



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

REINTEGRO DE IVA POR EXPORTACIÓN DE BIENES

Autores: Gali, Erika Vanesa

Rossi, Fernanda Alicia

Director: Nuova, María Florencia

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo brindar información teórico-práctica sobre el marco regulatorio que rige el reintegro del Impuesto al Valor Agregado (IVA) vinculado con operaciones de exportación de bienes. Los exportadores a efectos de obtener los bienes que comercializan hacia el exterior, adquieren bienes y/o servicios en el mercado interno, esas adquisiciones generan para el exportador créditos fiscales por IVA, que, previo se dé cumplimiento a los requisitos legales, pueden acreditarse contra otros impuestos, solicitarse su devolución en efectivo o transferirse a terceros.

En principio realizamos una explicación breve de los conceptos básicos para la mejor comprensión del tema. Luego explicamos que los créditos fiscales de operaciones vinculadas a las exportaciones y que podrán recuperarse deberán determinarse de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la ley de IVA.

Analizamos también las disposiciones establecidas por el artículo 43 de la ley de IVA y los artículos relacionados en su Decreto Reglamentario (DR), y también lo establecido por la Resolución General (RG) (AFIP) 2.000. Se expone todos los pasos necesarios que debe llevar a cabo quien desee

presentar una solicitud de reintegro del IVA ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), por el Régimen General. Posteriormente con el fin de ejemplificar los conceptos antes analizados realizamos un caso práctico. En el mismo pueden verse las distintas pautas a seguir para determinar el cálculo del importe a recuperar del IVA por exportaciones de bienes.

Prólogo

En el presente trabajo quisimos dejar plasmado el gran interés que despertó el tema del recupero de IVA por exportaciones en nosotras, ya que hoy en día tiene una gran importancia en el ejercicio profesional del contador público nacional como asesor impositivo de empresas.

Actualmente, las compañías productoras locales que desean ampliar su negocio, deben exportar sus bienes a otros mercados que los demanden, por ende, se les presenta la necesidad de proyectar y planificar el impacto que tendrá en su flujo de fondos el impuesto al valor agregado que pagan en las compras de materiales y servicios necesarios y que forman parte de su costo de producción.

Tenemos en cuenta que en esta era globalizada en la que se desempeñan las empresas, es fundamental poder encajar sus productos en el exterior, y por ello, poder realizar correctamente, sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, por este motivo es que indagamos en este atractivo tema en nuestro trabajo de seminario, y de tal manera realizar este material, para que pueda ser consultado por nosotras de aquí en adelante en el ejercicio de nuestra profesión como para terceros interesados. En la

confección del presente texto, tratamos de profundizar los diversos temas planteados sin dejar de abordar y plasmar simpleza en la redacción, con el objetivo de lograr un trabajo de rápida lectura para quien lo consulte con posteridad. No podemos dejar de agradecer a la C.P.N. María Florencia Nuova, por su apoyo y guía constante durante la preparación del presente trabajo, sin dudas, sin su correcta intervención, hubiera sido mucho más ardua nuestra investigación, desarrollo y armado del trabajo.

Esperamos que nuestro esfuerzo, que fue plasmado en el presente, además de darnos utilidad a nosotras, le sirva a estudiantes o profesionales de las ciencias económicas que deseen conocer acerca de este tema.

CAPITULO I

CONCEPTOS BÁSICOS

Sumario: 1- Introducción. 2- Exportaciones. 3- Exportadores. 4- Exportadores “Puros” e “Impuros”. 5- Exportadores por cuenta y orden de terceros. 6- Insumo. 7- Principio de tributación del Impuesto al Valor Agregado.

1- Introducción

En este capítulo explicaremos los conceptos básicos que necesitamos para el desarrollo de nuestro trabajo con el fin de facilitar el entendimiento del mismo.

2- Exportaciones

Según la Real Academia Española, la exportación es simplemente la salida de un producto de un determinado país con destino a otro, atravesando las diferentes fronteras que separan las naciones.

Para economía, una exportación es cualquier bien o servicio enviado a otra parte del mundo con propósitos comerciales. ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Wikipedia, la enciclopedia libre, en internet: es.wikipedia.org/wiki/exportación, (22/05/2012).

Vale aclarar que “Exportación stricto- sensu” o “Exportación propiamente dicha” significa:

- Según el Código Aduanero la “Extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero”⁽²⁾ .
- Según el Decreto 692/98 reglamentario de la ley de IVA (DR del IVA) “la salida del país con carácter definitivo de bienes transferido 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”.

Entonces, para que haya exportación la segunda norma exige la salida de la mercadería del país con carácter definitivo; mientras que la ley aduanera requiere para que haya exportación que la mercadería salga del territorio aduanero, entendiéndose por territorio aduanero a la parte del territorio sometida a soberanía argentina en el que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones económicas a las importaciones y exportaciones.

En tal sentido, a los efectos de la aplicación del régimen que nos ocupa se deberá atender la definición de exportación establecida por el decreto reglamentario de la ley del gravamen, debiendo salir la mercadería con carácter definitivo.

⁽²⁾ Art. 9, Inc. 2, Código Aduanero, Ley 22.415, (B.O.02/03/81)

3- Exportadores

Según la Real Academia Española “EXPORTADOR” (latín: exportato) es quien exporta. Es quien extrae géneros de un país a otro.

Es la persona natural o jurídica que lleva a cabo una exportación⁽³⁾.

Podemos decir que es la persona natural o jurídica que se dedica a enviar productos nacionales o nacionalizados al exterior, legalmente, con el objeto que aquello sea usado y consumido en el extranjero.

El artículo 74 del DR de la ley de IVA dispone que “A los fines de lo previsto en el artículo 43 de la ley, se entenderá como exportador, a aquel por cuya cuenta se efectúe la exportación, se realice esta a su nombre o a nombre de un tercero [...]”

A su vez, el Código Aduanero, en su título III “Importadores y Exportadores”, artículo 91, apartado 2, los define como aquellas “[...] personas que en su nombre exportan mercaderías, ya sea que las lleven consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieran expedido [...]”.

En primer término debemos mencionar que la definición de “exportador” no se encuentra legislada en la ley de IVA, pero si en su Decreto Reglamentario. Y en segundo lugar podemos decir que las definiciones de “exportadores” que establece el Decreto Reglamentario no son coincidentes con la que establece el Código Aduanero.

Teniendo en cuenta que se trata de dos conceptualizaciones que no son equivalentes, Cáceres y Dreiling ⁽⁴⁾ señalan que “ De la comparación de ambos textos legales podemos establecer que el artículo 74 del Decreto

⁽³⁾ Gerencia y negocios. com, en internet: www.gerenciaynegocios.com/diccionario. (22/05/2012).

⁽⁴⁾ CÁCERES, Alberto; DRELING Paolo, “El impuesto al valor agregado “, (2004), pág.753.

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”.

A los efectos de aplicar el régimen especial de exportaciones previsto en la ley de IVA rige la norma específica ante la norma general. En consecuencia, de acuerdo a la autonomía del derecho, nos inclinamos por la definición establecida en el DR de la ley de IVA.

4- Exportadores “Puros” e “Impuros”

Podemos diferenciar entre dos tipos de exportadores, los Puros y los Impuros⁽⁵⁾. Los exportadores puros son quienes realizan la totalidad de sus operaciones en el mercado externo, es decir los que se dedican exclusivamente a efectuar operaciones de exportaciones, y los exportadores impuros son quienes actúan tanto en el mercado externo, como en el interno, es decir venden en el país y en el exterior.

5- Exportaciones por cuenta y orden de terceros

Según la RG (AFIP) 2.000 en su artículo 35 “Se consideran operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros, aquellas encomendadas por el propietario de la mercadería a mandatarios,

⁽⁵⁾ OKLANDER, Juan, “Recupero de IVA por exportaciones”, 1° ed. (Bs. As., 2.006), pág. 34.

consignatarios u otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden del mencionado propietario.

En consecuencia, reviste el carácter de intermediación la intervención de quien documenta aduaneramente, por cuenta del tercero exportador, las operaciones descritas en el párrafo anterior, en tanto no exista transferencia de dominio de los bienes”.

De esta manera, nos encontramos con dos sujetos, por un lado, el propietario de los bienes cuya venta se encomendó y por el otro el intermediario, quien documenta aduaneramente la operación de exportación, sin que exista una transferencia de dominio de los bienes en cuestión entre ambos sujetos.

Por tal motivo, la RG (AFIP) 2.000 dispone en su articulado (artículos 35 hasta 42 inclusive y anexo XI) el procedimiento a aplicar con respecto a este tipo de operaciones.

El artículo 36 de la RG (AFIP) 2.000 establece “a los fines establecidos en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley de IVA, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se entiende 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...”

6- Insumo

Según la Real Academia Española, “insumo” significa “conjunto de bienes empleados en la producción de otros bienes”.

Utilizaremos el término “insumo” en su acepción más amplia, abarcando por igual, tanto a los bienes “insumidos” propiamente dichos,

como a los “consumidos”, así como también a los servicios que tengan vinculación o que resulten necesarios para las operaciones que generan el derecho al recupero de IVA por exportaciones.

7- Principio de tributación del Impuesto al Valor Agregado en la Argentina

Con el propósito de evitar la superposición de los tributos que alcanzan a los bienes y servicios que se transan en el ámbito del comercio internacional (en cuanto que país debe percibir los impuestos) podemos distinguir dos criterios para definir qué Estado debe gravar el consumo. Estos son:

- Principio de país de destino:
El país exportador no grava los conceptos exportados, y los bienes quedan alcanzados por los impuestos del país donde se van a consumir y a la misma tasa que los de origen local. Este principio supone que se dispensará el mismo tratamiento a los bienes importados respecto de los nacionales, sin discriminación alguna.
Este método se caracteriza por la atribución del derecho de imposición del país de destino e implica el reconocimiento de la potestad tributaria del país del importador.
- ✓ Sus características consisten en:
 - Atribuir el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume, y
 - reconocer la potestad tributaria de los países de los compradores.
- Principio de país de origen:

Los productos exportados sólo se gravan en el país productor o exportador, independientemente de que el destino de los mismos sea para su consumo interno o exportación (los impuestos forman parte del precio), eximiéndose de tributos en donde se importan.

Este método se caracteriza porque se retiene la potestad tributaria en el país de origen, mientras que los países de los compradores no tendrían posibilidades de aplicar impuestos.

En nuestro país rige el sistema del país de destino en contraposición con el del país de origen. Este principio también ha sido mayoritariamente adoptado en los diferentes tratados y acuerdos internacionales en la materia.

CAPITULO II

CRÉDITOS FISCALES VINCULADOS A LAS EXPORTACIONES

Sumario: 1- Introducción. 2- Método de Apropiación de los créditos fiscales. 2.1) créditos fiscales de apropiación directa. 2.2) créditos fiscales de apropiación indirecta. 2.3) créditos fiscales sujetos a prorrateo. 2.4) créditos fiscales provenientes de bienes de uso.

1- Introducción

Los créditos fiscales de operaciones vinculadas a las exportaciones y que puede recuperarse por algún mecanismo de los establecidos en el capítulo anterior, debe determinarse de acuerdo con lo dispuesto en los artículo 12 y 13 de la ley de IVA cumpliendo con los requisitos y quedando comprendido dentro de alguna de las categorías que explicaremos en el punto 2.

Las condiciones que debe cumplir el crédito por las adquisiciones de bienes y servicios para su cómputo son:

- 1- Deben estar vinculadas con actividades gravadas; es decir que el impuesto facturado se vincule con la consecución de operaciones gravadas por el impuesto.
- 2- Las operaciones que originen el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador, el débito respectivo (acreencia sujeta a condición).

- 3- El impuesto debe ser facturado y discriminado conforme a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes (principio de la discriminación formal del gravamen).
- 4- Que el impuesto facturado no sea superior al importe que resulte de aplicar la alícuota sobre la base de medida (regla de tope).
- 5- Que el crédito fiscal debe imputarse en el periodo fiscal que se liquida (criterio financiero de cómputo del crédito).
- 6- Corresponder a una operación existente (principio de la realidad económica).

2- Métodos de apropiación de los créditos fiscales

Los métodos de apropiación de los créditos fiscales contenidos en los artículos 12 y 13 de la ley de IVA, fijan las siguientes reglas:

- Cuando las adquisiciones que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que debe ser estimada por el responsable (artículo 13 párrafo 1°).
- Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio deben ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes teniendo en cuenta los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso (art. 13 párr. 2°).

El concepto de vinculación con las operaciones gravadas significa la relación de la necesidad de la compra, directa o indirectamente, con la producción de bienes, obras o servicios⁽⁶⁾, cualquiera que fuere la etapa de

⁽⁶⁾ REIG, E., “El impuesto al valor agregado”. Edición contabilidad moderna (Buenos Aires, 1976), pág.503.

su aplicación. Para definir vinculación debe partirse de un entendimiento discreto y razonable que permita inferir al momento de la compra -criterio financiero- la conexión entre adquisiciones y operaciones gravadas, es decir, se prescinde del período fiscal en que se produzca la utilización del insumo o prestación adquirida. Por lo tanto, su imputación no puede alterarse por la circunstancia de que, con posterioridad a su adquisición, los referidos bienes fuesen afectados por alguna causa (por ejemplo, un siniestro).

Los créditos fiscales vinculados a las exportaciones pueden quedar comprendidos en alguna de las siguientes cuatro categorías⁽⁷⁾:

- Créditos fiscales de apropiación directa
- Créditos fiscales de apropiación indirecta
- Créditos fiscales sujetos a prorrateo
- Créditos fiscales provenientes de bienes de uso.

Temas que desarrollaremos posteriormente.

2.1) Créditos fiscales de apropiación directa

Son aquellos que surgen de bienes o servicios que pueden vincularse directamente al bien exportado, sin necesidad de recurrir a prorrateos, ni a ningún otro mecanismo indirecto de asignación. Al respecto, dispone el artículo 55 del D.R. de la ley de IVA, que no será necesario efectuar el prorrateo a que se refiere el artículo 13 de la ley de IVA, “en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación”. Es decir que el reglamento establece que no es necesario efectuar el prorrateo cuando pueda aplicarse el criterio de integración física.

⁽⁷⁾ FENOCHIETO, Ricardo, “Impuesto al valor agregado, análisis económico, técnico y jurídico”, (s.d.) pág.895.

2.2) Créditos fiscales de apropiación indirecta

Son aquellos que pueden asignarse a un determinado bien o servicio, a través de algunos mecanismos indirectos, como puede ser en el supuesto del gasto por alquiler de inmuebles, el espacio ocupado por metro cuadrado. Es decir, son gastos que se asignan en forma directa a un centro de costos, y a través de estos, a los bienes y servicios que se producen.

A propósito del método de apropiación utilizable debemos decir que la redacción del artículo 13 de la ley de IVA no ofrece dudas con respecto a la prioridad que debe respetarse: “solamente cuando la apropiación directa del IVA de las adquisiciones a las operaciones gravadas no fuera posible, podrá recurrirse al método de apropiación indirecta” ⁽⁸⁾.

2.3) Créditos fiscales sujetos a prorrateo

Son aquellos créditos fiscales originados en bienes, locaciones y prestaciones que no pueden asignarse ni directa ni indirectamente a los bienes o servicios que se exportan, ni a los que se venden o prestan en el mercado interno, y consecuentemente deben prorratearse en función de los ingresos. A los efectos de apropiar los créditos fiscales indirectos la RG (AFIP) 2.000 establece un procedimiento específico el cual se encuentra descrito en el apartado A del anexo V de la misma. Dicho procedimiento consiste en la determinación de un coeficiente, el cual, multiplicado a la totalidad del crédito fiscal de afectación indirecta arroja el IVA a computar en concepto de crédito fiscal indirecto.

La fórmula del cálculo señalado del coeficiente no dista demasiado del procedimiento establecido en el artículo 13 de la ley de IVA.

⁽⁸⁾ OKLANDER, Juan, op. cit., pág. 44.

El artículo 7 de la RG (AFIP) 2.000 establece que “Cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero, se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones comprendidas en esta resolución general, deberá realizarse la apropiación de los respectivos importes, aplicando el procedimiento que se establece en el Apartado A) del Anexo V de la presente resolución general”

Este artículo contempla las adquisiciones en las que debe aplicarse el método de asignación indirecta remitiéndose a lo que establece al respecto el Apartado A del Anexo V, en el cual se determina el coeficiente que resulte de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación -neto del valor de los bienes importados temporariamente, en su caso- por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectúan las operaciones que se declaran, al que se agregó la aclaración en el sentido de que las estimaciones deben ajustarse al determinar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio.

Debe considerarse, a los efectos del prorrateo a que se refiere el artículo 13 de la ley del IVA, que como el crédito fiscal correspondiente a los bienes destinados a exportación puede computarse en la liquidación del gravamen contra el débito fiscal proveniente de las operaciones efectuadas en el mercado interno, los ingresos derivados de las mismas deberán adicionarse a las operaciones gravadas, para determinar la porción de crédito fiscal computable.

2.4) Créditos fiscales provenientes de bienes de uso

Puede también recuperar el crédito fiscal de aquellos bienes de uso utilizados para producir bienes o servicios destinados a la exportación, en proporción a la afectación de los mismos. Para poder recuperar se debe

cumplir que esté la habilitación del bien, la real afectación a exportaciones realizadas en el periodo y, no superar el límite que resulta de aplicar la tasa del impuesto sobre el valor exportado. La Administración admitió, a través de los dictámenes (DAT) 1/92⁽⁹⁾, 26/95⁽¹⁰⁾, 36/98⁽¹¹⁾ y 66/98⁽¹²⁾ que el IVA proveniente de adquisiciones de bienes de uso puede recuperarse sin interesar en qué proporción dichos bienes se vinculan con cada una de las exportaciones, siempre y cuando cumplan con los anteriores requisitos, descartando así las interpretaciones que limitaban el recupero a la proporción resultante de computar la vida útil de este tipo de bienes.

Tal criterio se ratifica a través de lo dispuesto en el último párrafo del ANEXO V de la RG (AFIP) 2.000 el que establece que “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 refieren la presente resolución general, realizadas en el periodo y hasta la concurrencia del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del gravamen”.

⁽⁹⁾ Dictamen (DAT) 36/98,(30/06/98), Boletín Impositivo AFIP, pág.1.701.

⁽¹⁰⁾ Dictamen (DAT) 66/98, (27/10/98), Boletín Impositivo n° 26, pág.1.701.

⁽¹¹⁾ Dictamen (DAT) 36/98, (30/06/98), Boletín Impositivo – AFIP 17, pág. 2.103.

⁽¹²⁾ Dictamen (DAT) 66/98, (27/10/98), Boletín Impositiva n°26, pág.1.701.

CAPITULO III

RÉGIMEN DE RECUPERO DE IVA POR EXPORTACIONES

Sumario: 1- Tratamiento de las exportaciones en el IVA. 2- Régimen de recuperó de IVA establecido por el artículo 43. 3- Impuesto facturado: límites. 3.1) Primer límite: aplicación de la alícuota general vigente a las operaciones de exportación. 3.2) Segundo límite: Exportaciones de productos beneficiados con liberación de IVA. 4- Limitaciones comunes a los créditos fiscales en general.

1- Tratamiento de las exportaciones en el IVA.

Las exportaciones en nuestro país están reguladas en la ley de IVA, en primer término por la exención establecida en su inc. d) del artículo 8 donde establece que las exportaciones están exentas del impuesto.

“A diferencia de lo que sucede con la mayoría de las exenciones, las exportaciones de bienes se encuentran gravadas a tasa cero, es decir, se permite a través de distintos mecanismos, el recuperó del crédito fiscal de los bienes, servicios y locaciones vinculadas a las mismas⁽¹³⁾.”

Las exportaciones también están tratadas en segundo término por el régimen especial legislado en el artículo 43 y siguiente de la ley de IVA, como así también en su decreto reglamentario desarrollados en el presente capítulo.

⁽¹³⁾ FENOCHIETTO, Ricardo, op.cit., pág.887.

Para poder entender mejor el tratamiento del mismo es importante aclarar que como dijimos en el capítulo I existen dos clases de exportadores, los que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo y los que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, con lo cual se presentan dos situaciones:

-) para los exportadores puros, que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo, al no existir ventas en el mercado local, no se genera Débito Fiscal, por lo cual todo el crédito fiscal facturado por sus proveedores de insumos y servicios se les va acumulando.

-) para los exportadores impuros que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, al realizar ventas en el mercado local se genera Débito Fiscal.

2- Régimen de recupero de IVA establecido por el artículo 43

El primer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA define uno de los métodos de recupero de IVA por exportaciones estableciendo: “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 en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable...”

Este párrafo dispone que los exportadores que tienen crédito fiscal lo puedan computar contra el impuesto que en definitiva adeudan por sus operaciones gravadas en el mercado interno siempre que se encuentre debidamente facturado y no hubiera sido utilizado por el responsable. Esta

compensación resulta de aplicación sólo para los exportadores impuros dado que éstos generan, por sus operaciones en el mercado interno, débitos fiscales que pueden compensar contra los créditos fiscales originados en adquisiciones de bienes o servicios destinadas a operaciones de exportación. Estos importes se deben actualizar mediante la aplicación del índice general de precios al por mayor, nivel general, referidos al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por AFIP.

El segundo párrafo establece: “Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.)”.

En forma previa al análisis de este segundo párrafo, definimos brevemente los términos acreditación, devolución y transferencia para su mejor comprensión:

Acreditación: Permite al exportador computar los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación contra futuras obligaciones impositivas cuya recaudación esté a cargo de la AFIP (Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, etc.).

Devolución: Consiste en el reintegro monetario por parte del fisco del monto de créditos fiscales susceptibles de ser reintegrados.

Transferencia: Es la cesión a título oneroso de la disposición de los créditos fiscales a favor de un tercero o de varios para que lo utilice en la cancelación de sus propias obligaciones tributarias.

Retomando el análisis, el segundo párrafo del artículo 43 completa la enumeración de las alternativas de recupero del impuesto vinculado con exportaciones para los exportadores puros y los exportadores impuros, en los casos que la compensación permitida por este artículo no pudiera realizarse o solo se efectúe parcialmente.

“Aquí se plantea el interrogante si la ley está imponiendo un orden de prelación a seguir, respecto a las distintas alternativas de recupero previstas, o el exportador puede optar indistintamente por la compensación, acreditación, devolución o transferencia”.⁽¹⁴⁾

Al respecto citaremos distintas opiniones doctrinales:

“... la solicitud de reintegro de los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación, puede tratarse de una solicitud de Devolución, Acreditación, Compensación o Transferencia, o una combinación de ellos. Esto se debe a que el exportador puede optar cuál será el destino de los fondos disponibles (crédito fiscal vinculado a exportaciones por el cual se solicita el reintegro)”.⁽¹⁵⁾

“Si bien en el primer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA se utiliza la expresión podrán, existe un orden de prelación obligatorio, determinado a través del segundo párrafo de este artículo, de forma tal, que sólo en la medida que no sea posible efectuar el cómputo del crédito fiscal de las operaciones vinculadas a las exportaciones contra otras efectuadas en el mercado interno (recién verificada esta situación), el mismo les será compensado contra otros impuestos a cargo de la D.G.I., devuelto, o en su defecto, se permitirá la transferencia a terceros”.⁽¹⁶⁾

⁽¹⁴⁾ NUOVA, María Florencia, “Monografía Régimen de Fomento a las Exportaciones : El Recupero del IVA”, Especialización en el Derecho Tributario, Universal AUSTRAL, Facultad de Derecho, pág. 10

⁽¹⁵⁾ Consultas en Internet: www.afip.gov.ar, (20/10/05).

⁽¹⁶⁾ FENOCHIETTO, Ricardo, op.cit., pág.888.

“Para que proceda el recupero del IVA crédito fiscal, éste debe previamente absorberse contra los débitos fiscales del mercado interno”.⁽¹⁷⁾

“... no es una opción del contribuyente sino, por el contrario, un orden expreso de prelación”.⁽¹⁸⁾

“... debe recurrirse en primera instancia a la compensación. Si la misma no pudiera realizarse o sólo pudiera efectuarse parcialmente, recién entonces serán válidas las restantes vías de utilización”.⁽¹⁹⁾

La “...opción no existe en tanto exista monto de impuesto a ingresar, ya que en este caso el exportador no tendrá otra opción válida que compensar contra dicho monto el crédito fiscal proveniente de operaciones de exportación...”⁽²⁰⁾ al respecto aclara en su trabajo la profesora Nuova María Florencia que la primera aseveración carece de sustento legal coincidiendo con el resto de las afirmaciones, criterio que compartimos.

De tal forma el artículo está estableciendo un orden a seguir:

- En primer lugar se debe compensar los créditos fiscales vinculados con operaciones de exportación con los débitos fiscales de operaciones en el mercado interno. Esta afirmación encuentra sustento en el hecho que el exportador debe revestir el carácter de Responsable Inscripto frente al IVA; en caso contrario, el impuesto no le sería facturado en forma discriminada por parte de sus proveedores y, por consiguiente el exportador no podría recuperarlo. Al revestir la mencionada condición está obligado –según R.G. (AFIP) 715– a

⁽¹⁷⁾ MAECHEVSKY, Rubén A., “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral.”, ERREPAR, (Buenos Aires, 2.006), pág.1.247.

⁽¹⁸⁾ *Ibidem*, pág.1.249.

⁽¹⁹⁾ RISO, Mónica, BARRERA, Marcela, GONZALEZ, Gabriela, “IVA, Análisis y Práctica”, 2ª Edición, (Buenos Aires, 2.004), pág.178.

⁽²⁰⁾ PALAVECINO, Pablo, *op.cit.*, pág.123.

presentar mensualmente declaraciones juradas; condición a su vez necesaria –según lo dispone la R.G. (AFIP) 2.000– para tramitar el recupero del mencionado tributo. Por otra parte, entendemos que, existiendo la posibilidad de compensar, carecería de lógica que el exportador que hubiere determinado en un período fiscal un saldo a favor del fisco, opte por ingresar el mismo pudiendo utilizar los créditos fiscales de las operaciones de exportación a efectos de disminuirlo o anularlo;

- En segundo término, si la compensación no fuera posible o no se compensara la totalidad de los créditos fiscales, puede solicitarse su acreditación.

Si la acreditación no fuera posible puede solicitarse, a opción del exportador, la devolución o la transferencia de los créditos fiscales resultantes.

Como norma reglamentaria la RG (AFIP) 2.000 en el punto B) de su Anexo V establece el orden que debe seguirse a efectos de determinar el crédito fiscal por el que puede solicitarse la acreditación, devolución o transferencia a terceros:

- a. En primer término debe determinarse el impuesto que adeuda el responsable por operaciones gravadas en el mercado interno, que surge de la diferencia entre débitos y créditos fiscales atribuibles a operaciones realizadas en el mercado interno. Al importe resultante, si correspondiera, deberá detraerse el saldo a favor técnico –primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen– de los períodos anteriores atribuibles a operaciones en el mercado interno.
- b. Si del cálculo detallado precedentemente resultara un saldo a pagar, se aplicarán contra el mismo las retenciones, percepciones y saldos de libre disponibilidad.

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

d. Por el Crédito Fiscal atribuible a exportaciones que no pudiera ser compensado, puede solicitarse la acreditación, devolución o transferencia, siempre y cuando se dé cumplimiento a los requisitos y formalidades que se establecen.

3- Impuesto Facturado: Límites.

El segundo y el tercer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA establecen dos límites cuantitativos en cuanto al monto de créditos fiscales a solicitar en devolución, acreditación o transferencia:

- El que resulta de aplicar la alícuota del impuesto sobre el monto de la exportación (2° párrafo in-fine)
- Cuando se exportan productos beneficiados con liberaciones de IVA que, según la realidad económica, benefician al propio exportador, en cuyo caso no puede excederse a lo efectivamente tributado.

3.1) Primer límite: aplicación de la alícuota general vigente a las operaciones de exportación.

El segundo párrafo establece el primero de los límites, que consiste en aplicar la alícuota general del impuesto vigente al momento del perfeccionamiento de las exportaciones (establecidas en el primer párrafo del

artículo 28 de la ley de IVA) sobre el total de operaciones de exportación; con independencia de la alícuota a la que hubiesen estado alcanzados los bienes y/o servicios exportados en el caso de que se hubieran vendido en el mercado interno.

Tal criterio ha sido sostenido por el fisco en su dictamen 42/1998⁽²¹⁾, en el cual manifestó que independientemente de la alícuota a la cual hubieran estado alcanzados en el mercado interno los productos exportados, la alícuota aplicable a efectos de determinar el monto máximo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 43 de la ley es aquella establecida en el primer párrafo del artículo 28 de esta. Es decir que para exportaciones de bienes con una tasa reducida del 10,50% a los efectos de determinar el tope corresponde aplicar la alícuota general del 21% sobre el valor FOB, amparando de esta manera 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.

Adicionalmente, la nota externa 2/2003 dispuso que la alícuota aplicable a los efectos del cálculo del límite establecido en el artículo 43 es la vigente a la fecha de cumplimiento de cada permiso, aclaración que se originó como consecuencia del cambio de alícuota general⁽²²⁾ que operó en el período Noviembre 2002- Enero 2003.

El decreto reglamentario complementa lo anterior disponiendo en su artículo 75 lo siguiente: “a los efectos de la determinación del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley de IVA, 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”.

⁽²¹⁾ Dictamen (DAT) 42/1.998.

⁽²²⁾ El cambio de alícuota fue establecido por Decreto 2.312/2.002, (B.O.: 14/11/2.002)

Cuando puede demostrarse fehacientemente, en la forma y condiciones que al respecto resuelva la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, que el importe del aludido límite, calculado de acuerdo a lo prescripto en el párrafo anterior, es inferior al monto del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, realizadas en el periodo fiscal, se considera este último en reemplazo de aquel.

El remanente del saldo resultante de la compensación dispuesta en el primer párrafo del citado artículo 43 originado en la aplicación del referido límite, puede trasladarse a los periodos fiscales siguientes, teniendo en cuenta, para cada uno de ellos, el mencionado límite máximo aplicable.

Esto fue aclarado por el Dictamen (DAT) 74/95 ⁽²³⁾ en el cual manifiesta que el valor computable para determinar el límite de recupero de IVA es aquel que surja por aplicación de las normas aduaneras.

La mencionada normativa establece que el valor imponible de la mercadería que se exporta para consumo es el valor FOB (siglas en inglés: free on board) en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT (free on truck) o el valor FOR (free on rail), según el medio de transporte que se utilice, en operaciones efectuadas por vía terrestre.

El valor así determinado comprende todos los gastos ocasionados hasta el puerto, aeropuerto o lugar en donde se carga la mercadería con destino al exterior sin incluir los derechos y/o tributos que graven la exportación.

⁽²³⁾ Dictamen (DAT) 74/95, (17/07/1.995). Boletín de la DGI 509, pág. 853.

Tal definición de valor tiene como fundamento permitir el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exporta (en los términos establecidos en los citados artículos) como consecuencia de una operación realizada entre partes independientes.

De esta manera, al valor FOB a considerar se debe deducir el monto de los bienes importados en forma temporaria.

3.2) Segundo límite: Exportación de productos beneficiados con liberación de IVA:

El tercer párrafo del artículo 43 establece el segundo de los límites. Textualmente dispone que: “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 en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectúe la exportación”.

La finalidad de esta restricción es evitar que dos empresas, a través de operaciones ficticias, intenten recuperar o computar como crédito un impuesto al valor agregado que no fue ingresado al fisco.

En tal sentido, en el caso de que opere la vinculación económica entre la empresa promotora y la empresa exportadora, la ley limita el monto de crédito fiscal susceptible de ser recuperado por la empresa exportadora a aquel que le hubiera correspondido a la empresa liberada si hubiese efectuado las exportaciones por su cuenta.

El DR complementa lo anterior disponiendo en su artículo 76 lo siguiente: "...se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que la situación prevista en dicha norma se configura cuando el beneficiario del régimen que otorga la liberación del impuesto en el mercado interno realice sus exportaciones por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con él, en razón del origen de sus capitales, de la dirección efectiva del negocio, del reparto de utilidades, o de cualquier otra circunstancia que indique la existencia de un conjunto económico. Asimismo se presumirá la existencia de la vinculación a que se refiere el párrafo anterior, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del aludido beneficiario o determinada categoría de ellas sea absorbida por dicho exportador, o cuando la casi totalidad de las compras de este último o de determinada categoría de ellas, sea efectuada al primero".

O sea que para esos casos se establece que el recuperador no podrá superar al IVA efectivamente tributado, sea quien fuere el que efectúe la exportación, suma que resulta de aplicar la tasa del gravamen sobre el valor FOB de la exportación.

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

También, presume *iuris tantum* (admitiendo prueba en contrario) la existencia de vinculación, cuando la totalidad de las operaciones del beneficiario o determinada categoría de ella absorbida por el exportador o

cuando la totalidad de las compras del exportador o determinada categoría de ella sean efectuadas al beneficiario.

Existen diversos antecedentes jurisprudenciales del tema, uno de ellos es la causa “Barmit SA”⁽²⁴⁾ donde la Corte Suprema de Justicia se expidió en el tema confirmando el decisorio del tribunal de alzada y rechazando la demanda promovida por la actora con el objeto de que la AFIP le reintegrase una determinada suma en concepto de crédito fiscal IVA por exportaciones, ello, por cuanto se tuvo por comprobada la existencia material de vinculación económica entre la beneficiada y la exportadora, independientemente de que las circunstancias configurativas de tal vinculación no estuviesen contempladas explícitamente en el reglamento que se encontraba en ese entonces vigente.

En cambio, en la causa “Amp San Juan”⁽²⁵⁾ se resolvió que el límite que nos ocupa no resulta aplicable, dado que su finalidad es la de evitar que el sujeto promocionado con liberación del IVA en el mercado interno, exporte sus productos a través de un tercero exportador, formalmente distinto, pero que en la realidad económica es él mismo, cosa que no sucede cuando los productos que se exportan no son los mismos que se adquieren a la promocionada, sino que son insumos que pasan a ser parte integrante de un producto final distinto.

⁽²⁴⁾ Corte Suprema de Justicia de la Nación , “Barmit SA con DGI”,(14/06/2.001)

⁽²⁵⁾ “Amp. San Juan SA” TFN Sala D , (17/09/ 2.002)

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>	<u>Ref.</u>
Empresa Promovida o Liberada		
Compras de insumos destinados a la		
Venta de bienes a la exportadora	\$100.000	(I)
IVA CF	\$ 21.000	(II)
Venta de bienes a la exportadora	\$150.000	(III)
Empresa exportadora		
IVA CF (por compras a la liberada)	\$ 31.500	(IV)= (III) x21%
Valor FOB exportaciones	\$200.000	(V)
 <u>LIMITES</u>		
Límite art 43, segundo párrafo	\$42.000	(VI)= (V) x21%
Límite art 43, tercer párrafo	\$21.000	(VII)= (II)

El ejemplo ilustra la forma con que operan los límites del artículo 43, el cual, en caso de que no hubiese vinculación económica con un proveedor que goce de una liberación en el impuesto el límite estaría dado por el segundo párrafo del artículo 43 (punto VI), el cual ascendería a \$42.000.

Al existir vinculación económica, el artículo 43, tercer párrafo, transfiere al exportador el monto que podría haber recuperado la empresa liberada, el cual ascendería a \$21.000 para el ejemplo que nos ocupa (punto VII).

4- Limitaciones comunes a los créditos fiscales en general

Los créditos fiscales de operaciones vinculadas a las exportaciones y que puede recuperarse por algún mecanismo, debe determinarse de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la ley de IVA ya analizados.

Por lo tanto, el cuarto párrafo del artículo 43 de la ley de IVA fija otra limitación más al IVA recuperable por exportaciones y operaciones asimiladas, remitiéndose finalmente a las disposiciones contenidas en los artículos 12 y 13 de la ley que regulan, en general, los créditos fiscales computables en las operaciones de mercado interno. Básicamente, dicho límites están representados en cada adquisición por:

- El mayor entre:
 - El importe que figura facturado por el proveedor en forma discriminada, y
 - El importe que resulta de aplicar al precio neto gravado la alícuota de IVA para la operación de que se trata (lo cual presupone la gravabilidad de operación en cabeza del proveedor), y
- El grado de vinculación de la adquisición con la operación gravada.

Esta limitación plantea una cuestión sobre la cual casi no existen antecedentes conocidos. Nos referimos a cuestionamientos que se hayan suscitado por haber impugnado la AFIP el crédito fiscal computado en base a una factura en la cual el proveedor hubiese liquidado el IVA aplicando una alícuota mayor a la que correspondería, o directamente la hubiese considerado gravada cuando no lo estaba.

En este aspecto resulta instructivo el Dictamen (DAL) 49/2004⁽²⁶⁾ en el que se consideró improcedente el recupero del IVA que había tributado

⁽²⁶⁾ Dictamen (DAL) 49/2.004 del 10/11/2.004, Publicado en el Boletín Impositivo n°97, pág.1.571.

indebidamente el proveedor del exportador por una operación -cesión de derechos- no alcanzada por dicho gravamen. Ese proveedor había facturado la operación al exportador como si estuviera gravada, discriminando el IVA que no correspondía, y el exportador la había abonado íntegramente. Se dijo al respecto que no es procedente hacer lugar al recupero del crédito fiscal por exportaciones solicitado que reconoce origen en una operación que no se encuentra dentro del ámbito de imposición del IVA.

CAPITULO IV

REGÍMENES DE RECUPERO

Sumario: 1-Introducción: Resolución General (AFIP) 2000. 2- Regímenes de Recupero. 3- Sujetos alcanzados por el Régimen. 4- Período de perfeccionamiento de las operaciones de exportación. 5- Régimen general. A- Exclusiones subjetivas. B- Exclusiones objetivas. 6- Régimen de reintegro sujeto a fiscalización. 7- Régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a exportaciones.

1- Introducción: Resolución General (AFIP) 2.000.

A través de la RG (AFIP) 2.000 publicada en el Boletín Oficial el 06/02/2006, se dispuso la sustitución de la RG (AFIP) 1.351, incorporando modificaciones atinentes a la sistematización del trámite a partir de la transferencia electrónica de datos, para la presentación de la solicitud y para informarse de los incumplimientos de las obligaciones fiscales del sujeto que efectúa la presentación de la solicitud.

La RG (AFIP) 2.000 está dividida en cinco títulos y trece anexos, a saber:

- Título I: comprende desde el artículo 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 artículo 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 a los artículos 34 al 42 y contempla la normativa relativa a las solicitudes de recupero correspondientes a exportaciones por cuenta de terceros.
- Título IV: se extiende desde el artículo 43 al 44 y versa sobre las solicitudes sujetas a fiscalización previa.
- Título V: del artículo 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 (artículo 1, inc. a).

Anexo II: Elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia (artículo 1, inc. b).

Anexo III: Elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia (artículo 1, inc. c).

Anexo IV: Requisitos formales a cumplir (artículo 1 inc. a, b y c).

Anexo V: Impuesto facturado, afectación (artículo 1, inc. a, b y c).

Anexo VI: Régimen de reintegro, simplificado del impuesto atribuible a exportaciones (artículo 1, último párrafo).

Anexo VII: Procedimientos para la consulta de profesionales al archivo de información sobre proveedores (artículo 22).

Anexo VIII: Transferencias. 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 (artículo 33).

Anexo X: Exportaciones por cuenta de terceros. Régimen de información – Especificaciones técnicas (artículo 37).

Anexo XI: Aspectos aduaneros (artículo 42).

Anexo XII: Régimen de reintegro del impuesto atribuible a operaciones de exportación sujeto a fiscalización (artículo 43).

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

2- Régimen de recupero

Los dos sistemas básicos que coexisten en la RG (AFIP) 2.000 son:

1. EL Régimen General
2. El Régimen de Reintegro sujeto a Fiscalización, previsto para aquellos casos que presenten determinadas situaciones que excluyen al solicitante del Régimen General.

También menciona al Régimen Simplificado, que es una opción que se otorga a los exportadores sujeta al cumplimiento de ciertas condiciones especiales y se aplican a pequeñas exportaciones.

Analizamos al primero y realizamos una explicación breve de los dos restantes.

3- Sujetos alcanzados por el Régimen General

Están alcanzados por los regímenes regulados por la RG (AFIP) 2.000, a efecto de solicitar el reintegro del IVA vinculado con las operaciones de exportación los siguientes sujetos:

- ❖ Exportadores puros.
- ❖ Exportadores impuros.

4- Periodo de perfeccionamiento de las operaciones de Exportación

Es condición fundamental, a los efectos de la aplicación del régimen general, que las operaciones de exportación se hayan realizado dentro del periodo de la solicitud presentada.

En tal sentido, en lo que concierne al periodo de perfeccionamiento de la exportación, aquellos sujetos exportadores de bienes, a efectos de imputar las exportaciones a un determinado periodo, deben atender a la fecha del cumplido de embarque.

La RG(AFIP) 2.000 prevé que para el caso de que intervengan dos o más aduanas se debe considerar como fecha de cumplido aquella que corresponda a la aduana que intervenga en la salida del país de los bienes que se exportan , independientemente que se cambie de medio de transporte o no. Para el caso en que el cumplido se haya registrado “no conforme” por parte de la autoridad aduanera y haya tenido lugar la declaración de pos

embarque⁽²⁷⁾rectificando el permiso original, la fecha de perfeccionamiento de la exportación continua siendo la fecha del cumplimiento del permiso de embarque original, no produciendo efecto sobre el periodo de perfeccionamiento, la rectificación del permiso original.

Es importante destacar que para que la operación se encuentre perfeccionada siempre se debe tratar de exportaciones a consumo, por lo cual las exportaciones a consignación no se consideran perfeccionadas hasta que no se registre la exportación definitiva.

5- Régimen General

El Régimen General establece que los contribuyentes, responsables y demás sujetos que solicitan la acreditación, devolución o transferencia de los importes correspondientes al IVA que les haya sido facturado, pueden pedir las solicitudes de recupero procedente con el solo cumplimiento de requisitos formales que establece la AFIP (art. 43. 1 de la ley de IVA). El Organismo Fiscal puede impugnar los montos de las solicitudes cuyo recupero haya sido tramitado y obtenido por el exportador si posteriormente, como consecuencia de sus acciones de fiscalización y verificación, comprueba la eventual ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado por los proveedores.

Asimismo, el artículo 43.1 de la ley de IVA establece como requisito que las solicitudes que se interpongan vayan acompañadas del dictamen de

⁽²⁷⁾ Es la declaración que efectúa el exportador, ante el servicio aduanero, establecido en el supuesto el art. 346 o art. 959, inc. c), m) de la Ley 22.415, de las cantidades de unidades de venta o bulto, que efectivamente fueron embarcados respecto de los declarados en la Solicitud de Destinación .

un contador público independiente, acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

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

a) Exclusiones Subjetivas

El artículo 4 inc. a) de la RG (AFIP) 2.000 enumera las exclusiones subjetivas, que se transcriben a continuación:

- 1) Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente con fundamentos en las Leyes Penales Tributarias y las normas del Código Aduanero.
- 2) Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, ya sean propias o de terceros.
- 3) Quienes estén involucrados en causas penales en las que se hayan dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones.

Para los casos mencionados en los puntos 1 y 3, tal exclusión tiene lugar siempre y cuando se haya dictado la prisión preventiva o, en su caso, exista auto de procesamiento vigente a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud de recupero. De la misma manera opera la exclusión para el caso mencionado en el punto 2, cuando el querellante o denunciante sea un particular o un tercero.

Al respecto, la reglamentación aclara que quedan comprendidos en las exclusiones consignadas *up supra*, las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, que como consecuencia, del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los citados puntos.

En tal sentido, el solo hecho de que alguno de los administradores de la sociedad se encuentre procesado por algún delito que tenga conexión con las causales mencionadas en los puntos 1 a 3, no da a lugar a que automáticamente se verifique el presupuesto de exclusión, sino que debió ser consecuencia del ejercicio de su actividad de administrador del ente que pretende interponer la solicitud de recupero.

La RG (AFIP) 3.397 en su artículo 1 ° modifica al artículo 4 incisos a) en la forma que se indica a continuación incorporándose como punto 4 y 5 del inciso a) del artículo 4 lo siguiente:

- 4) Registren deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto correspondientes a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras ante esta Administración Federal, al momento de la presentación a que se refieren los artículos 13, o en su caso 14, los cuales se podrán consultar por medio del servicio de Clave Fiscal en la página web de este organismo (<http://www.afip.gob.ar>), ingresando a la opción denominada “Recupero de IVA por exportaciones – consulta de duda – Art 4 – RG2000/06”.
- 5) Se les detecte inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal.

b) Exclusiones Objetivas

En cuanto a las exclusiones objetivas previstas en el artículo 4 inc. b), c) y d) de la RG (AFIP) 2.000 se establecen tres motivos, a saber:

1) Cuando las facturas o documentos equivalentes tengan una antigüedad mayor a cuarenta y ocho (48) meses calendarios a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud, salvo que:

- El impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso, para lo cual se debe presentar mediante una nota los fundamentos que justifiquen la inclusión de créditos fiscales incluidos en facturas cuya antigüedad exceda el límite temporal de 48 meses.
- Las facturas sean incluidas en presentaciones rectificativas, siempre y cuando el límite de los cuarenta y ocho meses calendarios no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores.
- El importe de tales facturas sea inferior a la suma de mil pesos (\$1.000) y la sumatoria de los créditos fiscales vinculados resulte inferior al cinco por ciento (5%) del monto total incluido en la solicitud.

2) Las solicitudes que se encuentran en trámite, a la fecha de la notificación del acto administrativo que disponga la impugnación (ya sea total o parcial) del impuesto facturado y reintegrado en solicitudes anteriores y las solicitudes que se interpongan con posterioridad, a la fecha de notificación del acto administrativo

que disponga la impugnación (ya sea total o parcial) del impuesto facturado y reintegrado en solicitudes anteriores con arreglo a:

- a) Las tres (3) primeras solicitudes, cuando:
 - i. El monto del impuesto facturado impugnado se encuentre comprendido entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) del monto total de la solicitud de acreditación , devolución o transferencia , observada ,o
 - ii. El monto del impuesto impugnado resulte inferior al cinco por ciento (5%) del monto indicado en el punto i) y el responsable no ingrese el ajuste efectuado.
- b) Las doce primeras solicitudes, cuando:
 - i. El monto del impuesto facturado impugnado resulte superior al diez por ciento (10%) del monto total de la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, observada, o
 - ii. Se tratara de reincidencias dentro de los últimos doce meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud y siendo el monto del impuesto impugnado inferior al cinco por ciento (5%), el responsable no ingrese el ajuste efectuado.

El hecho de incurrir en alguna o varias de estas exclusiones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio, no cercena el derecho del exportador de solicitar el recupero del crédito fiscal vinculado con exportaciones, pero puede dar lugar a que la totalidad de la solicitud o parte

del crédito fiscal que la compone quede impedida de ser tratada conforme al Régimen General, por ende debe tramitarse de acuerdo con lo establecido por el régimen de fiscalización previa.

6- Régimen de Reintegro sujeto a Fiscalización

El esquema previsto por la RG (AFIP) 2.000 se basa en un régimen de recupero basado en el cumplimiento de requisitos formales y el informe especial extendido por contador público independiente en el que el recupero está subordinado a la intervención y fiscalización previa del organismo fiscal.

Las solicitudes deberán tramitarse por el presente régimen cuando:

- Los sujetos que la formulara se encuentren comprendidos en las exclusiones subjetivas del artículo 4 inc. a) de la RG (AFIP) 2.000 ⁽²⁸⁾.
- Se encuentran encuadrados en algunas de las exclusiones objetivas previstas en el inc. b), c) y d) de la RG (AFIP) 2.000⁽²⁹⁾.

Asimismo, aquellos comprobantes cuyo plazo de antigüedad superan los cuarenta y ocho meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud y aquellas vinculadas con exportaciones de servicios, que se encuentran incluidas en una solicitud que se tramita bajo el régimen general, se debe incluir en una única presentación junto con las restantes facturas o documentos equivalentes y será objeto de la

⁽²⁸⁾ querellados, denunciados, etc.

⁽²⁹⁾ facturas con antigüedades mayores a 48 meses calendario cuando se compruebe que las solicitudes tramitadas son iguales o improcedentes del impuesto, y los CF de obras, locaciones o prestaciones de servicios.

detracción prevista en el inc. b), del artículo 26, que establece los fundamentos que avalan la detracción total o parcial, del crédito declarado por el beneficiario.

Del mismo modo, para el caso en que a raíz de la verificación y fiscalización se detecten en las solicitudes ya tramitadas la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado, se aplica para dichas solicitudes interpuestas a la fecha de notificación de la impugnación (total o parcial) del impuesto facturado y reintegrado y así como para las que se presentan luego de dichas notificación, el régimen “sujeto a fiscalización”, dependiendo estas de la significatividad del monto impugnado.

7- Régimen de Reintegro Simplificado del Impuesto Atribuible a Exportaciones

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

Podrán tramitar el presente régimen aquellos exportadores que concurrentemente reúnen las siguientes condiciones:

- Estén comprendidos en el Régimen General y que no sean agentes de retención.

- El importe total de las solicitudes interpuestas, en los doce meses inmediatos anteriores a aquel en que se realiza la presentación, no supere la suma de \$1.500.000. El precitado monto resulta comprensivo de la totalidad de pedidos formulados por cualquiera de los regímenes previstos (general, sujeto a fiscalización y simplificado)
- Cada solicitud no exceda la suma de \$125.000, conformada exclusivamente por facturas o documentos equivalentes, cuya antigüedad no exceda de 48 meses a la fecha de la presentación.

Las ventajas de este régimen son:

- En el caso que el importe indicado en el párrafo precedente supere la suma de \$75.000, el solicitante deberá estar inscripto, a la fecha de solicitud, en el “Padrón de Pymes Exportadoras”, creada por la resolución 154/2003 de la ex Secretaria de la pequeña y mediana empresa y desarrollo regional del entonces Ministerio de la Producción.
- No corresponde efectuar tareas de auditoría sobre proveedores, incluida la consulta al archivo de proveedores.

La solicitud sólo es aprobada principalmente sobre la base del resultado de los controles informáticos que realiza el organismo, los cuales consisten en:

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

Como resultado de la verificación informática, el importe solicitado se clasifica, por proveedor en dos categorías a saber:

- ✘ Categoría “A” : admitido
- ✘ Categoría “ B” : no admitido

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

- Que debe exteriorizar en el formulario de declaración jurada n° 404 (F404) la opción de la inclusión en el régimen simplificado, este formulario es generado por el aplicativo “IVA – SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO – Versión 5.0”.
- La renuncia a toda acción o recurso contra las disposiciones que se dicten al respecto.

CAPITULO V

DISPOSICIONES GENERALES PARA LA PRESENTACIÓN

Sumario: 1- Introducción. 2- Presentación: Disposiciones Generales. 3- Requisitos formales. 4- Metodología de presentación. Plazos. A- Presentación electrónica de la solicitud. B- Control de integridad del archivo. C- Presentación de la documentación en la Agencia. D- Conformidad de deudas originadas en el incumplimiento de Obligaciones. E- Disconformidad al detalle de incumplimiento F- Presentación en caso de inoperatividad del sistema. 5- Admisibilidad de la presentación. A- Control de Integridad de los datos incluidos en la presentación. B- Detracciones de la solicitud. C- Disconformidad. Vías recursivas D- Presentaciones Incompletas o Insuficientes. E- Presentaciones. Rectificativas.

1- Introducción

El quinto párrafo del artículo 43 de la ley de IVA establece que para tener derecho a recupero de IVA los exportadores quedan sujetos a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas y están obligados a determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen mediante declaración jurada practicada en formulario oficial. Esto se complementa con lo que establece el artículo 43.1 primer párrafo en cuanto al cumplimiento de los requisitos formales que establece la AFIP como condición para la obtención del recupero.

2- Presentación: Disposiciones Generales.

Uno de los objetivos de la RG (AFIP) 2.000, en concordancia con la actual tendencia que ha demostrado la AFIP, es que la tramitación de los pedidos se desarrolle recurriendo a los medios informáticos. Aunque el trámite se efectúa a través de Internet, es necesario que se complemente mediante la presentación de otros elementos “en papel”, tales como el formulario de declaración jurada F404 y el informe de contador público (y eventualmente una serie de notas aclaratorias, pudiendo citar como ejemplo, nota explicativa de por qué el crédito fiscal solicitado excede el límite fijado en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley⁽³⁰⁾).

3- Requisitos formales

A. Requisitos del artículo 19 de la RG (AFIP) 2.000

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

Asimismo, el artículo mencionado establece que “Cuando la presentación se formalice con posterioridad al primer mes

⁽³⁰⁾ Nos estamos refiriendo a la aplicación de la tasa general del impuesto sobre el valor FOB de las Exportaciones incluidas en la solicitud.

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”

Todas las declaraciones juradas, inclusive la correspondiente al mes anterior al de la interposición (aunque no hubiera operado su vencimiento), cuando una solicitud se formalice con posterioridad al mes inmediato siguiente al del perfeccionamiento, debe estar presentadas, aunque fuera una presentación de un período de recupero rectificativo.

B. Requisitos de los artículos. 45, 47 y 48 de la RG (AFIP) 2.000.

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

- Haber presentado todas las declaraciones juradas vencidas por cualquier concepto, relacionadas con las obligaciones tributarias (impositivas y previsionales).
- Haber cancelado o solicitar a la AFIP que cancele por compensación con el recupero, deudas por obligaciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social.
- Las presentaciones que no corresponda realizar vía internet deben efectuarse:
 1. Por los sujetos cuyo domicilio fiscal se encuentre en el ámbito metropolitano, en la Agencia Exportadores n°68, y
 2. Por los restantes sujetos, en la dependencia en la que se encuentran inscripto.

- Las notas en general deben formalizarse en formulario “multinota” que está establecido por la RG 1.128⁽³¹⁾.

4- Metodología de presentación. Plazos.

A- Presentación electrónica de la solicitud (artículos 10 y 11 de la RG (AFIP) 2.000)

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

El contribuyente efectúa la transferencia electrónica de datos mediante el procedimiento reglado por la RG (AFIP) 2.000. En la medida en que ocurra sin errores, el sistema emite una constancia consistente en el formulario F1.016 y el formulario de declaración jurada F404.

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

B- Control de integridad del archivo (artículo 12 de la RG (AFIP) 2.000)

El exportador debe verificar la “integridad” del archivo remitido, accediendo a la página de la AFIP a partir de su clave fiscal a través de la opción “Recupero IVA por exportaciones – integridad del archivo transmitido”.

⁽³¹⁾ B.O. (09/11/2.011)

C- Presentación de la documentación en la agencia (artículos 12 ,13, 14 y 15 de la RG (AFIP) 2.000)

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

- Copia del F1.016 – constancia de transmisión electrónica.
- Formulario F404 generado por el programa aplicativo (es un formulario en el cual está la declaración jurada de las exportaciones – crédito fiscal)
- Informe de Contador Público.

Los requisitos del formulario F404 están establecidos en el anexo I que dispone:

- a) Si existe o no vinculación económica con los proveedores.
- b) Si se encuentran acogidos a regímenes especiales para desarrollar actividades u operaciones que reciben igual tratamiento que las exportaciones, indicando la norma respectiva.
- c) Si mantiene o no deudas impositiva.
- d) Si mantiene o no deudas del sistema de seguridad social.
- e) Si se encuentra comprendido en el régimen de la ley 24.402, en cuyo caso se debe presentar una nota indicando los datos del banco prestamista y el monto adeudado a la fecha de la presentación.
- f) Datos del contador certificante del informe.

El artículo 13 último párrafo de la RG (AFIP) 2.000 dispone que, de aceptar la AFIP la presentación, el solicitante recibe una copia del F404 debidamente sellada y un acuse de recibo de la presentación. La fecha consignada en esta documentación se considera como “fecha de recepción de la solicitud” a todos sus efectos.

Si como consecuencia del control de integridad se detecta algún tipo de error, entonces debe efectuarse una nueva transmisión electrónica de los datos dentro del plazo de un día contado desde la presentación de los elementos mencionados más arriba o de la fecha de notificación de la falta de integridad del archivo. Dentro de los dos días siguientes y corroborada la integridad de la nueva presentación, el exportador debe volver a presentar ante la agencia la documentación mencionada más arriba.

D- Conformidad de deudas originadas en el incumplimiento de obligaciones. (artículos 16 a 18 de la RG (AFIP) 2.000)

La RG (AFIP) 2.000, en sus artículos 16 a 18, dispone que una vez realizada la presentación, el solicitante cuenta con un plazo de seis días para que se informe, accediendo mediante el servicio de clave fiscal en la web del fisco en la opción “Recupero de IVA por exportaciones –Detalle de incumplimientos” acerca del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o existencia de deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, correspondientes tanto a obligaciones impositivas como previsionales.

Este procedimiento “implica la confrontación de la situación conocida por el contribuyente frente a la base de datos del fisco, de cuya exactitud derivara a la postre el monto autorizado”⁽³²⁾.

En la medida en que se preste conformidad al detalle que surja de esta consulta (si existen tales situaciones), el contribuyente obtiene la constancia de admisión formal de la solicitud efectuada.

⁽³²⁾ FERRARO, Ricardo H., “Exportaciones: a la par de un año record, se dicta nuevo régimen de recupero de IVA”, (s.d.), pág.16.

Dicha conformidad implica el reconocimiento de las obligaciones incumplidas, pudiendo la AFIP compensarlas y/o cancelarlas en nombre del contribuyente.

Si cumplido el plazo de seis días el solicitante no efectúa la registración, la solicitud no es considerada como formalmente admitida hasta tanto no se dé cumplimiento a ese paso.

E- Disconformidad al detalle de incumplimientos (art. 17 y 18 de la RG (AFIP) 2.000)

En el caso que el contribuyente no presente conformidad al detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias que figuran en la web, debe concurrir a la dependencia de la AFIP en el plazo de dos días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha de la constancia, con la aludida constancia, para tramitar el reclamo que considere procedente.

La agencia tramita la disconformidad, para emitir un nuevo detalle de incumplimiento del cual el solicitante debe anoticiarse dentro de los dos días hábiles administrativos inmediato siguientes al de su reclamo conforme el procedimiento ya reseñado.

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

F- Presentación en caso de inoperatividad del sistema

El artículo 14 de la RG (AFIP) 2.000 prevé un procedimiento alternativo de presentación de la solicitud en la medida en que el sistema informático estuviera inoperativo.

Ante estas circunstancias, el trámite puede formalizarse suministrando en un sobre un soporte magnético con la información producida por el aplicativo, la copia del F1.016, el formulario F404, el informe del Contador Público y las Notas Complementarias (de corresponder), juntamente con el F4.006 de recepción diferida.

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

5- Admisibilidad de la presentación (artículo 24 de la RG (AFIP) 2.000)

A- Control de integridad de los datos incluidos en la presentación

Una vez concedida la admisibilidad formal, el organismo recaudador procede a llevar a cabo una serie de controles informáticos sistematizados con el fin de detectar inconsistencias en la presentación realizada por el solicitante. Tales inconsistencias (consignadas en el artículo 24 de la RG (AFIP) 2.000) puede obedecer a las siguientes situaciones:

- 1) “Los agentes de retención han omitido actuar en 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 debe 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”.

Debe presentar especial cuidado a la carga en el aplicativo que genera el F404, de los códigos de los distintos regímenes de retención (o causales de exclusión) a los que pueden estar alcanzados los créditos fiscales por los que se pide recupero, para evitar que los “controles informáticos sistematizados” que aplica la administración fiscal planteen inconsistencias que puedan dar lugar a detracciones que el petitioner debe defender explicando no solo que la inconsistencia se debió a un error en el ingreso del código de régimen de retención, sino que ello debe sustentarse con el aporte de los elementos respaldatorios que avalen su posición.

- 2) “Los proveedores informados no se encuentren inscriptos como responsables del impuesto al valor agregado, a la fecha de emisión del comprobante”.
- 3) “Los proveedores informados integren la base de los contribuyentes no confiables”, siendo estos aquellos que cuentan con comprobantes apócrifos.

Respecto de esta “situación de inconsistencia”, entendemos que la resolución debería precisar qué se entiende por un “contribuyente no confiable”. A priori, puede inferirse que se refiere a la consulta de la base de facturación apócrifas, pero atento a su importancia, debería expresarse de manera precisa. La impugnación a la eventual detracción del fisco por este motivo debe practicarse aportando pruebas fehacientes que demuestren la real existencia del proveedor y asimismo la verosimilitud de la operación.

- 4) “Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes que respaldan el pedido”.

La verosimilitud se determina por varios mecanismos, entre ellos: control de C.A.I. (Constancia de Comprobantes Emitidos)⁽³³⁾, montos vinculados versus Créditos Fiscales facturados, etc.

- 5) “No se haya dado cumplimiento a las obligaciones tributarias respecto a los créditos fiscales vinculados”.

Con relación a este último elemento, Félix Rolando ⁽³⁴⁾ expresa respecto a este punto que: “puede observarse que si bien el sujeto exportador no resulta en principio responsable de manera alguna por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores, el incumplimiento que estos últimos verifiquen lo perjudican, ya que el organismo fiscal no procede al reconocimiento del impuesto correspondiente”.

Sobre este último “factor de control informático” Fernando Veneri⁽³⁵⁾ considera con una óptica distinta a la del Dr. Rolando, expresada en el párrafo anterior que “no podría referirse la norma a la falta de ingreso del impuesto que surge de la declaración jurada por parte del proveedor, pues sería un requisito ajeno al solicitante”, mientras que agrega que “tampoco está claro qué casos encuadran en el incumplimiento de la obligación del crédito fiscal: podría interpretarse que pueden ser aspectos formales, como por ejemplo que el proveedor no cumplió con la presentación del Aplicativo “CITI – compras”, o difieren los importes informados”.

⁽³³⁾ Por medio de la página web de la AFIP el receptor de la factura puede hacer una consulta con el n° de CAI y de CUIT de la misma, para verificar si el mismo se encuentra autorizado por la AFIP.

⁽³⁴⁾ FELIX, Rolando, “Reintegro del IVA correspondiente a operaciones de exportación y asimilable “, (s.d.), pág.901.

⁽³⁵⁾ VENERI, Fernando R., “El planteo de disconformidad en el Recupero de IVA por Exportación previsto por la Resolución General (AFIP) 2.000. Práctica y Actividad Tributaria. (Buenos Aires, 2.007).

B- Detracciones de la solicitud.

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

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

Cuando proceda la detracción parcial de los créditos impugnados en las solicitudes, dicha detracción operará en el siguiente orden:

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

C- Disconformidad. Vías recursivas.

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

- Interponer el recurso de apelación previsto en el artículo 74 del D.R. de la ley 11.683 (Ley sobre Procedimientos Tributarios). Este recurso tiene lugar cuando en la ley o en el D.R. no se encuentra previsto un procedimiento recursivo especial, y consiste en interponer contra el acto administrativo respectivo (en este caso las detracciones determinadas), dentro de los quince días de notificado el mismo,

recurso de apelación fundado ante el Director General, debiendo ser presentada ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

El Director General resuelve la interposición sin sustanciación y tal acto administrativo tendrá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por vía judicial de acuerdo a lo que establece el artículo 23 de la ley 19.549 (Ley de Procedimientos Administrativos)⁽³⁶⁾.

- Presentar una nota en disconformidad, ante el juez administrativo interviniente, dentro de los quince días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de notificación de la comunicación respecto de los comprobantes no aprobados, en la medida en que:
 - La cantidad de comprobantes no excede de cincuenta,
 - El motivo vinculado sujeto a análisis sea inferior al 5% de la solicitud.

D- Presentaciones incompletas o insuficientes

Ante la eventualidad de que las presentaciones sean consideradas incompletas o insuficientes respecto de los elementos documentales que resulten procedentes, o bien se comprueben inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas y destinaciones de exportación, de acuerdo con el artículo 23 de la RG (AFIP) 2.000, el juez administrativo debe requerir que se subsanen las omisiones o inconsistencias detectadas dentro de los seis días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la presentación.

⁽³⁶⁾ Este artículo establece que podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular cuando:

- Revista la calidad de definitivo y se halla agotado las instancias administrativas
- Cuando se impida totalmente la tramitación del reclamo interpuesto

Se otorga al responsable un plazo inferior a cinco días hábiles administrativos para subsanarlas, y en caso de que a criterio del juez interviniente ello no ocurra, dispondrá el archivo de las actuaciones.

La presentación se considera formalmente admisible desde la fecha de cumplimiento del mencionado requerimiento, siempre que se hubiese cumplido con la obligación comentada anteriormente (consulta de incumplimientos en Recupero de IVA por Exportaciones –Detalle de incumplimientos).

Operado el vencimiento del plazo de seis días hábiles administrativos precitado sin que el juez administrativo hubiera efectuado el referido requerimiento, la solicitud se considera formalmente admisible desde la fecha antes citada.

E- Presentación rectificativa

La RG (AFIP) 2.000, en su artículo 20, dispone que ante la presentación de una declaración jurada rectificadora por parte del solicitante, esta debe abarcar todos los conceptos incluidos en la presentación original y es tratada como sustitutiva de la primera.

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

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

CAPITULO VI

PAGO

Sumario: 1- Comunicación de pago. Autorización de acreditación y transferencia. 2- Modificación de la efectivización del pago o rectificar solicitud luego de emitida la comunicación de pago. 3- Desistimiento total o parcial de la presentación efectuada. 4- Solicitud de transferencia. 5- Compensación de retención y/o percepción de IVA.6- Compensación con recursos de la seguridad social. 7- Acreditación contra otros impuestos. 8- Prescripción. 9- Responsabilidad profesional. 10- Plazos de conservación de los papeles de trabajo.

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

De acuerdo con lo que establece el artículo 25 de la RG (AFIP) 2.000 el juez administrativo debe emitir la comunicación de pago dentro de los quince días hábiles⁽³⁷⁾ administrativos contados desde la fecha en que se admitió formalmente la presentación.

La aprobación del monto se basa en el resultado de los procedimientos informáticos sistematizados y el detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias comentadas en el capítulo anterior.

⁽³⁷⁾ Este plazo se extiende a 30 días cuando el exportador no haya presentado solicitudes de recupero en los 24 meses anteriores al pedido que se tramitan. RG (AFIP) 2.000, art. 20.

Sin embargo, si transcurre un plazo superior a treinta días corridos desde la fecha de registro, detalle de incumplimiento de obligaciones y deudas pendientes, sin que el juez administrativo dicte el acto pertinente, entonces el solicitante debe verificar otra vez el “Detalle de incumplimiento de obligaciones tributarias” dentro de los dos días hábiles administrativos siguientes a aquel en que se hubiera cumplido el plazo de treinta días aludidos antes. El incumplimiento de esta condición da lugar a que se suspenda la tramitación de las solicitudes y que no se devenguen intereses a favor del solicitante desde el vencimiento de los plazos hasta que se cumpla con las obligaciones.

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

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

La comunicación de pago debe contener los siguientes elementos según el artículo 26 de la RG (AFIP) 2.000:

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

1. Por deuda propia de impuesto propio.
 2. Por obligaciones emergentes de la responsabilidad del cumplimiento de la deuda ajena.
 3. Por retenciones y/o percepciones del impuesto al valor agregado (Título II , RG (AFIP) 2.000)
- e) Monto de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio (acreditación conforme con el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del IVA).
 - f) Monto de la compensación de oficio –artículo 28 de la ley 11.683 de deudas por los conceptos detallados en los sub-puntos 2 y 3 del punto d) precedente.
 - g) Monto de deudas de seguridad social que AFIP cancele en nombre del solicitante.
 - h) El importe de la devolución, acreditación o transferencia autorizadas.
 - i) La fecha de presentación originaria, rectificativa, de admisibilidad formal y los plazos de suspensión.

2- Modificación de la efectivización del pago o rectificación de la solicitud luego de emitida la comunicación de pago.

La RG (AFIP) 2.000 en el artículo 28 prevé que el contribuyente modifique la solicitud una vez que se emitió el acto de comunicación de pago y que él se notificó acerca de éste.

En virtud de ello, los solicitantes pueden:

- a) Requerir un cambio en la forma de efectivización en la medida que hubiesen transcurrido seis días hábiles administrativo

desde la fecha de notificación de dicho acto y siempre que no se hubiese efectivizado el pago.

Para ello mediante su clave fiscal deberá acceder a la opción "Recupero de IVA por Exportaciones – Realizar cambios de destino".

La modificación procede solamente por el importe autorizado en devolución, neto del monto afectado a la cancelación de deudas impositivas y/o previsionales y/o cancelaciones correspondientes al pago del crédito otorgado por instituciones bancarias en el marco de la ley 24.402 (B.O. 09/12/94) Financiamiento y Devolución del IVA.

- b) Rectificar la solicitud interpuesta incorporando nuevos conceptos. En tal caso, debe incluirse en el informe del contador público las razones de tal rectificación. Cabe destacar que, a los efectos del cálculo de los intereses a favor de los responsables, se mantiene la fecha de la presentación originaria para los ítems no modificados respecto de dicha presentación.
- c) Presentar una nueva solicitud rectificativa posterior a la emisión del acto correspondiente a la solicitud (rectificativa) citada en el punto b) anterior. Para ello deberá transcurrir noventa días corridos contados entre la fecha de emisión precitada y la presentación de la nueva rectificativa. Sin embargo, si el monto vinculado de esta última supera en un 20% el monto de la anterior, la solicitud será tramitada en el marco del régimen de reintegro sujeto a verificación.

3- Desistimiento total o parcial de la presentación efectuada (artículo 46 de la RG (AFIP) 2000)

El peticionante tiene la posibilidad de desistir de la presentación realizada, lo cual debe formalizarlo mediante una nota.

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

Sobre este particular, la AFIP consideró que "...no se requiere rectificar el F404, pues el desistimiento parcial es una necesidad operativa que evita la rectificativa".

4- Solicitud de transferencia

A los efectos de que el exportador pueda transferir las sumas solicitadas en el recupero, se establece en el artículo 31 de la RG (AFIP) 2.000 que "... los cedentes deben acompañar una nota, cuyo modelo obra en el Apartado A) del Anexo VIII de la RG (AFIP) 2.000, una por cada cesionario a favor del cual soliciten la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro".

Asimismo, los cesionarios, luego de emitida la comunicación administrativa de la transferencia autorizada, deben presentar ante la dependencia de la AFIP donde se encuentren inscriptos los siguientes elementos:

- Una nota cuyo modelo obra en el Apartado B) del Anexo VIII de la RG (AFIP) 2.000.

- El formulario de declaración jurada F798 por cada impuesto y concepto que se compense.
- La copia de la nota presentada por el cedente, debidamente intervenida por la dependencia receptora de la misma.
- La copia de la comunicación administrativa de transferencia autorizada, emitida por la AFIP.

Cabe recordar que a las firmas de las notas antes mencionadas, debe autenticarlas un escribano público.

En efecto, el mecanismo de transferencia del crédito fiscal solicitado en recupero establecido en la RG (AFIP) 2.000 implica la transferencia de un crédito que el cesionario puede aplicar a sus obligaciones fiscales propias (es decir, no es aplicable a retenciones y/o percepciones efectuadas) hasta agotar el mismo, no siendo susceptible de devolución o de transferencia a un tercero.

5- Compensación con retenciones y/o percepciones de IVA (artículo 33 y Anexo IX de la RG (AFIP) 2.000)

Tal como lo establece el Anexo IX de la RG (AFIP) 2.000, aquellos exportadores que sean agentes de retenciones en el IVA pueden compensar los montos de las retenciones y percepciones de IVA practicadas cuyo vencimiento opera en el mes que se interpone la solicitud.

La imputación de los importes de las retenciones practicadas y/o percepciones efectuadas, cuyo vencimiento para el ingreso al fisco resulte anterior a la solicitud de reintegro, puede ser realizada contra el monto de esta última, únicamente mediante la presentación del formulario de

compensación (actualmente el formulario F798) a través de la transferencia electrónica de sus datos, dentro del plazo de dicho vencimiento.

Cabe poner de manifiesto que se debe presentar la solicitud hasta el último día hábil del mes calendario en que se trate, entendiéndose como fecha de presentación aquella en la cual se adjuntó la documentación en la agencia (una vez transmitida vía electrónica el archivo correspondiente).

Por otra parte, de efectuarse una declaración jurada rectificativa, se considera, a los fines de las compensaciones efectuadas, la fecha correspondiente a la presentación original.

Si el exportador no interpone la correspondiente solicitud de recupero debe ingresar dentro de los tres días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la finalización del mencionado periodo fiscal en el cual se debe haber efectuado la compensación, las sumas retenidas y / o percibidas, con más los intereses resarcitorios devengados que resulten procedentes.

Asimismo, respecto de las retenciones y/o percepciones compensadas, el profesional interviniente debe dejar expresa constancia de su informe, de las facturas o documentos equivalentes a los cuales se les practicó la correspondiente retención y que se encuentren incluidas en la solicitud, que serán objeto de la citada compensación.

6- Compensación con recursos de la seguridad social

Uno de los requisitos necesarios previstos para la autorización de la devolución y/o transferencia de los montos solicitados es la inexistencia de deudas líquidas y exigibles por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social.

El fisco compensa de oficio las deudas emergentes del Sistema de Seguridad Social con los montos solicitados en devolución más los correspondientes intereses resarcitorios y multas.

7- Acreditación contra otros Impuestos

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

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

Cabe destacar que la interposición de la solicitud, es decir la fecha en la cual toma efectos, debe ser igual o anterior a la fecha de vencimiento de las obligaciones a las cuales se acreditan los montos solicitados en recupero, ya que en contrario, las obligaciones que se encuentren vencidas son objeto de la compensación de oficio instaurada mediante el mecanismo de presentación de conformidad de las deudas originales en el incumplimiento de obligaciones, las cuales están sujetas a la aplicación de intereses resarcitorios y eventuales multas.

8- Prescripción

Con respecto al tema de la prescripción aplicable al recupero del crédito fiscal de IVA por operaciones de exportación, Oklander ⁽³⁸⁾ señala que "...deben tenerse en cuenta:

- El 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.
- El plazo dentro del cual el exportador tiene acción para exigir el recupero antes de que dicha acción prescriba a favor del fisco".

A- Prescripción a favor del fisco

En el primer párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 43 de la Ley de IVA se contempla, respecto de los recuperos obtenidos por los exportadores, que el fisco puede realizar su posterior impugnación, cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) 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.

En el último párrafo del artículo 56 de la ley 11.683 se establece que: "Prescribirán a los cinco (5) años las acciones de las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de

⁽³⁸⁾ OKLANDER, Juan, op.cit., pág. 113.

enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro”.

B- Prescripción a favor del exportador

La prescripción de la acción a favor del exportador está incluida en el artículo 56, inciso c), tercer párrafo de la ley 11.683 que redacta:

“Por el transcurso de cinco (5) años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos”.

9- Responsabilidad profesional

Según la RG (AFIP) 2.000 en el artículo 13 inc. c) establece que las solicitudes deben ser acompañadas por un informe profesional emitido por un contador público independiente, informando respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado por las operaciones de exportación cuyo recupero se solicita.

El contador público compila la información para que resulte confiable. Con este propósito, debe participar en la elaboración de la información y en su examen y evaluación.

Cabe destacar que el contador certificante manifiesta en su informe haber cumplido con todos los procedimientos de auditoría, salvo expresa limitación manifiesta en este, aun en el caso de que los mismos no se

encuentren incluidos en el Anexo II que acompaña al informe, debiendo informar sobre aquellos hechos o criterios que hubiese detectado con motivo de su trabajo y que constituyan un apartamiento de la normativa vigente.

Asimismo, toda la tarea realizada por el contador certificante es soportada en sus papeles de trabajo, los cuales resguardan su eventual responsabilidad ante hecho o circunstancias irregulares que deriven en la solicitud de créditos fiscales ilegítimos o improcedentes.

10- Plazo de conservación de los papeles de trabajo

El artículo 33 de la ley 11.683 dispone que "...Podrá también exigir que, los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por el término de diez años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible..."

Es decir que el plazo mínimo de conservación de comprobantes y demás documentación es de diez años.

CAPITULO VII

TAREAS DE AUDITORIA

SUMARIO: 1- Introducción. 2- Informe del contador público certificante. 3- Pautas de control y procedimiento sugeridos por la FACPCE. 3.1- Condición subjetiva habilitante para la solicitud del beneficio. 3.2- Condición objetiva habilitante para la solicitud del beneficio. 4- Exportaciones - Objeto de auditoría. 5- Créditos fiscales destinados a las operaciones de exportación - Objeto de auditoría. 6- Alcance: totalidad del universo de proveedores informados por la empresa.

1- Introducción

El fisco en sus distintos dictámenes puso en cabeza del contador certificante la realización de gran parte de las tareas de fiscalización, mediante un proceso de verificación ex ante, en lo que se refiere a la comprobación de la legitimidad de los créditos y a la correcta apropiación de estos.

En este esquema, el profesional actuante debe expedirse mediante la emisión de un informe respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado incluido en la solicitud.

La AFIP a través de los artículos 21 y 22 de la RG (AFIP) 2.000 fijó la finalidad, alcance y delimitaciones de las funciones de control a las que deben ajustarse los profesionales, sin perjuicio de las normas de tipo técnico –profesional en las que se especifican las labores que implica este tipo de auditoría y los contenidos de los informes respectivo que son establecidos por:

- La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, a través de su Resolución N° 271.
- El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires por medio de su resolución (MD) 18.

Ambas disposiciones contienen pautas referidas a procedimientos de auditoría de carácter especial, que deben ser aplicados por los contadores públicos para la elaboración del informe.

La que aplicamos en la provincia de Tucumán es la de la FACPECE.

2- Informe del contador público certificante

El artículo 43.1 de la ley de IVA en su segundo párrafo como así también la RG (AFIP) 2.000 en su artículo 13 lo cual hacemos referencia en el Capítulo anterior punto 9 establecen que las solicitudes de recupero de IVA por exportaciones deben ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

Entonces tal como mencionamos, el profesional actuante debe expedirse sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado incluido

en la solicitud, mediante la emisión de un informe, debiendo dejar constancia en éste del procedimiento de auditoría utilizado o, en su caso, indicar las causales de exclusión por aplicación de las tareas de auditoría.

Se trata de un informe especial y no de una mera certificación, lo que implica un grado de responsabilidad mayor, que además se aparta de las denominadas Normas de Auditoría generalmente aceptadas (N.A.G.A.) para atenerse a los que las mencionadas entidades profesionales han aprobado para este tema específico.

3- Pautas de control y procedimiento sugeridos por la FACPCE

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en la Resolución 271 del 2.002, establece pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos y un modelo de informe especial de procedimientos sobre saldos del IVA facturado vinculado con las operaciones de exportación.

3.1 -Condición subjetiva habilitante para la solicitud del beneficio

Uno de los primeros procedimientos que el contador debe realizar es verificar que el exportador se encuentre inscripto en el registro de importadores-exportadores, para lo cual debe solicitar al responsable el original de la constancia de inscripción en tal registro y conservar una copia en sus papeles de trabajo. Se constata que el exportador no se encuentre excluido del presente régimen. Para ello, debe obtener una manifestación escrita de la gerencia referida a la inexistencia de exclusiones subjetivas del

régimen general de reintegro del impuesto atribuible a operaciones de exportación y actividades u operaciones que reciban igual tratamiento.

3.2 -Condición objetiva habilitante para la solicitud del beneficio

- Se revisa que las operaciones de exportación correspondientes al período de reintegro se hayan perfeccionado en el período de exportación presentado.

Debe constatar que las operaciones de exportación, se hayan realizado dentro del período presentado, con documentación respaldatoria del tipo formularios aduaneros.

- Se corrobora que el valor FOB de las exportaciones se encuentra declarado en la declaración jurada del IVA y se constata la correcta atribución del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación del módulo de exportador de la(s) declaración(es) jurada(s) del IVA del(los) período(s) fiscal(es) de su vinculación (momento de generación del crédito o momento de la exportación)

Revisa la correcta determinación del módulo de exportación de las DDJJ del IVA, incluyendo los siguientes valores:

- Saldo inicial del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
- Monto solicitado en devolución, acreditación o transferencia.
- Valor FOB informado en la DDJJ de IVA.
- Impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
- Compensación con el impuesto determinado en el mercado interno.

- Saldo final del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
 - En el caso de que las disposiciones lo exijan, se corrobora la efectiva liquidación de las divisas cobradas por la operación, a partir de la documentación cambiaria correspondiente.
 - Se corrobora que las exportaciones guarden relación con la capacidad operativa de la empresa exportadora. Entonces debe indagarse si es verosímil que la empresa pueda exportar el tipo de bienes y/o servicios que figuran en la contabilidad/documentación que se revisa, a partir del conocimiento general que el contador independiente ya tenga de la empresa y de las restantes evidencias que se obtengan durante el trabajo.

Al respecto, se informan las excepciones detectadas de los siguientes procedimientos. La selección de los procedimientos a realizar y su alcance quedarán a criterio de cada profesional según lo estime necesario. En caso de tratarse de:

- Empresa industrial: puede obtener de un profesional del exportador (ejemplo: ingeniero, técnico matriculado, etc.) su opinión sobre la capacidad operativa del establecimiento industrial para producir los bienes exportados; y/o corroborar la existencia de la planta productiva, depósitos, etc. mediante su visualización u otro procedimiento alternativo.
- Empresa comercial: puede aplicar procedimientos de auditoría para revisar la existencia de compras realizadas por el exportador para comercializar los bienes exportados.
- Empresa de servicios: puede aplicar procedimientos de auditoría para revisar que posea, contrate u obtenga de alguna forma recursos humanos o de otro tipo que hagan posible la prestación y exportación de servicios.

4- Exportaciones – Objeto de auditoría

Se realizan procedimientos de auditoría para revisar que:

- I. El solicitante sea el titular de las exportaciones realizadas en el período cotejando con la documentación que respalda las exportaciones.
- II. Las operaciones de venta al exterior surjan de documentación respaldatoria original del tipo de facturas de exportación, instrumento de cuenta de venta y líquido producto, notas de crédito relacionadas por descuentos y bonificaciones y/o equivalentes y que la misma cumpla con los requisitos formales de este tipo de documentación y que los montos de las operaciones de ventas al exterior informadas surgen de registraciones detalladas en el Subdiario de Ventas (o equivalente) Nro. .., rubricado. ..folios desde...hasta.... Fecha de rúbrica dd/mm/aaaa (indicar si está autorizado a llevar registros computarizados).

Revisa cotejando con la documentación respaldatoria original (ej. facturas de exportación, cobranzas, Subdiario de Ventas, etc.) que las operaciones de venta al exterior surjan de dicha documentación.

5- Créditos fiscales destinados a las operaciones de exportación – Objeto de auditoría

Se realiza procedimientos de auditoría:

- Relacionados con el titular de los créditos fiscales, para validar que el monto de crédito fiscal informado ha sido destinado efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.
- Relacionadas con los proveedores generadores del crédito fiscal respecto de las operaciones informadas, a efectos de revisar, en base a una muestra representativa, la legitimidad de los créditos referidos.

Las tareas de auditoría relacionadas con el titular de los créditos fiscales son:

a) verificar que el monto de crédito fiscal informado sea vinculado directamente a la exportación.

Para ello, se revisa 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. En especial, se realiza lo siguiente:

- Solicitar una manifestación escrita de la gerencia de la compañía sobre las premisas utilizadas para el cálculo de los prorrateos y asignación de los créditos fiscales de las operaciones de exportación.
- Revisar que las premisas del punto anterior se cumplan para los casos bajo análisis.
- Revisar la correcta asignación proporcional de los créditos fiscales a los bienes y/o servicios bajo análisis.

b) Para los créditos fiscales informados y destinados efectivamente a la exportación, o a cualquier etapa en la consecución de las mismas se verifica que:

- 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, de acuerdo a la anticuación de créditos informada.
 - No han sido utilizados en solicitudes anteriores de recupero de créditos fiscales del IVA por exportaciones.
 - Han sido computados aplicando las disposiciones del tercer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA en aquellos casos en que existan proveedores con vinculación económica, con beneficios promocionales.
 - Se originan en comprobantes con fecha anterior al último embarque o si fuera de fecha posterior, que esté relacionado con el embarque u operación asimilable a exportación. Si los mismos fueran de fecha posterior, se debe dejar indicado en los papeles de trabajo los procedimientos realizados a los efectos de determinar su relación con el 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 anteriores.
- c) Revisar que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compra (vinculadas a operaciones de exportación) no supere el límite previsto en el artículo 43 de la ley del IVA. En el caso de superarlo, se debe detallar entre las observaciones en el informe del contador público el monto excedente a los efectos de que el exportador pueda aplicar los procedimientos legales para solicitar la acumulación del saldo en futuras operaciones.
- d) Analizar que los montos de los créditos fiscales indirectos están informados de acuerdo al procedimiento previsto en la normativa vigente.

Se debe revisar que los cálculos de imputación de los créditos fiscales indirectos vinculados a operaciones de exportación surjan del procedimiento determinado por la AFIP para tal imputación mencionada en el Capítulo II punto 2.

e) 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 con un alcance tal que los pagos ordenados de mayor a menor cubran el 70% del total de los mismos.

f) Revisar que los créditos fiscales informados se encuentren 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.

g) Revisar 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.).

h) Revisar que los créditos fiscales informados surjan de registraciones realizadas en el libro Subdiario de Compras (o equivalente) Nro....rubricado...folios desde... hasta... Fecha de rúbrica dd/mm/aaaa (indicar, si se está autorizado para llevar registros computarizados, y número de folio y libro en el cual se ha transcripto dicha autorización).

i) Verificar si cumplimentó con las obligaciones establecidas para los agentes de retención del IVA (de corresponder), en cuanto a las obligaciones de consulta de la situación de sus proveedores, retenciones practicadas,

información de las mismas (SICORE) y cancelación de las retenciones practicadas.

Las tareas de auditoría relacionadas con los proveedores generadores de crédito fiscales son verificar que:

- a) Se cumpla con la normativa legal relativa a la facturación.
- b) La condición de inscripto en el IVA al momento de la facturación de los bienes o servicios.

c) Que haya información en la empresa exportadora que evidencie la existencia del proveedor, por ejemplo pero sin que sea indispensable, lo siguiente:

- Balances auditados de, por ejemplo, los tres últimos ejercicios cerrados que hayan sido analizados por la empresa
- Información sobre la situación financiera del proveedor (por ejemplo, a través de la obtención de información suministrada por compañías especializadas en la materia).
- Acuerdo firmado y/u órdenes de compra con su proveedor que establezca planes de entrega de los bienes y/o servicios.
- Pedidos de cotización, órdenes de compra, remitos o certificados de recepción del servicio y constancias de autorización del desembolso.

Alcance: proveedores más significativos y cinco al azar hasta alcanzar el 80% del crédito total informado y al 20% del total de los proveedores informados.

d) en el caso tanto de proveedores radicados en la República Argentina como en el exterior: obtener una confirmación escrita de la gerencia del proveedor sobre las operaciones que está facturando.

e) en base a lo informado en el Archivo de Información sobre revisar: la condición del proveedor es inscripto en el IVA al momento de la facturación de los bienes y servicios. Y además que el proveedor se encuentra al día con sus obligaciones tributarias al momento de la revisión por parte del contador independiente.

6- Alcance: totalidad del universo de proveedores informados por la empresa

Excepto para los proveedores alcanzados por las normas de la Comisión Nacional de Valores (entidades con oferta pública) y/o que sean sujetos obligados a actuar como agentes de retención del IVA, cuando de la aplicación de los procedimientos mencionados y/o habituales surjan dudas sobre la existencia de un proveedor o de su capacidad para producir o comercializar el tipo de servicios y/o insumos facturados que se revisan, se deben aplicar procedimientos adicionales de excepción tales como algunos de los que se detallan a continuación u otros que sean adecuados según las circunstancias.

- Obtener el detalle de las facturas que originaron el crédito fiscal informado y solicitar al proveedor la confirmación escrita del número, fecha e importe de las facturas que han originado el crédito fiscal informado.
- Formar una opinión sobre la capacidad operativa del proveedor para la facturación de los bienes o servicios, en función a la actividad que desarrolla. Si la conclusión no fue satisfactoria o no se llegara a una conclusión, una alternativa podría ser solicitar al contador independiente del proveedor que informe por escrito si dicho proveedor tiene por objeto real la producción o comercialización (según sea el caso) de los insumos y/o servicios que facturó

al exportador. Para ello, el contador independiente del proveedor puede realizar procedimientos similares a los descritos en lo referente a corroborar que las operaciones guardan relación con la capacidad operativa de la empresa proveedora. En este caso se sugiere incluir en el informe que el contador del exportador emita que a los efectos de este procedimiento se ha basado en el informe de otro profesional de fecha xx y mencionar el nombre del mismo.

A los procedimientos detallados precedentemente se debe adicionar la obtención de una declaración y/o carta de gerencia del cliente en la que manifieste la veracidad de toda la información puesta a disposición y la corrección y procedencia de los cálculos de imputación de los créditos fiscales.

CAPITULO VIII

CASO PRÁCTICO.

Sumario: 1- Introducción. 2- Datos complementarios. 3- Cálculo del coeficiente. 4- Créditos Fiscales a Computar. 5- Cálculo del valor FOB. 6-Cálculo del Límite. 7- Declaración Jurada del Periodo Mayo 2013.

1- Introducción

Con el fin de ejemplificar los temas analizados en capítulos anteriores desarrollaremos el siguiente caso práctico en el cual un exportador a raíz de sus operaciones de exportación, se encuentra con un crédito fiscal que no puede aplicar a sus operaciones en el mercado interno, optando por presentar las correspondientes solicitudes de recupero de crédito fiscal por exportaciones a efectos de recuperar dicho crédito. A los fines de nuestro análisis, consideramos que el exportador no encuadra en ninguna de las causales de exclusión mencionadas en el capítulo IV punto 5 y las solicitud de recupero de crédito fiscal se presenta por el régimen general en Mayo del 2013.

Los datos de la empresa son los siguientes:

Razón social: PAÑALERA GALIROSSI S. A.

Actividad: Realiza ventas en el Mercado interno y externo.

Productos exportados: Pañales y artículos para bebe.

2- Datos complementarios

Papeles de trabajo:

Detalle del Débito Fiscal

Detalle	Base	Alícuota	IVA
Ventas R.I. (21%)	525.000	21%	110.250
Ventas R.I. (10,50%)	0	10,5%	0
Ventas a Consumidor Final	0	21%	0
	525.000		110.250

Detalle del Crédito Fiscal

Detalle	Base	Alícuota	IVA
Compras al 21%	6.094.200	21%	1.279.782
Compras al 27%	9.480	27%	2.559,60
Compras al 10,5%	0	10,5%	0
	6.103.680		1.282.341,60

Otros conceptos

Percepciones s/ libro compras	5.500
Retenciones s/ libro ventas	0
Saldo 1° párrafo	12.000
Saldo 2° párrafo	0
Ventas exentas	0
Compras exentas / No gravadas	2.068
Exportaciones	3.527.500

3- Cálculo del coeficiente

Se determina el coeficiente que resulta de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación – neto del valor de los bienes importados temporariamente, en su caso – por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, realizadas en el mercado interno y en el mercado externo, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en el que se efectúan las operaciones que se declaran.

Montos de ventas mensuales y acumuladas para F404

Porcentaje aplicable al CF de Apropiación Indirecta

Mes	operaciones gravadas	Operaciones exentas	Exportaciones	Total	Porcentaje
Enero	527.342,79	0	0	527.342,79	0,00%
Acumulado	527.342,79	0	0	527.342,79	0,00%
Febrero	31.460,05	0	0	31.460,05	0,00%
Acumulado	558.802,84	0	0	558.802,84	0,00%
Marzo	4.849,32	0	0	4.849,32	0,00%
Acumulado	563.652,16	0	0	563.652,16	0,00%
Abril	101.666,16	0	2.000.000	2.101.666,16	95,16%
Acumulado	665.318,32	0	2.000.000	2.665.318,32	75,0379%
Mayo	525.000,00	0	3.527.500	4.052.500,00	87,05%
Acumulado	1.190.318,32	0	5.527.500	6.717.818,32	82,2812%

El coeficiente a aplicar en la solicitud de Mayo de 2013 es de 82,28% y surge del cociente entre \$5.527.500 y \$6.717.818,32 (\$1.190.318,32 + \$5.527.500).

4- Crédito fiscal a computar

El siguiente paso es determinar el crédito fiscal de asignación directa y crédito fiscal de afectación indirecta, para lo cual ya se determinó el coeficiente de cálculo del monto de los mismos.

Del análisis de las compras del periodo de la solicitud, encontramos que la empresa ha adquirido bienes que se encuentran afectados a la comercialización de bienes destinados indistintamente a ambos mercados (local y de exportación).

Para la determinación del crédito fiscal de afectación indirecta computable, es decir aquel que se solicita en recuperó, procedemos a multiplicar el crédito fiscal total del mes de Mayo por el coeficiente antes determinado.

Concepto	Mayo 2013	Porcentaje	IVA Computable	CF MI
Crédito fiscal al 21%	1.279.782	82,281177%	1.053.019,70	226.762,30
Crédito fiscal al 10,5%	0	82,281177%	0	0
Crédito fiscal al 27%	2.559,60	82,281177%	2.106,07	453,53
Total CF	1.282.341,60		1.055.125,76	227.215,83

5- Cálculo del Valor FOB

Para calcular los importes en pesos atribuibles a las exportaciones cuyo Valor FOB se declara en el programa aplicativo, se utiliza el tipo de cambio comprador en el mercado libre de cambios al cierre de las operaciones del día hábil cambiario anterior al de la fecha de oficialización del permiso de embarque, informado por el Banco de la Nación Argentina, que sirve de base para determinar el primer límite establecido en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley de IVA analizados en el capítulo 3 punto 3.1.

Destinación	Fecha de cumplimiento de embarque	TC	Monto en U\$S	Monto FOB
1	22/05/13	4,15	100.000	415.000
2	26/05/13	4,15	200.000	830.000
3	27/05/13	4,15	300.000	1.245.000
4	27/05/13	4,15	250.000	1.037.500
			850.000	3.527.500

6- Cálculo del límite

El límite establecido en el Art. 43, 2º párrafo es el 21% del Valor FOB.

$$\text{\$ } 3.527.500 * 21\% = \text{\$ } 740.775 \rightarrow \text{Límite}$$

$$\text{\$ } 740.775 < \text{\$ } 1.055.125,7$$

7- Declaración jurada del periodo mayo 2013

En primer término se computa el impuesto que adeuda la empresa por operaciones gravadas en el mercado interno, que surge de la diferencia de los Débitos Fiscales y Créditos Fiscales de las operaciones del Mercado Interno. Al importe se le detrae el saldo a favor técnico del 1° párrafo artículo 24 del periodo anterior.

Liquidación general

DDJJ Periodo Mayo 2013

	I	II
Débito 21%		110.250
Crédito 21%	226.762,30	
Crédito 27%	453.53	
Saldo Tec. del Periodo Ant.(art.24 1° párrafo)	12.000	
Subtotal	239.215,83	110.250
Saldo del Periodo a Favor del Contribuyente	128.965,83	
Retenc. y Perc.	5.500	
Saldo de Libre Disp. del Periodo (art.24, 2°párrafo)	0	
Subtotal	5.500	
Saldo Libre Disp. del Periodo	5.500	0,00
CF por Exportaciones	\$1.055.125,76	

Luego comparamos el valor FOB con el importe del crédito fiscal a recuperar calculado en el periodo, el cual excede el primer límite solo pudiendo solicitar hasta el monto determinado por el mismo de \$740.775 .En el siguiente cuadro se detalla los montos por los cuales se va a pedir acreditación, transferencia o devolución de los créditos fiscales por exportación.

FOB S/ Permisos de Embarque	\$3.527.500	
Límite s/ 21% * FOB (s/ Aduana)		\$740.775
TOTAL A RECUPERAR		\$1.055.125,76
TOTAL ACREDITACIONES		\$15.000
TOTAL TRANSFERENCIA		\$725.775

Una vez determinado el Monto del Crédito Fiscal a solicitar su reintegro, en este caso \$740.775, previo a la aceptación de tal reintegro por el juez administrativo, se compensa con las Retenciones y Percepciones practicadas a ingresar en el mes de Mayo. Las cuales son.

- SICORE 2° quincena de abril \$7.000
- SICORE 1° quincena de mayo \$8.000

Por cada compensación efectuada se genera el Formulario F798 denominado “Solicitud de Compensación – Imputación de Crédito” y se informa en el F404 en el Rubro 6 el total del Monto compensado.

Por lo tanto, el IVA CF a Recuperar una vez efectuada la compensación es:

\$ 740.775

(\$ 7.000)

(\$ 8.000)

\$ 725.775

Entonces, por los \$ 725.775 del IVA CF restantes a recuperar, la empresa solicita su acreditación contra futuros anticipos del Impuestos a las Ganancias a ingresar en el periodo correspondiente a aquel en el que el juez Administrativo determine el monto admisible a recuperar, el cual podrá ser igual o menor al monto solicitado, según durante el proceso de Admisibilidad, realice o no deducciones. Los \$ 725.775 a solicitar en Acreditación se informa en el F404 Rubro 6.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General

FENOCHIETO, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico, (Buenos Aires, 2.001).

MARCHEVSKY, Rubén, Impuesto al Valor Agregado .Análisis Integral, Editorial Errepar, (Buenos Aires ,2.006)

OKLANDER, Juan, Ley de Impuesto al Valor Agregado. Comentada., Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2.005)

b) Especial

STEMBERG, Alfredo R., El IVA y la Exportación de Bienes y Servicios, 1º Edición, (Buenos Aires, 2.003)

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

PALAVECINO, Pablo, Exportaciones: Impuesto al Valor Agregado
Editorial Errepar, (Buenos Aires, 1.997).

VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, Reintegro de IVA Atribuible a
Exportaciones, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 2.008).

c) Otras Publicaciones

Ley del Impuesto al Valor Agregado N°23.349, (B.O. 25/08/1.986)

Resolución General (AFIP) 2.000, (B.O. 30/01/06)

Resolución General (AFIP) 18, (B.O. 23/09/1997)

Resolución (FAPCE) N° 271/2002

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

Código Aduanero, Ley N° 22.415, (B.O. 02/03/81)

Consulta a Bases de Información en internet:

www.ambitoweb.com/seccionesespeciales/suplementos/novedadesfiscale

(23/10/2012)

Consultas a base de información en internet: www.afip.gov.ar

ÍNDICE

	Pág.
Prologo.....	1

CAPITULO I

Conceptos Básicos

1- Introducción.....	3
2- Exportaciones.....	3
3- Exportadores.....	5
4- Exportadores “puros “e “impuros”.....	6
5- Exportadores por cuenta y orden de terceros.....	6
6- Insumos.....	7
7- Principio de tributación del impuesto al valor agregado.....	8

CAPITULO II

Créditos Fiscales vinculados a las Exportaciones

1- Introducción.....	10
2- Métodos de apropiación de los Créditos Fiscales.....	11
2.1- Créditos de apropiación directa.....	12
2.2- Créditos fiscales de apropiación indirecta.....	13
2.3- Créditos fiscales sujetos a prorrateos.....	13
2.4- Créditos fiscales provenientes de Bienes de uso.....	14

CAPITULO III

Régimen de Recupero de IVA por Exportaciones

1- Tratamientos de las exportaciones en el IVA.....	16
2- Régimen de Recupero de IVA establecido por el Art.43.....	17
3- Impuesto Facturado: límites.....	22
3.1-Primer límite: aplicación de la alícuota general vigente de las operaciones de exportación.....	22
3.2-Segundo límite: Exportaciones de Productos beneficiados con liberación de IVA.....	25
4- Limitaciones comunes a los Créditos Fiscales en general.....	29

CAPITULO IV

Régimen de Recupero

1- Introducción: resolución general (AFIP) 2.000.....	31
2- Régimen de Recupero.....	33

3- Sujetos alcanzados por el Régimen.....	34
4- Periodo de perfeccionamiento de las operaciones de Exportación.....	34
5- Régimen General.....	35
A- Exclusión subjetiva.....	36
B- Exclusión objetiva.....	38
6- Régimen de Reintegro sujeto a fiscalización.....	40
7- Régimen de Reintegro Simplificado del Impuesto atribuible a exportaciones.....	41

CAPITULO V

Disposiciones Generales para la presentación

1- Introducción.....	44
2- Presentación: Disposiciones Generales.....	45
3- Requisitos Formales.....	45
4- Metodología de Presentación. Plazos.....	47
A- Presentación electrónica de la solicitud.....	47
B- Control de integridad del archivo.....	47
C- Presentación de la documentación en la agencia...	48
D- Conformidad de deudas originadas en el Incumplimiento de obligaciones.....	49
E- Disconformidad al detalle de incumplimiento.....	50
F- Presentación en caso de inoperatividad del sistema	50
5- Admisibilidad de la presentación.....	51
A- Control de integridad de los datos incluidos en la presentación.....	51

B- Deducciones de la Solicitud.....	54
C- Disconformidad. Vías Recursivas.....	54
D- Presentaciones incompletas o insuficientes.....	55
E- Presentaciones Rectificativas.....	56

CAPITULO VI

Pago

1- Comunicación de pago. Autorización de acreditación y Transferencia.....	57
2- Modificación de la efectivización del pago o rectificar Solicitud luego de emitida la comunicación de pago.....	59
3- Desistimiento total o parcial de la presentación efectiva.....	61
4- Solicitud de transferencia.....	61
5- Compensación de retención y / o percepción del IVA.....	62
6- Compensación con Recursos de la Seguridad Social.....	63
7- Acreditación contra otros impuestos.....	64
8- Prescripción.....	65
9- Responsabilidad profesional.....	66
10-Plazos de conservación de los papeles de trabajo.....	67

CAPITULO VII

Tareas de Auditoria

1- Introducción.....	68
2- Informe del Contador Público certificante.....	69

3- Pautas de control y procedimientos sugeridos por la FACPCE	70
1- Condiciones subjetivas habilitantes para la solicitud del beneficiario.....	70
2- Condición objetiva habilitante para la solicitud del Beneficiario.....	71
4- Exportaciones-Objeto de Auditoria.....	73
5- CF destinados de las operaciones de Exportación Objeto de Auditoria.....	73
6- Alcance: totalidad del universo de los proveedores informados por la Empresa.....	78

CAPITULO VIII

Caso Práctico

1- Introducción.....	80
2- Datos complementarios.....	81
3- Cálculo del coeficiente	82
4- Crédito Fiscal a Computar.....	84
5- Calculo del Valor FOB.....	85
6- Cálculo del Límite.....	85
7- Declaración jurada del periodo Mayo 2013.....	86

Índice Bibliográfico.....	89
Índice.....	91