán, 2.014).-

GASPARRI y Cía. S.A., CSJN 16/06/1.993.-

IDEP Tucumán (Instituto de Desarrollo Productivo de Tucumán): "El Limón en Tucumán, Argentina y el Mundo", (Tucumán, 2.012).-

Resolución General (AFIP) 74, B.O. 26/01/98.-

Sumario

<u>Prólogo</u>	1 y 2
----------------------	-------

Capítulo I

Generalidades del Limón

1.- Introducción y Variedades Comerciales.	3
2.- La Producción Tucumana de Limones.	4
3.- Los Destinos de la Producción Provincial.	4

Capítulo II

Producción y Comercialización del Limón

en las Campañas 2.013 – 2.014

1.- Introducción.	6
2.- Producción de Limón.	6
3.- Exportaciones de Fruta Fresca y Subproductos desde Tucumán.	7
4.- Consideraciones Finales.	12

Capítulo III

Consideraciones Generales

1.- Tipos de Exportaciones.	14
2.- Definición de Exportador.	15
3.- Clases de Exportadores.	16
4.- Perfeccionamiento de la Exportación.	17
5.- Exclusiones Subjetivas y Objetivas.	18
6.- Régimen Único.	22

Capítulo IV

Régimen de Recupero del IVA

por Exportación de Bienes

	<u>Págs</u>
1.- Introducción.	26
2.- La Normativa Vigente.	27
3.- El Artículo 43 de la Ley de IVA.	28
4.- La Compensación.	31
5.- Forma de Compensar según la Reglamentación.	33
6.- Límites para el Cómputo del Crédito Fiscal.	37
a) Límite Objetivo.	37
b) Valor FOB de las Exportaciones.	39
c) Tratamiento Aplicable al Excedente.	40
d) Límite Subjetivo.	41
e) Vinculación Económica.	42

Capítulo V

La Resolución General (AFIP) 2.000

y el Informe Especial del Contador Público

1.- Introducción.	45
2.- Regímenes de Recupero.	48
a) Régimen General.	48
b) Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización Previa.	49
c) Régimen de Reintegro Simplificado.	50
3.- Normas Profesionales de Aplicación para la Realización de las Tareas de Auditoría. Procedimientos:	
a) Introducción.	54
b) Las Normas Profesionales.	55
c) Archivo de Proveedores – Procedimiento de Consulta.	61
d) Proveedores No Sujetos a Auditoría.	63

Capítulo VI

Procedimientos y Formalidades

de la Solicitud de Recupero y sus

Etapas Posteriores

1.- Introducción.	65
2.- Requisitos Formales.	66

	<u>Págs.</u>
3.- Metodología para Formalizar la Solicitud del Recupero:	
3.1.- Presentación Electrónica de la Solicitud.	67
3.2.- Control de Integridad del Archivo.	68
3.3.- Presentación de la Documentación en la Agencia.	68
3.4.- Presentación en Caso de Inoperatividad del Sistema.	69
3.5.- Conformidad de Deudas Originadas en el Incumplimiento de Obligaciones.	69
3.6.- Disconformidad al Detalle de Incumplimientos.	70
3.7.- Presentaciones Incompletas o Insuficientes.	71
3.8.- Presentación Rectificativa.	72
4.- Etapas Posteriores a la Presentación.	72
<u>Conclusión.</u>	84 y 85
<u>ANEXO.</u>	86 a 98
<u>Índice Bibliográfico.</u>	99
<u>Índice.</u>	100 a102