



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

REINTEGRO DE CRÉDITOS FISCALES VINCULADOS A OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

Autores: Haro Hernández, Mariela Gimena
Díaz, Franco Rubén
Bottoni, Juan José

Director: Nuova, María Florencia

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

PRÓLOGO

El sistema tributario argentino busca neutralización del impacto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre las operaciones de exportación. Por este motivo es que el legislador previó la exención del gravamen respecto de las ventas y servicios al exterior y, de manera concordante, un mecanismo destinado a lograr que se anule el impuesto pagado previamente por el exportador a sus proveedores de bienes y/o servicios.

Por lo expresado, es necesario contar con información precisa y herramientas adecuadas que permitan hacer un correcto uso del régimen que la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA) dispone con respecto a este tema.

Nuestro trabajo consiste en un análisis de la normativa que regula el reintegro de créditos fiscales originados en operaciones de exportación de bienes muebles. Para ello, tomamos como punto de partida el artículo 43 de la LIVA y la Resolución General (RG) (AFIP) 2000¹. Considerando que dicha resolución establece distintos regímenes para la solicitud de reintegro, elegimos el régimen general para analizarlo en profundidad.

Pretendemos que este trabajo sirva de guía informativa, en cuanto a requisitos, procedimientos y demás trámites que se llevan a cabo en este tipo de operaciones. Destinamos un capítulo especial al tratamiento de otros regímenes especiales relacionados, como ser el reintegro del IVA a turistas extranjeros, misiones diplomáticas, entre otros.

No queremos dejar de agradecer a la Contadora María Florencia Nuova, por su muy buena predisposición y por suministrarnos los lineamientos generales para desarrollar este trabajo.

¹ RG (AFIP) 2000, (B.O. 06/02/2006)

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

Sumario: 1.- Introducción.- 2.- IVA principios generales de tributación.- 3.- Análisis de la cronología de la normativa aplicable.-

El desarrollo de este trabajo de investigación requiere, antes de profundizar en el sistema de reintegro de IVA por exportaciones, la mención de algunos aspectos relacionados al tema.

1.- Introducción

Los sujetos que revisten el carácter de exportadores obtienen del mercado local bienes y servicios, que luego serán utilizados de manera total o parcial, según el caso, en sus operaciones de exportación. Dichos bienes y servicios, son suministrados por sujetos del país que en la mayoría de los casos revisten la calidad de responsables inscriptos ante el IVA.

Según lo establece la LIVA, las mencionadas adquisiciones generaron débitos fiscales (DF) en cabeza de los respectivos proveedores.

Recíprocamente para los exportadores constituyen créditos fiscales (CF) que pasarán a convertirse en créditos fiscales de recuperabilidad exigible frente al fisco, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

2.- IVA: principios generales de tributación

Se puede distinguir, en materia de comercio internacional o interjurisdiccional, dos criterios en cuanto a la forma de definir cuál Estado debe percibir los impuestos, que recaen sobre bienes o servicios que se transfieren de un país a otro, con el fin de evitar una doble imposición sobre dichos bienes.

Podemos entonces enumerar los criterios que la doctrina menciona:

1. Principio de país de destino: bajo este criterio, los bienes y servicios se encuentran gravados en el país donde los mismos se consumen, por lo tanto al salir del país de origen lo hacen libre de impuestos. Logrando así el efecto de que los bienes y servicios importados se graven a la misma tasa que idénticos bienes o servicios de origen local.
2. Principio de país de origen: en este supuesto los bienes y/o servicios se gravan únicamente en el país de origen o exportador, no teniendo incidencia en este criterio el destino que a dichos bienes se les otorgue ya que en el país importador no se encontrarán alcanzados por el gravamen.

Este último criterio según Gabriel Vecchio y Enrique Pelle "...se caracteriza, porque se retiene la potestad tributaria en el país de origen, mientras que los países de los compradores no tendrían la posibilidad de aplicar impuestos".²

² VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Reintegro del IVA Atribuible a Exportaciones, 1ª Edición, (Buenos Aires, 2008) Pág. 2.

A través del acuerdo internacional GATT³ firmado por la O.M.C. (Organización Mundial del Comercio) es que los organismos que regulan el comercio internacional optaron por el criterio de “país de destino”. Argentina como país integrante de la O.M.C. exterioriza en la LIVA su adhesión a la política de no “exportar impuestos”. Respecto de la legislación argentina, la LIVA recepta el criterio de país de destino dado que:

- a. se exime a tasa cero a las exportaciones (conforme al inciso d) del art. 8 y al art. 43);
- b. la importación de cosas muebles, prevista en el inciso c) del art. 1, y de servicios, legislada en inciso d) art. 1, se grava a la misma tasa que las operaciones del mercado interno,
- c. en el art. 45 prohíbe cualquier trato discriminado en razón del origen de los bienes.

Con la adopción de este criterio se produce la estimulación de la producción en el país, además produce la libre inserción de bienes del país a otros países y recíprocamente de otros países hacia el mercado local. También se puede mencionar otro aspecto que resulta relevante a los fines de comprender la adopción de dicho criterio: “El criterio de imposición en el país de destino ha sido mayoritariamente elegido por la doctrina, por razones de equidad”⁴. En relación al por qué de esta elección, se puede reflexionar lo siguiente: se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume bienes y servicios, y dicho Estado ha de ser quien reciba los impuestos que ese consumo genera.

En el caso que los gravámenes se abonen al Estado de origen, y éste no los reintegre, pasan a conformar parte del costo de dichos bienes y/o servicios. Situación que perjudica al exportador ya que los bienes y/o servicios que exporte contendrán en su costo un componente impositivo, a

³ GATT es la sigla de General Agreement on Tariffs and Trade, traducido al castellano, Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles.

⁴ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit., Pág. 3.

diferencia de los bienes que se originen en países que optan por el criterio de país de destino.

3.- Análisis de la cronología de la normativa aplicable

El régimen de recupero de IVA por exportaciones ha tenido, a lo largo del tiempo, en nuestro país distintas reglamentaciones dictadas por parte del fisco. Por lo que nos pareció oportuno realizar una mención cronológica de las distintas resoluciones que fueron dictándose a los fines de complementar y subsanar deficiencias, que en la práctica habitual de las operaciones, se fueron planteando. Ocurrió idéntica situación con las operaciones distintas a las exportaciones de bienes, pero que tienen un tratamiento similar a aquellas bajo la órbita del gravamen.

Comenzaremos haciendo mención a la Resolución General (RG) (DGI) 3471/1991 dictada por la Dirección General Impositiva (DGI) que fue una de las normas de mayor trascendencia debido a lo completo de su contenido y a su larga vigencia, publicada en el Boletín Oficial (BO) el 30 de octubre de 1991.

Como consecuencia del funcionamiento operativo del procedimiento y de las diversas inquietudes planteadas por representantes del sector exportador, se reemplazó la resolución general mencionada en el párrafo anterior por la RG (AFIP) 65/1997. La misma reunió en un mismo cuerpo normativo el recupero de crédito fiscal referido a las exportaciones de bienes, y también a aquellas operaciones que por ley tienen un tratamiento análogo, tales como locaciones a casco desnudo y fletamento a tiempo o por viaje, transporte internacional de carga y pasajeros, etc.

A través de la RG (AFIP) 65 se otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) diversas facultades, como por ejemplo, la constitución de garantías a favor del fisco, tales como aval bancario, caución de títulos públicos, hipoteca, seguro de caución, etc. También innovó en

cuestiones tales como plazos de devolución de los créditos (de 180 días para la devolución ordinaria y de 45 días para la devolución anticipada).

En el año 1998 se dicta la RG (AFIP) 150. La misma tiene como objetivo regular las operaciones de exportación que se realizan por cuenta y orden de terceros, operaciones en la que no sólo intervienen los propietarios de los bienes, sino también los operadores, que tienen a su cargo la gestión exportadora. En la mencionada norma se regulo el régimen aplicable a las exportaciones realizadas por cuenta de terceros, tanto en los aspectos aduaneros como en los relativos al recupero del CF de IVA por ese tipo de operaciones.

A partir de la RG (AFIP) 616, se reemplazó la normativa anterior introduciendo ajustes formales y materiales a la regulación que hasta ese momento se encontraba vigente. Se produjo la unificación en una sola resolución del régimen de reintegro de exportadores de bienes y servicios con el régimen de operaciones asimilables a exportaciones y el de operaciones realizadas por cuenta de terceros.

En julio de 2001 se publicó el decreto 959/2001, vigente hasta el día de hoy, con el fin de otorgar al régimen de exportaciones una mayor competitividad, y así lograr una mejor inserción del país en el comercio mundial. A través de este decreto el Poder Ejecutivo (PE) modificó el régimen de recupero de CF, introduciendo en la LIVA un nuevo artículo a continuación del artículo 43⁵.

⁵ La Constitución Nacional Argentina, al regular las atribuciones del Poder Ejecutivo, establece en el inciso 3 del art. 99 lo siguiente: "Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. El PE, no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes..." De la lectura surge que no se encuentra entre las facultades del PE, dictar leyes, como sucedió en este caso. Considerando que la ley N° 25.414 (Delegación del ejercicio de atribuciones legislativas. Materias determinadas de su ámbito de administración. Emergencia pública. Alcances.), faculta al mismo para crear o eliminar exenciones, disminuir tributos y tasas de orden nacional, con el objeto de mejorar la competitividad de los sectores y regiones y atender situaciones económico sociales extremas; y que era necesario otorgar al régimen de exportaciones una mayor competitividad fue que resultó procedente introducir algunos cambios al régimen establecido en el art. 43 de la LIVA a efectos de agilizar el trámite de devolución del gravamen a los exportadores.

Con la introducción del artículo 43.1 se modificó de manera sustancial los pasos a seguir, en lo que respecta a los exportadores, al fisco y a quienes desarrollan actividades asimilables a las exportaciones para obtener el recupero del impuesto.

Según esta normativa, se permite el recupero mediante el sólo cumplimiento de los requisitos formales: “Los exportadores tendrán derecho a la acreditación a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos...”⁶, dejando de lado la aplicación de las facultades conferidas a ese organismo conforme lo dispone el art. 33 y siguientes de la ley de procedimiento tributario (facultades de verificación y fiscalización) hasta después del respectivo reintegro.

Con esta disposición, se congelan las facultades conferidas a la AFIP, hasta el momento en que el reintegro se hace efectivo, así lo señalan los autores: “Las eventuales impugnaciones, de las sumas reintegradas surgirán debido a la fiscalización que efectúe la Administración Federal de Ingresos Públicos, con posterioridad a que haya operado el reintegro de las comprobaciones de legitimidad o improcedencia del impuesto facturado por los proveedores de bienes y/o servicios”⁷.

Se estipuló responsabilidad solidaria para el exportador cuando se evidenciara connivencia respecto del impuesto falso, facturado, documentado y omitido de ingresar al fisco, por parte de sus proveedores locales: “Cuando circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables respecto del impuesto al valor agregado falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores, o en su caso cedentes del gravamen de acuerdo con las normas respectivas...”⁸.

⁶ Art. 43, Ley del Impuesto al Valor Agregado, (N° 23.349, t.o. 1997).

⁷ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit., Pág. 6.

⁸ Art. 43, Ley del Impuesto al Valor Agregado, (N° 23.349, t.o. 1997).

La ley a continuación limita la solidaridad sólo hasta el monto que se hubiera acreditado, devuelto o transferido por parte del exportador: “ y siempre que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto”⁹.

Por último se puede mencionar una de las modificaciones, que implicó para el Contador Público Nacional una estrecha vinculación con el régimen: se estableció que toda solicitud de reintegro, debería estar acompañada por un informe del profesional independiente, que versará sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto por el cual se solicita recupero.

En virtud de la modificación introducida en la LIVA, según lo señalado precedentemente y con la finalidad de agilizar el trámite de acreditación, devolución o transferencia del gravamen, es que en el año 2002 fue dictada la RG (AFIP) 1351, la cual reemplazó las normas que se encontraban vigentes hasta entonces, siendo de aplicación para las solicitudes que se interpusieron desde el 01/01/2003.

Con la publicación de la RG (AFIP) 1351 se introducen adecuaciones operativas y de control por parte del fisco y se deja sin efecto:

- a. los regímenes ordinario y de pago anticipado y,
- b. la constitución de garantías que se solicitaba en el régimen de pago anticipado.

Con esta norma se realiza la unificación de la modalidad de reintegro, a partir de un solo régimen denominado: REGIMEN GENERAL DE REINTEGRO ATRIBUIBLE A EXPORTACIONES Y ASIMILABLES, que tiene como característica: “el cumplimiento de requisitos formales que consisten básicamente en:

- Cumplimiento de normas de facturación, registración y de normas de pago.

⁹ Ibíd.

- Cumplimiento de la normativa acerca de la actuación como agente de retención de IVA, información e ingreso de las sumas retenidas.
- Consultas informáticas a bases de datos de proveedores.
- Presentación de un informe de contador público independiente respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar”¹⁰.

La RG (AFIP) 1351 incluye en su anexo VI, el procedimiento a ser aplicado por los contadores públicos independientes para informar acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar por los exportadores.

Por último se puede mencionar la RG (AFIP) 2000 que surge con la necesidad que existía de optimizar la sistematización del trámite. Se introduce para los exportadores y demás responsables la obligación de suministrar al fisco la información producida mediante un programa aplicativo. También regula un tema que hasta el momento no se encontraba regulado: el recupero de crédito fiscal vinculado a exportaciones de servicios.

Tiene vigencia para las solicitudes que se interpongan a partir del 01/08/2006 y deroga a la RG (AFIP) 1351 desde el inicio de la entrada en vigencia precitada.

La RG (AFIP) 2000 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.

¹⁰ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit. pág. 7.

CAPÍTULO II

CONCEPTOS BÁSICOS

Sumario: 1.- Código Aduanero.- 1.1- Ámbito Espacial. - 1.2.- Importación y Exportación.- 1.3.- Mercaderías. 2.- Ley de IVA.- 2.1.- Concepto de exportación.- 2.2.- Tipos de exportaciones.- 2.3.- Concepto de exportador.- 2.4.- Tipo de exportadores. 3.- Régimen de Recupero del IVA.- 3.1.- Límites aplicables.

Luego de definir el marco normativo que sustenta el desarrollo de nuestro trabajo, es necesario definir conceptos relevantes, para la adecuada comprensión de la política adoptada por la República Argentina con respecto a las exportaciones. Es así, que en materia de comercio exterior, la legislación base está dada por el Código Aduanero (C.A.) (ley 22.415 y sus modif.) donde se establecen ciertos estímulos tributarios, así como también otros privilegios otorgados por ciertas leyes y decretos, siendo la principal la LIVA (ley 23.349 y modif.); normativas que trataremos a continuación.

1.- Código Aduanero

En nuestro país el C.A. (ley 22.415 y sus modif.) se encuentra vigente desde septiembre de 1.981, y vino a sustituir anteriores regulaciones que se encontraban dispersas en diversas normas legales. Dicho Código reemplazó a la ley de Aduana que se había vuelto un cuerpo obsoleto y con falta de precisión en numerosos aspectos; como así también a sus respectivas ordenanzas y decretos reglamentarios.

Es así que, actualmente, constituye un cuerpo de normas de Derecho Público que regulan en forma sistemática la materia aduanera y determinan el régimen al que debe someterse quienes realicen operaciones o presten servicios directa o indirectamente, vinculados con el comercio exterior, de importación y exportación.

El ordenamiento rige en todo el ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la Soberanía de la Nación Argentina, incluyendo los enclaves¹¹ constituidos a su favor.

La estructura de nuestro C.A., comprende un Título Preliminar referido a tres elementos fundamentales del Derecho Aduanero:

1. el ámbito espacial
2. la importación y la exportación
3. las mercaderías

1.1.- Ámbito Espacial

Debemos tener en cuenta que la normativa mencionada hace referencia a un ámbito o jurisdicción de aplicación, es así que Flores establece: “no hace falta la mención de Territorios en función de que éstos pueden ser mayores o menores que el Ámbito según se deba considerar la

¹¹ Punto 1 del art. 4, Código Aduanero, (Ley N° 22.415, B.O. 23/03/1981), “Enclave es el ámbito sometido a la soberanía de otro Estado, en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional”.

existencia de uniones aduaneras, enclaves, exclaves, áreas francas y/o áreas aduaneras especiales. Será entonces que en un país, pueden existir varios territorios aduaneros, dividiéndose éstos luego por el sistema arancelario vigente o por el sistema de control establecido”¹².

Por lo tanto, Territorio Aduanero, es la parte del Ámbito Espacial en la que se aplica un mismo sistema arancelario, operativo y de prohibiciones a las importaciones y exportaciones.

El Código, a su vez, prevé que dentro del Territorio Aduanero pueden encontrarse dos espacios, el Territorio Aduanero General (TAG) y el Territorio Aduanero Especial (TAE), definidos de la siguiente manera:

“2. Territorio aduanero general es aquél en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

3. Territorio aduanero especial o área aduanera especial es aquél en el cual es aplicable un sistema especial arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones”¹³.

Agregando que, “no constituye territorio aduanero, ni general ni especial: el mar territorial argentino y los ríos internacionales; las áreas francas; los enclaves; los espacios aéreos correspondientes a los ámbitos a que se refieren los incisos precedentes; el lecho y subsuelo submarinos nacionales. En estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros que para cada caso se contemplan en este código”¹⁴.

Por lo tanto, podemos inferir que esta clasificación que realiza el ordenamiento se refiere a los distintos Territorios Aduaneros clasificados de acuerdo al régimen arancelario aplicable, agregando como último ítem de esta clasificación las Áreas Francas¹⁵, en la cual se encuentra Tierra del

¹² FLORES, Orlando Raúl, Comercio Internacional y Régimen Aduanero, Ediciones Jurídicas de Cuyo (Mendoza, 1993), pág. 66

¹³ Art. 2, Ibídem.

¹⁴ Art. 3, Ibídem.

¹⁵ Art. 11, Ibídem, “Área franca es un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos,

Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur¹⁶.

También, se puede realizar una segunda distinción, de acuerdo al sistema de control establecido. Esta clasificación, la realizamos para expresar en orden decreciente las facultades o atribuciones que posee el Servicio Aduanero:

- Zona Primaria Aduanera: es aquella parte del territorio aduanero habilitado para la ejecución de operaciones aduaneras o afectadas al control de las mismas. En ellas rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de mercaderías. Comprende: locales, instalaciones, depósitos, etc. afectados a operaciones o control aduanero; los puertos, muelles, aeropuertos y pasos fronterizos; los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados precedentemente, entre otros.
- Zona Secundaria Aduanera: es el territorio aduanero, excluida la Zona Primaria.
- Zona de Vigilancia Especial: es la franja de la Zona Secundaria Aduanera sometida a disposiciones especiales de control.
- Mar Territorial Argentino y Zona Marítima Aduanera.
- Mar Subyacente al Lecho y Subsuelos Submarinos Nacionales.

1.2.- Importación y Exportación

Importación: se encuentra definida como “la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero”¹⁷. Estableciendo además dos tipos de ellas:

salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico”.

¹⁶ Art. 10, Ley Especial Fiscal Aduanera de Tierra del Fuego N° 19.640, (B.O. 02/06/1972).

¹⁷ Art. 9 inc. 1, Ibídem.

1. Importación definitiva

Cuando la mercadería ingresa al territorio por un plazo indeterminado estamos en presencia de una importación definitiva o importación para consumo.

2. Importación suspensiva

Cuando la mercadería ingresa al territorio por un plazo determinado se trata de una importación suspensiva.

Exportación: “es la extracción de cualquier mercadería, de un territorio aduanero”¹⁸.

El reglamento establece distintos tipos de acuerdo a las destinaciones aduaneras; éstas son los destinos que, desde el punto de vista aduanero, pueden darse a la mercadería exportada teniendo en cuenta su nivel de permanencia en el exterior. Para ello el exportador deberá presentar la solicitud de destinación de exportación, siendo inalterable una vez registrada en el Servicio Aduanero; sólo admitirá rectificaciones, ampliaciones o modificaciones cuando fuere comprobable de su lectura o de los documentos complementarios anexos a ella, y fuera solicitada oportunamente, según lo establecido en el art. 322 del C.A. y siempre que no configure delito o infracción.

De acuerdo a lo establecido en la Sección IV del C.A., a las destinaciones aduaneras las podemos clasificar en:

1. Destinación definitiva de exportación para consumo

Es aquella en virtud de la cual, la mercadería exportada permanece por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero.

2. Destinación suspensiva

En la cual la mercadería permanece por un tiempo determinado fuera del territorio aduanero. A su vez ésta se dividen en:

a. Destinación suspensiva de exportación temporaria

¹⁸ Art. 9 inc. 2, Ibíd.

La mercadería exportada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida desde el momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La mercadería podrá retornar al territorio aduanero en el mismo estado en el que hubiere sido exportada temporariamente o bien ser objeto de cualquier tipo de perfeccionamiento o beneficio.

En caso de vencer el plazo de permanencia de la mercadería sin haber sido reimportada, se considerará exportada para consumo.

b. Destinación suspensiva de tránsito de exportación

Es aquella en virtud de la cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero, que fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, puede ser transportada a otra aduana del mismo territorio aduanero, con la finalidad de ser exportada desde esta última.

c. Destinación suspensiva de removido

“1. La destinación de removido es aquella en virtud de la cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero puede salir de éste para ser transportada a otro lugar del mismo, con intervención de las aduanas de salida y de destino, sin que, durante su trayecto, atraviese o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional.

2. También se considera destinación de removido, el transporte de mercadería de libre circulación en el territorio aduanero por ríos nacionales de navegación internacional entre dos puntos de dicho territorio.”¹⁹

Disponiendo también que: “cuando al arribo del medio de transporte a la aduana de destino, resultare faltar mercadería sometida al régimen de removido, se hallare o no su exportación sometida a una prohibición, se presumirá al sólo efecto tributario, salvo caso fortuito aduanero, que ha sido exportada para consumo.”²⁰

¹⁹ Art. 386, Ibídem.

²⁰ Art. 390, Ibídem.

Como así también se considerará exportación para consumo cuando “transcurrido el plazo de UN (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del removido, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de removido arribare a la aduana de destino, se hallare o no su exportación sometida a una prohibición, se presumirá, al sólo efecto tributario, que la mercadería sometida a dicho régimen ha sido exportada para consumo, salvo que el incumplimiento se hubiese originado en caso fortuito o fuerza mayor, que dicha causal se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero y que hubiese sido advertida a éste inmediatamente de sucedido el hecho”²¹.

Ahora bien, de acuerdo al C.A., se considera hecho imponible a la exportación definitiva para consumo, es decir, que sólo está gravado este tipo de destinación para la liquidación de los derechos de exportación y demás tributos que graven esta operación.

1.3.- Mercaderías

De acuerdo al C.A. se define como todo objeto susceptible de ser importado o exportado. Pero esto no quiere decir que sean solamente cosas muebles, ya que expresa: “... se consideran igualmente - a los fines de este Código - como si se tratase de mercadería: a) las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”²².

²¹ Art 391, Ibídem.

²² Art. 10, Ibídem.

2.- Ley de IVA

2.1.- Concepto de Exportación

De acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del art. 8 de la LIVA (t.o. 1997 y sus modif.), “quedan exentas del gravamen de esta ley: d) las exportaciones...”; a su vez el decreto reglamentario (texto según decreto 692/98 y sus modif.) a través de su art. 41 define el concepto de exportación al determinar que: “a los fines de lo previsto en el inciso d) del artículo 8 de la ley, se entenderá por exportación, la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa.

Se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque”.

Por lo tanto, de acuerdo a esta definición, pueden presentarse dos situaciones:

a. Salida al exterior hacia un tercero independiente, en donde se debe cumplir necesariamente dos condiciones:

- la salida del país sea con carácter definitivo
- que sean transferidos a título oneroso.

b. Salida de una sucursal a filial o casa matriz y viceversa.

Es así, que se presentan varias diferencias con respecto a la definición que presenta nuestro Código Aduanero, previamente explicada. Podemos entonces decir que:

1) “Según surge del CA, la exportación queda configurada con la extracción del bien del territorio aduanero y para el decreto reglamentario de LIVA se requiere la salida del país. Conforme a esta definición no serían exportaciones a los efectos del IVA aquellas exportaciones aduaneras efectuadas desde el territorio aduanero general hacia cualquiera de las áreas aduaneras especiales, y viceversa.

2) Para la legislación aduanera es indiferente el título por el cual se extraen las mercaderías del territorio aduanero, en cambio el IVA requiere que sea a título oneroso. De este modo una operación de envío de mercadería al exterior con motivo de una donación será exportación ante el servicio aduanero más no para el IVA.

3) Mientras en la regulación del IVA se considera perfeccionada la exportación al momento del cumplimiento de embarque (fecha de terminación de la carga), a los fines aduaneros se perfecciona cuando se verifica algunos de los siguientes hechos: exportación o destinación definitiva”.²³

Es menester aclarar, que en cuanto al tema que desarrollaremos en este trabajo adoptamos la definición establecida por el decreto reglamentario de la LIVA, ya que se basa en el Régimen de Recupero para exportaciones que presenta dicha ley.

2.2.- Tipos de Exportaciones

La LIVA, diferencia a las exportaciones en dos tipos:

a. Exportación de bienes: de acuerdo al art. 41 descripto anteriormente, se consideran exportados con la salida del país con carácter definitivo a título oneroso o bien la remisión de sucursal a filial o casa matriz y viceversa.

b. Exportación de servicios: En primer término es necesario aclarar tal como lo dice Ricardo Fenochietto “...que en materia de servicios, no es apropiado hablar de importación y exportación, toda vez que no requieren la intervención de aduanas, por lo que es más correcto referirse al lugar de realización y de utilización de los mismos...”²⁴

²³ NUOVA, María Florencia, Régimen de Fomento a las Exportaciones: El Recupero del IVA, Facultad de Derecho, Universidad Austral (San Miguel de Tucumán, 2007), pág. 6

²⁴ FENOCHIETTO, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado Análisis Económico Técnico y Jurídico, Edición La Ley, (Buenos Aires, Mayo 2001), pág. 885.

El art. 1 de la ley del impuesto, en el segundo párrafo de su inc. b), dispone que: “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:.... En los casos previstos en el inciso e) del art.3, no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”²⁵.

La ley al referirse al inciso e) del art. 3, el cual versa sobre las locaciones y prestaciones de servicios, no establece una exención para este tipo de operaciones sino que realiza una exclusión de su objeto; resaltando tal como dispone el artículo precitado que son exclusivamente locaciones y prestaciones que se realizan en el país pero que se utilizan económicamente en el exterior. Es decir, el objeto del IVA no contempla este tipo de operaciones que, por lo tanto, quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Sin embargo, como veremos más adelante, en concordancia con el tema que desarrollaremos en este trabajo, estas “exportaciones de servicios” pueden asimilarse a exportaciones de bienes en cuanto al tratamiento previsto por la LIVA para el recupero del crédito fiscal.

2.3.- Concepto de Exportador

En primer término es necesario aclarar que, como en el caso de la definición del concepto de exportación, para esta conceptualización se plantea el mismo inconveniente. Es decir que, el C.A. y el decreto reglamentario (DR) de la LIVA no son coincidentes en cuanto a la expresión de este término.

Por un lado, el C.A. establece en su art. 91: “...Son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya que la llevaren consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido.

²⁵ Art. 1, Ley de Impuesto al Valor Agregado, (N° 23.349, t.o. 1997)

En los supuestos previstos en el apartado 2. del art. 10, serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados”.

Por otro lado el DR de la LIVA en su art. 74 dispone: “A los fines de lo previsto en el art. 43 de la ley, se entenderá por exportador a aquél por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice esta a su nombre o a nombre de un tercero”.

Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, Cáceres y Dreiling señalan que “de la comparación de ambos textos legales podemos establecer que el artículo 74 del Decreto Reglamentario del gravamen 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 artículo 91 del Código Aduanero considera exportador a aquel en cuyo nombre se extraen las mercaderías del Territorio Aduanero”²⁶.

A su vez Palavecino agrega que es lógica la postura que adopta la LIVA al decir “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”²⁷.

Finalmente esta diferencia que se plantea en cuanto a las definiciones para este caso en particular, y como dijimos anteriormente, adoptamos lo establecido por el decreto reglamentario de la LIVA. A su vez dicha ley fue posteriormente complementada con la RG (AFIP) 2000, que vino a reglamentar el procedimiento a seguir en caso de querer utilizar el sistema de recupero, el cual constituye el objeto del presente trabajo.

²⁶ CACERES, Alberto y DREILING, Paola, El Impuesto al Valor Agregado”, Ediciones La Ley, (Buenos Aires, 2004), pág. 753.

²⁷ PALAVECINO, Pablo, Exportaciones e Impuesto al Valor Agregado”, Errepar, (Buenos Aires, 1997), pág. 36.

2.4.- Tipos de Exportadores

Al determinar el concepto de exportador que adoptaremos y con el fin de poder comprender el tratamiento dispuesto en el art. 43 de la LIVA, la doctrina²⁸ clasifica a los exportadores en:

- a. Exportadores “puros”: son aquellos que realizan solamente operaciones de exportación, o sea, que no realizan actividades en el mercado interno.
- b. Exportadores “impuros”: son aquellos que realizan conjuntamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo.

3.- Régimen de Recupero del IVA

“La legislación vigente para neutralizar los efectos del IVA en las operaciones de exportación, procurando que este tributo no incida sobre el valor de los bienes y servicios que se exportan, adopta un mecanismo que doctrinariamente se conoce como “gravamen de tasa cero”, el cual consiste en dos pasos:

- La exención de la operación de exportación (art. 8, inc. d) Ley del IVA)
- La recuperación del impuesto pagado por las adquisiciones de bienes o servicios relacionados directa o indirectamente con operaciones de exportación. (Art. 43 LIVA)

Cabe destacar este doble carácter; dado que si se tratara de una exención pura 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. En

²⁸ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit. , pág. 14.

cambio, en las exportaciones se permite el recupero del tributo ingresado al fisco en las anteriores etapas del proceso productivo de manera de evitar que estos créditos fiscales se incorporen como costo de los productos que se exportan.”²⁹

Es así que la LIVA en el primer párrafo del art. 43 dispone: “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...”

Por lo tanto, este párrafo está dirigido a los denominados “exportadores impuros”; ya que éstos son los que realizan operaciones en el mercado interno, las cuales generan un DF que puede ser compensando con el CF proveniente de las compras o locaciones recibidas. Por ello el artículo aclara que no haya sido utilizado por el responsable. Es decir, que estos exportadores tendrán, CF utilizable en el mercado interno y CF recuperable - por compras, locaciones o prestaciones que se destinen efectivamente a exportaciones o cualquier etapa de las mismas -.

Agregando en el segundo párrafo: “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 ...”.

En este párrafo se establece cierto orden de prelación a seguir en la utilización del CF:

²⁹ NUOVA, María Florencia, Op. Cit., pág. 8.

- Acreditación: el exportador podrá computar los CF que surgen de las operaciones de exportación o de alguna etapa de ella contra futuras obligaciones impositivas a favor de AFIP.
- Devolución: es el reintegro monetario que realiza la AFIP por los CF susceptibles de ser reintegrados.
- Transferencia: cesión a título oneroso de la disposición de los CF a favor de un tercero para que pueda computarlos en la cancelación de sus obligaciones.

Es así que, para el caso de los “exportadores impuros” es necesario que sean Responsables Inscriptos en el IVA, de manera tal que las compras, locaciones y prestaciones recibidas por sus proveedores tengan el CF discriminado. Esto es para que puedan realizar:

- 1º) Compensación contra los DF del mercado interno, y si esto fuere posible sólo parcialmente;
- 2º) Solicitar acreditación contra otros impuestos a cargo de AFIP, y si no fuera posible, a opción del responsable;
- 3º) Solicitar devolución o transferencia, siendo éstas últimas alternativas.

Con respecto al tratamiento que merecen las operaciones de exportación de bienes que se encuentran eximidos o no gravados en el IVA en el mercado interno, vale aclarar que no se diferencia en nada respecto a la posibilidad de cómputo o recupero del impuesto que le cabe a idénticas operaciones de bienes gravados.

Es decir, si un contribuyente se dedica, por ejemplo, a la venta de libros (actividad exenta según el inciso a) del art. 7 de la LIVA), tanto en el mercado interno como en el mercado externo, nos encontramos con la siguiente situación:

- a. Por las compras de bienes, locaciones o servicios que se realice para llevar a cabo su actividad, deberá pagar el

impuesto que corresponda, en tanto dichos bienes o servicios no se encontraren exentos o no alcanzados;

b. El IVA pagado por esos conceptos tendrá las siguientes implicancias:

- será un costo, en el caso de que las compras que lo originaron sean destinadas a la venta en el mercado interno;
- tendrá las posibilidades de compensación, acreditación, devolución o transferencia a terceros, establecidas en el art. 43 de la LIVA, en el caso de que las compras que lo originaron sean destinadas a la exportación.

Conforme a lo expuesto, debemos señalar que para el caso de los “exportadores puros”, tienen sólo CF recuperable. Esto quiere decir, que la totalidad del impuesto que les sea facturado por sus adquisiciones de bienes y/o servicios en el mercado interno es susceptible del procedimiento de reintegro señalado.

Por otra parte, estos exportadores están comprendidos en la exención objetiva prevista para las exportaciones en el inciso d) del primer párrafo del art. 8 de la LIVA y como tales no están obligados a inscribirse como sujetos responsables frente al IVA, porque no les corresponde tributar dicho gravamen, y figuran expresamente excluidos de la obligación de inscribirse. Sin embargo, deben hacerlo aún cuando ninguna disposición lo establezca, para obtener comprobantes fiscales - facturas u otros documentos fiscales emitidos por sus proveedores - con el IVA discriminado.

Vale la pena señalar que a los exportadores puros no se los puede caracterizar como “contribuyentes” ni como “responsables inscriptos en el IVA”; sí son tenidos en cuenta como tales quienes revisten el carácter de sujetos pasivos de las obligaciones sustantivas referidas al mencionado gravamen. En la medida en que los exportadores puros sólo pueden revestir el carácter de acreedores del fisco, en relación a ellos el IVA no

funciona como “Impuesto” sino todo lo contrario, ya que se trataría de un flujo de recursos del Estado hacia los beneficiarios del régimen.

El objeto de este trabajo es desarrollar los requisitos, formalidades y condiciones que se deben cumplir en caso de que el exportador decida solicitar acreditación, devolución o transferencia mencionada en el art. 43 2° párrafo antes mencionado, ya que la compensación que puede realizar el exportador impuro no requiere un análisis más extenso de lo que dispone la LIVA.

Podemos agregar que el art. 43.1 de la LIVA, mencionado en el capítulo anterior, establece que los exportadores tendrán derecho a solicitar lo permitido por este régimen con el cumplimiento de lo que establezca la AFIP. Es así que como norma reglamentaria se sancionó la R.G. (AFIP) 2000 y, como su nombre lo indica, viene a regular las operaciones de exportación y asimilables; solicitudes de acreditación, devolución o transferencia; requisitos, formalidades y condiciones; régimen aplicable para las solicitudes que se interpongan a partir del 1 de agosto de 2006. En su parte dispositiva establece un “régimen general...” que se aplica sólo para determinados recuperos -Título I - , luego un “régimen sujeto a fiscalización”- Título IV - y finalmente un “régimen simplificado” – Título VI -.Cada uno de estos regímenes dan lugar a un sistema diferenciado de control de los recuperos, los que serán descriptos en el capítulo siguiente, enfocando nuestro análisis en el régimen general que es el objeto de este trabajo.

3.1.- Límites aplicables

Continuando con el análisis de lo establecido por el art. 43 de la LIVA podemos deducir que, para el caso de la compensación del CF con el impuesto que los contribuyentes adeudaren por operaciones en el mercado interno, no existe un límite establecido. En cambio para la acreditación,

devolución o transferencia permitida por este régimen existen ciertas limitaciones a considerar.

a. Límite Objetivo

El 2º párrafo del art. 43 dispone: "...Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el MINISTERIO DE ECONOMÍA, respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo".

Es así que la ley establece un límite cuantitativo para la procedencia de la acreditación, devolución o transferencia; no así para el caso en que el exportador compense el impuesto pagado, por adquisiciones vinculadas a las exportación, contra los DF originados en operaciones en el mercado interno.

Se debe considerar que el DR en su art. 75 dispone: "A los efectos de la determinación del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley el monto de las exportaciones se establecerá, en todos los casos, conforme a la definición de valor dada en los artículos 735 a 750 del Código Aduanero".

De acuerdo al C.A. el valor de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB³⁰ – en operaciones realizadas por vía acuática o aérea-, FOT o FOR³¹ - 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 la mercadería, tales como

³⁰ FOB "Free on board" expresión en inglés que significa libre a bordo

³¹ FOT "Free on truck" expresión en inglés que se traduce como libre sobre camión y FOR "Free on rail" cuya traducción es libre sobre carril, significan que la entrega se hace en la fecha determinada, en el lugar de embarque acordado, en la forma acostumbrada en ese lugar y sobre el vagón ferroviario o camión.

gastos de transporte, y seguro hasta dicho lugar, corretajes, comisiones, gastos de embalaje y carga; sin incluir los tributos y derechos que graven la exportación.

Para calcular los importes en pesos de las exportaciones, al valor "FOB Total en Dólares", 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.

Es así que el límite de la acreditación, devolución o transferencia está dado por la aplicación del 21% (alícuota general del IVA) al valor FOB, FOT o FOR calculado en pesos de las exportaciones realizadas durante el periodo mensual. La aplicación de esta alícuota es para todas las exportaciones independientemente de la tasa a las que se le hubiere facturado el impuesto al exportador y/o sea aplicable a los bienes exportados. Esto fue confirmado por el fisco a través del Dictamen (DAT) 42/98. En esta actuación indicó que, a los efectos de determinar el tope, corresponde aplicar la alícuota general del 21 % sobre el valor FOB. De esta manera se amparó a las exportaciones de bienes tales como las frutas frescas que si bien están alcanzados por la tasa reducida, tienen una significativa porción de insumos tales como envases y acondicionamientos sometidos a la alícuota general.

Cuando se trate de bienes que determine el Ministerio de Economía, 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. Sobre este aspecto no existe aún regulación específica.

b. Límite subjetivo

El 3º párrafo del art. 43 dispone: “Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia que en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que hubiera correspondido a éste último, sea quien fuere el que efectuar la exportación”.

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.

Es así que, el DR en su art. 76 dispone dos situaciones en las cuales se puede considerar que existe esta vinculación económica para las cuales es aplicable dicha limitación subjetiva. En su 1º párrafo plantea, sin admitir prueba en contrario, que el beneficiario del régimen se encuentra vinculado económicamente con personas o empresas que realicen exportaciones en razón del origen de sus capitales, de la dirección del negocio, del reparto de utilidades, o de cualquier circunstancia que pueda indicar la existencia de un conjunto económico.

Por otro lado plantea, admitiendo prueba en contrario, que existe vinculación económica 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 ellas sean efectuadas al beneficiario.

c. Tratamiento del excedente

El DR en el último párrafo del art. 75 dispone: “El remanente del saldo resultante de la compensación dispuesta en el artículo 43 originado en la aplicación del referido límite podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, teniendo en cuenta, para cada uno de ellos, el mencionado límite máximo”.

Es decir, que los CF que no son utilizados en los periodos a los cuales corresponden las exportaciones, podrán ser utilizados en periodos posteriores siempre teniendo en cuenta la aplicación del 21 % sobre el valor de las mismas. Para lograr comprender mejor esta metodología aplicable, desarrollamos en el capítulo X, un caso práctico con varias situaciones que se podrían presentar.

A su vez, el art. 75 del DR en su 2º 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 2º párrafo del art. 43 de la ley, se considerará el impuesto facturado en reemplazo de aquel.

CAPÍTULO III

RG (AFIP) 2000

Sumario: 1.- Estructura de la RG (AFIP) 2000.- 2.- Sujetos alcanzados. – 3.- Perfeccionamiento de las operaciones de exportación.- 4.- Límites al crédito fiscal a recuperar solicitado. – 5.- Regímenes aplicables, art. 43, 2º párrafo de la LIVA. – 5.1.- Régimen General de Recupero. – 5.1.1. Condiciones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio, bajo el Régimen General.- 5.2.- Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización. – 5.3.- Régimen de Reintegro Simplificado.

1.- Estructura de la RG (AFIP) 2000

La RG (AFIP) 2000 mantiene la estructura de su antecesora (un régimen único y general basado en el cumplimiento de requisitos formales) – excepto por las modificaciones precitadas en el capítulo 1-, y está dividida en cinco títulos y trece anexos, a saber:

- 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 y 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 desde el art. 34 al 42 y contempla la normativa relativa a las solicitudes de recupero correspondientes a exportaciones por cuenta de terceros.
- Título IV: comprende el art. 43 y 44, versa sobre las solicitudes sujetas a fiscalización previa.
- Título V: desde el art. 45 al 53 y gira sobre las disposiciones generales de la resolución.

Los anexos complementarios y los temas que involucran son los siguientes:

- Anexo I: Elementos a presentar con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia – art. 1 inc. a) – Dicho inciso enumera los siguientes sujetos: Exportadores en general, excepto los sujetos indicados en los incisos b) y c).
- Anexo II: Elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia, para los sujetos que desarrollan las siguientes actividades – art. 1 inc. b) - :
 - a. Transporte internacional de pasajeros y cargas,
 - b. Las locaciones a casco desnudo y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional,
 - c. Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento, conservación de aeronaves, sus partes y componentes, y de embarcaciones destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y

seguridad, como así también de las demás aeronaves destinadas a otras actividades, siempre que se encuentren matriculadas en el exterior.

d. Las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones en virtud de lo establecido por la LIVA o por leyes especiales y los prestadores de servicios postales.

- Anexo III: Elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia – art. 1 inc. c) - ; para los sujetos que realicen locaciones y/o prestaciones en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.
- Anexo IV: Requisitos formales a cumplir - art. 1, inc. a),b) y c)
- Anexo V: Impuesto facturado. Su afectación – art. 1, inc. a),b) y c)
- Anexo VI: Régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a exportaciones.
- Anexo VII: Procedimiento para la consulta de profesionales al archivo de información sobre proveedores, vinculado al art. 22, donde se menciona dicho procedimiento como una de las tareas de auditoría a realizar por el profesional actuante.
- Anexo VIII: Modelos de notas de cesionarios y cedentes del crédito fiscal.
- Anexo IX: Régimen de compensación con importes originados en regímenes de retenciones y percepciones del impuesto al valor agregado – 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, denominado “IVA – SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO Versión 5.0”.

2.- Sujetos alcanzados

Están alcanzados por el régimen de la RG (AFIP) 2000 los siguientes sujetos:

- a. Exportadores de bienes y servicios:
 - Exportadores puros
 - Exportadores impuros
- b. Sujetos que desarrollan actividades que reciben un tratamiento asimilable a las exportaciones:
 - Transporte internacional y actividades conexas
 - Transporte de pasajeros y cargas específicamente
 - Locaciones a casco desnudo y fletamento a tiempo o por viaje
 - Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves y de embarcaciones
 - Los prestadores de servicios postales
 - Aprovisionamiento de insumos a bordo

En el caso de asociaciones, empresas o sociedades constituidas en el extranjero, como así también para las personas residentes en el exterior, la RG (AFIP) 2000 establece que tales sujetos no tendrán obligación de requerir su CUIT, salvo que tengan que cumplir con obligaciones normativas o reglamentarias.

3.- Perfeccionamiento de las operaciones de exportación

Las operaciones de exportación, para la aplicación del régimen, deben haber sido necesariamente realizadas dentro del período de la solicitud presentada.

Por ello, para determinar el período de perfeccionamiento de la exportación, los sujetos exportadores de bienes, deberán atender a la fecha del cumplimiento de embarque consignada por el “guardia de aduana” en el campo “mercadería a bordo/salida” del despacho de exportación.

La RG (AFIP) 2000 establece que si existieren más de dos aduanas intervinientes, se considerará como fecha de cumplimiento, aquella que corresponda a la aduana que intervenga en la salida del país de los bienes que se exportan, ya sea que se cambie de medio de transporte o no.

Para el caso en que el cumplimiento se haya registrado “no conforme” por parte de la autoridad aduanera, y haya tenido lugar la declaración de post-embarque, rectificando el permiso original, la fecha de perfeccionamiento de la exportación continuará siendo la fecha de cumplimiento del permiso de embarque original.

Para que la exportación se encuentre perfeccionada, se deberá tratar siempre de exportaciones para consumo. Las exportaciones en consignación no se consideran perfeccionadas hasta que no se registre la exportación definitiva.

4.- Límites al crédito fiscal a recuperar solicitado

Como mencionamos en el capítulo anterior, el art. 43 de la LIVA establece dos límites al monto del impuesto a solicitar su devolución, acreditación o transferencia.

El primero, consiste en aplicar la alícuota general del impuesto vigente al momento del perfeccionamiento de las exportaciones sobre el total de las operaciones de exportación.

Es así que para determinar el primer límite, corresponde aplicar la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del art. 28 de la LIVA, con independencia de la tasa a la que se hubiera facturado el impuesto al exportador, y/o la que corresponda a los bienes o servicios exportados.

Si existieran varias alícuotas vigentes en los distintos momentos de perfeccionamiento de las exportaciones, se deberá tomar el valor FOB en pesos de cada cumplido de embarque multiplicado por la alícuota general vigente a ese momento. Luego se deberán sumar los valores límites y dividirlos en la sumatoria de los valores FOB en pesos de cada cumplido de embarque. De dicha operación surge un coeficiente, el cual deberá multiplicarse por el total de la sumatoria de los valores FOB de los cumplidos de embarque del período.

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

- a) Detalle de los permisos de embarque o documentos equivalentes.
- b) Fecha de cumplimiento de embarque o documento equivalente.
- c) Alícuota vigente de cada permiso de embarque o documento equivalente.
- d) Valor FOB en pesos.
- e) Monto límite determinado.
- f) Alícuota que se consigna en el programa aplicativo.

El art. 6 de la RG (AFIP) 2000 establece que cuando el crédito fiscal vinculado a las operaciones de exportación exceda el límite fijado en el segundo párrafo del art. 43 de la LIVA, deberá presentarse una nota, con el fin de justificar los motivos que originaron el excedente en la solicitud, de

acuerdo con lo dispuesto en el punto l) del Apartado B) del Anexo IV de la presente Resolución, el cual consigna:

“ B) Impuesto facturado. Límite.

b) A los fines previstos en el primer párrafo del artículo 6 de la presente resolución general, la nota consignará:

a. Respecto de la operación que origina la solicitud:

- 1) Motivos por los cuales se excede el límite fijado en el mencionado art. 43 de la ley del gravamen.
- 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.

Lo dispuesto precedentemente será condición necesaria para poder trasladar a periodos posteriores las sumas que superen el límite establecido en el segundo párrafo del citado artículo 43³².

5.- Regímenes aplicables, art. 43, 2° párrafo de la LIVA

El exportador puede solicitar el recupero de los créditos fiscales mediante distintos regímenes, según lo dispuesto por la RG (AFIP) 2000, cuyo análisis realizaremos a continuación; el objeto de nuestro trabajo es el desarrollo solamente del Régimen General.

5.1.- Régimen General de Recupero

En este régimen, las solicitudes de recupero sólo serán procedentes si cumplen con los requisitos formales establecidos por AFIP. Los mismos serán desarrollados en el Capítulo V del presente trabajo. Conforme a ello, 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 comprueba la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado por los proveedores.

El art. 43.1 de la LIVA, establece como requisito que las solicitudes que se interpongan vayan acompañadas por un dictamen de contador público independiente – las tareas que debe llevar a cabo el contador para emitir este dictamen se encuentran desarrolladas en el Capítulo VIII-.

En el caso de incurrir en alguna o varias de las exclusiones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio, no anula el derecho del exportador de solicitar el recupero del CF vinculado con exportaciones, pero puede ocurrir que ello dé lugar a que la totalidad de la

³² Punto I), Apartado B) Anexo IV, RG (AFIP) 2000, (BO: 06/02/2006)

solicitud o parte del CF que la compone quede impedido de ser tratado conforme el régimen general.

5.1.1.- Condiciones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio, bajo el Régimen General

La RG (AFIP) 2000 establece una serie de requisitos de tipo subjetivo como así también de tipo objetivo, como condición para que las solicitudes se tramiten de acuerdo al régimen general.

La reglamentación establece, a la vez, las exclusiones subjetivas:

1. Los que hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos con fundamento en las leyes penales tributarias y las normas del C.A., siempre que se les haya dictado prisión preventiva o exista auto de procesamiento vigente a la fecha de presentación de la solicitud de recupero.

2. Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositiva, de la seguridad social o aduaneras, ya sean propias o de terceros.

3. Quienes estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones.

Con el dictado de la RG (AFIP) 3397³³ (B.O. 24/10/12) se agregaron dos puntos al inciso a) del art. 4 de la RG (AFIP) 2000. Los mismos también excluyen a los sujetos que:

4. "Registren deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto correspondiente a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduanera ante esta Administración Federal, al momento de la presentación a que se refieren los artículos 13 o, en su caso,14, las cuales se podrán consultar por medio del servicio de clave fiscal en la página web de este

³³ RG (AFIP) 3397 (B.O. 24/10/12)

Organismo (<http://www.afip.gov.ar>), ingresando a la opción denominada 'Recupero de IVA por exportaciones – Consulta de deuda' – Art. 4 – RG 2000/06.

5. Se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal³⁴.

La reglamentación también establece exclusiones objetivas al régimen:

a. Cuando las facturas o documentos equivalentes superen los cuarenta y ocho meses calendario de antigüedad, a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud, salvo los casos en que:

- El IVA facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso, para lo cual se deberá presentar los fundamentos que justifiquen la inclusión de los CF incluidos en facturas de antigüedad superior a 48 meses.
- Las facturas sean incluidas en presentaciones rectificativas.
- El importe de las facturas sea inferior a los \$1.000 y la sumatoria de los CF vinculados sea inferior al 5% del monto total incluido en la solicitud.

b. "Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, conforme lo previsto en el artículo 43 de la presente resolución general, cuando – como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el artículo 33 y concordantes de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones – se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado"³⁵.

c. Lo créditos fiscales vinculados a las actividades realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

³⁴ Inciso a), Art. 1, RG (AFIP) 3397, (BO: 24/10/12)

³⁵ Inciso c) art. 4, RG (AFIP) 2000, (BO: 06/02/2006)

5.2.- Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización

Además del régimen general de recupero, el Título IV de la RG (AFIP) 2000 prevé un régimen en el que el recupero está sujeto a la intervención y fiscalización previa del organismo fiscal.

Se tramitarán por el Título IV las presentaciones formuladas por los sujetos y/o solicitudes que se encuentren comprendidos en alguna de las causales de exclusión desarrolladas precedentemente.

Cuando se realice una presentación en la cual se solicite conjuntamente reintegro por operaciones de exportación de bienes y servicios a través del régimen general, los comprobantes referidos a estas últimas quedan excluidos de ese régimen debiendo ser presentados bajo las condiciones y características del régimen sujeto a fiscalización.

Otros sujetos comprendidos son aquellos que vienen tramitando el reintegro de sus CF por el régimen general, pero luego del acto de comunicación de pago presenten solicitudes rectificativas incorporando nuevos conceptos; siempre que el monto de la 2° rectificativa supere en un 20 % al monto de la anterior solicitud.

El régimen de fiscalización, presenta las mismas características que el régimen general. Bajo éste régimen el exportador podrá efectuar la devolución, acreditación y/o transferencia, una vez que el organismo recaudador se asegure de que las solicitudes presentadas son procedentes.

5.3.- Régimen de Reintegro Simplificado

Es un régimen destinado a incentivar las operaciones de exportación de las PyMEs, permitiendo que la acreditación, devolución o transferencia del IVA facturado, vinculado a las operaciones de exportación, sea más sencilla.

Las condiciones que deben reunir los exportadores en forma concurrente para tramitar el recupero por este régimen son:

1. Que estén en el régimen general y no sean agentes de retención.
2. El monto total de las solicitudes interpuestas, en los 12 meses inmediatos anteriores a aquel en el que se realiza la presentación, no exceda la suma de \$1.500.000.
3. Cada una de las solicitudes no debe exceder la suma de \$125.000, conformada únicamente por facturas o documentos equivalentes, cuya antigüedad no sea mayor a 48 meses a la fecha de la presentación.

Están excluidas de este régimen las solicitudes interpuestas por agentes de retención o por quienes se encuentren obligados a actuar como tales, y las que deben tramitarse por el Régimen Sujeto a Fiscalización.

CAPÍTULO IV

CRÉDITO FISCAL

Sumario: 1.- Crédito fiscal: condiciones para su cómputo.- 2.- Afectación directa.- 3.- Afectación indirecta.- 4.- Caso particular: Bienes de Uso.- 5.- Ajuste anual.- 6.- Exportadores impuros: Imputación del impuesto facturado e ingresos directos.- 6.1.- Métodos.- 6.2.- Orden de prelación de saldos a favor.-

1.- Crédito Fiscal: condiciones para su cómputo

Es necesario subrayar que constituye un error común, identificar el IVA de las adquisiciones, que se encuentra discriminado en la factura del proveedor, como un verdadero “crédito fiscal”. Ello no es así pues revestirá tal carácter en la medida que se cumplan:

1) Los requisitos que establece el art. 12 de la LIVA: “ ... el gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios- incluido el proveniente de inversiones de bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las

prestaciones, compras o locaciones o, en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad. Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación”³⁶. Además de estas condiciones, el último párrafo de este artículo, dispone que será computable el crédito fiscal, siempre que respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, se hubiera perfeccionado el hecho imponible. Surge de lo expuesto que no sería posible clasificar a los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación, como vinculados a la actividad gravada, ya que el inc. d) del art. 8 de la LIVA exime a las mismas del tributo. Por otro lado el art. 43 prevé expresamente la posibilidad de recuperar los créditos fiscales vinculados a exportaciones, por esta situación es que la doctrina define a las exportaciones como operaciones “gravadas a tasa cero” (con este criterio los créditos se encuentran vinculados a la actividad gravada), según se analizó en el Capítulo II. Por otra parte se puede indicar ciertas compras, importaciones definitivas, locaciones o prestaciones de servicios que no se consideran vinculadas a operaciones gravadas, según lo establece el art. 12 de la LIVA. Los mencionados créditos fiscales surgen de:

- Compras, importaciones definitivas o locaciones de automóviles, en la medida que el costo de los mismos sea superior a \$20.000.
- Locaciones y prestaciones de servicios efectuadas por:
 - a. Bares, restaurantes, cantinas de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas;

³⁶ inciso a) del art. 12º, Ley del Impuesto al Valor Agregado (Nº 23349, t.o. 1997)

- b. Hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares;
 - c. Posadas, hoteles o alojamientos por hora;
 - d. Casas de baños, masajes y similares;
 - e. Piscinas de natación y gimnasios;
 - f. Peluquerías, salones de belleza y similares;
 - g. Playas de estacionamiento o garajes o similares;
- Compras o importaciones de indumentaria que no sea ropa de trabajo, o de cualquier elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador, para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

2) Los requisitos establecidos por el art. 13 de la LIVA: en el que se establece que cuando el crédito fiscal se destine indistintamente a la realización de operaciones gravadas, no gravadas o exentas, y en el caso de no poder realizar una apropiación a unos u otras, el contribuyente deberá estimar la proporción que se encuentra afectado a operaciones gravadas.

3) De corresponder observar las disposiciones contenidas en:

- RG (AFIP) 1415 de facturación y registración. Donde se detalla cuáles son las operaciones alcanzadas, sujetos obligados a emitir comprobantes, excepciones a la obligación de emitirlos, momento de emisión y entrega de los mismos, datos que deben contener, etc.
- RG (AFIP) 100 de facturación y registración: registro fiscal de imprentas, autoimpresores e importadores.
- RG (AFIP) 1575 régimen de emisión de comprobantes clase A, requisitos, emisión de comprobantes clase M, régimen de retención de IVA y ganancias a comprobantes clase M, régimen especial de pago a facturas con CBU (Clave Bancaria Uniforme) informado, etc.

- RG (AFIP) 1361 de facturación y registración, emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes.

4) Deberán observarse también las disposiciones contenidas en la ley 25345 Prevención de la evasión fiscal.

Una vez que el impuesto facturado cumple con todas las condiciones establecidas en los apartados precedentes, estamos en condiciones de afirmar que los mismos constituyen genuinos créditos fiscales.

En el art. 9 de la RG (AFIP) 2000 se establecen los requisitos adicionales que debe cumplir el CF para solicitar su reintegro.

Deberán constar en el cuerpo de la factura original incluida en la solicitud:

- Monto del crédito computable incluido en la solicitud correspondiente;
- Mes y año de la solicitud del punto anterior;
- Cuando la cantidad de facturas involucradas es muy significativa, el cumplimiento de la disposiciones mencionadas puede resultar muy trabajoso, por lo que la norma prevé un procedimiento opcional por parte del exportador de utilizar un registro electrónico en donde consten los datos citados arriba para cada solicitud presentada, el cual deberá ser conservado y puesto a disposición del organismo cuando así lo requiera. Dicho registro deberá contener, aparte de los datos mencionados precedentemente:
 - a. Apellido y Nombres, denominación o razón social,
 - b. Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT),
 - c. Tipo y número de factura o documento equivalente,

- d. Monto del IVA, detallado en la factura o documento equivalente.

La norma establece adicionalmente, que los datos deberán encontrarse ordenados por proveedor y a su vez dentro de cada proveedor por número de factura o documento equivalente. Para manifestar la decisión del exportador de hacer uso de esta opción, el mismo deberá presentar una nota ante AFIP, por lo menos con un mes de anticipación a la interposición de la solicitud; una vez realizada la opción, la misma deberá mantenerse por lo menos por un año.

A continuación se desarrollará cuándo el impuesto facturado se encuentra afectado a las operaciones de exportación.

2.- Afectación directa

En un principio habría que detallar, que es lo que la resolución define como CF de asignación directa a las operaciones de exportación. En dicha categorización, se encuentran aquellos créditos fiscales que provienen de insumos que se incorporan físicamente al producto exportado, como así también los provenientes de servicios que son utilizados directamente en la producción de los mismos.

En la práctica la identificación exacta de los CF que contiene cada insumo incorporado al producto exportado, resulta de difícil aplicación, dependiendo en gran medida del tipo de proceso productivo, ya que podemos encontrar contribuyentes que cuentan con un sistema de producción discontinuo o por ordenes de trabajo y también empresas con procesos de producción continuos o estándar.

Mencionamos a continuación los procesos más comunes de identificar en la práctica, según los describen Vecchio, Gabriel y Pelle, Enrique³⁷:

- Procesos de producción en línea y/o continuos: en este caso nos encontramos con exportadores que fabrican grandes cantidades de productos uniformes. Se caracterizan, en general, por ser procesos automatizados, aunque en algunos interviene mano de obra. En este tipo de proceso resulta difícil identificar en forma exacta los insumos que han sido destinados a la producción de los bienes exportados, por los cuales se solicita reintegro. Una solución para relacionar los CF y los bienes exportados, sería realizar un análisis de tiempos de rotación de inventarios, proceso productivo y remisión de los bienes exportados, llegando así a inferir una relación entre las facturas susceptibles a ser apropiadas y los bienes exportados.
- El segundo caso es el de aquellos sistemas de producción por órdenes de trabajo: dentro de éste encontramos todos aquellos bienes y/o servicios realizados generalmente a pedido. Para este tipo de exportador la asignación directa resulta más precisa, ya que es posible identificar las facturas correspondientes a los bienes y servicios que componen la orden de trabajo.

3.- Afectación indirecta

En esta clasificación se incluyen a todos los créditos fiscales de insumos que no tienen una relación directa con los bienes y/o servicios que

³⁷ (Cfr.) VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit. Pág. 65.

se exportan, incluyendo aquellos que no se incorporan físicamente al producto y aquellos de difícil apropiación directa como la luz eléctrica, servicios de asesoramiento técnico, servicios de asesoramiento financiero, etc.

La RG (AFIP) 2000, en el apartado A del Anexo V, establece un procedimiento específico, a los fines de apropiar los créditos fiscales indirectos. El mismo consta en calcular un coeficiente, y aplicar el mismo a la totalidad del CF indirecto, lo que terminará arrojando el impuesto computable.

El mecanismo, a los efectos del cálculo del coeficiente, establece lo siguiente: se deberá dividir el monto de las operaciones de exportación por el total de ventas gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio, hasta el mes en que se efectuaron las operaciones declaradas.

Se puede resumir lo explicado precedentemente en la siguiente fórmula:

$$\text{Coef. Ind.} = \frac{\sum \text{Valor FOB. Exportaciones}}{\sum \text{Total ventas MI} + \sum \text{Valor FOB Exportaciones}}$$

Donde:

- \sum Total ventas MI= Total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el período de solicitud.
- \sum Valor FOB Exportaciones= Suma del monto total de operaciones destinadas a exportación acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el período de la solicitud.

Se puede también hacer mención a la existencia de coeficientes especiales, que contemplan situaciones con características particulares: “en lo que respecta a la aplicación de coeficientes específicos, si bien dicha posibilidad no se encuentra mencionada en la RG 2000, existe la posibilidad

de emplear coeficientes específicos cuando a través de distintas pautas se pueda llegar a determinar en que proporción el crédito fiscal se halla vinculado con la producción de un determinado bien o con la prestación de un servicio”³⁸.

En el caso de aplicar coeficientes especiales es fundamental probar fehacientemente que la aplicación del mismo resulta más apropiada que el uso del coeficiente general, a los fines de apropiar el CF.

La resolución también establece que a la finalización del ejercicio comercial, o año calendario, según el caso, se deberá recalcular el coeficiente, teniendo en cuenta los datos anuales reales, y en su caso realizar un ajuste a los créditos fiscales que se fueron informando en las sucesivas solicitudes, nos referiremos a este tema en el punto 5 del presente capítulo.

4.- Caso particular: Bienes de Uso

Los créditos fiscales originados en la compra de bienes de uso tienen un tratamiento particular al momento de solicitar su reintegro: “una de las excepciones con respecto a la exclusión de encuadrar la prestación de las solicitudes dentro del régimen general en función de la antigüedad de los comprobantes son aquellas facturas cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso”³⁹.

La RG (AFIP) 2000 en su anexo V establece el tratamiento de los créditos fiscales mencionados al decir: “el impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones a que se refiere la presente resolución general, realizadas en el período y

³⁸ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit. Pág. 72.

³⁹ Ibidem, Pág. 79.

hasta la concurrencia del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del gravamen”⁴⁰.

Se establecen entonces tres condiciones necesarias para el cómputo de este CF:

- El bien debe estar habilitado o puesto en marcha,
- Debe ser un bien amortizable y
- Debe estar afectado a la producción de bienes que luego se exportarán.

Un punto que resulta controvertido en lo mencionado, es el hecho de establecer la fecha de puesta en marcha o habilitación del bien de uso, ya que la comprobación de tal situación no es un aspecto que compete al contador certificante, debido a la naturaleza técnica de la cuestión.

Por consiguiente, una solución posible para poder contar con un respaldo acerca de la fecha de puesta en marcha, sería solicitar al sujeto exportador, una carta de la gerencia, donde el personal técnico responsable manifieste el momento de puesta en marcha de dichos bienes, y su afectación a la producción de bienes destinados a exportaciones.

En lo que respecta a la apropiación del CF vinculado a compra de bienes de uso, la misma dependerá de su vinculación a las operaciones de exportación y/u operaciones en el mercado interno.

Para el cómputo del IVA facturado por compra de bienes de uso también se deberá observar el límite que dispone el segundo párrafo del art. 43 de la ley, debiendo trasladar el excedente a períodos siguientes.

5.- Ajuste anual

Al hacer mención en el punto 3 de los créditos fiscales de asignación indirecta, se hizo referencia a un ajuste anual que deberá

⁴⁰ Anexo V, inciso a), Art 1º, RG 2000, AFIP (B.O. 30/01/2006)

realizarse al cierre del ejercicio comercial, o en la culminación del año calendario, según el caso.

El coeficiente de relación que se calcule para cada mes en el que se presente solicitud, debería acumular los valores de las operaciones (gravadas, no gravadas y exentas) de los meses anteriores a los efectos de minimizar las distorsiones con respecto al coeficiente definitivo, que será el que acumule todas las operaciones del año fiscal y/o calendario.

En tal sentido se puede mencionar: “habida cuenta de que el coeficiente mensual es una estimación; con la interposición de la solicitud que coincida con el último mes del año fiscal del exportador o año calendario, según se trate, se deberán ajustar los créditos indirectos solicitados en meses anteriores que fueran determinados mediante la aplicación del coeficiente determinado”⁴¹.

Este mecanismo consiste en determinar la diferencia que surge entre el coeficiente del último mes respecto de cada uno de los coeficientes de meses anteriores. El monto de ajuste resultará de la sumatoria de cada una de las diferencias multiplicadas por el crédito fiscal de atribución indirecta imputado en cada recupero.

A su vez la RG (AFIP) 2000 contempla el supuesto de que en el último mes del ejercicio, no se efectuara solicitud de reintegro; en este caso se debe efectuar el cálculo mencionado en el párrafo anterior y si corresponde, ingresar la diferencia del crédito solicitado en exceso, con la declaración jurada del IVA del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio. Ante esta situación nos podemos llegar a preguntar qué pasa si en la práctica se da la situación contraria a la descripta anteriormente, es decir el crédito fiscal solicitado es menor al crédito fiscal que surge según el cálculo anual que se realiza. Dicha circunstancia no es desarrollada por la RG (AFIP) 2000. Según consultas realizadas a quienes realizan práctica profesional sobre el tema, ante esta situación, se realiza el ajuste positivo del

⁴¹ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit. Pág. 82.

CF en la declaración jurada de IVA del período fiscal correspondiente al mes del cierre de ejercicio, acumulando dicho importe como saldo a favor, que en períodos posteriores será compensado con operaciones realizadas en el mercado interno.

6.- Exportadores Impuros: Imputación del impuesto facturado e ingresos directos

Tal como se mencionó en el desarrollo de este trabajo, se puede clasificar a los exportadores en dos categorías: “puros” e “impuros”. Ambos deben discriminar en sus declaraciones juradas de IVA, el impuesto que les ha sido facturado según se encuentre relacionado con operaciones en el mercado local, o relacionado con operaciones en el mercado de exportación.

Esta tarea resulta fácil para los exportadores denominado “puros”, ya que el total de su impuesto facturado, se encuentra vinculado con el mercado de exportación.

6.1.- Métodos

En los métodos que describiremos a continuación hemos tomado como referencia el análisis que los autores VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique⁴², hacen al respecto sobre el tema.

Para efectuar la imputación del impuesto que le ha sido facturado al exportador por bienes, servicios y locaciones destinados al mercado de exportación, el sistema aplicativo, que a los efectos de la carga de la declaración jurada⁴³ creó la AFIP, prevé dos procedimientos:

- Método de las compras: este método es utilizado principalmente por empresas que tienen sistemas de

⁴² (Cfr.) VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Op. Cit., Pág. 82

⁴³ Actualmente se encuentra vigente la versión IMPFAC 5.03

producción discontinuos o por órdenes de trabajo. El mismo consiste en atribuir el impuesto facturado vinculado con exportaciones en el período fiscal en el cual se produjo la compra, siempre que al momento de adquirir los bienes, contratar servicios o locaciones, la exportación se encuentre concretada o pueda determinarse de manera cierta que las adquisiciones se destinarán a la misma. En la práctica, la aplicación pura del método resulta complejo y generalmente se realiza una estimación de las compras vinculadas a exportaciones.

- Método del perfeccionamiento de las exportaciones: en este caso el responsable deberá atribuir el impuesto vinculado con exportaciones al momento de perfeccionarlas, independientemente del momento en que se presente la solicitud de recupero ya que al momento de adquirir los bienes, contratar servicios o locaciones no es posible identificar el impuesto que se vinculará con operaciones de exportación. El principal problema que presenta este método es que el monto a consignar en la declaración jurada, se determina en una fecha posterior a la fecha de vencimiento de la misma, por lo que se genera la obligación de rectificar las declaraciones juradas tanto de ese período como las subsiguientes.

5.2.- Orden de prelación de saldos a favor

El apartado B) del Anexo V de la RG (AFIP) 2000, establece el orden en que deberán consumirse los saldos a favor de la declaración jurada de IVA: "...corresponderá determinar en primer término el impuesto que adeude por sus operaciones gravadas, que surgirá de la diferencia entre débitos fiscales por operaciones en el mercado interno y créditos fiscales que

le sean atribuibles, previo cómputo contra tales débitos –cuando corresponda- del saldo a favor reglado en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen.

Si de lo expuesto en el párrafo anterior resulta un saldo a pagar, se compensará con los conceptos mencionados en el artículo 27 de la ley 11.683, texto ordenado en 1.998 y sus modificaciones.

Si el procedimiento descrito en el párrafo precedente arroja un saldo a pagar, se deducirá de éste el impuesto que a los exportadores les hubiera sido facturado por bienes, servicios y locaciones que destinaron efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de la mismas⁴⁴.

Es decir, si de la diferencia entre débitos fiscales y créditos fiscales del período, por operaciones vinculadas al mercado local, resulta un saldo a favor del fisco, se utilizará:

- 1) el saldo a favor del primer párrafo del periodo anterior;
- 2) si éste no alcanzara, el saldo de libre disponibilidad del período anterior;
- 3) si este no fuera suficiente el CF vinculado con operaciones de exportación que posea el responsable.

El orden detallado precedentemente es el que el contribuyente debe tener en cuenta al momento de realizar la cancelación del impuesto a favor del fisco, y en el caso de quedar un remanente no cubierto por los saldos a favor ni por el CF vinculado al mercado externo, deberá el ingresar el mismo para cancelar su obligación.

⁴⁴ Apartado B Anexo V RG (AFIP) 2000 (B.O. 30/01/2006).

CAPÍTULO V

PRESENTACION DE LA SOLICITUD

Sumario: 1.- Presentación.- 1.1- Formalidades.- 1.2- Metodología en la presentación.- 2.- Presentaciones Rectificativas.

1.- Presentación

Se puede observar en la RG (AFIP) 2000 que se promueve y estimula la presentación de solicitudes, a través de medios informáticos ya que estos permiten automatizar el proceso y a la vez desafectar personal encargado de recepcionar las solicitudes, si éstas se presentaran en el organismo personalmente.

La presentación se inicia a través de internet, pero la misma debe luego completarse con el aporte de elementos físicos, entre los que se puede mencionar el F.404 (formulario de declaración jurada) y el informe del contador certificante. En ciertas circunstancias se podrá anexar a la solicitud, notas explicativas de situaciones particulares, como por ejemplo, explicación

de por qué el crédito fiscal solicitado en el reintegro, supera el límite establecido en el art. 43 de la ley de IVA.

1.1.- Formalidades

A continuación se enumeran los requisitos que la RG (AFIP) 2000 impone a los responsables, para realizar la presentación de la solicitud de reintegro:

- Se podrá interponer una solicitud por mes de exportación,
- La misma podrá ser interpuesta a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento,
- Deberá estar presentada la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento.

El artículo 19 de la resolución, manifiesta los requisitos adicionales que se deberán cumplir para aquellos casos en que no se presente la solicitud en el mes siguiente al del perfeccionamiento de la exportación: “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”⁴⁵.

1.2.- Metodología en la presentación

Luego de mencionar las formalidades establecidas por la RG (AFIP) 2000, realizaremos una breve descripción de los pasos que deberán llevarse a cabo para realizar la presentación de la solicitud, como así también el

⁴⁵ Art 19°,RG (AFIP) 2000 (B.O. 30/01/2006).

seguimiento de la misma, los cuales se encuentran regidos por el art. 10 y siguientes de dicha resolución:

- Presentación de la solicitud: existe para su presentación electrónica, un aplicativo desarrollado a tales fines por AFIP. En el mismo se carga la información que luego será transferida a través de la página web. Siempre que no se detecten inconsistencias en la solicitud efectuada, se podrá obtener del sistema una constancia de la presentación efectuada (F. 1016). Cuando por algún motivo se detecten errores en el proceso, el sistema rechazará la presentación, y emitirá una constancia con la expresión del rechazo. Actualmente la versión de aplicativo que se utiliza es el denominado IVA SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO VERSIÓN 5.0 RELEASE 2 SIRIVA.
- Control del archivo transferido: esta acción consiste en verificar la integridad del archivo que se remitió a AFIP accediendo desde la página web www.afip.gov.ar con CUIT, y clave fiscal, y realizando la consulta en el servicio “Recupero de IVA por exportaciones-Integridad del archivo transmitido”. En caso de archivos con inconsistencias, se deberá transferir nuevamente los datos y realizar con posterioridad la consulta de integridad del nuevo archivo.
- Presentación en agencia de la documentación: una vez realizada la transferencia electrónica, y verificada la integridad del archivo, se deberá presentar en la dependencia de AFIP: constancia de transmisión electrónica (F. 1016), formulario 404, e informe del contador certificante. En la sede procederán al sellado del formulario F404, y se entregará una copia al solicitante.

- Conformidad de deudas: la resolución también establece en sus artículos 16, 17 y 18 un requisito adicional para el peticionante: “una vez formalizada la presentación deberán informarse, en todos los casos respecto del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia de deudas liquidas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad formal de la solicitud”⁴⁶. La consulta de incumplimientos deberá visualizarse mediante el acceso con CUIT y clave fiscal al servicio “recupero de IVA por exportaciones- detalle de incumplimientos”. Una vez que se preste conformidad al detalle, el contribuyente obtendrá la constancia de admisión formal de la solicitud efectuada. El efectuar el reconocimiento de los incumplimientos, implica ceder a AFIP el poder para compensar, y/o cancelar estas deudas en nombre del contribuyente.
- Si el contribuyente no se encuentra conforme con el detalle de incumplimientos detallados en la página web tendrá que apersonarse, en la dependencia correspondiente, en el plazo de dos días hábiles administrativos contados desde la fecha de la constancia y allí deberá efectuar el reclamo que estime procedente.
- Admisibilidad de la presentación: una vez que el contribuyente efectúa la admisibilidad formal de la presentación, el organismo procederá a efectuar controles informáticos con el fin de detectar inconsistencias en la presentación efectuada. A continuación se transcriben las situaciones que pueden generarlas: “1- los agentes de retención han omitido actuar en

⁴⁶ Art 16°, RG (AFIP) 2000 (B.O. 30/01/2006).

tal carácter respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el crédito fiscal de la solicitud presentada. A efectos de posibilitar un adecuado proceso de la información y evitar inconsistencias, el exportador deberá informar en el Sistema de Control de Retenciones (SICORE) establecido por la resolución general 738, sus modificatorias y complementarias, los créditos vinculados objeto de la retención por los regímenes correspondientes. 2- Los proveedores informados no se encuentran inscriptos como responsables del impuesto al valor agregado, a la fecha de emisión del comprobante. 3- Los proveedores informados integran la base de contribuyentes no confiables. 4- Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes que respaldan el pedido. 5- No se haya dado el cumplimiento a las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados”⁴⁷.

- **Detracciones de la solicitud:** quien efectúe la evaluación y control de las solicitudes presentadas (juez administrativo), podrá detraer los montos de crédito fiscal siempre que verifique alguna de las situaciones mencionadas en el punto anterior o cuando el informe del contador público revele conceptos y/o montos que hayan causado una opinión con salvedades. Si procede la detracción parcial de los créditos imputados en las solicitudes, operará primero contra la devolución, luego contra las transferencias, las acreditaciones, compensaciones y en último lugar contra el excedente trasladable a futuras presentaciones.
- **Recursos ante disconformidad:** en la medida que el juez administrativo efectúe detracciones de créditos fiscales, el

⁴⁷ Art 24°, RG (AFIP) 2000 (B.O. 30/01/2006).

solicitante puede interponer el recurso que prevé el decreto reglamentario de la ley 11683 en su artículo 74, o bien presentar una nota de disconformidad ante la autoridad interviniente.

- Presentaciones incompletas o insuficientes: ante la posibilidad de que se detecten presentaciones incompletas o insuficientes, el juez administrativo requerirá que se subsanen las inconsistencias u omisiones detectadas en el plazo de 6 días hábiles administrativos contados desde la presentación.

2.- Presentaciones rectificativas

En el caso del que el contribuyente considere efectuar una presentación rectificativa deberá tener en cuenta lo que dispone la RG (AFIP) 2000 a tal efecto: “de efectuarse una declaración jurada rectificativa, la misma abarcará todos los conceptos incluidos en la presentación originaria, considerándose sustitutiva de la primera”⁴⁸.

Con este proceder se logra mantener únicamente la fecha de presentación originaria, a los efectos de las compensaciones efectuadas con los regímenes de retención y/o percepción de IVA o de los importes que se soliciten en acreditación, contra el monto de aquellos créditos que no hubieran sido observados.

A los efectos del cálculo de los intereses a favor de los responsables, se considerara la fecha correspondiente a la presentación rectificativa.

⁴⁸ Art 20°, RG (AFIP) 2000 (B.O. 30/01/2006).

CAPÍTULO VI

ETAPA POSTERIOR A LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD

Sumario: 1.- Introducción. – 2.- Comunicación de pago. Autorización de acreditación, devolución y/o transferencia. – 3.- Modificación del modo de efectivización del pago y solicitudes rectificativas después de emitida la comunicación de pago. – 4.- Solicitud para transferir créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación. – 5.- Compensación con Retenciones y/o percepciones de IVA. – 6.- Compensación con Recursos de la Seguridad Social. – 7.- Compensación con otros impuestos.-

1.- Introducción

Luego de presentarse la solicitud de recupero, tratada en el capítulo anterior, ante AFIP, se debe continuar con el control de integridad de los datos incluidos en la presentación y la emisión de la resolución del juez administrativo.

1. Comunicación de pago. Autorización de acreditación, devolución y/o transferencia

El artículo 25 de la RG (AFIP) 2000 establece que el juez administrativo debe emitir la comunicación de pago dentro de los 15 días hábiles administrativos contados desde la fecha en que se emitió formalmente la presentación.

La aprobación del monto estará basada en el resultado de los procedimientos informáticos y en el detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

Para ello, el organismo recaudador lleva a cabo una serie de controles informáticos sistematizados con el fin de detectar inconsistencias en la presentación.

Dichas inconsistencias, según el art. 24 de la RG (AFIP) 2000, pueden ser:

1. 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.
2. Falta de inscripción de los proveedores como responsables en el IVA, a la fecha de la emisión del comprobante.
3. Los proveedores informados integren la base de contribuyentes no confiables porque cuentan con comprobantes apócrifos.
4. Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes que respaldan el pedido.

5. 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).

Si transcurriera un plazo superior a los 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 correspondiente, entonces, el solicitante debe 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. Si en ese plazo no se realiza 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, también prevé el caso en que el exportador conforme un nuevo detalle de incumplimientos con anterioridad a la emisión de la comunicación, con motivo de una nueva solicitud. Esta información servirá de base para la determinación del monto a comunicar.

La comunicación de pago debe contener los siguientes elementos, conforme al artículo 26 de la RG (AFIP) 2000:

- 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 percepciones del IVA
- e) Monto de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio (acreditación conforme con el segundo párrafo del art. 43, 1° párrafo de la LIVA)
- f) Monto de la compensación de oficio, artículo 28 de la ley 11.683 de deudas por los conceptos detallados en los puntos 2) y 3) del punto d).
- g) Monto de deudas de seguridad social que AFIP cancelará en nombre del solicitante.
- h) Importe de la devolución, acreditación o transferencia autorizadas.
- i) Fecha de presentación originaria, rectificativa, de admisibilidad formal y los plazos de suspensión.

3.- Modificación del modo de efectivización del pago y solicitudes rectificativas después de emitida la comunicación de pago

La RG (AFIP) 2000 también prevé el caso en el cual el contribuyente modifica la solicitud una vez que se emitió el acto de comunicación de pago y que el mismo fuera notificado al exportador.

Conforme a ello, los solicitantes pueden:

1. Pedir un cambio en la forma de efectivización en la medida que hubieran transcurrido 6 días hábiles administrativos desde la fecha de notificación de dicho acto y siempre que no se hubiese efectivizado el pago.
2. Rectificar la solicitud interpuesta incorporando nuevos conceptos. Para ello, deberán incluirse en el informe del contador público las razones de tal rectificación. Para calcular los intereses a favor de los responsables, se mantendrá la fecha de la presentación originaria para los ítems nos modificados.
3. Presentar una nueva solicitud rectificativa posterior a la emisión del acto correspondiente a la solicitud rectificada con anterioridad. Para ello deben 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 deberá ser tramitada en el marco del régimen de reintegro sujeto a verificación.
4. Por el artículo 46 de la RG (AFIP) 2000, el exportador puede desistir total o parcialmente de la presentación realizada, lo cual debe formalizar mediante una nota. Si dicho desistimiento fuera parcial, sólo será procedente cuando la cantidad de comprobantes desistidos no exceda de 50 y siempre que el monto desistido sea menor al 5% del crédito vinculado. Sobre este punto la AFIP consideró que no se requiere rectificar el formulario 404, pues el desistimiento parcial es una necesidad optativa que evita la rectificativa.

4.- Solicitud para transferir créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación

Para que el exportador pueda transferir las sumas solicitadas en el recuperó, los cedentes deberán, además del cumplimiento de los requisitos mencionados a continuación, presentar una nota cuyo modelo está en el apartado A) del anexo VIII de la RG (AFIP) 2000, una por cada cesionario.

Los cesionarios, luego de emitida la comunicación administrativa de transferencia autorizada, deberán presentar ante la dependencia de AFIP donde se encuentren inscriptos, los siguientes requisitos:

- La nota antes mencionada, cuyo modelo se encuentra en el apartado A) del anexo VII de la RG 2000 de AFIP.
- Formulario 798 (de compensación) por cada impuesto y concepto que se compense.
- Copia de la nota presentada por el cedente, intervenida por la dependencia receptora.
- Copia de la comunicación administrativa de transferencia autorizada, emitida por AFIP.

Las firmas de las notas mencionadas deben ser autenticadas por un escribano público.

5.- Compensación con Retenciones y/o percepciones de IVA

La RG (AFIP) 2000 establece que aquellos exportadores que sean agentes de retención y/o percepción en IVA, podrán compensar los montos de las retenciones y percepciones de IVA practicadas cuyo vencimiento opere en el mes que se interpone la solicitud.

La imputación de las retenciones y/o percepciones realizadas, cuyo vencimiento para el ingreso al fisco sea anterior a la solicitud de recuperó, podrá ser realizada contra el monto de esta última, mediante la presentación

del formulario de compensación Formulario 798, mediante la transferencia electrónica de datos, dentro del plazo de dicho vencimiento.

Se debe presentar la solicitud hasta el último día hábil del mes calendario en que se tramite. Si se efectuara una declaración jurada rectificativa, se considerará, a los fines de las compensaciones efectuadas, la fecha de la presentación original.

Si el exportador no interpone la solicitud de recupero, deberá ingresar dentro de los tres días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la finalización del periodo fiscal en el cual se debería haber efectuado la compensación, las sumas retenidas y percibidas, más los intereses resarcitorios devengados que procedan.

Respecto de las retenciones y percepciones compensadas, el profesional interviniente debe dejar constancia en su informe, de las facturas y documentos equivalentes a los que se les practicó dichas retenciones y percepciones y que se encuentran incluidos en la solicitud.

6.- Compensación con Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social

Para poder presentar la solicitud de recupero, debe ser requisito necesario, la inexistencia de deudas exigibles por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social (SUSS).

La AFIP prevé un procedimiento que opera como la compensación y permite al exportador solicitante, utilizar el CF a su favor para cancelar sus obligaciones en materia de seguridad social.

Para dicho procedimiento, el exportador deberá anteriormente, cancelar o solicitar a la AFIP que proceda a cancelar en su nombre las deudas que mantenga con dicho organismo en conceptos de aportes y contribuciones de la seguridad social tal como lo establece el art. 45 de la RG (AFIP) 2000.

El exportador deberá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página web de la AFIP, seleccionar la opción "Recupero de IVA por Exportaciones-Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias".

En la medida que se preste conformidad al detalle que surja de esta 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 de oficio.

7.- Compensación con otros impuestos

El exportador puede pedir que se acrediten los importes solicitados contra otras obligaciones fiscales a vencer. En ese caso, el juez administrativo debe emitir una comunicación de pago o en su caso, de acreditación, dentro de los 15 días posteriores a la presentación de la solicitud.

Cuando se dicte el acto administrativo, la AFIP informará al responsable la fecha de validez de las compensaciones solicitadas.

La fecha de la interposición de la solicitud, cuando toma efectos, debe ser la misma o anterior a la fecha de vencimiento de las obligaciones a las cuales se acreditarán los montos solicitados en concepto de recupero. En caso contrario, las obligaciones vencidas serán compensadas de oficio.

CAPÍTULO VII

PRESCRIPCIÓN

Sumario: 1.- Introducción. – 2.- Prescripción de la acción para solicitar recupero de IVA por el exportador. – 3.- Prescripción de la acción de impugnar el reintegro autorizado por parte del fisco.

1.- Introducción

Con respecto a los plazos de prescripción, se debe tener en cuenta que pueden existir dos tipos:

- Plazo dentro del cual el exportador tiene acción para exigir el recupero de IVA vinculado con exportaciones, antes de que ésta prescriba a favor del fisco.
- Plazo dentro del cual la AFIP puede impugnar los créditos fiscales cuyo recupero se le solicita antes de que prescriban sus acciones a favor del exportador.

2.- Prescripción de la acción para solicitar recupero de IVA por el exportador

El exportador tiene un plazo de 5 años para solicitar el recupero del crédito fiscal vinculado a exportaciones. Dicho plazo se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro. Según lo establece el art. 56 de la ley 11683.

3.- Prescripción de la acción de impugnar el reintegro autorizado por parte del fisco

Según lo establece el art. 56 de la ley 11683 el plazo que tiene el Fisco para impugnar los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos es de 5 años, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

En el primer párrafo del art. 43.1 de la LIVA se contempla, respecto de los recuperos obtenidos por los exportadores, que el fisco pueda realizar "...su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los arts. 33 y siguientes de la Ley 11.683 texto ordenado en 1.998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia".

CAPITULO VIII

EL ROL DEL CONTADOR COMO AUDITOR

Sumario: 1.- Responsabilidad del profesional.- 2.- Proveedores sujetos a auditoría. – 3.-Informe del contador certificante. – 4.- Normas de aplicación. Procedimientos de auditoría. – 5.- Modelo de Informe.

1.- Responsabilidad del contador

Con el fin de comprobar la legitimidad de los créditos y su correcta apropiación, la AFIP pone en cabeza de un Contador Certificante, tareas de fiscalización, luego de las cuales debe emitir un informe acerca del crédito fiscal incluido en la solicitud.

El hecho de que un contador se expida con la emisión de dicho informe, reduce los tiempos en los cuales el exportador puede percibir el reintegro.

De esta forma, el contador certificante pasa a compartir la responsabilidad patrimonial con el solicitante, además de tener una responsabilidad profesional inherente.

La RG (AFIP) 2000 sólo establece cuáles serán los proveedores generadores del crédito fiscal a los cuales se deberán aplicar los procedimientos de auditoría. En lo referente las tareas de auditoría, se remite a la resolución emitida por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (actualmente, resolución MD 18/2002), en la cual se encuentran enumerados los procedimientos y el alcance de los mismos.

2.- Proveedores sujetos a auditoría

La RG (AFIP) 2000 en su artículo 21, establece que no serán obligatorias las tareas de auditoría que involucren a los proveedores generadores del crédito facturado, en los casos que:

- a. El exportador hubiese practicado la retención del IVA sobre la factura del proveedor a la alícuota que corresponda o a la alícuota general, siempre y cuando la correspondiente retención se encuentre ingresada o se solicite la compensación contra los montos de la solicitud de recupero.
- b. Si se trata de facturas o documentos equivalentes sobre los que no se practicaron retenciones en virtud de lo dispuesto en:
 - Los regímenes de retención vigentes.
 - Por contar con certificados de exclusión de retenciones y percepciones.
- c. Para el caso de las solicitudes formuladas por el régimen de reintegro simplificado y en el decreto 855 del 27 de agosto de 1997⁴⁹.
- d. Se trate de importaciones definitivas de cosas muebles.

⁴⁹ Establece un régimen simplificado opcional de exportaciones que se realicen por las aduanas de Clorinda, La Quiaca y Posadas.

Por lo expuesto, se observa que las tareas de auditoría se ven reducidas en gran medida 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. La RG (AFIP) 2000 incluye dentro de la excepción de aplicar los procedimientos de revisión, a la totalidad de las causales subjetivas de exclusión establecidas en los distintos regímenes de retención. Otro aspecto que se debe tener en cuenta es que debe verificarse previamente que el exportador agente de retención se encuentre practicando las retenciones conforme a la normativa vigente, ya que no siempre ocurre de esa manera, lo que obliga a realizar las tareas de auditoría sobre aquellos proveedores a los cuales no se les ha efectuado la retención de acuerdo con lo que establece cada régimen en particular.

Con cierta frecuencia se observa que se incumple la retención al efectuar el pago de aquellos comprobantes inferiores a \$10.000, a pesar de que, según las disposiciones de la RG (AFIP) 18, los agentes de retención que realicen operaciones de exportación deberán retener aplicando el 100% de la alícuota del IVA.

En los casos en que el exportador no realizara las retenciones, o no las practicara conforme a la normativa vigente, dichos comprobantes no podrán ser incluidos en la solicitud de recupero, por cuanto su inclusión será observada por el fisco, a menos que se realicen los procedimientos de auditoría a esos proveedores.

Para el caso de los exportadores que no son agentes de retención, deberán realizarse las tareas de auditoría a los proveedores que den origen al CF incluido en cada solicitud de la forma y con las limitaciones y alcances establecidos por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

3.- Informe del profesional certificante

El profesional actuante deberá expedirse sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado incluido en la solicitud, mediante la emisión de un informe, debiendo dejar constancia de los procedimientos de auditoría utilizados, o en su caso, indicar las causales de exclusión de aplicación de dichas tareas.

Se debe destacar que se trata de un informe especial del contador público y no se una simple certificación, lo que significa un grado mayor de responsabilidad.

4.- Normas de aplicación. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría que lleva a cabo el contador certificante son el sustento de su informe, el cual tiene como objetivo dar fe de la validez del derecho del exportador.

A partir de los artículos 21 y 22 de la RG (AFIP) 2000, la AFIP fija la finalidad, alcance y delimitaciones de las funciones de control a las que deben adecuarse los profesionales, sin perjuicio de las normas técnicas-profesionales en las que se especifican los trabajos que implica este tipo de auditoría y los contenidos de los informes respectivos establecidos por la FACPCE y, en nuestro caso, el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán.

El profesional actuante, entre otros procedimientos a realizar para emitir su informe, debe consultar el Archivo de Información sobre Proveedores, para lo cual, debe seguir ciertos parámetros:

- La firma del contador debe estar autenticada por el consejo profesional o entidad en la que se encuentre matriculado.
- Los papeles de trabajo confeccionados por el contador deben ser conservados por el mismo para ponerlos a disposición del

organismo de fiscalización, en caso de serle requerido. El plazo de conservación de los papeles de trabajo, según lo establecido en el artículo 48 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683, es de 5 años contados a partir de que se haya cumplido el plazo de prescripción del periodo fiscal al que se refieren.

- El contador debe estar inscripto en la AFIP.
- El contador debe solicitar en la dependencia en la que se encuentra inscripto, el código de usuario y la clave de acceso al sistema informático en el que se encuentra el Archivo de Información de Proveedores.
- La consulta debe ser efectuada por proveedor y para el mes de la solicitud en la página web, habilitada en la dirección <http://www.afipreproweb.gov.ar>. En la práctica esta consulta se realiza partiendo del Libro IVA Compras, utilizando la información contenida en el mismo para generar un archivo que luego se transfiere electrónicamente, una vez hecho esto, la página emite un reporte donde se indica la situación de los proveedores, para determinar si el CF resulta procedente o no.

5.- Modelo de Informe

A continuación presentamos un modelo del informe, que deberá emitir el CPN certificante, como documentación adicional necesaria a presentar junto con la solicitud de reintegro por parte del contribuyente.

S. A. ALTACRUZ
Reintegro IVA a las Exportaciones.
Período Fiscal septiembre de 2012.

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 S. A. ALTACRUZ 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 SEPTIEMBRE de 2012 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 período fiscal SEPTIEMBRE de 2012.
 - 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 S.A. ALTACRUZ para producir los bienes exportados.

C. Exportaciones u operaciones asimilables – Objeto de auditoría.

Se realizó procedimientos de auditoría para revisar que:

- 1) S.A. Altacruz es el titular de las exportaciones realizadas en el período SEPTIEMBRE de 2012, 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° 2, 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 hasta el último embarque.
 - Han sido computados aplicando las disposiciones vigentes en aquellos casos en que derivan de contribuciones patronales al Sistema Único de Seguridad Social.
 - 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.

A este respecto, la empresa contestó que la apropiación de los importes a que se hace referencia en el art. 7 de la RG 2000, se realiza mediante la aplicación del procedimiento de afectación indirecta previsto en el Anexo V de la citada resolución general, y que no ha utilizado el régimen previsto en el 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 encuentran facturas duplicadas.

- Revisar que los créditos fiscales no han sido utilizados en solicitudes de recuperación 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.
 - Se revisó que el cómputo y asignación de los créditos por contribuciones patronales al SUSS a las exportaciones del periodo, fueron efectuados de acuerdo a la normativa vigente.
- 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.
6. 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, en el Libro IVA Compras N° 3, el cual no se encuentra rubricado.
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.).

2. 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.).
 3. Se revisó que los créditos fiscales informados surjan de registraciones contables realizadas en el libro IVA Compras N° 3, el mismo no se encuentra rubricado.
1. 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) Sobre la base de lo informado en el Archivo de Información sobre Proveedores (según lo detallado en la R.G. Nro. 18, artículo 2º, párrafo 4º) revisar que:
 - La condición del proveedor es inscripto en el Impuesto al Valor Agregado al momento de la facturación de los bienes y servicios.
 - El proveedor se encuentra al día con sus obligaciones tributarias al momento de la revisión por parte del contador independiente.
 - La revisión comprendió la totalidad del universo de proveedores informado por la empresa.
 - g) 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.

Estudio contable y Asoc.

(Socio)

JUAN PEREZ
Matr. Prof. N° 4.772
C.G.C.E. de Tuc. – U.N.T.

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

**Señor Presidente y Directores de
S.A. Altacruz
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 S.A. ALTACRUZ, CUIT N° 30-67997929-5, por un total de \$ XXXX correspondiente al período SEPTIEMBRE 2012 y de \$ XXXXX referido al saldo excedente computable a períodos futuros aprobado por A.F.I.P. y que surgen del formulario Nro. 404 adjunto. Dicho formulario, que fue preparado por la Empresa S.A. ALTACRUZ, 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 Departamento Packing.
- Auditor General de Industria.

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 S.A. ALTACRUZ 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. Nº 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 S.A. ALTACRUZ no han surgido observaciones que formular.

San Miguel de Tucumán, 28 de Agosto de 2.012

Estudio Contable y Asoc.

(Socio)

JUAN PEREZ

Matr. Prof. Nº 4.772

C.G.C.E. de Tuc. – U.N.T.

CAPITULO IX

OPERACIONES ASIMILABLES A EXPORTACIONES

Sumario: 1.- “Exportaciones de servicios”. 2.- Exportaciones particulares.- 2.1.- Zonas Francas. 2.2.- Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. 3.- Operaciones asimiladas a exportaciones. 4.- Exportaciones por Cuenta y Orden de Terceros. 5.- Otros supuestos mencionados en el art. 43 de la Ley de IVA. 6.- Exportaciones de bienes exentos.

1- “Exportaciones de Servicios”

En primer término es menester aclarar tal como lo dice Ricardo Fenochietto, “...que en materia de servicios, no es apropiado hablar de importación y exportación, toda vez que no requieren la intervención de aduanas, por lo que es más correcto referirse al lugar de realización y de utilización de los mismos...”⁵⁰

⁵⁰ FENOCHIETTO, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado Análisis Económico Técnico y Jurídico, Edición La Ley, (Buenos Aires, Mayo 2001) pág. 885.

El art. 1 de la ley del Impuesto dispone que: “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:...b)... En los casos previstos en el inciso e) del art.3, no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”.

Notamos aquí que la ley no establece una exención sobre la “exportación de servicios” sino una exclusión de su objeto. Es decir, el objeto del IVA no contempla este tipo de operaciones que, por lo tanto, quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Si consideramos que estas operaciones no están comprendidas en el término “exportaciones” del art. 8° inc. d) de la ley, y que técnicamente son operaciones no alcanzadas por el IVA, se podría concluir entonces que el impuesto vinculado a las mismas no tendría posibilidad de computarse bajo ningún punto de vista.

Sin embargo, el decreto reglamentario a través de su art. 77.1 habilita, para este tipo de operaciones, la aplicación del régimen especial establecido por el título VII de la LIVA vinculado a operaciones de exportación de bienes. Es decir, a través de la reglamentación se intenta ratificar el espíritu de la ley que considera como exportaciones, a pesar de no serlo en rigor técnico, a las prestaciones de servicios efectuadas en el país, siempre que su utilización o explotación se lleve a cabo en el exterior.

Es necesario remarcar que fue a través de un Decreto del Poder Ejecutivo y no de una ley del Congreso Nacional que se asimiló el tratamiento que se dispensaría en el IVA a ambos tipos de “exportaciones”, con el propósito de evitar un tratamiento discriminatorio para quienes prestan servicios al exterior con respecto a quienes proveen mercaderías, diferenciación que desde el punto de vista tributario, no se justifica.

De acuerdo a esto, coincidimos con lo que expresan Enrico y Rodríguez, en que: “Sin lugar a dudas a través del decreto reglamentario el Poder Ejecutivo ha resuelto una falencia de la ley, pero hubiera sido

recomendable que esto mismo haya sido incorporado a la propia ley del impuesto⁵¹.

Es así que para este tipo de operaciones, el régimen actual considera la posibilidad de recupero del CF relacionados con adquisiciones de bienes y/o servicios destinados a desarrollarlas, a través del régimen de reintegro sujeto a fiscalización establecido en el Título II de la RG (AFIP) 2000, tema tratado brevemente en el capítulo III del presente trabajo.

Sin embargo, se debe prestar especial atención al momento de encuadrar una operación como “exportación de servicio”. Por ello, la Dirección General Impositiva, dictó la circular 1288 que expresó: “... para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado⁵².”

“Las gestiones de ventas o enlaces comerciales, realizadas para empresas del exterior, que luego exportarán sus productos al país, califican como exportación de servicios, en tanto los prestadores actúen expuestos a su riesgo y lo hagan a su nombre, aun cuando se trate de empresas que presten el servicio a su controlante del exterior, dado que se trata de servicios preparatorios o auxiliares de la exportación de productos que llevará a cabo el prestatario del servicio⁵³.”

Es así que pueden existir servicios que se realizan sobre personas o cosas, y se consideran utilizados donde está ubicado el prestatario o la cosa al momento de percepción del mismo por ejemplo operación de un sujeto residente en el exterior pero ubicado en el país no se considera exportación, criterio adoptado por el dictamen (DAT) 45/00. Por otro lado

⁵¹ ENRICO, Federico A., RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo, Análisis del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones La Ley, (s.d.), pág. 133

⁵² Circular (DGI) 1288 (B.O.:21/05/93)

⁵³ RAMOGNINO, Rafael, “Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/2003”, en Periódico Económico Tributario, (s.d.)

pueden existir servicios de asesoramiento, intermediación, entre otros, en donde se debe considerar si se utilizan como un servicio final o como parte de una operación comercial. Es así que el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en la causa Tecnopel S.A., Sala A, 6/12/99, sostiene que el problema se origina en la expresión “representante” utilizada en la Circular 1288/93. De allí podemos deducir que existen dos tipos de representantes:

- Representantes de la empresa: (representantes plenos o *stricto sensu*): el representante actúa en nombre y por cuenta del mandante, pero sin soportar el riesgo de los negocios en los cuales participa. Sería el caso de sucursales, mandatarios u oficinas pertenecientes a exportadores del exterior, o que jurídicamente dependen de ellos. La empresa extranjera está desarrollando, por intermedio de su representante, una actividad en el país y por lo tanto las prestaciones vinculadas resultan utilizadas efectivamente en el país y en consecuencia se hallan gravados. Es el mismo criterio que se adopta para el caso en que el representante realice servicios de posventa, servicio técnico, provisión de repuestos, asistencia y resolución de quejas, etc.
- “Del producto” (representantes que actúan como enlace comercial, como gestor de negocios): el representante actúa en nombre y por cuenta propia, corriendo con el riesgo del negocio que objeto de la representación, dado que el cobro de su comisión está supeditado a que se concrete y cobre la venta. Limita su accionar a gestionar ventas como representante de los productos, sin asumir ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta (en la que no interviene porque ésta se realiza directamente entre el exportador del exterior y el importador del país) ni tampoco por la calidad del producto ni por fallas o faltas de entregas ni por cualquier otro problema entre exportador e importador. No hay actividad desarrollada en el país por la empresa

extranjera beneficiaria de los servicios del representante, por lo que cabe concluir que la utilización efectiva se efectúa en el exterior y en consecuencia no se hallan gravados.

De aquí la relevancia de determinar cuando la utilización o explotación efectiva se realiza en el exterior, de manera tal de poder aplicar sin ningún inconveniente este régimen ante posibles impedimentos o cuestionamientos que puedan plantear las autoridades fiscales.

2.- Exportaciones particulares

Como ya venimos comentando la generalidad de las exportaciones son las que están representadas por ventas realizadas al exterior, para ser consideradas como tales, deben tener por objeto mercaderías, debiendo ser su salida de carácter definitivo según lo establecido por el art 43 de la LIVA. Como mencionamos en el Capítulo II, según el Código Aduanero sólo pueden ser consideradas “exportaciones” las operaciones que tienen por objeto mercaderías extraídas de un territorio aduanero, debiendo recordar también que, el concepto de territorio aduanero no es el mismo que el de país, ya que dentro de la jurisdicción Nacional existen varios territorios aduaneros.

2.1.- Zonas Francas

El Código Aduanero en su Sección VII Capítulo Segundo establece en su art. 590 “área franca es un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico”. Disponiendo además que las Zonas

Francas deben ser establecidas por ley, es así que en 1.994 la ley 24.331⁵⁴ las estableció, siendo creadas con el objetivo de constituir un espacio económico competitivo a efectos de impulsar el comercio y la actividad industrial exportadora, a través de la reducción de los costos vinculados a la actividad desarrollada en ese ámbito.

De esta manera, la introducción de bienes desde Territorio Aduanero General (TAG) a Zonas Francas para su posterior remisión a terceros países no resulta imponible en el IVA, por considerarse exportaciones suspensivas; es decir, que será considerada exportación para consumo en el momento que se envíe a otro país.

Es así que en lo que respecta a los créditos fiscales que resulten vinculados con tales operaciones, recién tendrán para el exportador el tratamiento del art. 43 de la ley de IVA, cuando se efectúe la remisión al extranjero. La ley en su art. 29 establece “los estímulos que correspondan a las exportaciones que se efectúen desde el territorio aduanero general o especial a la zona franca, serán liquidados una vez que la mercadería fuere extraída de dicha zona hacia otro país, y dentro del plazo que a este efecto establecen las normas generales que rigen la materia, ya sea en el estado que poseía cuando ingresó a la misma, o en otro”. Por el contrario, aquellos bienes introducidos en la Zona Franca para su consumo o utilización vinculados con las actividades propias del funcionamiento de dichas zonas, resultan exentos del IVA por aplicación del art. 24 de la ley 24.331, pero no se consideran exportaciones.

⁵⁴ Ley 24.331,(BO 07/06/1994)

2.2.- Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur

A partir de la sanción de la ley 19.640⁵⁵ sancionada en 1972, se dispuso que el territorio continental nacional es un territorio aduanero y el área de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur es otro, razón por la cual pueden existir exportaciones al extranjero y también al Territorio Aduanero Especial (TAE). Por lo que dispone en su art. 5 “Constituyese en área franca al Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud, excepción hecha del territorio nacional correspondiente a la Isla Grande de la Tierra del Fuego”; agregando en su art. 10 “Constituyese en área aduanera especial al territorio nacional constituido por la Isla Grande de la Tierra del Fuego, comprendido en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud”.

Esto se promulgó así con el fin de fomentar la actividad económica y asegurar de ese modo el establecimiento permanente de la población argentina en la región.

Desde entonces, la remisión de mercaderías desde el Territorio Aduanero General (TAG) al TAE, son consideradas exportaciones y como tales se encuentran exentas del IVA de acuerdo a lo que reza su art. 20 “Las exportaciones desde el territorio nacional continental al área especial creada por la presente ley gozarán de los siguientes beneficios:... e) el reintegro o reembolso impositivo por exportación, si correspondiere, tal como si la exportación se realizare al extranjero, quedando facultado el Poder Ejecutivo Nacional para otorgar a las exportaciones al área aduanera especial un incremento de hasta el doble del importe que correspondiere en concepto de reintegros o reembolsos, así como también para otorgar dichos reintegros o reembolsos (excluido el *drawback*) dentro de los límites generales previstos

⁵⁵ Ley Especial Aduanera de Tierra del Fuego (N°19.640, BO:02/06/1972)

legalmente, para mercaderías que no gozarían de dicho beneficio si se exportaren al extranjero”.

Es importante resaltar, desde el punto de vista aduanero, que en nada las diferencia de las exportaciones al extranjero. Tampoco la LIVA al establecer el Régimen de Recupero de IVA por Exportaciones distingue a unas exportaciones de las otras. No obstante ello, y aún cuando la ley no contempla diferenciación alguna entre ellas, las normas administrativas han establecido diferencias entre ambos tipos de exportaciones.

En este aspecto, el Decreto 1139/88⁵⁶ reglamentó, entre otros aspectos, el alcance del tratamiento para las exportaciones por el art. 43 de la LIVA cuando se trata de operaciones efectuadas desde el TAG al TAE. Dicha disposición restringió el alcance de régimen, ya que reglamenta la ley 19640, estableciendo que el derecho al recupero de IVA trasladado por los proveedores a los exportadores a la mencionada TAE sólo será objeto de:

- a. la compensación autorizada por el primer párrafo del art. 43, es decir su imputación contra Débitos Fiscales emergentes de operaciones gravadas realizadas en el mercado interno, o
- b. utilización por vía de su acreditación, en lo que concierne al remanente no compensado, contra otros impuestos del mismo contribuyente cuya recaudación estuviera a cargo de la AFIP.

Por lo tanto, a la luz de las disposiciones de este decreto quedarían vedadas para estos exportadores, las posibilidades de transferencia del saldo de IVA a favor de otros responsables y de solicitar su devolución.

Finalmente se debe aclarar que la RG (AFIP) 2000 determina que cuando se trata de operaciones de exportación, realizadas al TAE, deberá presentarse únicamente copia del cumplimiento de embarque para solicitar la acreditación del impuesto facturado.

⁵⁶ Decreto 1139/1988 (BO: 01/09/88)

Ahora bien, también es menester señalar el caso de aquellas prestaciones que son producidas en el TAG pero son explotadas económicamente en el TAE. Esta prestación no será considerada como exportación ya que el artículo 31 de la ley 19.640 establece "... se entenderá por exportación:... b) 3º) del país o del resto del territorio continental nacional: la extracción de mercadería del territorio continental nacional, tanto al extranjero, como al área franca, o al área aduanera especial creadas por esta ley". Por lo que queda más que claro, que la prestación de servicios no encuadra en el concepto de exportación que se impone, al considerar que la explotación de los mismos no es asimilable al término exterior citado en la ley de IVA.⁵⁷

Es así que en el dictamen (DAT) 47/2002 el fisco afirma esta posición, estableciendo que no resulta posible su asimilación, al mencionado concepto de exportación que prevé dicha ley.

No obstante, existe cierta jurisprudencia como la tratada por el TFN en la causa Banco de Valores S.A., Sala D, 27/08/04, que considera a las "exportaciones de servicios" desde TAG al TAE incluídas en la franquicia que se establece, encontrándose de esta manera exentas del IVA y siendo aplicable el art. 43 de la LIVA.

Consideramos que este tipo de exportaciones se deben incluir igualmente en el régimen previsto por la LIVA, ya que no requieren un trato diferenciado; por lo que al igual que las mercaderías contribuyen a fomentar la actividad económica en ese lugar, motivo por el cual se sancionó la ley 19.640.

⁵⁷ COSENTINO, Mariano, Beneficios Fiscales y Aduaneros en Tierra del Fuego, Ediciones Cooperativas, 2004.

3.- Operaciones asimilables a exportaciones

En el art. 7 de la LIVA se presentan ciertos casos, que además de estar exentos del pago del impuesto, se les permite el tratamiento dispuesto en el art. 43 de la misma ley para el recupero del CF vinculado a esas operaciones. Así también, de acuerdo a la RG (AFIP) 2000 se agregan otras situaciones más descriptas puntualmente en el inc. b) de su art. 1. Para todos los sujetos que realicen este tipo de exportaciones la RG permite que recuperen su CF a través del régimen general establecido en su Título I resultando de aplicación lo dispuesto para los demás sujetos en lo relativo a pedidos de acreditación, devolución y transferencia, y a la compensación con retenciones y/o percepciones practicadas. Agrega además en su Anexo II todos los elementos a presentar y requisitos formales que deben cumplir para poder probar las actividades realizadas y los respectivos CF que les fueron facturados.

Realizaremos una breve descripción de cada una de ellas, las formalidades y requisitos de este tipo de operaciones. No se profundizará en las mismas ya que no representan al objeto de este trabajo.

3.1.- Transporte Internacional de Pasajeros y Cargas y Servicios Conexos al Transporte

En el apartado 13 del inc. h) del art. 7 de la LIVA se dispone la exención del “transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los cruces de frontera por agua, el que tendrá el tratamiento del art. 43”.

Con respecto a los servicios conexos al transporte internacional, el art. 34 del DR de la LIVA establece que son todos aquellos que complementan a dicho transporte y tengan por objeto exclusivo servir a los mismos, detallando a continuación todas las actividades que se consideran incluidas en estos requisitos; también menciona a los agentes de transporte

marítimo explicando cuándo es aplicable el régimen del art. 43 de la ley. Es así que se considerará que el servicio es brindado directamente al transportista cuando el servicio conexo sea prestado efectivamente a quienes realizan el transporte exento, o los agentes marítimos actúen como representantes legales o apoderados de los propietarios o armadores del buque transportador percibiendo únicamente un honorario o comisión y dichos agentes no refacturen a sus representados el servicio conexo.

Es necesario aclarar esta última parte del decreto ya que se expresa de una manera confusa, por ello citamos las conclusiones a las que llegó la dirección asesora por el dictamen (DAT) 23 /2004⁵⁸ en oportunidad de analizar si era procedente el recupero del gravamen solicitado por un agente marítimo que había contratado a prestadores de servicios conexos al transporte internacional para un armador del exterior. Dijeron que, si de las pruebas surgía que el agente marítimo contrata a nombre propio a prestadores que realizan servicios conexos al transporte internacional, quienes le facturen sus servicios gravados y, a su vez, incorpora el valor de dichas prestaciones a los servicios conexos que a su nombre brindará al armador del exterior asumiendo la responsabilidad por la prestación, corresponderá que solicite el recupero del impuesto relacionado con dichas prestaciones. Por otra parte se indicó que, si el agente marítimo contrata servicios conexos al transporte internacional a nombre y por cuenta del armador del exterior, a quien le efectúa una nota de débito en concepto de recupero de gastos, dicho agente actuaría realizando una especie de mandato en donde no resultaría procedente que solicite a su nombre el recupero del impuesto facturado por esos servicios.

⁵⁸ Dictamen (DAT) 23/2004

3.2.- Locaciones relacionadas con el Transporte Internacional

En el art. 7 inc. h) punto 14 se menciona la exención al pago del IVA para estas operaciones estableciendo: “las locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior, operaciones que tendrán el tratamiento del art. 43”.

Es decir que para que estas operaciones se asimilen efectivamente a exportaciones se debe cumplir:

- a. sean operaciones destinadas al transporte internacional,
- b. el locador sea un armador⁵⁹ argentino,
- c. el locatario sea una empresa extranjera y tenga domicilio en el exterior.

a. Trabajos sobre aeronaves y embarcaciones

El art. 7 en su inc. h) punto 26 de la LIVA dispone la exención para: “Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves y sus partes componentes, contempladas en el inciso g) y de embarcaciones, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, como así también de las demás aeronaves destinadas a otras actividades siempre que se encuentren matriculadas en el exterior, los que tendrán, en todos los casos, el tratamiento del art. 43”.

Entonces se puede decir que tienen este tratamiento los servicios mencionados cuando se realicen a:

⁵⁹ Art. 170, Ley de la Navegación (N° 20.094, BO: 02/03/1973) “Armador es quien utiliza un buque, del cual tiene disponibilidad en uno o más viajes o expediciones bajo la dirección y el gobierno de un capitán por él designado, en forma expresa o tácita. Cuando realicen actos de comercio debe reunir las calidades requeridas para ser comerciante”

a. Aeronaves , siempre que se encuentren matriculadas en el exterior:

- concebidas para el transporte de pasajeros y/o cargas
- que se utilicen en la defensa y seguridad
- destinadas a otras actividades

b. Embarcaciones cuyo destino sea exclusivamente el desarrollo de actividades comerciales.

Se presenta la duda en que si en todos los casos, o sea tanto para embarcaciones como para aeronaves, es necesaria la matriculación en el exterior. Es por ello que la Dirección Nacional de Impuestos emitió un pronunciamiento Memorando 282/2002⁶⁰ indicando que la condición de matriculación en el extranjero respecto de las embarcaciones no es necesaria para enmarcar los trabajos referidos en el punto 26 del inciso h) del art. 7, en el trato exentivo y el art. 43 de la LIVA.

3.3.- Prestadores de Servicios Postales y Aprovisionamiento de insumos a bordo

Estos sujetos son agregados por el inc. b) del art. 1° de la RG (AFIP) 2000 que expresa que se encuentran incluidos en el régimen general del Título I “...las actividades u operaciones que reciba igual tratamiento que las exportaciones en virtud por lo establecido por la ley del gravamen o por leyes especiales y los prestadores de servicios postales/PSP (“courrier”)”.

Los Prestadores de Servicios Postales /PSP, también denominados “courrier” tienen igual tratamiento que las operaciones que venimos analizando, es decir se les permite utilizar el régimen general para el recupero del CF facturado por sus proveedores, siempre y cuando éste no haya sido utilizado para compensar los DF del mercado interno.

⁶⁰ Memorando 282/2002, expte. 254.91/2001 (12/07/2002)

La actividad de servicios postales si bien tiene incluido el transporte, el primer servicio es más amplio ya que se complementa con la clasificación, distribución y entrega de la correspondencia, cartas y encomiendas. El marco normativo que regula esta actividad es muy amplio en donde se encuentra la Ley de Correos N° 20.216, Ley de Transporte Multimodal de Mercaderías N° 24.921, etc. Es decir, esto excede a nuestro análisis por lo que sólo lo vincularemos con lo expresado en la RG (AFIP) 2000.

El aprovisionamiento de insumos a bordo se encuentra previsto en el Código Aduanero, en sus arts. 506 a 516. Es así que el art. 509 define: “Constituyen rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte el combustible, los repuestos, los aparejos, los utensilios, los comestibles y la demás mercadería que se encontrare a bordo del mismo para su propio consumo y para el de su tripulación y pasaje”.

Por otro lado, dicho ordenamiento asimila estas operaciones a exportaciones de mercaderías para consumo, indicando en su art. 513: “Cuando en un medio de transporte, nacional o extranjero, que debiere salir del territorio aduanero se cargare mercadería que tuviere libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros, se considera dicha carga como si se tratase de una exportación para consumo, exenta del pago de los tributos que la gravaren, salvo disposición en contrario del Poder Ejecutivo”.

Es importante aclarar que el rancho se distingue de los bienes transportados, puesto que éste es un medio para poder prestar el servicio de transporte u otros servicios, no son bienes para ser descargados.

4.- Exportaciones por Cuenta y Orden de Terceros

Tal como dijimos en el capítulo II, en este trabajo adoptamos la definición establecida por el DR de la LIVA, en donde se dispone que sólo se

encuentran habilitados para interponer las solicitudes aquellos mandantes o comitentes de la operación, propietarios de la mercadería, y por lo tanto, el titular de los CF.

En base a lo previamente aclarado, se consideran exportaciones por cuenta y orden de terceros las que son encomendadas por el propietario de la mercadería a mandatarios, consignatarios u otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden del mencionado propietario. Por lo tanto existen dos sujetos, uno el propietario de los bienes y otro el documentante de la operación aduanera de exportación, sin que exista una transferencia de dominio de los bienes en cuestión a favor de este último sujeto.

Es así que la RG (AFIP) 2000 dispone en sus artículos 35 al 42 y en su Anexo XI el procedimiento a aplicar en este tipo de operaciones. Es así que el propietario de los bienes exportados recién podrá interponer la solicitud de acreditación, devolución o transferencia una vez presentada una serie de documentos entre los cuales se incluye una copia de la declaración jurada del intermediario en donde debe informar todas las operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros por él realizadas.

5.- Otros supuestos mencionados en el art. 43 de la LIVA

Para finalizar con el análisis del art. 43 de la ley debemos señalar algunas situaciones particulares en las cuales también se permite el reintegro del CF.

5.1.- Beneficios para turistas extranjeros

5.1.1.- Bienes comprados por turistas extranjeros que sean llevados al exterior

El 7° párrafo del mencionado artículo dispone: “Las compras efectuadas por turistas del extranjero, de bienes gravados producidos en el país que aquellos trasladen al exterior, darán lugar al reintegro del impuesto facturado por el vendedor, de acuerdo al reglamento que al respecto dicte el Poder Ejecutivo Nacional”.

El Poder Ejecutivo a través del Decreto 1099/1998⁶¹, modificado posteriormente por el Decreto 80/2001⁶², establece un régimen de reintegro de IVA facturado al turista del exterior. Este régimen implica la intervención de una empresa privada, seleccionada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, que se encarga de las gestiones y efectivización del reintegro del IVA a los turistas extranjeros, con cargo a los comerciantes vendedores de los bienes en cuestión. Actualmente la empresa adjudicataria es Global Refund Argentina S.A.

El régimen de reintegro del IVA a turistas extranjeros funciona, según la citada reglamentación actualmente vigente, con arreglo a las siguientes condiciones:

- a. Los comercios que decidan participar de esta operatoria deben adherir al sistema en forma expresa. Los comerciantes que deseen adherir al sistema deben ser responsables inscriptos y pagar a la prestataria una cuota de \$100 anuales.
- b. El reintegro se materializa, mediante la entrega al turista extranjero, de un “cheque de reintegro”. La entrega se produce en el momento de la compra, y su importe será la diferencia

⁶¹ Decreto 1099/1998 (BO:24/09/1998)

⁶² Decreto 80/2001 (BO: 29/01/2001)

entre el IVA contenido en la factura y la comisión atribuible a la empresa adjudicataria por la prestación del servicio de reintegro. Este cheque será emitido cuando la factura sea igual a superior a \$70. Estos dos documentos deberán ser emitidos por duplicado, siendo los originales para el turista y los duplicados para respaldar las registraciones contables y para control, impositivo. La factura deberá contener:

- Leyenda “bienes gravados producidos en el país”
 - Número de pasaporte o documento de identidad del turista
 - Apellido y nombre del turista y domicilio en su país de residencia.
 - Número de “cheque de reintegro” entregado
 - Nota al pie consignando el monto del IVA incluido en la factura.
- c. Los bienes alcanzados por la franquicia deben ser objeto de control por parte de la Aduana, al momento de producirse su egreso del país.
- d. La empresa adjudicataria ofrece al turista la opción de:
- recibir el importe en efectivo del “cheque de reintegro” en el momento de salir del país,
 - recibir el giro de los fondos en su domicilio en el exterior, o
 - recibir la acreditación de los fondos en su tarjeta de crédito.
- Esta empresa prestataria del servicio recibe una remuneración consistente en una comisión que se calcula sobre el monto del reintegro. Dicha retribución está a cargo del turista.
- e. El vendedor de los bienes reembolsa a la empresa adjudicataria el importe del IVA. Este IVA reembolsado a la empresa adjudicataria es computable por el vendedor, emisor de la factura, como CF en el período en el que se haya efectuado dicho reembolso.

5.1.2.- Servicios relacionados con el hospedaje en el país

El art. 43 en su 8° párrafo dispone: “Asimismo, darán lugar al reintegro mencionado en el párrafo anterior, las prestaciones comprendidas por el apartado 2 del inciso e) del artículo 3 contratadas por turistas del extranjero en los centros turísticos ubicados en las Provincias con límites internacionales. Para el caso de que las referidas prestaciones se realizaren en forma conjunta o complementaria con la venta de bienes, u otras prestaciones o locaciones de servicios, estas deberán facturarse en forma discriminada y no darán lugar al reintegro previsto en este párrafo, con excepción de las prestaciones incluidas en el apartado 1 del inciso e) del artículo 3, cuando estén referidas al servicio de desayuno incluido en el precio del hospedaje. Quedan comprendidas en el régimen previsto en este párrafo las Provincias de Catamarca, Formosa, Entre Ríos, San Juan, Santa Cruz, Misiones, Corrientes, Salta, La Rioja, Chubut, Jujuy, Neuquén, Mendoza, Río Negro y Chaco”.

Este párrafo fue introducido por la ley 25.406 (BO: 06/04/2001), con aplicación para hechos imponible que se perfeccionen a partir del 01/01/2001, inclusive. La norma en su art. 2 establece que a partir del 01/01/2003, el Poder Ejecutivo deberá extender a todo el país el régimen establecido en dicho reglamento.

La prestación conjunta de servicios de alojamiento con otras prestaciones de servicios diferentes de las mencionadas, o la venta de bienes, implicarán que las operaciones no comprendidas en el régimen de reintegro deberán facturarse en forma discriminada.

En conclusión, corresponderá el reintegro del IVA para servicios de alojamiento y para el caso de servicios de desayuno corresponderá cuando ambos servicios integren un precio conjunto.

5.2.- Convenios de Cooperación Internacional

El 8° párrafo del artículo 43 establece: “ Idéntico tratamiento al previsto en los dos párrafos precedentes tendrán las compras, locaciones o prestaciones realizadas en el mercado interno, cuando el adquirente prestatario o locatario utilice fondos ingresados como donación, en el marco de convenios de cooperación internacional, con los requisitos que establezca el Poder Ejecutivo”.

Se dictó la RG (DGI) 3290⁶³ y la RG (DGI) 3868⁶⁴ a efectos de implementar el régimen de recupero, fijando los requisitos a cumplir tanto por los organismos internacionales de cooperación como por sus proveedores, locadores o prestadores, cuando la afectación de dichas operaciones correspondiera a proyectos de cooperación internacional.

Los organismos internacionales de cooperación y las entidades u organizaciones nacionales que reciban los fondos ingresados como donaciones en el marco de los convenios de cooperación internacional precitados están obligados a entregar a sus proveedores del mercado interno un comprobante en el que deben identificarse indicando los datos de la operación y el monto del IVA facturado.

El proveedor, locador o prestador debe restar el IVA consignado en la factura haciendo referencia en la factura el convenio de cooperación que ampara la operación, conforme conste en una certificación a ser emitida por el Ministro de Relaciones Exteriores y Culto, que también debe aportar en copia el adquirente, locatario o prestatario.

La detracción del IVA facturado permite el reintegro del impuesto, y el proveedor, prestador o locador que no recibe ese monto lo considerará como impuesto ingresado en su declaración jurada de IVA.

⁶³ RG (DGI) 3290 (BO: 18/01/1991)

⁶⁴ RG (DGI) 3868 (BO: 25/08/1994)

6.- Misiones Diplomáticas

El art. 46 de la LIVA dispone un tratamiento particular para el caso de misiones diplomáticas permanentes que se realicen en el país, permitiendo en el caso de estas operaciones el recupero del CF previsto en el art. 43 de la misma ley.

Podrán solicitar el reintegro de los CF facturado por:

a. El precio de bienes, obras, locaciones, servicios y demás prestaciones, gravados que se utilicen, en locales de la misión, para:

- Construcción
- Reparación
- Mantenimiento
- Conservación

b. La locación de los locales descriptos.

c. La adquisición de bienes o servicios que destinen al equipamiento de dichos locales y/o se relacionen con el desarrollo de las actividades de la misión.

Los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros también podrán solicitar dicho reintegro por el pago de alquileres de su casa habitación como así también de gastos personales, de sustento propio y de su familia.

Este régimen de reintegro es procedente a condición de reciprocidad o cuando exista compromiso de otorgar tratamiento preferencial a las misiones diplomáticas del país.

El reintegro procede previa certificación de la documentación respaldatoria por la delegación diplomática pertinente y de acuerdo con los requisitos que a tal efecto establezca la AFIP. Con tal motivo el mencionado

organismo, a través de la RG (DGI) 3571⁶⁵ estableció el procedimiento que deben seguir las misiones diplomáticas, los agentes consulares y representantes oficiales. Establece los formularios que deberán presentar, los cuales deben ser intervenidos por la Dirección General Nacional de Ceremonial dependiente del Ministro de Relaciones Exteriores y Culto. Conjuntamente con este formulario deberán presentar original y copia de las facturas y/o documentos equivalentes por los cuales solicitan el reintegro de los CF.

7.- Donaciones de Fiscos Extranjeros

A través de la ley 23.905 se concedió a las donaciones provenientes de gobiernos extranjeros el tratamiento previsto en el artículo 43 de la ley de IVA.

El tratamiento precitado se aplica a sujetos definidos por el gobierno donante para el desarrollo de programas que se financien con la mencionada donación, y también a las empresas argentinas que realicen las obras o presten los servicios respectivos.

El régimen permite la compensación con los débitos fiscales, la acreditación contra otros impuestos fiscalizados por la AFIP, transferencia a terceros y devolución del gravamen.

El régimen ha sido reglamentado pero la RG (DGI) 3559⁶⁶, previendo la opción de un régimen de reintegro anticipado mediante la constitución de garantías.

⁶⁵ RG (DGI) 3571 (BO:18/08/1992)

⁶⁶ RG (DGI) 3559 (BO: 30/06/1992)

CAPÍTULO X

CASO PRÁCTICO: APLICACIÓN DEL LÍMITE

Sumario: 1.- Introducción.- 2.- Características generales del contribuyente.- 3.- Operaciones mensuales.-

1.- Introducción

Desarrollaremos a continuación un caso práctico, el cual permitirá comprender de manera simple el mecanismo de reintegro, teniendo en cuenta el límite a establecer para solicitar mismo, y la forma en que el crédito vinculado a operaciones de exportación se va compensando o consumiendo contra operaciones del mercado interno. Se hará mención al uso del aplicativo de AFIP, aunque no se plantea como objetivo desarrollar una explicación del mismo, sino el planteo de situaciones en la continuidad del tiempo y su resolución según las disposiciones establecidas en la RG (AFIP) 2000.

2.- Características generales del contribuyente

Se trata de una empresa del país, inscrita en IVA, que realiza operaciones tanto en el mercado interno como en el mercado externo, utilizando y consumiendo bienes y servicios del mercado local, lo que le genera créditos fiscales. Los cuales según el mes varían entre directos e indirectos.

Cierre de ejercicio Diciembre de cada año.

Para la asignación de sus créditos utilizan en general el método directo, aunque en algunos meses existen créditos fiscales que deben ser prorrateados debido a su vinculación indistinta a operaciones en el mercado local y en el mercado externo.

3.- Operaciones mensuales

1.- Durante Enero ha efectuado las siguientes operaciones:

Exportaciones definitivas: \$100.000 (valor FOB)

Crédito fiscal por compra de bienes y servicios totalmente vinculados a la exportación: \$18.000

Créditos fiscales vinculados a operaciones en el mercado local: sin movimiento.

Ventas en el mercado interno: sin ventas en el mercado interno.

Solución:

Cálculo del límite: $\$100.000 \times 0.21 = \21.000

El crédito fiscal vinculado con las exportaciones de \$18.000 se compara con el límite establecido en el artículo 43 de la ley de IVA, en este caso \$21.000, y se puede utilizar totalmente para su acreditación contra otros

impuestos, su devolución o transferencia, ya que al no existir operaciones en el mercado interno no se puede realizar compensación.

2.- Durante Febrero ha efectuado las siguientes operaciones:

Exportaciones definitivas: \$120.000 (valor FOB)

Crédito fiscal por compra de bienes y servicios totalmente vinculados a la exportación: \$30.200

Créditos fiscales vinculados a operaciones en el mercado local: sin movimiento.

Ventas en el mercado interno: sin ventas en el mercado interno.

Solución:

Cálculo del límite: $\$120.000 \times 0.21 = \25.200

El crédito fiscal, vinculado con las exportaciones de \$30.200, es mayor al límite de \$25.200, entonces sólo se puede pedir acreditación contra otros impuestos, devolución o transferencia por \$25.200. Al no existir operaciones en el mercado interno existen dos posibilidades con los \$5.000 restantes:

a) Demostrar fehacientemente que el total de crédito fiscal se encuentra vinculado a las exportaciones, en este caso no rige la aplicación del límite por lo que puede pedir acreditación, devolución o transferencia por \$ 30.200.

b) Si la demostración fehaciente no es factible, podemos trasladar la diferencia de \$5.000 a períodos fiscales futuros aplicando en cada mes el límite correspondiente. Para continuar con el desarrollo de práctico optamos por la segunda opción.

3.- Durante Marzo ha efectuado las siguientes operaciones:

Exportaciones definitivas: \$200.000 (valor FOB)

Crédito fiscal por compra de bienes y servicios totalmente vinculados a la exportación: \$40.000

Créditos fiscales vinculados a operaciones en el mercado local: sin movimiento.

Ventas en el mercado interno: sin ventas en el mercado interno.

Solución:

Cálculo del límite: $\$200.000 \times 0.21 = \42.000

Crédito fiscal trasladable del mes anterior	\$5.000
Crédito fiscal período Marzo	\$40.000
A) Total de crédito fiscal vinculado a exp.	\$45.000

Límite 21%	\$42.000
B) Imputación del saldo trasladable de Febrero	(\$5.000)
C) Imputación Marzo	(\$37.000)
A) – B) – C) Saldo no solicitado	\$3.000

Por los \$3.000 restantes tenemos dos posibilidades:

a.- Demostrar fehacientemente que el total de crédito fiscal está vinculado a las exportaciones, en este caso no rige la aplicación del límite.

b.- Solicitarlos o aplicarlos en períodos fiscales futuros

4.- Durante Abril ha efectuado las siguientes operaciones:

Exportaciones definitivas: \$250.000 (valor FOB)

Crédito fiscal por compra de bienes y servicios totalmente vinculados a la exportación: \$35.000

Créditos fiscales vinculados a operaciones en el mercado local: sin movimiento.

Ventas en el mercado interno: sin ventas en el mercado interno.

Solución:

Cálculo del límite: $\$250.000 \times 0.21 = \52.500

Crédito fiscal trasladable del mes anterior	\$3.000
Crédito fiscal período Abril	\$35.000
A) Total de crédito fiscal vinculado al ME	\$38.000

CF vinculado a ME <Límite 21% (38.000 < 52.500)	\$38.000
B) Imputación del saldo trasladable de Marzo	(\$3.000)
C) Imputación Abril	(\$35.000)
A) – B) – C) Saldo no solicitado	0

En este caso se puede pedir acreditación, devolución, o transferencia por la totalidad del crédito fiscal del período y el remanente del período anterior.

5.- Durante Mayo ha efectuado las siguientes operaciones:

Exportaciones definitivas: \$100.000 de bienes exentos (valor FOB).

Exportaciones definitivas: \$300.000 de bienes gravados al 10.5% (valor FOB)

Crédito fiscal por compra de bienes y servicios totalmente vinculados a la exportación: \$80.000, importe que se compone de: \$5.000

por facturas de servicios gravados al 27%, \$40.000 por facturas de bienes gravados al 21% y \$35.000 por facturas de bienes gravados al 10.5%

Créditos fiscales vinculados a operaciones en el mercado local: sin movimiento.

Ventas en el mercado interno: sin ventas en el mercado interno.

Solución:

Cálculo del límite: $(\$300.000 + \$100.000) \times 21\% = \$400.000 \times 0.21 = \$84.000 > \$80.000$, por lo tanto puede pedir acreditación, devolución o transferencia por la totalidad del crédito fiscal.

Para el cálculo del límite se aplica la alícuota del 21%, sin importar si los bienes en el mercado interno están gravados a una alícuota diferente.

6.- Durante Junio ha efectuado las siguientes operaciones:

Ventas netas en el mercado interno (alícuota al 21 %)	\$250.000
Exportaciones valor FOB	\$150.000
Crédito Fiscal por compras destinadas al mercado interno	\$40.000
Crédito Fiscal por compras destinadas a exportaciones	\$8.000

Solución:

Débito Fiscal (250.000 x 0.21)	\$52.500
Crédito Fiscal	(\$40.000)
IVA A FAVOR AFIP	\$12.500
Crédito Fiscal vinculado a exportaciones	(\$8.000)
IVA A PAGAR	\$4.500

En este caso al realizar operaciones en el mercado interno debe practicarse la compensación con el mismo impuesto generado en las ventas locales. No rige la aplicación del límite.

7.- Durante Julio ha efectuado las siguientes operaciones:

Ventas netas en mercado interno (alícuota al 21 %)	\$200.000
Exportaciones valor FOB	\$150.000
Crédito Fiscal por compras destinadas al mercado interno	\$23.000
Crédito Fiscal por compras destinadas a exportaciones	\$12.000
Retenciones de IVA por operaciones en el mercado interno	\$2.500

Solución:

Débito Fiscal (200.000 x 0.21)	\$42.000
Crédito Fiscal	(\$23.000)
Retenciones	(\$2.500)
IVA A FAVOR AFIP	\$16.500
Crédito Fiscal vinculado a exportaciones	(\$12.000)
IVA A PAGAR	\$4.500

En este caso al realizar operaciones en el mercado interno debe practicarse la compensación con el mismo impuesto surgido de las ventas locales. No rige la aplicación del límite.

8.- Durante Agosto ha efectuado las siguientes operaciones:

Ventas netas en mercado interno (alícuota al 21 %)	\$150.000
Exportaciones valor FOB	\$100.000
Crédito Fiscal por compras destinadas al mercado interno	\$21.000
Crédito Fiscal por compras destinadas a exportaciones	\$13.000
Retenciones de IVA por operaciones en el mercado interno	\$3.000

Solución:

Debito Fiscal (150.000 x 0.21)	\$31.500
Crédito Fiscal	(\$21.000)
Retenciones	(\$3.000)
IVA A FAVOR AFIP	\$7.500
Crédito Fiscal vinculado a exportaciones	(\$7.500)
IVA A PAGAR	(0)

Remanente de crédito fiscal	\$13.000
Imputado en el mercado interno	(\$7.500)
REMANENTE DE CREDITO FISCAL	(\$5.500)

Cálculo del Límite: $\$100.000 \times 0.21 = \21.000

$\$21.000 > \5.500 , por lo tanto se puede pedir acreditación contra otros impuestos, devolución o transferencia por el total de \$5.500.

9.- En Septiembre, presenta las siguientes situaciones:

Ventas	Precio neto	Débito fiscal
Ventas en el mercado interno	\$ 200.000	\$42.000
Monto de exportaciones del período (valor FOB)	\$ 150.000	

Compras	Precio neto	Crédito fiscal
Bienes y servicios destinados al mercado interno	\$90.000	\$18.900
Bienes y servicios destinados al mercado externo	\$150.000	\$31.500
Bienes y servicios de asignación indirecta	\$30.000	\$6.300

Solución:

Los créditos fiscales destinados indistintamente a operaciones en el mercado interno y externo (asignación indirecta) deben prorratearse a fin de determinar el monto de afectación a unas y otras.

Determinamos el coeficiente: para ello necesitamos el total de ventas acumuladas a septiembre, discriminadas en ventas en el mercado interno y ventas el mercado externo:

MES	VENTAS EN EL MI	VENTAS EN EL ME
Enero	-	\$100.000
Febrero	-	\$120.000
Marzo	-	\$200.000
Abril	-	\$250.000
Mayo	-	\$400.000
Junio	\$250.000	\$150.000
Julio	\$200.000	\$150.000
Agosto	\$150.000	\$100.000
Septiembre	\$200.000	\$150.000
Totales	\$800.000	\$1.620.000

Entonces:

$$\begin{array}{l} \text{Ventas mercado externo} = \frac{\$1.620.000}{\$2.420.000} = 66,94\% \\ \text{Total de ventas} \qquad \qquad \qquad \$2.420.000 \end{array}$$

Determinamos el crédito fiscal vinculado a exportaciones:

Crédito fiscal de asignación directa a exportación	\$31.500
Crédito fiscal indirecto atribuible a exportaciones \$6.300x 66,94%	\$4.217
Total crédito fiscal vinculado al ME	\$35.717

Determinamos el crédito fiscal vinculado a operaciones en el mercado interno:

Crédito fiscal de asignación directa al mercado interno	\$18.900
Crédito fiscal de asignación indirecta al mercado interno \$6300x 33,06%	\$2.283
Total crédito fiscal vinculado al MI	\$20.983

Declaración jurada de IVA del período fiscal Septiembre 2012.

DF por ventas en mercado interno		\$42.000
CF vinculado al mercado interno	\$20.983	
Saldo a favor AFIP		\$21.017
CF vinculado a exportaciones	\$21.017	
Saldo a pagar		0

Remanente de crédito fiscal (\$5.500+\$35.717)	(\$41.217)
Imputado en el mercado interno	(\$21.017)
REMANENTE DE CREDITO FISCAL	(\$20.200)

A continuación calculamos el límite aplicable al mes de Septiembre:

Valor FOB de las exportaciones x alícuota = $\$150.000 \times 0.21 = \$31.500 > \$20.200$

El remanente de crédito fiscal vinculado a exportaciones, después de la compensación con las operaciones realizadas en el mercado interno no supera el límite, por lo tanto podemos solicitar acreditación contra otros impuestos, devolución o transferencia por \$20.200, o bien dejar este saldo para utilizar en períodos fiscales futuros.

CAPÍTULO XI

CASO PRÁCTICO INTEGRAL

Sumario: 1.- Características generales del contribuyente.- 2.- Proceso de fabricación.- 3.- Desarrollo del ejercicio práctico.- 4 – Análisis del crédito fiscal.- 5 – Carga en el aplicativo IMPFAC (Impuesto facturado).-

1.- Características generales del contribuyente:

Se trata de una empresa del país, inscripta en IVA, que realiza operaciones de exportación. Tiene como principal actividad la construcción de casas y cabañas de madera por encargo, no produciendo las mismas de manera masiva, sino a pedido/encargo de sus clientes en el exterior.

La empresa tiene como característica fundamental, producir casas que se ajusten a los gustos particulares y personales de cada cliente, por lo que cada una de ellas es única, no existiendo hasta el momento la producción de dos casas iguales.

La empresa se encuentra ubicada en la provincia de Mendoza.

Cierre de ejercicio Diciembre de cada año.

Al no desarrollar actividades en el mercado interno contra el que pueda imputar el crédito fiscal, se ve obligado a presentar mes a mes la solicitud de reintegro.

2.- Proceso de fabricación:

Cuenta con una planta permanente de doce empleados, diez de los cuales se dedican exclusivamente a la fabricación de las casas antes mencionadas, y los mismos también viajan para realizar el armado e instalación de las casas, ya que las mismas se ensamblan en el lugar donde van a quedar instaladas. También posee dos empleados en el área administrativa.

La planta cuenta con una fábrica de 200 m² aproximadamente y dos oficinas donde se desarrollan tareas administrativas.

Cada orden de fabricación es enviada por uno de los socios de la compañía, el mismo vive esporádicamente en países limítrofes donde realiza las negociaciones y ventas de las casas.

Ante cada pedido se abre una orden de trabajo donde constan las especificaciones técnicas de cada casa, número de habitaciones, materiales a utilizar, especificaciones sobre altura, tamaño, etc.

Esta orden de trabajo sirve a los fines de ir acumulando en cada una de ellas los costos de mano de obra, consumo de materias primas y asignar también los costos indirectos de fabricación.

Se elabora un libro IVA Compras a los efectos de la liquidación mensual de IVA y a su vez por cada casa un libro compras, con todos los materiales consumidos para la producción de las mismas. La empresa tiene como política no tener stock de materiales y ante cada orden se realiza la compra de todos ellos ya que de esa forma se tiene un control exacto de todos los insumos consumidos en cada casa.

Con respecto a los insumos/servicios de asignación indirecta tales como: gas, agua, energía eléctrica, elabora un libro IVA compras separado, y tiene como política solicitar el reintegro de la totalidad de los mismos en el período en que fueron facturados y teniendo en cuenta como fecha límite la del cumplido de embarque.

En general la empresa solicita acreditar el reintegro contra anticipos de ganancias.

3.- Desarrollo del ejercicio práctico:

En Septiembre se exportaron dos casas por un valor FOB total de \$548.050.

Cada orden de trabajo contiene el siguiente detalle de créditos fiscales relacionados:

Casa A Libro Compras:

LIBRO COMPRAS						
FECHA	FACTURA	PROVEEDOR	CUIT	NETO	IVA	TOTAL
16/09/2012	0001-00000123	MADERERA SALTA SH	30-68564669-9	100.000	21.000	121.000
17/09/2012	0999-01010101	MADERAS FINAS SA	30-20503020-9	80.000	16.800	96.800
16/09/2012	0095-09275842	CHAPAS Y CHAPITAS	33-20202020-0	50.000	10.500	60.500
15/09/2012	0003-02938475	EL CORRALON SRL	20-09090909-7	6.000	1.260	7.260
TOTALES				236.000	49.560	285.560

Casa B Libro Compras:

LIBRO COMPRAS						
FECHA	FACTURA	PROVEEDOR	CUIT	NETO	IVA	TOTAL
07/09/2012	0021-00000111	MADERERA SALTA SH	30-68564669-9	30.000	6.300	36.300
02/09/2012	2016-65498202	EL PUCARA SA	25-03251840-9	25.000	5.250	30.250
04/09/2012	0001-02015891	COVIL SRL	33-06248591-6	32.000	6.720	38.720
05/09/2012	0360-06584210	MADERAS FINAS SA	30-20503020-9	29.000	6.090	35.090
01/09/2012	0265-26512014	CHAPAS Y CHAPITAS	33-20202020-0	54.000	11.340	65.340
02/09/2012	0004-02318512	EL CORRALON SRL	20-09090909-7	6.000	1.260	7.260
TOTALES				176.000	36.960	212.960

Relevamiento de datos cumplidos de embarque:

CUMPLIDO DE EMBARQUE	ADUANA DE REGISTRO	ADUANA DE SALIDA	TIPO DE CAMBIO	POSICION SIM	ITEM	FOB TOTAL EN U\$S	FOB EN \$	UNIDAD DE MEDIDA	FECHA CUMPLIDO	CANTIDAD
06038EC03007303L	MENDOZA	BS AS	4,85	8481.10.00.000U	1	75000	363.750	7	27/09/2012	1
06038EC03007303L	MENDOZA	BS AS	4,85	8481.10.00.000U	2	38000	184.300	7	27/09/2012	1
TOTAL							548.050			

Detalle de créditos fiscales de Septiembre:

DESCRIPCIÓN	TOTALES
Casa A	49.560
Casa B	36.960
Decreto 814/2001 ⁶⁷	9.120
Otros créditos fiscales de asignación directa a las exportaciones ⁶⁸	15.200
TOTAL GENERAL	110.840

El crédito fiscal originado en el decreto 814/2001 surge de aplicar un porcentaje, en este caso el 4%, sobre el total de remuneraciones pagadas en el mes de la solicitud. Por otra parte los CF indirectos surgen de todos aquellos materiales o servicios que no tienen una asignación directa a una orden específica.

Otros datos:

- Tipo de cambio comprador del banco de la Nación Argentina al 24/09/2012: \$4,85 a U\$S 1.

⁶⁷ Decreto (P.E.N.) 814 (B.O. 22/06/2001).

⁶⁸ Cabe aclarar que tales créditos fiscales son de asignación directa a las exportaciones, por tratarse de un exportador puro, pero de asignación indirecta a una orden en particular.

Liquidación General

DDJJ Septiembre 2012

Débito Fiscal		\$ 0,00
Crédito Fiscal	\$ 0,00	
Saldo Técnico del Período Anterior	\$ 0,00	
	Subtotal	\$ 0,00 \$ 0,00
Saldo del período a favor del Contribuyente	\$ 0,00	
Crédito fiscal por exportaciones	\$ 110.840,00	

Cálculo del límite a solicitar:

Valor FOB de las exportaciones por 21%

$$\$548.050 * 0,21 = 115.091$$

4.- Análisis del crédito fiscal:

Por los \$110.840 del IVA crédito fiscal, la empresa solicita su acreditación contra anticipos adeudados del Impuesto a las Ganancias. Para realizar dicha acreditación genera a través del programa aplicativo S.I.Ap. un formulario de compensación formulario 798, indicando el origen del crédito y el destino asignado. Luego el mismo se presenta a través de la página de AFIP accediendo con CUIT y clave fiscal.

5.- Carga en el aplicativo IMPFAC (Impuesto facturado):

La primera ventana del aplicativo utilizado para generar el formulario 404, se completa con los siguientes datos:

- Período de exportación
- Secuencia de la Declaración Jurada (original, rectificativa1, etc)

- Actividad de la empresa exportadora
- Origen del exportador donde se indica según el caso:
 1. Exportador del régimen simplificado
 2. Exportadores Agentes de retención de IVA
 3. Otros Exportadores
- Régimen por el que solicita reintegro, donde se debe elegir según el caso:
 1. Régimen general
 2. Transporte internacional
 3. Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales/PSP
 4. Trabajos de transformación y locación a casco desnudo.

A continuación se muestra la ventana en donde se deben completar los datos, y cuáles son los ítems indicados en nuestro caso según el tipo de exportador de que se trata.

The screenshot shows a software window with the title "DDJJ - C.U.I.T. 30-56789430-0". The window contains a table and several form fields. The table has four columns: "Período Informado", "Secuencia", "Código de Actividad", and "Orige". The first row contains the values "09/2012", "00", "452100", and an empty cell. Below the table is a large grey rectangular area. To the right of the table, there are two sections: "Período Exportación" with a date picker set to "09 2012", and "Secuencia" with a dropdown menu showing "ORIGINAL". Below these, there is a section for "Actividad" with a dropdown menu showing "452100" and "452100-CONSTRUCCIÓN, REFORMA Y REPARACIÓN DE EDIFICIOS RESIDENCIALES". The "Origen del Exportador" section has a dropdown menu showing "C" and "C-Otros Exportadores", and a checkbox labeled "Actúa como Agente de Retención (NO)". At the bottom, there is a section titled "Indicar los Regimenes por los que Solicita Reintegro" with four checkboxes: "Régimen General" (checked), "Transporte Internacional", "Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales / PSP (Couriers)", and "Trabajos de transformación y locación a casco desnudo". On the right side of the window, there are three icons: a list, a magnifying glass, and a trash can.

Período Informado	Secuencia	Código de Actividad	Orige
09/2012	00	452100	

Período Exportación: 09 2012

Secuencia: ORIGINAL

Actividad: 452100 452100-CONSTRUCCIÓN, REFORMA Y REPARACIÓN DE EDIFICIOS RESIDENCIALES

Origen del Exportador: C C-Otros Exportadores

Actúa como Agente de Retención (NO)

Indicar los Regimenes por los que Solicita Reintegro

- Régimen General
- Transporte Internacional
- Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales / PSP (Couriers)
- Trabajos de transformación y locación a casco desnudo

Como punto seguido se procede a la carga de los datos relevados de los cumplidos de embarque, de esa forma de completa el rubro 3 del aplicativo.

Rubro 3: Régimen General

Informante Activo
30-56789430-0 MIRKOS S.R.L. - Período: 09/2012

Tipo Doc. de Exp.	N° Doc. Exportación	Item	Posición Arancelaria	Unidad de Medida	Cantidad
05	06038EC03007303L	0001	84811000000U	07	
05	06038EC03007303L	0002	84811000000U	07	

Documento de exportación

Tipo 05 05-PERMISO DE EMBARQUE

N° Permiso de Embarque 06 038 EC03 007303 L Item 0001 Posición Arancelaria 8481 10 00 000 U

Medida 07-UNIDAD Cantidad 1,0000

Monto FOB en U\$S 75000,00 Tipo de Cambio 4,850000

Aduana de Registro 038-MENDOZA Aduana de Salida 001-BS.AS.(CAPITAL) Fecha de Cumplido 27/09/2012

Al momento de terminar la carga de los datos consignados en el cumplimiento de embarque, el aplicativo informa en una ventana el valor FOB total de las exportaciones, a modo de control global de los datos consignados.

Rubro 3: Régimen General

Informante Activo
30-56789430-0 MIRKOS S.R.L. - Período: 09/2012

Tipo Doc. de Exp.	N° Doc. Exportación	Item	Posición Arancelaria	Unidad de Medida	Cantidad
05	06038EC03007303L	0001	84811000000U	07	
05	06038EC03007303L	0002	84811000000U	07	

Documento de exportación

Tipo 05 05-PERMISO DE EMBARQUE

N° Permiso de Embarque 06 038 EC03 007303 L Item 0001 Posición Arancelaria 8481 10 00 000 U

Medida 07-UNIDAD Cantidad 1,0000

Monto FOB en U\$S 75000,00 Tipo de Cambio 4,850000

Aduana de Registro 038-MENDOZA Aduana de Salida 001-BS.AS.(CAPITAL) Fecha de Cumplido 27/09/2012

INFORMACION

TOTAL REGIMEN GENERAL. 548.050,00

Valor FOB Documentos de Exportación: 548.050,00

Valor FOB Exportaciones de Servicios: 0,00

Aceptar

Luego de armar el rubro 3, se procede a la carga del rubro 7, donde se informan los créditos fiscales, en este caso el vinculado a las contribuciones patronales:

Rubro 7: Contribuciones Patronales

Informante Activo
30-56789430-0 MIRKOS S.R.L. - Período: 09/2012

Importe IVA Computable vinculado a Exportaciones de

Expresar los importes en \$
Período D.J. de IVA: 09 2012 Período D.J. F931: 09 2012

Contribuciones Patronales: 228000,00
C.F. por Contribuciones Patronales: 9120,00
IVA Comp.vinc. a exp. de Servicios: 0,00
IVA Comp.vinc. a otras op.benef.: 9120,00
IVA Total Computable: 9120,00

C.F. Directo

El rubro 7 también se compone por las facturas que contienen el IVA del cual se solicita reintegro, por lo tanto estas también deben ser informadas de manera individual:

Rubro 7: Comprobantes Declarados

Informante Activo
30-56789430-0 MIRKOS S.R.L. - Período: 09/2012

Tipo Comprobante	Fecha Comprobante	Nº Comprobante	C.U.I.T. Emisor	Denominación Emisor
001	16/09/2012	0001-0000000000000123	30685646699	MADERERA SALTA

Comprobantes Motivos de no retención y Medios de pago

Comprobante (expresar los importes en \$)

Tipo: 001 001-FACTURA A

Fecha: 16/09/2012 Nº: 0001 00000123 C.F. Directo

CUIT Emisor: 30 68564669 9 Denominación Emisor: MADERERA SALTA

Descripción del bien: MADERAS

Neto	IVA Facturado	IVA Comp.v/Exp. Serv.	IVA Comp.vinc. Otras	IVA Computable
100000,00	21000,00	21000,00	0,00	21000,00

Período Pago: 09 2012 Período D.J.: 09 2012

La carga en el aplicativo continúa con la carga de los datos solicitados en el rubro 1 y 2, 5 y 6. En los rubros se consignan básicamente los importes por los que se solicita devolución, acreditación o transferencia:

D.J.: 30-56789430-0 MIRKOS S.R.L. - Período: 09/2012 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2		Rubros 5 y 6		
Rubro1 - Determinación de los Créditos Fiscales atribuibles a Exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa.				
	Gravadas (I)	Exentas y no gravadas (II)	Operaciones Beneficiadas (III)	TOTAL (IV) = I + II + III
A	0,00	0,00	548050,00	548050,00
B	Prorateo del Crédito Fiscal sin afectación directa atribuible al período			
	Total \$:	110840,00	$\times \frac{\text{Col. III } \$ 548050,00}{\text{Col. IV } \$ 548050,00} =$	110840,00
Rubro2 - Total Crédito Fiscal				Importes
Crédito Fiscal con afectación directa				110840,00
Crédito Indirecto				0,00
Ajuste de Indirectos según F.404 vinculados a exportaciones de servicios				0,00
Ajuste de Indirectos según F.404 vinculados a otras operaciones beneficiadas				0,00
TOTAL CREDITO FISCAL:				110840,00

D.J.: 30-56789430-0 MIRKOS S.R.L. - Período: 09/2012 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2		Rubros 5 y 6	
Rubro 5 - Determinación del límite Art. 43, 2do. Párrafo Ley y excedente ...			
a) Total del Crédito Fiscal consignado en el Rubro 2.			110840,00
b) Valor act. del excedente Rubro 5 del período	00	0000	0,00
c) Subtotal inc. a) + inc. b)			110840,00
d) Límite art. 43, 2do. párrafo (Total Rubro 3 x Tasa IVA	21,00)	115090,50
e) Importe computable (Inc. c) ó d) el que fuere menor			110840,00
f) Excedente que se traslada a períodos futuros.			0
Rubro 6 - Aplicación del importe disponible.			Régimen General
Importe adeudado por Reg. Esp. de ingresos.			0,00
Importe por el que solicita acreditación.			110840,00
Importe por el que solicita transferencia.			0,00
Importe por el que solicita devolución.			0,00
TOTAL:			110840,00

Por último se procede a generar la declaración jurada, y se obtiene como resultado el F404.

Generación del Soporte y la Declaración Jurada.

Datos para la generación

Se encuentra acogido a la Ley N° 24402 (NO) Deudas impositivas (NO)

Existe vinculación económica con los proveedores (NO) Acogido a regímenes especiales. Norma N°: 000000

Deudas de los recursos de la seguridad social (NO) Opción percepción de la devolución en U\$S (NO)

Observaciones:

Carácter: TITULAR

Contador certificante

C.U.I.T.: 23 33884244 9

Apellido y Nombres o Denominación: BOTTONI JUAN JOSE

Código de Provincia del Colegio/Consejo Profesional: 14-TUCUMÁN





F.404

DECLARACION JURADA

	C.U.I.T.		Secuencia		
	30-56789430-0		ORIGINAL		
	Código de Actividad	Agente de Retención	Nº Verificador		
	452100	NO	040724		
	Origen Exportador	Fecha Estimativa	Moneda		
C - Otros Export.			03.00.003		
EXPORTACIONES CREDITO FISCAL		Sello (Código de la empresa)	Suma y cada uno de (1)	Calidad	TITULAR

Apellido y Nombre o Razón Social: IRREPOS S.R.L.					
Existencia de inscripción en el Registro de Comercio:		NO	Deudas tributarias:		NO
Agrupada a Régimen Especial de Moneda:		000000	Deudas de las Previsiones de la Seguridad Social:		NO
			Opción por aplicación de la devaluación en U\$S:		NO

EXPORTACIONES REALIZADAS DURANTE EL MES DE SEPTIEMBRE DE 2012

R1 - Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas con exención 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)	(a) Crédito Fiscal Indirecto
0,00	0,00	548.050,00	548.050,00	0,00
R2 - (b) Crédito Fiscal con exención directa				110.840,00
c) Ajuste de Indirectos según F.404				0,00
Total de Crédito Fiscal (a)+(b)+(c)				110.840,00
R3 - Subtotal valor FOB informado por Régimen en General (3):				548.050,00
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 cargo de estudio (6):				0,00
TOTAL:				548.050,00
R4 - Crédito Fiscal no utilizado, según determinación efectuada:				110.840,00
R5 - a) Total del importe consignado en Rubro 2				110.840,00
b) Valor excedente resultante del Rubro 5 inc. f) del período 00/0000				0,00
c) Subtotal inc. a) + inc. b)				110.840,00
d) Límite Art. 43, Párrafo 2do. (total R.3 x Tasa 21,00)				115.090,50
e) Importe computable (inc. c) ó d), el que fuere menor				110.840,00
f) Excedente que se traslada a períodos futuros (7)				0,00
R6 - Aplicación del importe disponible				Título I Régimen General
Importes adeudado por el Régimen especial de ingresos				0,00
Importe por el que se solicita acreditación				110.840,00
Importe por el que se solicita transferencia				0,00
Importe por el que se solicita devolución				0,00
TOTAL				110.840,00
R7 - La información detallada de los comprobantes que para la determinación del crédito fiscal total atribuible a las exportaciones del mes que origina esta declaración:				712.380,95

OBSERVACIONES:

INFORME PROFESIONAL se acompaña al presente F.404, informe extendido por Contador Público, en cumplimiento de lo establecido por la Resolución General Nº 2000/06 (AFIP).

CONTADOR CERTIFICANTE	
C.U.I.T.: 23-33884244-9	Apellido y Nombre o Razón Social: BOITICINI JUAN JOSE
Provincia a la que corresponde la jurisdicción del Colegio y/o Consejo Profesional al cual se encuentra inscripto: 14- TUCUMÁN	

(1) Declarar que los datos consignados en este Formulario son veraces y que se confiere validez a los datos del programa informático (software) empleado y aprobado por la AFIP, en su versión actual o de alguna de las versiones, desde el momento de la verificación de la veracidad. (2) Chequear en línea, en el sitio web de la AFIP, el estado del comprobante de exportación. (3) Valor FOB en U\$S del total de exportaciones del período. (4) Total de comprobantes afectados por exención. (5) Total de facturas de servicios conexos o Couriers emitidas en el período, con base en los comprobantes de exportación. (6) Trabajos sobre exenciones de importación y facturas de bienes de inversión. (7) Diferencia entre el (c) y el (d) cuando el período anterior que el período.

CONCLUSIÓN

Nuestro trabajo se realizó mediante la recopilación de normativa y doctrina sobre el tema investigado. Asimismo, en la aplicación de distintos conocimientos adquiridos durante la carrera, como así también en la introducción de otros nuevos que ayudaron a una mejor comprensión del tema.

Con el avance del trabajo observamos los beneficios de la devolución del crédito fiscal, como verdadero instrumento de crecimiento y como una herramienta de política económica y progreso comercial e industrial.

A nuestro juicio el régimen de recupero de IVA se destaca al establecer diferentes regímenes para distintos tipos de contribuyente, dependiendo de las características de los mismos. Aunque es cierto que para lograr eficiencia en el tiempo, la AFIP delega funciones propias a CPN independientes a través del informe que estos mismos deben confeccionar luego de realizar los controles establecidos por el Organismo Recaudador.

El verdadero beneficio que representa para el exportador un régimen como el tratado, se halla sujeto a la rapidez con la que opere el fisco para resolver los pedidos de reintegro. De otra manera el exportador se

encontraría con una virtual privación de su derecho, pues se le genera un elevado costo financiero inherente al monto de los créditos que solicita.

Es por ello que resulta de fundamental importancia la existencia de disposiciones claras que establezcan límites de tiempo para que la AFIP se expida acerca de los pedidos que el contribuyente realice.

Esperamos que este trabajo sirva a una gran cantidad de compañeros y a cualquier persona que desee entender de una forma simple los lineamientos de los distintos regímenes que existen. Ya que ese fue uno de nuestros objetivos más pretenciosos, la “simpleza.” Sólo queda agradecer a todos los que nos apoyaron e hicieron posible la concreción de nuestro seminario.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

2. General:

CACERES, Alberto y DREILING, Paola, El Impuesto al Valor Agregado, Errepar, (Buenos Aires, 1.997).

ENRICO, Federico A., RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo, Análisis del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones La Ley, (s.d.).

FENOCHIETO, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico, Edición La Ley, (Buenos Aires, 2001).

FLORES, Orlando Raúl, Comercio Internacional y Régimen Aduanero, Ediciones Jurídicas de Cuyo, (Mendoza, 1.993).

3. Especial:

COSENTINO, Mariano, Beneficios Fiscales y Aduaneros en Tierra del Fuego, Ediciones Cooperativas, (2.004).

PALAVECINO, Pablo, Exportaciones e Impuesto al Valor Agregado, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 1997).

VECCHIO, Gabriel y PELLE Enrique, Reintegro del IVA Atribuible a Exportaciones, 1° Edición Editorial Errepar, (Buenos Aires, 2008).

4. Otras Publicaciones:

Constitución de la Nación Argentina, (t.o. 1.853 y modif.).

Código Aduanero, (Ley N° 22.415, B.O. 23/03/1.981).

Circular (DGI) 1288, (B.O. 21/05/1.993).

Decreto 80/2001, (B.O. 29/01/2.001).

Decreto 1099/1998, (B.O. 24/09/1.998).

Decreto 1139/1988, (B.O. 01/09/1.988).

Dictamen (DAT) 23/2004.

Ley N° 24.331 (B.O. 17/06/1.994).

Ley Especial Fiscal Aduanera de Tierra del Fuego, (N° 19.640, B.O. 02/06/1.972).

Ley del Impuesto al Valor Agregado, (N° 23.349, t.o. 1.997).

Ley de Navegación (N° 20.094, B.O. 02/03/1.973)

Ley de Procedimiento Fiscal, N° 11.683, (t.o. 1.998).

NUOVA, María Florencia, Régimen de Fomento a las Exportaciones: Recupero del IVA, Facultad de Derecho, Universidad Austral, (Tucumán, 2.007).

RAMOGNINO, Rafael, Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/2003, Periódico Económico Tributario, (s.d.).

Resolución General (AFIP) 2000, (B.O. 06/02/2.006).

Resolución General (AFIP) 3397, (B.O. 24/10/2.012).

Resolución General (DGI) 3290, (B.O. 18/01/1.991).

Resolución General (DGI) 3571, (B.O. 18/08/1.992).

Resolución General (DGI) 3868, (B.O. 25/08/1.994).

Consultas a bases de información, en Internet: www.afip.gov.ar, (Marzo 2.013).

Consultas a bases de información, en Internet: www.infoleg.gov.ar, (Marzo 2013).

ÍNDICE

Prólogo.....	1
--------------	---

CAPITULO I ANTECEDENTES NORMATIVOS

1.- Introducción.....	2
2.- IVA: Principios generales de tributación.....	3
3.- Análisis de la cronología de la normativa aplicable.....	5

CAPITULO II CONCEPTOS BÁSICOS

1.- Código Aduanero.....	11
1.1.- Ámbito Espacial.....	11
1.2.- Importación y Exportación.....	13
1.3.- Mercaderías.....	16
2.- Ley de IVA.....	17
2.1.- Concepto de Exportación.....	17
2.2.- Tipos de Exportaciones.....	18
2.3.- Concepto de Exportador.....	19
2.4.- Tipos de Exportadores.....	21
3.- Régimen de Recupero del IVA.....	21
3.1.- Límites aplicables.....	25

CAPITULO III
RG (AFIP) 2000

1.- Estructura de la RG (AFIP) 2000.....	30
2.- Sujetos alcanzados.....	33
3.- Perfeccionamiento de las operaciones de exportación.....	34
4.- Límites al crédito fiscal a recuperar solicitado.....	34
5.- Regímenes aplicables, art. 43, 2° párrafo de la LIVA.....	37
5.1.- Régimen General de Recupero.....	37
5.1.1.- Condiciones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio, bajo el Régimen General.....	38
5.2.- Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización.....	40

CAPITULO IV
CRÉDITO FISCAL

1.- Crédito Fiscal: condiciones para su cómputo.....	42
2.- Afectación directa.....	46
3.- Afectación indirecta.....	47
4.- Caso particular: Bienes de Uso.....	49
5.- Ajuste anual.....	50
6.- Exportadores Impuros: Imputación del impuesto facturado e ingresos directos.....	52
6.1- Métodos.....	52

CAPITULO V
PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD

1.- Presentación.....	55
1.1.- Formalidades.....	56

1.2.- Metodología en la presentación.....	56
2.- Presentaciones rectificativas.....	60

CAPITULO VI

ETAPA POSTERIOR A LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD

1.- Introducción.....	61
2.- Comunicación de pago. Autorización de acreditación, devolución y/o transferencia.....	62
3.- Modificación del modo de efectivización del pago y solicitudes rectificativas después de emitida la comunicación de pago.....	64
4.- Solicitud para transferir créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación.....	66
5.- Compensación con retenciones y/o percepciones de IVA.....	66
6.- Compensación con Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social.....	67
7.- Compensación con otros impuestos.....	68

CAPITULO VII

PRESCRIPCIÓN

1.- Introducción.....	69
2.- Prescripción de la acción para solicitar recupero de IVA por el exportador.....	70
3.- Prescripción de la acción de impugnar el reintegro autorizado por parte del fisco.....	70

CAPITULO VIII
EL ROL DEL CONTADOR COMO AUDITOR

1.- Responsabilidad del contador.....	71
2.- Proveedores sujetos a auditoría.....	72
3.- Informe del contador certificante.....	74
4.- Normas de aplicación. Procedimientos de auditoría.....	74
5.- Modelo de Informe.....	75

CAPITULO IX
OPERACIONES ASIMILABLES A EXPORTACIONES

1.- “Exportaciones de Servicios”.....	83
2.- Exportaciones particulares.....	87
2.1.- Zonas Francas.....	87
2.2.- Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.....	89
3.- Operaciones asimilables a exportaciones.....	92
3.1.- Transporte Internacional de Pasajeros y Cargas y Servicios Conexos al Transporte.....	92
3.2.- Locaciones relacionadas con el Transporte Internacional.....	94
3.3.- Prestadores de Servicios Postales y Aprovechamiento de insumos a bordo.....	95
4.- Exportaciones por Cuenta y Orden de Terceros.....	96
5.- Otros supuestos mencionados en el art. 43 de la LIVA.....	97
5.1.- Beneficios para turistas extranjeros.....	98
5.1.1.- Bienes comprados por turistas extranjeros que sean llevados al exterior.....	98
5.1.2.- Servicios relacionados con el hospedaje en el país.....	100
5.2.- Convenios de Cooperación Internacionales.....	101

6.- Misiones Diplomáticas.....	102
7.- Donaciones de Fiscos Extranjeros.....	103

CAPITULO X

CASO PRÁCTICO: APLICACIÓN DEL LÍMITE

1.- Introducción.....	104
2.- Características generales del contribuyente.....	105
3.- Operaciones mensuales.....	105

CAPITULO XI

CASO PRÁCTICO INTEGRAL

1.- Características generales del contribuyente.....	115
2.- Proceso de fabricación.....	116
3.- Desarrollo del ejercicio práctico.....	117
4.- Análisis del crédito fiscal.....	119
5.- Carga en el aplicativo IMPFAC (Impuesto facturado).....	119
Conclusión.....	126
Índice Bibliográfico.....	128
Índice Analítico.....	130

RESUMEN

En nuestro trabajo hemos desarrollado exclusivamente el régimen de reintegro del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para las exportaciones de bienes, no abordando el análisis del régimen de recupero aplicable a las exportaciones de servicios y sólo mencionando a aquellas actividades que reciben un tratamiento asimilables a las exportaciones.

Comenzamos su desarrollo con una breve reseña de los criterios de gravabilidad en el comercio internacional y las políticas de fomentos a las exportaciones legisladas tanto en el Código Aduanero (C.A.) como en las leyes particulares de los tributos internos, con el objetivo de situar al lector en el tema a abordar.

Pues, si bien son diversos los incentivos que el Estado promueve para fomentar las exportaciones, nos limitamos a analizar sólo uno de ellos: “El Recupero del IVA por la Exportación de Bienes”. Para lo cual realizamos un análisis de los conceptos teóricos involucrados y de las disposiciones normativas contenidas tanto en la ley del IVA y su Decreto Reglamentario (DR), como en la Resolución General (RG) (AFIP) 2000.

En lo que respecta a la Ley del IVA, se analizó principalmente el art. 43 y todos aquellos otros artículos vinculados a éste, en donde se manifiesta el régimen de reintegro atribuible al exportador y las modalidades de compensación que posee, como así también los requisitos que debe cumplir y los límites para efectuar tal compensación.

Luego se estudiaron las formalidades, procedimientos y plazos, que según la RG (AFIP) 2000, debe seguir el exportador a los efectos de solicitar el reintegro ante el organismo fiscal, explicando, a su vez, las

variantes cuando se opte por el régimen de reintegro simplificado o cuando el exportador esté obligado a solicitar el reintegro por el régimen sujeto a fiscalización previa.

Concluimos con la exposición de un caso práctico de una empresa exportadora con el objetivo de aplicar las cuestiones teóricas analizadas en el presente trabajo.