

67463

E.1344

OURSÍ, M.E.
Recupero de IVA por

2010

67463



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RÍO CUARTO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CARRERA: CONTADOR PÚBLICO

**"RECUPERO DE IVA POR EXPORTACIONES -
ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN GENERAL 2000/06 (Afip)"**

Autor: Oursi, María Elena

DNI: 29.581.987

Registro Nro: 25885

Presentación: Febrero 2010

Director: Cra. Adriana Iñiguez



61463

67463

MFN:
Class: E.1344

RECUPERO DE IVA POR EXPORTACIONES -
ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN GENERAL 2000/06 (AFIP)

INDICE

	Página
Introducción.....	1

PARTE I

Consideraciones Generales

Capítulo I - Antecedentes	
Importancia y orígenes del régimen de reintegros.....	2
Capítulo II – Las exportaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado	
Concepto de exportación en la Ley de IVA	3
Régimen general de recupero de IVA: artículo 43 de la Ley	6
Capítulo III – Introducción a la R.G. 2000/06	
Origen y estructura	7
Capítulo IV – Aclaraciones previas	
Terminología y conceptualización.....	8
Exportación.....	8
Exportador	9
Recupero	10
¿Impuesto ó Crédito Fiscal?	11

PARTE II

RG (AFIP) 2000/06: Regímenes

Capítulo I – Régimen general	
Sujetos comprendidos.....	12
Condición de los sujetos: exclusiones subjetivas	12
Exclusiones objetivas	13
Imputación del impuesto facturado	14
Límites	14
<i>I) Base (exportaciones) por alícuota</i>	
<i>II) Vinculación con proveedores beneficiados con liberaciones en el impuesto</i>	
Afectación directa e indirecta	16
Orden de imputación del impuesto facturado	18
Régimen de compensaciones.....	19
Retenciones y percepciones de IVA.....	19
Recursos de la seguridad social	20
Compensación contra obligaciones fiscales a vencer.....	20
Periodificación.....	21
El aspecto temporal en los embarques.....	21
Consideraciones prácticas para los distintos sujetos	23
Periodicidad de las solicitudes presentadas	23
Antelación de las adquisiciones de insumos y bienes	24
Capítulo II – Régimen sujeto a fiscalización	
Causales de inclusión en el régimen	25
Características del régimen.....	25
Consideraciones especiales.....	26
Capítulo III – Exportaciones por cuenta y orden de terceros	
Sujetos involucrados.....	26

Régimen informativo.....	27
Capítulo IV – Régimen simplificado	
Condiciones	28
Ventajas y desventajas.....	28
Procedencia de la solicitud	28

PARTE III

Solicitud de recupero – Preparación y presentación

Capítulo I – Controles y prácticas de auditoría – Informe especial	
Tareas de auditoría.....	30
Controles sobre el sujeto exportador	30
Controles sobre las exportaciones	30
Controles sobre los créditos fiscales destinados a las exportaciones	31
Controles sobre los proveedores generadores del impuesto facturado	32
Consulta al “Archivo de información sobre proveedores”	33
Carta de gerencia	33
Informe especial del contador público	34
Capítulo II – Aplicativo Afip	
Preparación de la solicitud de recupero – Preliminares.....	35
Consideraciones generales para la confección de los rubros.....	35
RUBRO 1 – Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa.....	35
RUBRO 2 – Total crédito fiscal	35
RUBRO 3 – Exportaciones.....	36
RUBRO 4 – Anticupación del crédito fiscal	36
RUBRO 5 – Determinación del límite Art. 43, 2do. Párrafo Ley y excedente	37
RUBRO 6 – Destino del IVA recuperado	37
RUBRO 7 – Créditos fiscales.....	37
Resultado final de la carga de datos: generación del Formulario 404.....	38
Capítulo III - Solicitudes – Presentación	
Presentación electrónica	39
Presentación formal	39
Transferencia	41
Capítulo IV – Resolución de la Administración	
Solicitudes incompletas	43
Presentación de elementos documentales.....	43
Rectificación de la solicitud original	43
Emisión del acto administrativo	44
Elementos de la comunicación de pago.....	44
Detracciones	45
Modificaciones con respecto a la Resolución.....	46
Cambios de destino.....	46
Rectificativas	46
Vías recursivas en defensa de las detracciones practicadas	47
Nota de disconformidad.....	47
Recurso de apelación.....	47
Resolución de las vías recursivas	48
Desistimiento	48

PARTE IV
Consideraciones finales

Capítulo I – La prescripción

La Prescripción 49

Capítulo II – Archivo especial

Archivo Especial..... 49

Capítulo III – Opciones de Clave Fiscal

Opciones de Clave Fiscal 50

Caso Práctico 53

Conclusión 64

Anexos 66

Anexo 1 – Permiso de embarque 67

Anexo 2 – Carta de Gerencia..... 70

Anexo 3 – Informe Especial 71

Bibliografía..... 76

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo gira en torno al proceso establecido en la Resolución General (Afip) 2000 – que reglamenta el régimen de recupero de crédito fiscal relacionado con las exportaciones, artículo 43 de la Ley de IVA – mediante el cual es posible solicitar el recupero del crédito fiscal facturado en las adquisiciones de bienes, servicios y locaciones vinculadas con las operaciones de exportación, es decir, operaciones que colocan al sujeto exportador en condiciones, y ante la necesidad, de recuperar el impuesto facturado, que no tendrá su contrapartida en débito fiscal por ventas en el mercado interno.

Se pretende efectuar un análisis de la legislación vigente, que ha sufrido modificaciones en los últimos tiempos, y que resulta de gran utilidad para las empresas exportadoras, y, a su vez, de escasa difusión y práctica en nuestra región, aún.

La elección del tema se origina en el auge de las exportaciones en nuestro país, impulsado por diversos factores, tanto exógenos como endógenos a la realidad de la Argentina (como la marcada demanda internacional de productos, especialmente alimenticios, y el incremento de los precios, entre los primeros factores, y el modelo macroeconómico distinguido por un tipo de cambio competitivo y el gran impulso agroindustrial, entre los factores endógenos a mencionar).

Recuperar el crédito fiscal facturado al exportador, pasa a ser relevante desde el punto de vista de la competitividad, ya que mediante éste mecanismo se pretende liberar del efecto impositivo a los bienes exportados; que de otra manera, estará incidiendo en la formación del costo de los mismos, tornándolos menos competitivos en el mercado internacional. Así, se transforma en una necesidad de índole financiera el recuperar el impuesto facturado.

¿Qué aspectos se deben considerar al momento de aplicar el mecanismo previsto en la RG 2000? ¿qué derechos y obligaciones se deben afrontar si ponemos en práctica la misma? ¿en qué consiste la comunicación permanente que se establece con la Administración? Estos son algunos de los interrogantes que se pretenden aclarar mediante el presente trabajo, apoyado en la legislación y la literatura relacionada.

PARTE I CONSIDERACIONES GENERALES

CAPITULO I ANTECEDENTES

Importancia y orígenes del régimen de reintegros

Los exportadores dan lugar, a través de su operatoria, a la generación de crédito fiscal por la compra de los insumos, locaciones y servicios que luego, en forma de productos finales, colocarán en el mercado.

Parte de ese impuesto, facturado por sus proveedores, (en cabeza de quienes surge un débito fiscal), tendrá su contrapartida en el débito fiscal por ventas en el mercado local.

Pero, por otra parte, en relación a sus operaciones en el mercado externo, (especialmente si se trata de un exportador puro¹) es importante que dicho crédito fiscal no recaiga en el costo de los bienes exportados; sin su “compensación” vía débito fiscal (como en el caso mencionado en el párrafo anterior) se vuelve necesaria la no gravabilidad de lo exportado, por un lado, y la posibilidad de acceder al reintegro del tributo pagado en las adquisiciones de bienes y servicios, por otro. Lógicamente, que ambos aspectos hacen que los bienes destinados a exportación sean más competitivos, si del efecto tributario en el costo se trata.

Este régimen de “gravabilidad a tasa cero” (tal como es conocido) propicia que las empresas puedan tramitar el recupero del tributo. Es válido resaltar la importancia de dicho régimen en un contexto comercial y fiscal que adopta como criterio de tributación del IVA el principio de “país de destino”, el cual realza la potestad tributaria del país importador, imposibilitando por completo, que los bienes exportados sean alcanzados por el impuesto del país de origen (la modalidad opuesta es el principio de “país de origen”).

Tal lo comentado en párrafos anteriores, si, sumado a la aplicación del criterio “país de destino”, el Estado reintegra el impuesto pagado por las adquisiciones de insumos que se vinculan a las exportaciones, el sujeto exportador no se verá obligado a incrementar sus precios de venta en la cuantía del tributo pagado. Caso contrario, estaríamos frente a una especie de “exportación de impuestos”, junto con la de bienes y servicios.

El mecanismo de reintegro, en la actualidad, se vé plasmado en la Resolución General 2000 (Afip), con vigencia desde el año 2006; pero nació bajo la redacción de otras normas que con el tiempo fueron incorporando diversos aspectos y eliminando otros, hasta llegar a la RG (AFIP) 1351 (B.O. 08/10/2002), de carácter más semejante a la actual RG 2000.

¹ Sujeto que se dedica exclusivamente a realizar operaciones de exportación.

Así, de la RG 1800, emitida por la DGI en el año 1976, y su sucesora, la RG (DGI) 3417 de fecha 30/10/1991, se pasa a la RG (AFIP) 65 (B.O. 29/12/97), con la incorporación de actividades de tratamiento análogo a las exportaciones (en lo relativo a Reintegros de IVA).

Luego, con la RG (AFIP) 150 (12/07/1998) y posteriormente con la RG (AFIP) 616 (B.O. 24/06/99), se van incorporando otros aspectos del régimen, como por ejemplo, las operaciones por cuenta de terceros. La Ley de IVA, por su parte, también sufre cambios en lo relativo al tratamiento de las exportaciones, como lo es el agregado de un artículo a continuación del 43.

Una modificación de gran relevancia fué la incorporación de la obligación de acompañar la solicitud de recupero con un informe especial de Contador Público independiente.

Luego, contemplando todos estos avances, surge la RG 1351, que a su vez deja sin efecto algunos aspectos tratados en sus antecesoras, y descansa fundamentalmente en el cumplimiento de requisitos formales a la hora de presentar la solicitud.

Finalmente, la RG 2000, cuya estructura será analizada más adelante, introduce cambios que se pueden sintetizar en:

- La sistematización del trámite de solicitud.
- La posibilidad de recuperar el crédito fiscal atribuible a exportaciones de servicios.

CAPITULO II

LAS EXPORTACIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Concepto de exportación en la Ley de IVA

En primer lugar, el inciso d) del artículo 8, establece explícitamente, para las exportaciones, la exención en el gravamen. Por su parte, el decreto reglamentario aporta un concepto de exportación, estableciendo que a los efectos del art. 43, “se entenderá por exportación, la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa.” Además “se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque...”

Luego, este inciso de la Ley continúa su tratamiento específico en el artículo 43².

Continuando con el análisis de la Ley de IVA, en su artículo 7, se establece “estarán exentas del impuesto...las **locaciones y prestaciones**...que se indican a continuación:” y en su inciso h), contempla, entre otros, tres ítems que guardan relación con aspectos especiales de las exportaciones, tales como:

² Ver siguiente título “ Régimen general de recupero de IVA: artículo 43 de la Ley”

1. Las locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, **vinculadas al transporte internacional de pasajeros y cargas**, (apartado 13 del inciso h, artículo 7).
2. Las **locaciones a casco desnudo y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional**, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior (apartado 14 del inciso h, artículo 7).
3. Los trabajos de **transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves** y sus componentes, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad (apartado 26 del inciso h, artículo 7).

En todos los casos, el tratamiento aplicable es el del artículo 43.

Respecto al transporte internacional de pasajeros y cargas, cabe acotar que por el principio territorial que subyace en la ley de IVA, estas operaciones están fuera del ámbito de imposición del tributo; en la definición del objeto, la ley condiciona las prestaciones al cumplimiento del elemento territorial. Entonces hay que analizar, aquellas operaciones en las que el transporte se efectúa del país hacia el exterior o viceversa, en las que hay actividad gravada en la proporción en que la misma se haya efectuado en territorio argentino. Es así que “para no someterlo a imposición efectiva, y guardar coherencia con el principio de evitar que el gravamen incida sobre los bienes o servicios que se exportan o consumen fuera del país, la ley del IVA en el artículo 7, inc. h), apartado 13 establece una exención especial para el transporte internacional de pasajeros y cargas, incluídos los cruce de fronteras por agua, agregándole el beneficio especial de asimilarlo al tratamiento que se dispensa a las exportaciones en el artículo 43 de la misma ley”³.

Según nos aporta Oklander, “resultan comprendidos en la franquicia los servicios conexos al transporte que complementan y tienen por objeto exclusivo servir al mismo, entre los cuales se encuentran los de carga y descarga, estibaje (con o sin contenedores), eslingaje, depósito provisorio de importación y exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera.”

Asimismo, los servicios prestados a las empresas de transporte internacional, quedan comprendidos dentro del artículo incorporado a continuación del 77 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, por representar prestaciones realizadas en el país y utilizadas en el exterior, con lo cual quedan comprendidas dentro del tratamiento que dispensa el artículo 43 de dicha norma. Desde luego que al no haberse enumerado taxativamente los servicios ligados al transporte internacional de pasajeros y cargas cuyo tratamiento debe asimilarse a las exportaciones, se ha generado un espectro escasamente delimitado respecto a la aplicación de dicha franquicia, y gran confusión a la hora de determinar qué servicios pueden gozar de la misma.

En relación a las locaciones a casco desnudo y fletamento, la ley de IVA, exige expresamente los contratos en los que el dueño de un buque lo cede a otro para su uso y

³ Oklander, Juan. “*Ley del Impuesto al Valor Agregado. Comentada*”. Editorial La Ley. Noviembre de 2005. Pág. 367.

afectación a ciertas actividades. Así, el pago que se efectúe por el arrendamiento, el fletamento o el “charteo” se encuentra exento del impuesto, pudiendo además solicitarse el reintegro, compensación ó imputación del crédito fiscal en los términos del artículo 43 (quedando encuadrado en “exportación de servicios”).

Por su parte, el Decreto Reglamentario en los dos artículos incorporados a continuación del 1º, también da tratamiento a este tipo de contratos.

Respecto a las tareas de mantenimiento y reparación de embarcaciones y aeronaves, han surgido zonas grises, consecuencia de la confusa redacción del apartado 26, del inciso h, dentro del artículo 7º de la Ley de IVA. Hay escasa claridad en relación al alcance de la asimilación a las exportaciones. Especialmente, el aspecto de la matriculación de las aeronaves resulta poco preciso en cuanto a si se extiende sólo a las aeronaves, ó también a las embarcaciones a las que hace mención en primer lugar (esto es, aquellas destinadas a actividades comerciales, defensa, y seguridad). Y por otro lado, también es confuso si el tratamiento de reintegros de IVA del artículo 43 es abarcativo de las aeronaves matriculadas en el exterior ó a todos los casos, como por ejemplo embarcaciones matriculadas en el país y abocadas a actividades comerciales.

Los llamados “**convenios de cooperación internacional**” también tienen lugar en el régimen de reintegros, dada la asimilación a las exportaciones que la Ley establece al incluirlos en su artículo 43, último párrafo. Allí, establece, la posibilidad de que las compras, locaciones y prestaciones realizadas en el mercado interno, por parte de sujetos que utilicen fondos ingresados como donación, en el marco de dichos convenios, queden comprendidas en el mecanismo de devolución del impuesto facturado, siempre que se dé cumplimiento a las condiciones que se establecen en la reglamentación emitida por el Poder Ejecutivo.

Otra de las operaciones asimiladas a exportación son las **compras efectuadas por turistas del extranjero**, y cuyo objeto sean bienes gravados manufacturados en el país, que aquéllos trasladen al exterior y las prestaciones comprendidas en el apartado 2 del inciso e) del artículo 3 contratadas por dichos turistas en los centros turísticos situados en las Provincias con límites internacionales. El régimen de recupero previsto para los turistas del extranjero, contempla dos aspectos bien definidos por la Ley:

- las adquisiciones de bienes gravados producidos en el país.
- y los servicios vinculados a su hospedaje en el país.

Lógicamente, la asimilación a las exportaciones, en el primer punto se dá por el hecho mismo del traslado que hace el sujeto hacia el exterior, de aquello adquirido en el país.

El mecanismo implica una serie de condiciones, como por ejemplo: la existencia de una empresa adjudicataria que se encarga de “intermediar” en la relación entre el turista extranjero y el sujeto vendedor “emisor” de la factura objeto de reintegro; el pago de una comisión a dicho intermediario; una cuota anual de “pertenencia” al sistema, cuyo pago está en cabeza de las empresas que desean integrar el mecanismo, y hacia la adjudicataria; la efectivización del reintegro a través de un “cheque” que el turista ejecutará contra esta última.

Por último, es válido agregar, que en el caso de las prestaciones vinculadas al hospedaje del turista, abarca también el reintegro del IVA contenido en el importe correspondiente al servicio de desayuno, cuando éste integre el precio en forma conjunta al del hospedaje.

La Ley de IVA establece además, mediante el artículo 46, un régimen de **reintegro especial a las Misiones Diplomáticas “permanentes”**, que comprende la devolución del impuesto que se halle incorporado en la factura de compra de bienes y servicios vinculados con: establecimientos, instalaciones, equipamiento y, en general, adquisiciones efectuadas para el desarrollo de actividades, y los consumos “personales” en los que hayan incurrido los agentes consulares, y otros representantes diplomáticos. En el mismo artículo se fija una condición de “reciprocidad”, ineludible para que exista tal reintegro. Esto significa la obligación de brindar un tratamiento similar a nuestros representantes en el exterior.

Los supuestos mencionados, asimilados a operaciones de exportación (convenios de cooperación internacional, compras efectuadas por turistas del extranjero y los reintegros a las Misiones Diplomáticas) no están contempladas en la Resolución General 2000, a pesar de haber sido incorporados como “supuestos de exportación” en el propio artículo 43 de la Ley de IVA.

Cabe agregar, que otras operatorias también han recibido en forma indirecta, a través de leyes y decretos, el tratamiento que se les otorga a las exportaciones en relación a la devolución del IVA facturado. Las mismas están referidas a las **donaciones de fiscos extranjeros** (Ley 23905 del año 1991 y RG DGI 3559), las **“exportaciones” a Tierra del Fuego** (Decreto 1139/88), las **compras que efectúen fabricantes e importadores de bienes de capital** (Decreto 493/2001 y RG 1168/2001) y las **exportaciones de servicios** (Decreto Poder Ejecutivo 1082/99).

Régimen general de recupero de IVA: artículo 43 de la Ley

Comprendido en el Título VII, el artículo 43 de la Ley establece un régimen especial orientado a los exportadores, y prevé asimismo otras situaciones en particular, tales como las adquisiciones efectuadas por turistas del extranjero.

En su primer párrafo, el artículo 43 define, en pocas palabras, lo que en definitiva se verá reflejado luego en la resolución general (actualmente la vigente RG 2000). “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...”. De esta manera, el exportador puede afrontar el débito fiscal que se genera en sus ventas, con el crédito fiscal que obtuvo en las operaciones de compra de sus bienes de reventa y/o insumos, servicios y locaciones contratadas.

La ley continúa, aclarando que, de no poder compensarse ó de hacerlo sólo parcialmente, el remanente podrá ser acreditado contra las obligaciones surgidas de otros impuestos dentro de la órbita de la Afip, o bien seguir la vía de la devolución o transferencia a favor de terceros responsables.

Por otra parte, se fijan dos límites por encima de los cuales no se podrá efectuar dicha acreditación, devolución o transferencia; el primero de ellos consiste en el cálculo del producto de la alícuota del impuesto y el importe total de las exportaciones realizadas dentro del ejercicio fiscal. Si se diera el caso que, además, dicho límite resultare inferior al monto del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones vinculadas a las exportaciones realizadas en el período fiscal, se debe considerar este último monto y no aquél. De quedar un remanente, sin poder compensar, derivado de la aplicación de dicho límite, puede trasladarse a los períodos fiscales siguientes, según reza el artículo 75 del decreto reglamentario.

El segundo límite surge de la misma aplicación de la ley, en relación a sus artículos 12 y 13, por cuanto el cómputo del impuesto facturado por las adquisiciones deberá regirse por las estipulaciones previstas para el cálculo del crédito fiscal.

Además, la ley impone una cualidad casi lógica, para que esta “devolución” (en términos generales) pueda proceder, y se trata de la condición que debe revestir el sujeto exportador frente al impuesto, y que logrará inscribiéndose en la Afip, con todas las obligaciones de información que ello conlleva.

Luego, el artículo incorporado a continuación del 43, da lugar a la reglamentación que debe establecer la Afip respecto a la mencionada devolución, sin dejar de aludir a las facultades surgidas de la Ley de Procedimiento Tributario, actuando indefectiblemente cuando compruebe la existencia de irregularidades (llámese ilegitimidad ó improcedencia) en el impuesto facturado y vinculado al procedimiento de reintegro.

Por último, vale recalcar el doble efecto que se genera: por una lado no se somete a tributación lo exportado, y por otro se reintegra el gravamen generado en etapas anteriores, lo cual se logra mediante la no gravabilidad de las operaciones de exportación, sumada al mecanismo de reintegros de IVA, dando como resultado la desaparición de la incidencia del impuesto.

CAPITULO III INTRODUCCIÓN A LA R.G. 2000/06

Origen y estructura

La resolución general 2000 sustituye a su antecesora, la resolución general 1351, a partir del 06/02/2006, y rige para las presentaciones posteriores al 01/08/2006. Mantiene en parte la filosofía formalista de esta última e incorpora, a su vez, un criterio práctico sistematizador que le aporta un cierto grado de avance en lo que a la presentación del trámite se refiere. Combina, en su extenso desarrollo, condiciones ya establecidas a priori en la Ley del IVA y su decreto reglamentario, y normativa plasmada en otras resoluciones de la propia Administración, como los regímenes de retención y percepción de IVA.

Comienza con un visto en el cual hace referencia a la resolución general 1351, sus modificatorias y complementarias, y prosigue con los considerandos. En los mismos, le

otorga reconocimiento a su resolución antecesora, en la cual se establecieron las condiciones y formalidades que debían considerarse a los efectos de solicitar el recupero del IVA vinculado a exportaciones, y luego deja en claro que en virtud de las modificaciones efectuadas al régimen, y de la “significación de las adecuaciones” que mediante la resolución general 2000 se establecen, es conveniente compendiar en un nuevo y único cuerpo normativo todas las disposiciones referentes al tema; de esta manera queda íntegramente sustituida la RG 1351.

A lo largo de sus 53 artículos organizados en 5 títulos, que van desde las condiciones a observar a la hora de presentar las solicitudes, hasta normas específicas para casos como exportaciones por cuenta de terceros y el régimen de fiscalización previa, proporciona reglas específicas en cuanto a las formalidades propias del régimen general, aporta pautas para las compensaciones con retenciones y percepciones practicadas por el sujeto exportador, dá lugar a un régimen simplificado para exportaciones de escasa magnitud, y culmina con una batería de anexos que se presentan como una especie de prolongación del articulado que lo antecede, tanto en extensión como en profundidad, lo cual la convierte en una de las resoluciones de la Afip de más amplia redacción, y le dá preeminencia a los anexos que se acaban de mencionar.

Esta resolución no escapa al proceso de informatización que ha evidenciado la Afip durante los últimos diez años, adaptándose a los nuevos tiempos y brindando más celeridad en la relación que los contribuyentes deben mantener en forma continua con la misma. Multiplica este efecto al permitir consultas permanentes y automáticas vía internet, respecto de información como estado de los trámites y existencia de obligaciones tributarias. Lógicamente, este avance propicia mejores condiciones para el fisco al momento de ejecutar sus facultades de verificación y control, y facilita el cumplimiento de los compromisos que los contribuyentes deben afrontar.

Previo a analizar el articulado de la resolución, será necesario comentar sucintamente algunos tópicos vinculados a la temática plasmada en el presente trabajo.

CAPITULO IV ACLARACIONES PREVIAS

Terminología y conceptualización

Algunos términos contienen escasa claridad conceptual, y se torna imprescindible, al menos, remitirnos a la opinión de algunos autores respecto a su aplicación dentro del régimen de reintegro de IVA.

- **EXPORTACIÓN**

La definición de este concepto difiere según la fuente que sea consultada. En términos generales, exportación es simplemente la salida de un producto de un determinado país con destino a otro. El Código Aduanero, lo define con un carácter mucho más estricto, como la “extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero”.

Más allá de lo indicado en dicho Código, la delimitación que realmente debemos considerar al momento de analizar el régimen de reintegros, es la de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la que a través de su Decreto Reglamentario 692/98 (artículo 41) define “exportación” como la “salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa”; y agrega que “se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque”. De esta manera, para que exista exportación, condiciona la salida de mercadería al carácter definitivo, denominada “destinación definitiva de exportación para consumo”, destinación que en el Código Aduanero está establecida como aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero.

• EXPORTADOR

Una vez más, al igual que cuando definimos “exportaciones”, observamos que tanto el Código Aduanero como la Ley de IVA, se refieren al tema, y presentan distintas concepciones del término “exportador”. El primero, los define como aquellas “personas que en su nombre exportan mercaderías, ya sea que las lleven consigo o que un tercero lleve la que ellos hubieran expedido...”⁴. Por su parte, el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley de IVA, establece que a los fines de lo normado en el artículo 43 de la misma, “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...”

Cáceres y Dreiling, en su obra “El impuesto al Valor Agregado”⁵, afirman que de la comparación de ambas definiciones, “podemos establecer que el artículo 74 del DR, define como exportador a aquella persona que detenta la propiedad de los bienes o servicios, objeto de la exportación, mientras que el apartado 2 del artículo 91 del Código Aduanero considera exportador a aquel en cuyo nombre se extraen las mercaderías del territorio aduanero”.

Por su parte, Sternberg⁶ opina que cuando se trata de exportaciones realizadas por cuenta de terceros, la diferencia en la definición subjetiva trae aparejada una dificultad operativa para la obtención del recupero del crédito fiscal del impuesto al valor agregado y para la percepción de los reintegros y del “draw back”. Finalmente, en palabras de Vecchio y Pelle⁷, “esta cuestión ha quedado zanjada al haberse subsumido estas definiciones en la reglamentación del régimen general de recupero de crédito fiscal...”

Así la RG 2000 regula el procedimiento a seguir, respecto a las operaciones en las cuales se encuentra, por un lado, el propietario de los bienes cuya venta se encomendó y, por otro, el intermediario, que es quien documenta aduaneramente la operación de exportación.

⁴ Código Aduanero, Título III, Artículo 91, Apartado 2.

⁵ Cáceres, Alberto; Dreiling, Paola. “El Impuesto al Valor Agregado”. Editorial La Ley. Año 2004. Página 753.

⁶ Sternberg, Alfredo R. “El IVA y las exportaciones de bienes y servicios”. Aplicación Tributaria SA. Año 2003. Página 36.

⁷ Vecchio, Gabriel; Pelle, Enrique. “Reintegro del IVA atribuible a exportaciones. Análisis Teórico Práctico”. Editorial Errepar. Febrero de 2008. Página 14.

Establece, así, la obligatoriedad, para el documentante, de presentar mediante transferencia electrónica de datos una declaración jurada informando las operaciones de exportación realizadas por cuenta y orden de terceros; a lo que dicha reglamentación agrega que una vez cumplida esta obligación, el intermediario debe hacer entrega de determinada documentación (copia de la declaración jurada que presentó en Afip en forma electrónica, y documentación emitida por el programa aplicativo) para que finalmente el exportador pueda interponer la solicitud de acreditación, devolución o transferencia.

• RECUPERO

Resulta interesante la conclusión que se aporta en la obra "Recupero de IVA por exportaciones"⁸, al analizar el concepto de "recupero". Se tipifica dicho término "general" en cinco subespecies, de las cuales tres surgen expresamente de la ley, y otros dos, de no menos importancia, merecen ser incluídas dentro del régimen. Así tenemos:

1. la "devolución" al exportador;
2. la "acreditación" contra otros impuestos a cargo del mismo;
3. la autorización que se le otorga al exportador para la "transferencia" del IVA a favor de terceros;
4. la opción de "compensar" dicho IVA contra las retenciones y percepciones practicadas y que, como agente de retención, tiene la obligación de ingresar al fisco;
5. la atribución que posee la Afip para "cobrarse" las obligaciones tributarias propias del solicitante, ejerciendo una especie de "compensación de oficio".

Por consiguiente, en la obra mencionada ut supra, y con un criterio al que adhiero, se distingue al término "recupero", de los vocablos "reintegro" y "devolución", reservando los mismos para referirse al "reintegro" del IVA facturado en ciertas operaciones efectuadas con turistas extranjeros, (régimen tratado en la Ley de IVA, pero no en la Resolución general que nos atañe) y a ciertos estímulos a las exportaciones propuestos por la legislación aduanera, tales como el "reintegro" de tributos interiores indeterminados y el "draw back". Y, asimismo, dicho término estaría más vinculado a la denominación del "RÉGIMEN GENERAL DE REINTEGRO ATRIBUIBLE A EXPORTACIONES Y ASIMILABLES", desarrollado bajo la RG 2000, así como también al aplicativo relacionado, cuyo nombre hace referencia al término: "IVA SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO Versión 4.0".

Se trata de evitar cualquier tipo de confusión que pudiera surgir de la utilización indistinta de los términos *devolución* o *reintegro*, intentando tomar como guía la palabra *recupero*, como género de las cinco especies comentadas.

⁸ Oklander, Baldo, Policella, Harvey. "Recupero de IVA por exportaciones". Editorial La Ley. Octubre de 2006. Páginas 9 y 10.

- ¿IMPUESTO Ó CRÉDITO FISCAL?

El concepto de “impuesto” utilizado en el artículo 43 de la Ley del gravamen, para referirse al importe que el exportador tiene derecho a recuperar, es sensiblemente diferente de la expresión “crédito fiscal” o del término “gravamen” utilizado por el artículo 12, al establecer los conceptos que podrán ser considerados por el contribuyente como crédito fiscal.

De hecho, hay ciertas adquisiciones cuyo impuesto facturado no genera crédito fiscal para el contribuyente pero sí, impuesto que dá derecho a su recupero. No generan crédito fiscal por no encontrarse vinculados con operaciones gravadas, pero si se tiene en cuenta el carácter de actividad exenta que poseen las exportaciones, se llega a la conclusión de que estos conceptos sí son aptos para el recupero por parte del sujeto exportador más allá de no constituir crédito fiscal en los términos del artículo 12.

Por otra parte, resulta interesante aclarar que “...ni el denominado “débito fiscal” ni el denominado “crédito fiscal” constituyen por sí mismo “impuestos”, sino que el verdadero “impuesto” resulta de la contraposición de esos parámetros meramente liquidatorios...”⁹

Quizás por todo lo mencionado, el Organismo Fiscal tomó el carácter de “impuesto” y no de “crédito fiscal” para conceptualizar los importes cuya devolución, acreditación o compensación se establece en el artículo 43 de la Ley del IVA.

⁹ Oklander, Baldo, Policella, Harvey. *“Recupero de IVA por exportaciones”*. Editorial La Ley. Octubre de 2006. Páginas 12 a 15 inclusive.

PARTE II
RG (AFIP) 2000/06: REGÍMENES

CAPITULO I
RÉGIMEN GENERAL

Sujetos comprendidos

La RG 2000 da comienzo al tratamiento de lo que denomina “Régimen general de reintegro atribuible a exportaciones y asimilables”, tipificando los distintos sujetos que estarían incluidos dentro de la resolución, pero, al mismo tiempo, redireccionando cada uno de ellos hacia distintos tratamientos, que caen ya fuera de la órbita de lo que sería un “régimen general”, salvo el caso de los exportadores “comunes” descriptos en el inciso a del artículo 1.

De esta manera, clasifica a los distintos contribuyentes comprendidos en la resolución, dando origen a cuatro tipos de sujetos:

- ▶ Los exportadores que podríamos denominar “comunes” (art. 1, inciso a), siendo todos aquellos que por un criterio “residual” quedarían excluidos de los descriptos en los incisos siguientes.
- ▶ Los contribuyentes que desarrollan actividades que han sido asimiladas a exportaciones (transporte internacional y actividades conexas) y los prestadores de servicios postales (cabe recordar que la inclusión de las exportaciones de servicios ha sido uno de los grandes avances que distinguen a la R.G. 2000 de sus predecesoras).
- ▶ Los sujetos que efectúan locaciones y prestaciones de servicios incluídas en el inciso e, del artículo 3 de la ley de IVA, efectuadas en el país y cuya utilización efectiva se lleve a cabo en el exterior.
- ▶ Los pasibles de un “régimen simplificado”.

En el caso de las asociaciones, sociedades o empresas de cualquier naturaleza, constituidas en el extranjero, y también en el caso de personas residentes en el exterior, y en virtud de llevar a cabo actividades asimiladas a exportaciones, no están obligadas a requerir su CUIT, siempre que por ello no incumplan otros deberes legales y/o reglamentarios. Cabe agregar, que la tramitación del recupero por parte de estos sujetos, deberá efectuarse por medio de representante con las características que establece la RG 2000, y será válido siempre que los documentos en donde conste el impuesto facturado contengan una leyenda que haga mención a la parte pertinente de dicha resolución.

Condición de los sujetos: exclusiones subjetivas

El artículo 4º de la RG 2000 apunta, más allá de la generalidad de su título, a distinguir cierto tipo de sujetos que por encuadrar dentro de alguno de los casos previstos, verán sometidas sus solicitudes de recupero a un régimen de más estricto control. En definitiva, no quedan excluidos de la posibilidad de recuperar el impuesto facturado, sino del tratamiento “general” establecido en el primer título de dicha

resolución, cuyos controles por parte de la Administración son, más bien, automatizados.

De esta manera, determina cuatro situaciones posibles, que producirán (según consta en el artículo 5º) el “traslado” de dichos contribuyentes al ámbito del Régimen sujeto a fiscalización (tratado en el título IV de la RG 2000):

- Sujetos querellados o denunciados penalmente, con fundamento en las leyes penales tributarias y las normas derivadas del Código Aduanero.
- Sujetos querellados o denunciados por delitos comunes que posean vinculación con el incumplimiento de obligaciones tributarias, propias o de terceros.
- Quienes estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex-funcionarios públicos en el marco de su desenvolvimiento como tales.
- Personas jurídicas cuyo personal de mando gerencial o de gestión (es decir, personas que ejerzan la administración social) se vea involucrado en alguna/s de las situaciones recientemente descriptas, siempre en el marco del cumplimiento de sus funciones administrativas en dichos entes.

Exclusiones objetivas

Dentro del artículo 4, de la RG 2000, en sus incisos b, c y d, se establece otra categorización a los efectos de distinguir las solicitudes que quedarán fuera del sistema de controles automatizados que efectuará la Administración. De esta manera, en los siguientes casos, el trámite iniciado por el exportador, seguirá la vía del régimen sujeto a fiscalización:

- ❑ Las facturas o comprobantes cuya antigüedad supere los cuarenta y ocho (48) meses calendarios al momento en que se formalice la solicitud de recupero.
- ❑ Las solicitudes que se hallen en trámite ó que se interpongan a posterior de haberse comprobado, en el marco de la ley 11683, y respecto de solicitudes anteriores, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado y reintegrado por la Afip.
- ❑ Los créditos fiscales originados en el desarrollo de las obras, locaciones y prestaciones de servicios del artículo 3, inciso e de la ley de IVA, y cuya prestación sea concretada en el país y su utilización efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Tanto en el primer como el tercer caso descripto, las facturas o documentos equivalentes deberán incluirse en una única presentación.

El límite de los cuarenta y ocho meses calendarios no debe ser tenido en cuenta en los siguientes casos:

- a) Impuesto facturado por adquisiciones de bienes de uso.
- b) Las facturas sean incluídas en presentaciones rectificativas, en tanto el límite de los cuarenta y ocho meses calendario no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores.

- c) El monto de tales comprobantes no supere los mil pesos (\$1000) y la totalidad de los créditos fiscales vinculados resulte inferior al cinco por ciento (5%) del monto total incluido en la solicitud.

Imputación del impuesto facturado

Límites

En este apartado serán analizadas dos limitaciones cuantitativas impuestas por el artículo 43 de la ley de IVA, y que son ampliamente desarrolladas en la reglamentación respectiva.

Esto va más allá del deber legal de observar y considerar las pautas respecto al impuesto facturado, establecidas en los artículos 12 y 13 de dicha ley.

1) Base (exportaciones) por alícuota

El segundo párrafo in-fine del artículo 43 de la ley de IVA, determina que la devolución, acreditación, o transferencia del impuesto facturado estará sujeto al límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones efectuadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto.

Es así, entonces, que el artículo 6 de la RG 2000 arroja luz sobre esta limitante, estableciendo como alícuota aplicable para dicho cálculo, la general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la ley del gravamen, cualquiera sea la tasa aplicada en la facturación emitida al exportador, y/o la que corresponda a los bienes o servicios exportados (criterio avalado por el dictamen DAT 42/1998). De esta manera quedan contemplados aquellos casos especiales en los que el objeto de la exportación son bienes gravados a la alícuota reducida (actualmente el 10,5%) pero que implican en su proceso de elaboración, terminación ó embalaje una importante cantidad de insumos sometidos a la alícuota general.

El valor “base” sobre el cual se aplicará la tasa general es el Valor FOB de las exportaciones.

En caso de superar dicho límite, el monto excedente será susceptible de ser trasladado a períodos posteriores (artículo 75 del DR de la ley de IVA), siempre que el solicitante elabore una nota que adjuntará al trámite presentado, consignando los siguientes ítems:

- Respecto a la operación que origina la solicitud: los motivos por los cuales se excede el límite impuesto, la mercadería o servicio objeto de la exportación, el precio neto dado por el Código Aduanero (neto del valor de los insumos importados temporariamente, en su caso), fecha de perfeccionamiento de la exportación, monto nominal del impuesto facturado atribuible a exportación, calificación de la misma (como recurrente o estacional), precio de los bienes exportados en los mercados nacionales e internacionales, margen de utilidad bruta, beneficios adicionales surgidos de regímenes de estímulo o promoción.
- Respecto al contratante del exterior: datos básicos como razón social y domicilio.



Es dable destacar el hecho de que la nota complementaria es condición ineludible para que prospere la petición del excedente, es decir, el traslado del mismo a los períodos siguientes, pero ello no habilita para solicitar su recupero más allá del tope referido.¹⁰

Cabe recordar que en el período noviembre 2002 – enero 2003 operó un cambio de alícuota general, lo que motivó la emisión de la Nota Externa 2/2003 en la cual se dispuso que la alícuota aplicable para el cálculo del mencionado límite será la vigente a la fecha de cumplimiento de cada permiso de embarque. Asimismo, esta aclaración fue incorporada en el texto de la RG 2000, específicamente en el último párrafo del artículo 6, estableciéndose mediante el punto II) del anexo IV, apartado B, el procedimiento de cálculo ante este tipo de situaciones:

Se debe calcular un coeficiente especial que surgirá del siguiente cociente: en el numerador debe colocarse el resultado que surja de sumar los distintos montos límites calculados mediante el producto de cada alícuota general vigente a la fecha de cada cumplimiento de embarque por el valor FOB en pesos; y en el denominador deberá consignarse la suma total de los valores FOB en pesos. El coeficiente obtenido deberá indicarse en el programa aplicativo. De esta manera, el monto límite para dicho período fiscal resultará de multiplicar dicho número por el total del valor FOB en pesos.

Además, la resolución indica la obligación de presentar una nota explicativa de los cálculos efectuados y de los documentos de los cuales surgen los montos y demás datos constitutivos de aquéllos.

Respecto al Valor FOB aplicable, debemos remitirnos a la definición de valor que aporta el Código Aduanero en sus artículos 735 a 750. Allí, establece que el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea, y el valor FOT o el valor FOR, según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre. El valor así determinado comprende todos los gastos ocasionados hasta el puerto, aeropuerto o lugar en donde se cargare la mercadería, sin incluir los derechos que gravaren la exportación. Este valor, es el que debe aparecer indicado como “FOB total en Dólares” en el campo “Valor de la mercadería” del permiso de embarque, al cual a su vez se le deberá detraer el monto de los bienes importados en forma temporaria. A los efectos de transformar dicho valor en pesos, debe aplicarse el tipo de cambio comprador conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina correspondiente al cierre de las operaciones del día hábil cambiario anterior al de la fecha de oficialización del permiso de embarque o documento equivalente.

¹⁰ Oklander, Baldo, Policella, Harvey. “Recupero de IVA por exportaciones”. Editorial La Ley. Octubre de 2006. Página 46.

II) Vinculación con proveedores beneficiados con liberaciones en el impuesto

La ley de marras reza “cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia...” que dicha ley prevé, continúa, “no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuar la exportación”¹¹.

De una forma muy coherente, esta norma pretende evitar que empresas que gocen de liberación en el impuesto al valor agregado creen figuras, a través de una empresa exportadora que les permita recuperar un impuesto que nunca ha sido ingresado al fisco. Así, de existir una vinculación económica entre la empresa promovida y la empresa exportadora, la ley limita el monto de crédito fiscal a recuperar por esta última a aquél que le hubiere correspondido a la empresa liberada si las exportaciones hubiesen sido efectuadas en cabeza de la misma.

Afectación directa e indirecta

Debe evaluarse el destino de los bienes o servicios adquiridos: cuando es posible identificar el mismo, tendremos que efectuar afectación directa del crédito fiscal facturado. Y en caso contrario, recurrir a la apropiación indirecta entre operaciones gravadas, exentas o no gravadas, operaciones en el mercado interno y exportaciones.

Vecchio y Pelle proponen, en su obra Reintegro del IVA atribuible a exportaciones¹², dos ejemplos bien definidos de sistemas de producción, en representación de lo que sería la afectación directa del crédito fiscal generado en la compra de insumos en general.

Por un lado, mencionan la sencillez con la que se puede afectar dicho crédito fiscal cuando se posee un sistema de producción discontinuo o por órdenes de trabajo, en el cual se producen generalmente artículos “a pedido”. En este caso la afectación directa de los bienes e insumos, y hasta servicios incorporados al proceso productivo, es relativamente sencilla para el exportador. Mediante la lectura de informes de recepción de los materiales, y con la ayuda de los códigos de órdenes de trabajo, y teniendo en cuenta la composición técnica de cada artículo fabricado, es posible determinar las facturas de compras asociadas a los mismos y, por consiguiente, el impuesto a considerar en relación a los bienes exportados.

Por otro lado, describen las características existentes ante un sistema de producción en línea y continuo. Comentan, que, en general se trata de procesos productivos altamente automatizados y cuya producto final es más bien estandarizado, en el que se incorpora gran cantidad de insumos del tipo “fungibles”, lo cual genera que resulte más dificultoso identificar en forma exacta cuáles han sido los insumos que se han destinado a la elaboración de los productos finalmente exportados. Para ello, el análisis a efectuar es mucho más complejo que en el caso descrito en el párrafo anterior, ya que es necesario aquí, determinar con gran precisión lo que en “costos” se suele denominar “ciclo operativo”, especialmente en lo que a la parte productiva se

¹¹ Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y modif.); Artículo 43, Tercer Párrafo.

¹² Vecchio, Gabriel; Pelle, Enrique. “Reintegro del IVA atribuible a exportaciones. Análisis Teórico Práctico”. Editorial Errepar. Febrero de 2008. Páginas 65 a 70, inclusive.

trata. Es decir, lo importante es establecer un diagrama de “tiempos” desde la recepción de la materia prima hasta la efectiva aplicación al proceso y el embarque del artículo exportado. De esta manera, y sintéticamente explicado, el procedimiento consistiría en considerar la antigüedad de las facturas de compra, retrotrayéndonos al momento de recepción de los materiales. Con total coherencia no es posible incorporar al recupero de IVA comprobantes de compra cuya fecha sea posterior a la de embarque de los bienes, por cuanto resultará inadmisibles para la Administración la inclusión de comprobantes cuya data sea posterior a la exportación, pues no se puede exportar “algo que no se posee”. Esto, como fuera comentado en párrafos anteriores, no obsta a que el contribuyente en cabeza de quien se presenta el recupero, pueda justificar la incorporación de dichos comprobantes “de fecha posterior” mediante la documentación necesaria que explique que “esos insumos” fueron efectivamente consumidos en el proceso productivo que dio origen a los bienes exportados.

La apropiación del crédito fiscal cuando, en cambio, se está frente a operaciones indirectamente relacionadas con las contempladas en la RG 2000 (artículo 7), debe efectuarse teniendo en cuenta el procedimiento que dicha resolución establece mediante el apartado A del anexo V. Esto, fundamentalmente, en aquellos casos en que no pueda determinarse la incorporación física de los bienes, insumos o servicios al producto final exportado, ni siquiera por medio de la modalidad del proceso de producción utilizado.

Para estos casos se prevé la aplicación de un coeficiente que determinará qué parte del impuesto facturado deberá imputarse a exportaciones y qué parte a mercado interno. Dicho coeficiente surge de considerar, en forma acumulada desde el inicio del ejercicio comercial hasta el mes en que se realizaron las operaciones de exportación consideradas: en el numerador, el monto de operaciones destinadas a exportación, neto del valor de los bienes importados temporariamente; y en el denominador, el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas acumuladas. Al final del ejercicio comercial debe practicarse un ajuste aplicando dicho coeficiente, incorporando los importes correspondientes a las operaciones mencionadas anteriormente.

El ajuste a realizar al final del ejercicio, consiste en un cálculo sencillo que surge de la sumatoria de las diferencias entre el coeficiente correspondiente al último mes y los de cada uno de los meses anteriores, multiplicadas por el crédito fiscal de atribución indirecta imputado en cada recupero.

Cabe plantear algunas aclaraciones respecto a dicho ajuste, en el caso en que no se efectuara presentación alguna en el último mes del ejercicio comercial, (por ejemplo, por no contar con exportaciones perfeccionadas en dicho mes):

- ❖ *Imputación de crédito fiscal indirecto en exceso*: el monto que se hubiera solicitado por encima de aquél que indique el cálculo del ajuste a fin de ejercicio, lógicamente deberá ser restituido. La RG 2000 prescribe que dicho reintegro deberá producirse al vencimiento de la declaración jurada de IVA del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial. Esta devolución resulta de cumplimiento casi imposible para aquellos contribuyentes que presentaran un desfase entre el período de la solicitud presentada y el período fiscal de la declaración jurada de IVA, ya que es muy posible que se tome conocimiento de la diferencia, del crédito imputado, con posterioridad al último mes de cierre del ejercicio comercial.

- ❖ *Imputación de crédito fiscal indirecto en defecto*: la resolución no aclara cómo proceder ante este supuesto.

En la obra “recupero de IVA por exportaciones” (LA LEY), y respecto al método de apropiación utilizable, se aclara que “la redacción del artículo 13 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. Ello no obstante, tratándose del recupero de IVA por exportaciones los solicitantes suelen aplicar en la práctica el método “indirecto” aún para ciertos insumos cuya apropiación “directa” resulta factible pero que obliga a contar con sistemas de control de existencias o de costeo que se prefiere evitar, situación que cuenta, a veces, con la tolerancia de algunos funcionarios de la Administración”. Sin embargo, no debe perderse de vista, el hecho de que el contribuyente puede sufrir una fiscalización del IVA solicitado aún después de haber presentado la solicitud, lo que deja en evidencia el riesgo que implica utilizar un método de apropiación indirecto en aquellos casos en que es posible hacer una asignación en forma directa.

Resulta interesante además, mencionar aquellos casos en que, si bien la vinculación es posible de realizar en forma directa, se trata de insumos y servicios sin incorporación física a los productos exportados. Dentro de este tipo de afectaciones podemos mencionar, a manera de ejemplos, gastos tales como fletes, acarreos, estibajes y otros gastos operativos de embarque, honorarios del despachante de aduana, honorarios profesionales del contador certificante, etc.

Orden de imputación del impuesto facturado

El orden de imputación del impuesto facturado, cobra especial relevancia en el caso de los exportadores “impuros”, es decir, aquellos que realizan operaciones tanto en el mercado interno como en el externo. Esto implica que no sea tan sencilla la imputación teniendo crédito fiscal proveniente de adquisiciones vinculadas a ventas locales y a exportaciones.

El artículo 8 de la RG 2000, establece a través del anexo V, apartado B, el orden que debe considerarse al momento de compensar el débito fiscal facturado:

- 1- Saldo a favor del primer párrafo del artículo 24 de la Ley de IVA.
- 2- Créditos fiscales “que le sean atribuibles”, es decir, aquél vinculado a operaciones en el mercado interno.
- 3- Conceptos mencionados en el artículo 27 de la Ley 11683: pagos a cuenta, retenciones sufridas (por hechos gravados incluidos en la Declaración Jurada), los saldos a favor (ya acreditados por la Administración ó bien el consignado en declaraciones juradas anteriores) y otros conceptos, fuera de los mencionados, siempre que lo autorice la Afip.
- 4- El impuesto que les hubiera sido facturado a los exportadores por bienes, servicios o locaciones que destinaron a sus operaciones en el mercado externo.
- 5- De existir, aún, diferencia en contra del contribuyente, éste deberá pagar la misma.

El apartado B del Anexo V, concluye indicando que el monto cuya acreditación, devolución ó transferencia se solicite, debe ser detráido de la declaración jurada de IVA del mes en que se efectúe la presentación. Es decir, más allá del período de exportaciones al que se refiera la solicitud de reintegro, el monto involucrado en la misma deberá ser detráido de la declaración jurada del mes en que se concrete la presentación de aquélla.

Régimen de compensaciones

Retenciones y percepciones de IVA

La RG 2000 establece la posibilidad de compensar con fondos del recupero de IVA, obligaciones fiscales que surgen de la operatoria del exportador en su carácter de agente de retención y/o percepción del mismo impuesto. Lo cual implica una herramienta más, desde el punto de vista financiero, que le aporta al peticionante, quien, en lugar de efectuar el correspondiente depósito de los fondos retenidos y/o percibidos, puede optar por presentar una solicitud de compensación contra el recupero a presentar, dando origen, de esta manera, a una especie de “anticipo” de fondos por parte de la Administración. Se produce un claro diferimiento en el pago, ya que en lugar de depositar los fondos al día de vencimiento para el ingreso de los mismos, (principios de mes), se los compensa contra un “potencial” derecho a cobro que posee el exportador contra esta última.

El artículo 33 y el Anexo IX de la resolución que nos ocupa constituyen el marco normativo al cual sujetarse a fin de efectuar dicha compensación. Los requisitos que deben cumplirse a tales efectos pueden resumirse en los siguientes puntos:

1. La compensación **es procedente** respecto de retenciones y percepciones cuyos **vencimientos de pago son anteriores** a la presentación de la solicitud de recupero y operan **dentro del mismo mes** de dicha presentación.
2. Los importes compensados deben **quedar indicados** de la siguiente manera:
 - A través del formulario de compensación vigente, esto es el F798 a ser presentado hasta el mismo día, inclusive, del vencimiento para el ingreso de los fondos retenidos y/o percibidos. Dicho formulario se confecciona mediante el aplicativo COMPENSACIONES Y VOLANTES DE PAGO¹³.
 - En el formulario 404, a través del rubro 6, en el ítem “*Importe adeudado por Reg. Esp. de ingresos*”.
3. Los importes a compensar pueden resultar **inferiores ó superiores al monto de recupero** que se solicitará, debiéndose ingresar, en el segundo caso, las sumas en exceso, de acuerdo a las condiciones que establece la Administración.
4. De no efectuarse antes de fin de mes, la presentación formal del recupero cuyos fondos han sido compensados previamente, debe ingresarse el monto de las retenciones y percepciones que se pretendía compensar, siempre respetando el

¹³ Según el régimen fijado por RG 1658 (B.O. 23/03/2004).

plazo máximo de 3 días hábiles administrativos posteriores a la finalización del período fiscal y abonando además los correspondientes intereses resarcitorios devengados hasta el día de pago.

5. Respecto de las facturas o documentos equivalentes incluidos en la solicitud, y a los cuales se le practicó retención que, a su vez, será objeto de compensación contra la misma, el profesional interviniente tiene la obligación de consignar en su informe un detalle de dichos comprobantes e información como IVA y retención practicada.

Recursos de la seguridad social

También existe la posibilidad de que el peticionante compense contra el recupero de IVA deudas por obligaciones de la seguridad social. Antes de la entrada en vigencia de la RG 2000, esta opción debía ejercerse mediante la suscripción de un convenio con la Afip, luego de haberse presentado el recupero de crédito fiscal y de haber operado el vencimiento de las obligaciones a compensar, tal lo planteaba la RG 1351. El hecho de haberse producido ya el vencimiento de las obligaciones, originaba una obligación adicional de ingresar los correspondientes intereses resarcitorios y la posibilidad de que la Afip aplicara multas por incumplimiento.

Con la RG 2000 se dejó de lado esta modalidad, dando paso al procedimiento ya descripto en el presente trabajo (capítulo VII), que, en síntesis, consiste en manifestar conformidad respecto de las deudas originadas en el incumplimiento de obligaciones, de manera que el fisco compense de oficio las mismas con los montos solicitados en devolución.

Compensación contra obligaciones fiscales a vencer

Una tercera posibilidad para compensar montos de crédito fiscal a recuperar con obligaciones impositivas es la de exteriorizar, mediante la presentación de una nota, la voluntad de efectuar dicha compensación. En efecto, “el exportador podrá requerir que parte o la totalidad del impuesto solicitado le sea acreditado contra obligaciones fiscales a vencer. En tal sentido, la RG 2000 dispone que el juez administrativo emitirá una comunicación de pago o en su caso, de acreditación o transferencia dentro de los 15 días posteriores a la interposición de la solicitud formalmente admisible, a partir de lo cual tiene efectos la solicitud del exportador”¹⁴.

Mediante dicho acto administrativo la Afip comunica al responsable la fecha de validez de las compensaciones interpuestas, fecha retroactiva al momento en que la presentación resultó formalmente admisible y en que se hubieran presentado los respectivos formularios de compensación.

Es de destacar que la interposición de la solicitud debe resultar anterior o de igual fecha que la del vencimiento de las obligaciones involucradas en la compensación, ya que de lo contrario, las mismas ya se encontrarán vencidas, dando lugar al mecanismo de compensación de oficio mediante la prestación de conformidad de las deudas y al cálculo de intereses resarcitorios y eventuales multas.

¹⁴ Vecchio, Gabriel; Pelle, Enrique. “Reintegro del IVA atribuible a exportaciones. Análisis Teórico Práctico”. Editorial Errepar. Febrero de 2008. Página 158.

Periodificación

El aspecto temporal en los embarques

En primera instancia, cabe establecer la importancia del “período de perfeccionamiento de la exportación”, ya que éste debe coincidir, desde luego, con el de la solicitud presentada. Con lo cual, la determinación de los embarques correspondientes a cada período fiscal constituye una etapa crítica en el proceso de elaboración del expediente de recupero de IVA. Y, lógicamente, debe existir, como condición básica para la mencionada solicitud, “saldo técnico a favor” del contribuyente, situación que se genera, tal como dictamina el artículo 43 de la Ley de IVA, cuando el crédito fiscal supera al débito fiscal, y consecuentemente, no existe la posibilidad de compensar el crédito fiscal relacionado a exportaciones contra los débitos fiscales surgidos de operaciones en el mercado interno. “Dicho saldo a favor técnico debe surgir de la declaración jurada del IVA (F731), aunque no sólo de la correspondiente al período al que pertenece la solicitud de recupero de IVA por exportaciones, sino que debe mantenerse durante el lapso que transcurra hasta que dicha solicitud sea efectivamente presentada”¹⁵.

El artículo 41 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, a posteriori de su definición de “exportación”, establece el elemento con el cual queda configurada la salida del país: el cumplimiento de embarque, sujeto esto, a que “los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque”. En un mismo sentido, la RG 2000 expresa, al igual que sus predecesoras, que la exportación “se considerará perfeccionada...con el cumplimiento de embarque...” y agrega “fecha consignada en el campo mercadería a bordo/salida, según conste en la destinación de exportación respectiva, en su caso, debidamente validada por el funcionario aduanero interviniente en la operación.

Es útil remarcar tres situaciones especiales, que determinan ciertas particularidades al momento de establecer la fecha de perfeccionamiento de la exportación, a saber:

- a) **Intervención de dos ó más aduanas:** se considera perfeccionada la operación en la fecha consignada por la última de ellas o “aduanas de salida”. En el caso del tránsito terrestre, se utiliza un documento denominado “tornaguía”, mediante el cual se da cuenta de la salida de los bienes del país. Este documento es remitido luego desde la aduana de salida a la aduana de registro, la cual ya estaría en condiciones de entregar constancia de perfeccionamiento de la exportación a quien la llevó a cabo. De esta manera, el exportador cuenta con uno de los elementos necesarios para formular la solicitud de recupero.
- b) **Exportación bajo el régimen de consignación:** también representa un caso especial, al que se debe prestar atención, ya que de darse este tipo de operaciones, (subrégimen ES01), las mismas se considerarán perfeccionadas en el momento en que se registre la exportación definitiva para consumo (subrégimen EC07)¹⁶.

¹⁵ Oklander, Baldo, Policella, Harvey. “Recupero de IVA por exportaciones”. Editorial La Ley. Octubre de 2006. Página 40.

¹⁶ Ver Anexo Nro 1. Página 67

- c) **Emisión de postembarkes:** En estos casos, la autoridad aduanera ha registrado “no conforme” el cumplimiento de embarque, lo que da origen a la documentación de un postembarque, rectificando información originalmente contenida en el permiso de embarque, como por ejemplo las toneladas de mercadería que finalmente fueron embarcadas. En tal caso, la fecha a ser considerada como perfeccionamiento de la exportación es la que se consignó en el permiso de embarque original, no produciéndose cambios en la misma por el hecho de haberse rectificado cierta información.

Cabe agregar, que en muchos casos la fecha indicada en el campo “mercadería a bordo” al dorso del permiso de embarque, suele no coincidir con la informada en el Sistema Informático María (SIM), lo cual puede, en alguna ocasión, llegar a generar algún tipo de diferencia respecto a la información que toma en cuenta el fisco. Para evitar cualquier inconveniente, resulta aconsejable que ante estos casos se verifique la verdadera fecha de cumplimiento, ingresando a la página web de la Afip (www.afip.gov.ar), consultando por medio de Clave fiscal > Mis operaciones aduaneras > Declaración detallada > Estados, el dato consignado en el campo “Fecha cumplido/libramiento”, y asegurándose siempre, que en la información de cabecera de la declaración respectiva, el “Estado” actual sea “CANC”, lo que garantiza que el permiso de embarque ha sido cerrado y el estado del mismo no puede ser revertido o modificado. Esto es importante, para el caso en que se opere con ciertas aduanas, que ingresan la información de los embarques de manera secuencial, lo que implica que con cada cruce de mercadería correspondiente a un (1) permiso, van actualizando la información y las fechas de cumplimiento. Esto puede generar cambios inesperados en la condición del embarque que estamos consultando, ya que de no hallarse cerrado totalmente el cumplimiento, las fechas pueden variar según el avance de la exportación. Otra manera de asegurar que el momento de cumplimiento es el que realmente se está visualizando en la consulta por clave fiscal, es solicitándole al despachante de aduana copia de la “Pantalla de cruce de exportación” del SIM, en la cual debe figurar “Cierre cumplido: SÍ”. Este tipo de verificaciones es sumamente relevante al momento de evaluar las exportaciones realizadas dentro de los últimos días de cada mes y los primeros del siguiente, ya que cualquier modificación y/o actualización de fechas puede significar que la exportación deba ser tomada en un mes y no en el que estaba siendo incluida en un principio.

Clave fiscal > Mis operaciones aduaneras > Declaración detallada > Estados:

AFIP		Declaración Detallada - Estados		31/10/2009 17:35			
IMPORTADOR/EXPORTADOR:		DESPACHANTE					
CUIT		CUIT					
OFICIALIZACION DESDE		SUBREGIMEN				EC01	
OFICIALIZACION HASTA		TIPO OPERACION				EXPORTACION	
ESTADO		CANC					
ORDENAMIENTO		IDENTIFICADOR DE LA DECLARACION					

Declaración	Present.	Precumpl.	Cumplido/ libramiento	Embarque	Salida	Autoriz. Retiro	Cancel. /Movim.
17/04/2009 (a)							
09038EC01008408T	24/04/2009	05/05/2009	06/05/2009	13/05/2009	05/05/2009	24/04/2009	17/05/2009
14/05/2009 (a)							
(b) 09038EC01008408T	17/06/2009	05/05/2009	06/05/2009	13/05/2009	05/05/2009	24/04/2009	17/05/2009

Consideraciones prácticas para los distintos sujetos

La RG 2000, en su artículo 3, establece distintos parámetros para determinar el momento de perfeccionamiento de la exportación, según sea el sujeto de que se trate:

- Exportadores en general: con el cumplimiento de embarque, fecha consignada en el campo "mercadería a bordo/salida"; son válidas las aclaraciones efectuadas en los párrafos anteriores.
- Según la actividad que desempeña cada contribuyente, mediante la presentación de la respectiva documentación:
 - Transporte marítimo y de locación y/o sublocación a casco desnudo o de fletamento a tiempo o por viaje: constancia de entrada y salida del buque, firmada por su capitán y certificada por Prefectura Naval Argentina.
 - Transporte aéreo: registro de movimiento de aeronaves, o en su defecto, factura mensual, en ambos casos certificada por la Fuerza Aérea Argentina.
 - Transporte terrestre: documentación intervenida por autoridad de control de frontera, como Dirección General de Aduanas ó Dirección Nacional de Transporte Terrestre, en su caso.
 - Servicios conexos al transporte internacional: factura emitida una vez concluida la ejecución o prestación y debidamente conformada.
 - Trabajos de transformación y mantenimiento, en general, de aeronaves y partes componentes relacionadas: certificación del trabajo emitida por profesional en ingeniería naval (en el caso de transporte marítimo) o registro de aeronaves (transporte aéreo).
- En el caso de los sujetos que desarrollan prestaciones de servicios y/o locaciones (artículo 3 inc. de Ley de IVA) cuya efectiva utilización se dá fuera del país, basta sólo con la factura de venta emitida.

Periodicidad de las solicitudes presentadas

El artículo 19 de la RG 2000 determina la vinculación exclusiva y directa entre lo que es cada período de exportaciones y cada solicitud de recupero a presentar, es decir,

corresponde presentar una sola solicitud por cada mes de exportaciones. Dicha presentación puede efectuarse únicamente bajo las siguientes condiciones.

- i. Encontrarse en el día 21 o subsiguientes del mes inmediato siguiente al perfeccionamiento de las exportaciones consideradas;
- ii. Hallarse cumplida la obligación de presentación del F731 de IVA de todos los períodos fiscales vencidos (esto, especialmente si la solicitud se efectúa a posterior del mes inmediato siguiente al de perfeccionamiento de la exportación), incluido el correspondiente al mes inmediato anterior (aunque no hubiere operado su vencimiento). Esto debe ser observado también en el caso de presentarse una rectificativa de solicitud de recupero.
- iii. No existe limitación relativa a la cantidad de solicitudes a presentar dentro de cada mes, siempre teniendo en cuenta que se trate de una única presentación por cada período fiscal (salvo el caso de rectificativas).

Antelación de las adquisiciones de insumos y bienes

Se analiza aquí una condición no impuesta de forma expresa por la RG 2000 ni la Ley de IVA, y es el hecho de que los comprobantes de compra considerados para recuperar el crédito fiscal vinculado a exportaciones deben ser documentos cuya fecha de emisión sea anterior al embarque con el cual se relaciona. Esto implica que cualquier adquisición que se documente a posterior de la exportación, seguramente será detectada por los controles sistemáticos de la Administración, y dará lugar a la detracción del crédito involucrado, por considerarse “no vinculado” a la respectiva exportación. Ello persigue la lógica de suponer que los insumos a ser incorporados en los bienes y servicios exportados han de ser adquiridos con anterioridad a la operación de venta. Y esta “temporalidad” en los comprobantes incorporados al recupero debe ser observada aún en los casos en que la emisión de éstos se concrete dentro del mismo período fiscal, porque, lo verdaderamente relevante es el momento de perfeccionamiento de la exportación, que de ser la última del mes, será la que determine la “fecha límite” para la consideración de los comprobantes de compra. Desde luego, que este condicionamiento no invalida en absoluto el crédito fiscal en cabeza del contribuyente, e inclusive, toda factura o documento equivalente de fecha posterior al último embarque será igualmente susceptible de ser aprobado por la Administración en tanto el exportador compruebe que el mismo guarda debida vinculación con la exportación. Ello, desde la práctica, y teniendo en cuenta las exigencias que cada delegación de Afip puede plantear a la hora de justificar dicha vinculación, debe ser respaldado, fundamentalmente, a través de la presentación conjunta de la solicitud de recupero de IVA y los originales de los comprobantes de fecha posterior, en los cuales conste, mediante leyenda o aclaración, algún elemento inequívoco (por ejemplo el permiso de embarque, la factura de venta, nombre del buque o empresa de transporte, servicio prestado, fecha de prestación del mismo, remito o carta de porte asociados, contrato de origen, etc), además de la presentación de cualquier otro documento, emitido por el proveedor, que amplíe las razones o elementos necesarios para justificar la vinculación (contrato, nota aclaratoria, adenda, acuerdo “préstamo-devolución” de mercadería, etc.).



CAPITULO II RÉGIMEN SUJETO A FISCALIZACIÓN

Causales de inclusión en el régimen

Dentro del régimen de referencia, se tramitan: aquellas solicitudes formuladas por los sujetos que resultan excluidos del régimen general de reintegros a causa de alguna demanda judicial o denuncia penal en la que se hallen involucrados, según prescribe el artículo 4 de la Resolución general; todas las solicitudes comprendidas en los supuestos de exclusión objetiva que marca dicho artículo (cabe decir, en algunos casos sólo se trata de "conceptos" y no de "solicitudes", tal como menciona la RG, ya que por ejemplo, estarán encuadradas en el régimen sujeto a fiscalización las facturas de una antigüedad superior a los 48 meses calendarios y también las facturas vinculadas con exportaciones de servicios); y las solicitudes en carácter de rectificativas "de rectificativas" anteriores, (supuesto del artículo 28, inciso c), pero sólo en aquellos casos en que el monto vinculado a la última rectificativa supere en un 20% al de la anterior.

Características del régimen

El Anexo XII de la RG 2000 determina las condiciones a las que quedan sometidas aquellas solicitudes que estén sujetas al régimen de fiscalización.

Por un lado, establece que será de aplicación:

1. Lo dispuesto para el régimen general de reintegros.
2. Los mecanismos de compensaciones de retenciones y percepciones de IVA.
3. Las pautas fijadas para los casos de exportación por cuenta y orden de terceros.
4. Las disposiciones generales establecidas en el Título V.
5. Un régimen de controles informáticos sistematizados, aplicados en forma previa para determinar la procedencia de la solicitud interpuesta, y en el cual se efectúe la fiscalización, verificación del impuesto facturado y detección de inconsistencias.

Por otro lado, no rige:

1. El plazo fijado en el artículo 25, para que el juez administrativo emita la comunicación en donde indica el monto autorizado y las detracciones surgidas, lo cual otorga, a esta subespecie del régimen general, una alta dosis de incertidumbre para el exportador, respecto al momento de cobro.
2. La posibilidad de solicitar a la Administración que proceda a cancelar en su nombre las deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social (artículo 45, inciso b).

En conclusión, el régimen de fiscalización previa resulta idéntico al general, excepto por el tiempo indeterminado que se le otorga a la Administración a fin de que corrobore de manera acabada la legitimidad de las solicitudes interpuestas y luego, sí, proceda a aprobar el monto del impuesto facturado que supere dichos controles exitosamente. Esta particularidad resulta especialmente desventajosa para aquellos exportadores de servicios, quienes, indefectiblemente, caen en la órbita de la

fiscalización previa. Y a todo lo antedicho, se suma el agregado que implica no contar con la posibilidad de pedir al fisco la cancelación de deudas propias por aportes y contribuciones al SUSS.

No se debe perder de vista que los controles de “fiscalización especial” (o “canal rojo”¹⁷), se aplican luego de haberse completado previamente los controles automatizados.

Consideraciones especiales

En los casos en que se compruebe ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado en solicitudes ya interpuestas, el régimen especial de fiscalización se extiende tanto a las solicitudes a ser presentadas en el futuro por dicho contribuyente, como a las ya interpuestas y aún en curso al momento de concretarse (vía acto administrativo y notificación correspondiente) dicha verificación. Respecto a las presentaciones que se realicen a posteriori, lo normado en el Anexo XII regirá para:

- las 3 primeras solicitudes, cuando el monto del impuesto impugnado sea de entre el 5 y 10% del monto total de la solicitud, o si el mencionado monto no supere el 5% y el responsable no ingrese el ajuste efectuado (en todos los casos, evaluado previo al cómputo de las compensaciones que hubieren resultado procedentes).
- Las 12 primeras solicitudes, cuando el importe impugnado supere el 10%, en lugar de los porcentajes del ítem anterior.
- Las primeras 12 solicitudes, en el caso de reincidencias dentro de los 12 meses inmediatos anteriores, y el monto del impuesto impugnado resulte inferior al 5% del monto total de la presentación, y además, el responsable no ingrese el ajuste efectuado.

CAPITULO III EXPORTACIONES POR CUENTA Y ORDEN DE TERCEROS

Sujetos involucrados

En primer término, definiremos este tipo de operaciones, basándonos en la caracterización que hace la RG 2000 en su artículo 35: se trata de “aquellas encomendadas por el propietario de la mercadería a mandatarios, consignatarios u otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden del mencionado propietario. Lo importante, aquí, es distinguir aquellas intermediaciones en las que no exista transferencia de dominio de los bienes exportados (tal lo reza el segundo párrafo del artículo mencionado ut supra).

Recordemos la diferenciación comentada al comienzo del presente trabajo, surgida por las definiciones (diametralmente opuestas) de “exportador” que aportan tanto el decreto reglamentario de la ley del IVA, como la legislación aduanera. En este caso, debemos tomar el criterio establecido por aquél, y que la RG 2000 adopta en su articulado, entendiendo por “exportador” al mandante o comitente de la operación, propietario de los bienes y por ende único y legítimo titular del impuesto facturado en

¹⁷ Como lo denominan Oklander, Baldo, Policella, Harvey, en “*Recupero de IVA por exportaciones*”. Editorial La Ley. Octubre de 2006. Páginas 82 y sgtes.

las adquisiciones relacionadas con los mismos, quedando “habilitado” para elevar las solicitudes de recupero de dicho impuesto.

De esta manera, el proceso de solicitud de recupero involucra a dos partes:

- ❖ Exportador: propietario de los bienes exportados, comitente de la operación, contribuyente en cabeza del cual han sido facturado todos los bienes, insumos y servicios incorporados directa o indirectamente a los primeros, sujeto que en definitiva está posibilitado de solicitar al fisco el reintegro del impuesto.
- ❖ Intermediario: mandatario o comisionista en la operación de exportación, documentante aduanero de la misma, prestador de servicios que no tiene crédito fiscal por la adquisición –que no efectúa- de los bienes exportados.

Régimen informativo

Dado que el intermediario es quien se ocupa de tramitar la documentación aduanera, es factible que en esta se hallen comprendidas diversas operaciones encomendadas por distintos comitentes (“exportadores”, en este caso) a un mismo intermediario, lo cual imposibilita se pueda distinguir la información correspondiente a cada uno de ellos, a la hora de tener que afrontar el trámite de solicitud de reintegro que nos ocupa. Ello, es particularmente relevante en algunos aspectos, tales como la determinación del valor FOB de la mercadería embarcada por cada exportador-propietario de la misma.

Para subsanar esta dificultad, el fisco ha contemplado un sistema informativo que debe observar el intermediario de manera de posibilitarle a su comitente el recupero del IVA vinculado a exportaciones. El mismo consiste en informar hasta el día 15 del mes subsiguiente al de cada embarque todos los datos relativos a cada uno, según indica el aplicativo dispuesto a tal efecto por la Administración, y asimismo aportar la siguiente documentación al exportador:

- Formulario de Declaración Jurada Nro 846
- Copia de la constancia de transmisión electrónica F1016
- Constancia provista por el aplicativo, donde se indiquen los datos del embarque correspondiente al exportador respectivo

Dicha documentación deberá estar firmada por el intermediario o persona debidamente autorizada, precedida por la fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad (RG 2000 artículo 48, párrafo 2do).

Por su parte, para concretar la solicitud de recupero de IVA el exportador deberá respetar las exigencias que están establecidas en la RG 2000 y hallarse munido de la documentación que su intermediario le ha aportado, sumando a ello, en caso de corresponder, copia del instrumento de cuenta de venta y líquido producto o la factura de venta al exterior.

CAPITULO IV RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Condiciones

Este régimen resulta incompatible con las siguientes condiciones de un contribuyente o las solicitudes que interponga:

- Ser agente de retención.
- Sujetos que estén obligados a tramitar bajo el régimen sujeto a fiscalización.
- La sumatoria de las solicitudes presentadas en los doce meses inmediatos anteriores supere el importe de un millón quinientos mil pesos.
- alguna de las solicitudes mencionadas, conformadas únicamente por comprobantes de una antigüedad menor a los 48 meses, supere la suma de ciento veinticinco mil pesos, comparación que para el caso de contar con menos de 12 meses de actividad se realiza mediante un prorrateo de las solicitudes presentadas.
- Interponga solicitudes que obligatoriamente caigan dentro de la órbita del régimen sujeto a fiscalización.

Cabe decir, la inclusión en el mismo no surge en forma automática, si no que cada contribuyente debe ejercer la opción a través del formulario 404, y, de haberse superado la suma de setenta y cinco mil pesos en cualquiera de las solicitudes interpuestas, deberá cumplir, además, con la obligación de estar inscripto, al momento de la presentación, en el “Padrón de PyMES Exportadoras”.

Ventajas y desventajas

El régimen ofrece ciertos beneficios, especialmente para la promoción de las operaciones de exportación de las pequeñas y medianas empresas. Entre las ventajas podemos mencionar:

- La ausencia de fiscalización previa, lo que resulta, desde luego, una traba más que puede recaer sobre el recupero presentado.
- Para la aprobación y emisión del pago, la Afip debe respetar los plazos previstos para el régimen general.
- No deben efectuarse tareas de auditoría sobre los proveedores.

Como contrapartida, la principal desventaja es la obligación de aceptar la denegatoria por parte de la Administración respecto a la solicitud interpuesta, sea que fuese impugnada en forma total o parcial, con lo cual se renuncia a toda acción o vía recursiva de lo observado como resultado de los controles aplicados.

Procedencia de la solicitud

Los controles a ser aplicados sobre los conceptos que se incluyeron en la solicitud, son básicamente de tipo informáticos, consistentes en:

1. Verosimilitud de los comprobantes.
2. Razonabilidad de los importes reclamados.

3. Veracidad de los datos identificatorios de cada proveedor.

Producto de dichas verificaciones, los comprobantes resultan clasificados en sólo dos categorías, siendo “admitidos” ó bien “no admitidos”; en este último caso, el comprobante quedó fuera de al menos una de las tres condiciones mencionadas en el párrafo anterior. Como control adicional, Afip evalúa ciertos aspectos adicionales del emisor del comprobante (básicamente su comportamiento fiscal).

PARTE III SOLICITUD DE RECUPERO – PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN

CAPITULO I CONTROLES Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA – INFORME ESPECIAL

Tareas de auditoría

Las tareas de auditoría y control se encuentran en cabeza del contador certificante, el cual, a partir de la RG 1351 es el encargado de realizar gran parte de las tareas de fiscalización a fin de determinar, a priori, la legitimidad de los créditos incluidos en la solicitud de recupero y la correcta apropiación de los mismos. El trabajo que tiene bajo su responsabilidad comienza con una serie de verificaciones que vienen impuestas por la RG 2000, la cual se limita únicamente a remitirse al marco normativo que en definitiva debe observar el contador al momento de llevar a cabo su tarea; de esta manera, a través del artículo 13 de la misma, se establece la obligación de formalizar la solicitud adjuntando un informe especial emitido por contador público independiente, quien deberá sujetarse a la aplicación de los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La RG 2000 tan sólo determina el universo de proveedores generadores del crédito fiscal a los cuales se les deberán aplicar los citados procedimientos.

Controles sobre el sujeto exportador

Para dar cumplimiento a estos controles, el contador debe verificar que el exportador se encuentra inscripto en el registro de importadores-exportadores, para lo cual debe solicitarle al mismo el original de la constancia de inscripción en tal registro y conservar una copia.

Es posible obtener una constancia a través del servicio de clave fiscal "Sistema registral".

El profesional debe verificar, además, que no se den las causales de exclusión que motiven la tramitación de la solicitud por vía del régimen sujeto a fiscalización.

Controles sobre las exportaciones

El profesional, debe verificar que las exportaciones informadas en el formulario de la solicitud se correspondan con el período de la misma, y que el solicitante sea el titular de esas exportaciones, para lo cual podrá valerse de documentación proporcionada por el exportador, la cual contrastará con la información consignada en la solicitud de recupero, determinando que exista correlación en datos tales como: Documento de exportación, número de despacho, aduanas de registro y de salida, posición arancelaria de la mercadería exportada, valor FOB en USD, fecha de cumplido de embarque, etc. Por cierto, toda información que luego se verá reflejada en la solicitud.

Asimismo, el contador puede utilizar de apoyo a su tarea, información fiscal del exportador, como los libros de IVA, a fin de cruzar datos de facturas de exportación, valores FOB declarados y postembargos no incluidos en la solicitud pero que sean detectados mediante la existencia de notas de crédito ó de débito emitidas por el contribuyente.

También debe controlar la correcta atribución del impuesto facturado vinculado con las operaciones de exportación o asimilables del módulo exportador de la declaración jurada de IVA del período fiscal de su vinculación. En este punto, el profesional deberá tener en cuenta que atento a que la DDJJ de IVA se confecciona con anterioridad a la preparación de la DDJJ de recupero, y el valor FOB en algunos casos se determina en forma posterior a la presentación de la DDJJ de IVA, el monto de las operaciones de exportación consignado en la misma generalmente surge de los registros contables, y puede que no coincida con el consignado en la solicitud de recupero, por distintos motivos (aplicación de tipos de cambio diferentes, diferencia entre el período de contabilización de las exportaciones y el período de perfeccionamiento de las mismas, etc).

Otro control a efectuarse se da respecto a la efectiva liquidación e ingreso de la divisa cobrada por la operación, especialmente en los casos en que el plazo para el ingreso de las mismas ya hubiere vencido. De lo contrario, el profesional debe dejar constancia, en su informe, de que no ha ejercido este control por no encontrarse vencido tal plazo.

El profesional también debe corroborar que las exportaciones guardan relación con la capacidad operativa de la empresa, tarea que puede efectuar valiéndose de una manifestación de índole técnica emitida por el exportador, por ser de conocimiento específico del mismo.

Controles sobre los créditos fiscales destinados a las exportaciones

Los controles de auditoría que el profesional debe aplicar aquí, están dirigidos fundamentalmente a validar que el monto de crédito fiscal informado ha sido destinado efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, determinando finalmente la procedencia del crédito fiscal respecto a las operaciones de exportación por encontrarse vinculado directamente a las mismas.

Para llevar a cabo estos controles, debe verificar los cálculos de apropiación del impuesto directo e indirecto y su vinculación temporal con el período de perfeccionamiento de las exportaciones.

Es importante que el profesional cuente con una manifestación escrita de parte del exportador, acerca de la veracidad y validez de los cálculos empleados para establecer la vinculación y asignación del impuesto facturado. Desde luego, que debe quedar en claro que quien efectúa los cálculos pertinentes es el sujeto exportador; el contador certificante sólo los valida.

Asimismo, el contador debe tener en cuenta una serie de condiciones que indispensablemente deben cumplirse en la solicitud del exportador, a saber:

- El saldo a favor vinculado con exportaciones debe ser suficiente.



- Corroborar que el exportador no aplicó el crédito fiscal vinculado con exportaciones contra débitos fiscales generados en el mercado interno.
- Verificar que no exista vinculación económica con proveedores que gocen de beneficios promocionales; ó en caso de que sí se dé tal vinculación, controlar que el exportador no se encuentre solicitando un crédito fiscal en exceso del límite previsto en el artículo 43 de la ley de IVA.
- Chequear que no se supere el límite previsto en el artículo 43 de la mencionada ley.
- Verificar los cálculos de apropiación del crédito fiscal indirecto y, en su caso, el ajuste anual.
- Los pagos en relación a las operaciones que originan el crédito fiscal informado deben haberse efectuado observando las normas vigentes acerca de medios de pago autorizados (esto es normas de facturación y registración RG 1415, RG 100 y RG 1361 y Ley antievasión – medios de pago autorizados).
- Verificar que la empresa cuente con un sistema de control interno razonable que impide la duplicación en la contabilización de las facturas.
- Controlar lo relativo a los respaldos del impuesto facturado, es decir, el cumplimiento de normas de facturación y registración, y la verificación de los libros IVA Compras donde se encuentran registrados los comprobantes.
- Verificar la correcta conducta fiscal del solicitante en cuanto a sus obligaciones como agente de retención de IVA (retención conforme la normativa legal vigente, existencia de alguna causal de exclusión en caso de no haberse practicado la misma, cumplimiento de las obligaciones de información – SICORE – e ingreso de los importes retenidos, consulta al archivo de información sobre proveedores, etc).

Controles sobre los proveedores generadores del impuesto facturado

De la redacción de la mencionada resolución, podemos concluir que las tareas de auditoría se ven considerablemente reducidas cuando el sujeto exportador reviste la calidad de agente de retención, ya que en tal caso sólo deberán aplicarse los procedimientos si el exportador omite actuar como tal o no practica correctamente la retención. El artículo 21 limita las tareas de auditoría relacionadas con controles sobre los proveedores generadores del crédito fiscal, estableciendo que no serán de carácter obligatorio en los siguientes casos:

- 1) Si el exportador ha practicado retenciones a la alícuota general vigente, o al 100% de las establecidas en el artículo 28 de la ley del IVA, siempre que se haya dado cumplimiento al ingreso de las mismas, sea por medio del pago o compensación (contra otros conceptos tributarios a favor del exportador o bien contra los montos de la solicitud de reintegro, lo que dará motivo a que el contador incluya en su informe un detalle de los comprobantes involucrados en dicha compensación contra el recupero de IVA).
- 2) Cuando no se haya practicado retención (sea por las exclusiones subjetivas, retención mínima, etc , de los regímenes de retención vigentes ó por contar con certificado de exclusión de retenciones y percepciones derivado de la RG 17).
- 3) Si se trata de presentaciones tramitadas bajo el RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

4) Para el caso de importaciones definitivas de cosas muebles.

Desde luego, que debe verificarse, en forma previa, que el exportador agente de retención se encuentra dando cumplimiento a la obligación de retener conforme a la normativa vigente. Es decir, efectúe las retenciones y lo haga en base a lo establecido en la legislación.

En cambio, para el caso de aquellos exportadores que no presentan la calidad de agente de retención, el contador deberá extender sus tareas de auditoría sobre todos aquellos proveedores que den origen al crédito fiscal, de la forma y con las limitaciones establecidas por las normas de auditoría.

Consulta al “Archivo de información sobre proveedores”

Respecto a las tareas de auditoría vinculadas a los proveedores generadores del crédito fiscal, la RG 2000 establece que los profesionales actuantes deben consultar el “Archivo de Información sobre Proveedores”, previsto por la RG 18 y teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en el Anexo VII de la primera. El mencionado archivo arroja datos acerca de la situación fiscal de los proveedores.

La consulta se efectúa ingresando al website www.afipreproweb.gov.ar, y por medio de una clave que sólo pueden obtenerla los contadores públicos independientes o Asociaciones de Profesionales, que estén inscriptos en la Afip con su correspondiente código de actividad y que presenten una nota ante la misma requiriendo autorización para el uso de dicha base de datos.

Los resultados que arroja la consulta reproweb están numerados del 0 al 5, reflejando la condición fiscal del proveedor. Si la respuesta obtenida es “Retención sustitutiva 100%”, los procedimientos de auditoría relativos a los proveedores serán obligatorios (más allá de la eximición establecida en el primer párrafo del artículo 21 de la RG 2000), cuando:

- 1- se hubiese retenido a la alícuota general vigente o
- 2- el proveedor se encuentre beneficiado con la exclusión del régimen de retención respectivo.

Carta de gerencia

A fin de poder llevar a cabo gran parte de los controles previstos en los párrafos anteriores y ejercer su rol de auditor, cumpliendo con plena responsabilidad su trabajo profesional, el contador certificante puede valerse de una herramienta totalmente válida a estos efectos, que es una carta de gerencia¹⁸, la cual representa una manifestación escrita por parte de responsable de la empresa a nivel jerárquico, en la cual aporta una serie de afirmaciones y descripciones acerca de cierta información que el auditor requiere al momento de aseverar que ciertas obligaciones y prescripciones se cumplen en forma absoluta por parte del exportador, facilitándole a aquél el acceso al conocimiento sobre muchos aspectos de la empresa que en la mayoría de los casos son

¹⁸ Ver Anexo Nro 2. Página 70

de índole técnica, escapando a la órbita del profesional, o que de otra manera resultaría muy dificultoso para éste poder verificar.

Asimismo, las normas de auditoría vigentes prevén, ante la complejidad de ciertas verificaciones, el uso de muestreos, con ciertos parámetros obligatorios, en algunos casos, y en otros, menos complejos, la obligación de efectuar las validaciones sobre el ciento por ciento de la información (llámese proveedores, operaciones de compra, etc).

Informe especial del contador público

Cabe mencionar algunas particularidades respecto al informe especial¹⁹, contenidas en el artículo 21 de la RG 2000:

- El resultado final de la aplicación de los procedimientos de auditoría es la opinión emitida por el contador certificante respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, incluido en la solicitud.
- El contador debe dejar asentadas las aclaraciones suficientes acerca de los procedimientos aplicados, las limitaciones que haya tenido respecto de las tareas que le son obligatorias, y aquellas que no ha desarrollado por encontrarse eximido por el artículo 21, primer párrafo.
- La firma del informe deberá encontrarse autenticada por el Consejo Profesional en el que se encuentra matriculado el profesional, y el informe impreso en hoja prenumerada brindada por dicho organismo (requisito, éste último, no surgido de la RG 2000, sino impuesto por nuestro Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Provincia de Córdoba).
- Los papeles de trabajo vinculados al informe especial deben conservarse a disposición de la Administración, por el lapso establecido en el artículo 48 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Fiscal Nro 11683.
- Por cada declaración jurada rectificativa deberá emitirse un nuevo informe, con las adecuaciones necesarias, en tanto la nueva declaración jurada implique modificaciones en el último informe emitido.

CAPITULO II APLICATIVO AFIP

El Anexo XIII de la RG 2000 describe en breve síntesis algunas de las características del aplicativo “IVA – SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO”. Allí, además, indica los requerimientos mínimos de hardware y la instalación previa del sistema informático SIAP, plataforma base de los aplicativos que ha creado la Afip.

A continuación, un listado de las principales características, algunas enumeradas en el mencionado anexo:

1. Debe utilizarse siempre la versión más actualizada del aplicativo.
2. Permite la carga manual de datos ó bien la importación directa de la información desde archivos extensión TXT ó PRN.
3. Permite administrar la información por responsable.

¹⁹ Ver Anexo Nro 3. Página 71

4. No funciona en un entorno de red.
5. Contiene tablas de información y opciones de ayuda para el usuario.
6. Permite generar:
 - a) archivos para presentación electrónica ó bien para almacenamiento y presentación vía soporte magnético;
 - b) listados con los datos que se graban en los archivos;
 - c) soportes de resguardo de la información del contribuyente.

Preparación de la solicitud de recupero – Preliminares

En la pantalla inicial debe cargarse cierta información como el período de que se trata y el tipo de presentación a realizar (esto es ORIGINAL ó RECTIFICATIVA y número de rectificativa), código de actividad (dato que el sistema importa desde los datos generales del SIAp), origen del exportador (Exportadores régimen simplificado, Exportadores agentes de retención de IVA u Otros exportadores), indicar si actúa como agente de retención y tildar los regímenes por los que solicita el reintegro.

Consideraciones generales para la confección de los rubros

RUBRO 1 – Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa

Se accede ingresando al menú Declaración Jurada, Carga Manual de los rubros 1, 2, 5 y 6.

La información que debe consignar es la siguiente:

1. Monto de las operaciones de venta locales (gravadas, exentas y no gravadas), acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el período informado, inclusive.
2. Monto de las exportaciones, también en forma acumulada.
3. Monto de crédito fiscal sin afectación directa (y el aplicativo calcula mediante estos datos la proporción que el exportador puede incluir en la solicitud de recupero).

RUBRO 2 – Total crédito fiscal

Este rubro queda conformado en forma automática por cálculos que efectúa el aplicativo, tomando información que sí ha sido consignada previamente por el usuario y determina:

1. Crédito fiscal con afectación directa y el crédito indirecto.
2. Los ajustes indirectos (positivos o negativos).
3. Total de crédito fiscal.

RUBRO 3 – Exportaciones

Completar según el tipo de operación:

❖ Régimen General

Se muestran 2 submenús:

- ***Documentos de exportación:***

Completar con datos relacionados en general con la identificación del documento de exportación propiamente dicho, del volumen y precio del bien enajenado, de las aduanas involucradas y de la fecha en la que se efectuó la operación.

- ***Exportación de servicios:***

El usuario debe consignar cierta información que surge especialmente de la factura de exportación: fecha del comprobante, cliente y precio total en pesos. Indicar además si se trató de un servicio continuo o esporádico, si existe o no contrato.

❖ Transporte internacional

Aquí debe optarse por las siguientes alternativas que muestra el sistema respecto al comprobante de transporte: Manifiesto internacional de carga, Transporte internacional por ferrocarril, Manifiesto internacional de transporte, Pasajes, Cargas. La información a consignar luego, dependerá del tipo de comprobante seleccionado, aunque siendo, en general, datos referidos al nombre del transportador, fechas de emisión del documento, monto del transporte, etc.

❖ Servicios conexos o prestadores de servicios postales/PSP Couriers

Deben indicarse aquí datos relativos al comprobante (tipo, fecha, número), al cliente (CUIT, denominación), a la operación (distinguiendo si se trata de transporte de bienes o servicios, precio total de la operación, compañía de transporte, etc).

❖ Trabajos de transformación y locación a casco desnudo

Los datos a consignar aquí, se refieren también al tipo de comprobante (factura, nota de débito, nota de crédito y recibo, número y fecha), al cliente (CUIT y denominación), a la operación (precio total del comprobante, matrícula y denominación de la embarcación, actividad de destino de la exportación).

RUBRO 4 - Conformación del rubro

El aplicativo determina en esta sección, de manera automática, la anticuación del crédito fiscal incluido en la solicitud de recupero de IVA, tomando como base información consignada en otras secciones, especialmente el rubro 7.

RUBRO 5 – Determinación del límite Art. 43, 2do. Párrafo Ley y excedente

El usuario debe consignar sólo 2 datos (mes y año de la solicitud de recupero de la que surgió un excedente de IVA que el exportador no pudo computar e importe no computado y la alícuota vigente de IVA), necesarios para que el aplicativo calcule en forma automática los restantes (esto es: el nuevo límite aplicable a la solicitud de recupero, el IVA que el exportador puede recuperar y el excedente que se traslada a períodos futuros).

RUBRO 6 – Destino del IVA recuperado

Aquí debe señalarse el o los destinos a los que se afectará el IVA solicitado, indicando los montos que irán a:

- Importe adeudado por Reg. Esp. de Ingresos
- Acreditación
- Transferencia
- Devolución

RUBRO 7 – Créditos fiscales

En este rubro se ingresan los datos referidos a las adquisiciones y a las contribuciones patronales de las que resultan los créditos fiscales recuperables como IVA por exportaciones. También permite el ingreso del ajuste anual proveniente de la declaración jurada de IVA, el que puede ser positivo ó negativo.

En esta sección del aplicativo, funciona un mecanismo de control automático del sistema, el cual impide la prosecución de la carga de datos en caso que el importe del campo IVA computable sea superior al monto que figura en el campo IVA facturado. Asimismo, el aplicativo no permite pasar a la siguiente pantalla, en caso que el monto de IVA retenido resulte superior al valor completado en dicho campo. Por ello es importante que el usuario verifique la coincidencia entre la información consignada en la declaración jurada del SICORE y lo declarado mediante el presente aplicativo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta el origen del crédito fiscal, distinguiendo entre:

❖ Operaciones retenidas por RG 18

Únicamente si el solicitante posee el carácter de agente de retención por RG 18. Y los datos que el usuario debe ingresar surgen tanto de los comprobantes por las adquisiciones que efectuó el exportador como de los papeles de trabajo en los que se determinó la asignación de los créditos fiscales en función de su vinculación directa o indirecta con las exportaciones.

❖ Operaciones retenidas por RG 991/RG 1394

Aquí se puso el acento en dos secciones que el usuario debe completar: la primera, que consiste en consignar información que surge básicamente de los

comprobantes recibidos, y la segunda, destinada a informar acerca de los medios de pago utilizados, para acreditar que se cumplió con la normativa “antievasión”.

❖ **Operaciones retenidas por otros regímenes**

Opción que se habilitará en el caso que en la pantalla inicial se haya indicado que el exportador actúa como agente de retención.

❖ **Operaciones sin retención**

Aquí deberá completar datos de los comprobantes recibidos e informar acerca de los motivos de no retención.

❖ **Contribuciones patronales**

El solicitante debe indicar tanto el período de la declaración jurada de IVA en la que computó como crédito fiscal el monto de las contribuciones patronales abonadas, como el mes y año de la DJ F 931 en la que declaró las contribuciones patronales que fueron computadas como crédito fiscal en dicha DJ de IVA.

❖ **Despachos de importación**

El usuario debe completar información referida a la importación, excepto el campo denominación el emisor, ya que el sistema completa en forma automática este dato mediante el CUIT del país de origen que se haya indicado previamente.

❖ **Importación de servicios**

Es importante aclarar que si bien existe esta sección, las importaciones de servicios no pueden generar recupero de IVA por exportaciones en razón de no constituir hechos impositivos.

Resultado final de la carga de datos: generación del Formulario 404

Para la generación del soporte y la declaración jurada debe completarse la pantalla final con la siguiente información:

1. Si se encuentra acogido a la Ley 24402 ó no²⁰.
2. Si existe vinculación económica con los proveedores.
3. Si está acogido a regímenes especiales.
4. Si presenta deudas de los recursos de la seguridad social y/o deudas impositivas.
5. Observaciones.
6. Carácter del informante.
7. Respecto al contador certificante: CUIT, denominación y código de colegio o consejo profesional donde se encuentre matriculado.

²⁰ Ley 24402. B.O. (09/12/1994)

A posterior, se debe proceder a la generación del archivo, ya sea por vía Diskete ó vía Internet.

CAPITULO III SOLICITUDES – PRESENTACIÓN

Presentación electrónica

La presentación del recupero de IVA debe efectuarse previamente vía electrónica. De acuerdo a lo prescripto por el artículo 11 de la RG 2000, debe realizarse la transferencia electrónica de la información generada por el aplicativo de Afip descripto en el capítulo anterior, obteniendo como respaldo de tal operación, una constancia que emite el mismo sistema, denominada formulario 1016. Esta presentación se concreta mediante una de los perfiles de clave fiscal “Presentación de DDJJ y pagos” que debe tener habilitado el exportador. De esta manera, ingresa al sistema de la Administración la información relativa al recupero de IVA que confeccionó previamente, a través de un archivo de contenido encriptado. Ante la existencia de errores o inconsistencias en el mismo, el sistema emite un acuse, rechazando en forma automática la presentación.

Cabe aclarar, que ante inconvenientes en la transmisión electrónica del archivo el contribuyente puede concurrir a la dependencia de Afip a fin de realizar la misma. Igualmente en el caso de encontrarse inoperativo el sistema, aportando la información electrónica mediante soporte magnético.

A posterior de la transferencia del archivo, debe accederse al perfil “recupero de IVA por exportaciones” (también dentro de clave fiscal) a fin de obtener una constancia de “Integridad del archivo transmitido”, respaldo que emite el sistema sólo en el caso de que la información suministrada ha superado los controles de integridad que aplica el mencionado organismo.

Presentación formal

Como segunda etapa en el trámite de presentación de la solicitud, el exportador debe concurrir a la dependencia de Afip munido de la siguiente documentación:

- 1.Copia del F 1016.
- 2.F 404 generado por el aplicativo.
- 3.Informe del Contador Público.
- 4.Fotocopia del poder que acredite personería del firmante.

En el caso de exportaciones que no hayan sido efectuadas por medio del Sistema Informático María, o de requerirlo el juez administrativo, el exportador deberá adjuntar copia del cumplido de embarque y constancia de pago de los derechos de exportación.

Los contribuyentes que operen bajo lo prescripto por el artículo 1, inciso b de la RG 2000, deben presentar documentación especial que se detalla en los anexos II, IV y V de la misma, según sea transporte internacional, servicios conexos al transporte internacional de pasajeros y cargas, locación a casco desnudo o de fletamento a tiempo o por viaje, trabajos de transformación o similares de aeronaves y embarcaciones. En

cambio, los exportadores que desarrollen alguna actividad de las encuadradas en el segundo párrafo del inciso b, del artículo 1 de la ley de IVA, deben tener en cuenta, a fin de completar el trámite de presentación de recupero de IVA, los respaldos documentales que detalla el Anexo III, adicionales a los enumerados ut-supra para cualquier trámite de recupero de IVA que interponga el exportador (factura emitida por la exportación de servicio y contrato de venta firmado con el cliente del exterior).

Recibirá como respuesta una copia del F404 y del F1016 debidamente sellada, lo que le otorgará al trámite, fecha cierta de recepción de la solicitud, siendo ésta, la fecha considerada a todos sus efectos.

Está la posibilidad de que se detecte la falta de integridad en la información transmitida, quedando en evidencia la existencia de algún error en la misma, debiendo el exportador realizar una nueva presentación de los archivos vía electrónica dentro del plazo de 1 día contado desde la notificación de tal error (notificación que puede efectuarse en el mismo momento de la presentación formal en la dependencia ó a posteriori).

Luego, deberá repetir el proceso de presentación formal (dentro de los 2 días siguientes y corroborada la integridad de la nueva presentación). En este caso, la fecha a considerar como de presentación formal será la correspondiente al trámite inicial ante la dependencia del mencionado organismo.

Como paso consecutivo al de formalización de la solicitud de recupero, el contribuyente debe tomar vista del detalle de incumplimientos que posea respecto a la presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia de deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto. Esta verificación debe realizarla vía clave fiscal, dentro del servicio de Recupero de IVA por exportaciones, en el plazo de 6 días hábiles administrativos siguientes al de la fecha considerada finalmente como de presentación formal. El incumplimiento en el ingreso de pagos puede originarse tanto en deudas 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 derivará a la postre el monto autorizado”²¹.

A partir de aquí, el contribuyente posee las siguientes alternativas:

- Emitir su *conformidad* por los conceptos que adeuda:

Obtendrá una constancia de tal admisión formal, y consecuentemente a tal reconocimiento la Afip podrá compensar dichas deudas y/o cancelarlas en nombre del contribuyente, según el mecanismo previsto en los artículos 26 y 45 de la RG 2000.

- Exteriorizar su *disconformidad*:

Deberá apersonarse dentro de los 2 días hábiles administrativos en el aludido organismo, para iniciar el reclamo que considere a tal efecto, presentando conjuntamente con el mismo, la constancia de disconformidad obtenida. Dentro

²¹ Ferraro, Ricardo H. “Exportaciones: a la par de un año récord se dicta un nuevo régimen de recupero de IVA”. Periódico Económico Tributario. 24/02/2006. Página 16.



de los 2 días siguientes al de dicho reclamo el contribuyente deberá anoticiarse, mediante el servicio de clave fiscal, del nuevo detalle de incumplimientos que emitirá la Administración en base al reclamo presentado por aquél.

- *No manifestar su posición* respecto al detalle de incumplimientos:

Si dentro de los 6 días posteriores al de la presentación formal el contribuyente no exterioriza su conformidad o disconformidad, la solicitud no será considerada como formalmente admitida hasta tanto no cumpla con esta etapa de la presentación.

Por otra parte, existe la posibilidad de “transferir” parte o la totalidad del recupero de IVA solicitado. A tal fin, tanto cedente como cesionario deben observar cierta documentación, que deben presentar ante Afip, tema que es desarrollado con mayor grado de detalle en el título “*Transferencias*”.

Además de los aspectos documentales, es necesario hacer una breve reseña de los aspectos formales que señalan los artículos 45, 46 y 47, en forma general para todas las presentaciones de recuperos de IVA:

- ➔ Haber presentado todas las **declaraciones juradas vencidas por cualquier concepto**, relacionadas con obligaciones impositivas y/o 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** (mediante utilización del servicio de clave fiscal).
- ➔ Elevar notas mediante la emisión y presentación del formulario “**multinota**” establecido por RG 1128/01.

Por otra parte, cabe señalar la relevancia de dar cumplimiento a las prescripciones establecidas en el Anexo IV:

- a) En relación de los comprobantes, la inclusión de los datos que condicionan su validez según el artículo 41 de la RG 100/98.
- b) Al momento de concretar el pago, respetar las formas establecidas en la Ley antievasión N° 25.345 y RG 1547.
- c) Normas vigentes referidas a retenciones de IVA.
- d) RG (AFIP) 738, modificatorias y complementarias: Capítulos A (Retenciones efectuadas entre los días 1 y 15 de cada mes), B (Declaración Jurada) y C (ingreso del saldo resultante)

Las obligaciones derivadas de los incisos a, b y c precedentes, y Capítulo A de la RG 738 deben encontrarse cumplidas respecto del IVA facturado, con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud. Las de los Capítulos B y C de dicha resolución, deben estar cumplidas, como máximo, el sexto día del mes de presentación de la solicitud.

Transferencia

La RG 2000 abre la posibilidad para que el solicitante transfiera a favor de un tercero el importe de impuesto facturado incluido en la solicitud de recupero,

imponiendo obligaciones formales para ambas partes involucradas en la operación, las cuales deben ser cumplimentadas en las respectivas dependencias donde se encuentren inscriptos.

Por una parte, el exportador, en carácter de cedente, debe aportar una nota por cada cesionario parte de la transferencia.

Una vez emitida la comunicación de transferencia autorizada por la Administración, los cesionarios deben presentar ante la misma una serie de elementos, tales como una nota cuyo modelo es brindado por la misma resolución general, el formulario 798 (apropiado para efectuar la compensación con cada impuesto y concepto que se pretenda), copia de la nota presentada por el cedente e intervenida por la dependencia donde fue presentada y copia de la comunicación administrativa que habilitó a la transferencia.

Las deudas susceptibles de ser canceladas por el cesionario mediante este mecanismo, deben surgir de:

- Obligaciones fiscales.
- Propias (lo cual excluye la posibilidad de pagar deudas por retenciones y/o percepciones efectuadas).
- No se contempla la posibilidad de efectuar una segunda transferencia a favor de un tercero ni de solicitar su devolución.

Cabe agregar, el cesionario corre con el riesgo inherente a la calidad del crédito adquirido, lo que se traduce en la posibilidad de una posterior impugnación por parte del mismo organismo que convalidó el impuesto reintegrado, cuando se efectúen verificaciones y/o fiscalizaciones sobre los conceptos involucrados que determinen la improcedencia del mismo, todo en función de las facultades de la Administración, emanadas de la Ley de IVA y de la Ley de Procedimiento Fiscal. Al conservarse las facultades de verificación del fisco, se impide que esta operatoria pueda utilizarse como maniobra para eludir las atribuciones de contralor que el mismo posee. En efecto, "se le exige (al cesionario) aceptar las condiciones del régimen y renunciar anticipadamente a toda acción o recurso contra las disposiciones que dicte la Afip en consecuencia"²²

CAPITULO IV RESOLUCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El presente capítulo da una reseña de las diferentes situaciones previas y posteriores a la resolución que emite la Administración en relación a la solicitud de recupero presentada.

La emisión de la resolución anticipada es el comienzo de la última etapa del trámite de recupero de IVA. Pero en función de lo que allí se haya dispuesto, pueden presentarse diversos escenarios, siendo el más acotado el de aprobación absoluta de dicha solicitud y el cobro (dentro de los 5 días posteriores) en caso de haberse requerido la simple devolución del impuesto facturado. Pero también es posible que la solicitud

²² Oklander, Baldo, Policella, Harvey. "Recupero de IVA por exportaciones". Editorial La Ley. Octubre de 2006, Página 105

esté incompleta y el juez administrativo solicite ampliación documental y/o de información.

Luego sí, de resultar aprobada la solicitud de recupero, existe la posibilidad de ceder el “derecho” adquirido a favor del contribuyente y en contra del fisco, dándole el tratamiento de un crédito más, que éste último adeuda al solicitante; esto significa, desde el punto de vista financiero, un recurso no menos importante para el exportador, ya que abre la posibilidad de hacerse de liquidez en forma anticipada, descontando el crédito a una tasa previamente convenida con el cesionario y eludir, de esta manera, toda demora que pueda existir en el depósito efectivo de los fondos.

Solicitudes incompletas

En aquellos casos en que el Juez administrativo detecte falta de información y/o documentación, o bien verifique inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas y destinaciones de exportación, según prescribe el artículo 23 de la RG 2000, podrá requerir que se subsanen dichas omisiones o inconsistencias, mediante el aporte de elementos documentales y/o la rectificación de la información presentada en un primer momento. El juez puede emitir este requerimiento dentro de los seis (6) días hábiles posteriores al de la fecha considerada como presentación formal a todos los efectos, otorgando al contribuyente un plazo no menor a cinco (5) días hábiles administrativos para que éste dé cumplimiento a las exigencias de información comunicadas. Este paso intermedio entre la presentación formal de la solicitud y la aprobación de la misma, constituye un “impasse” en el trámite de recupero, ya que produce la demora en los plazos (la presentación se considera formalmente admisible desde la fecha de cumplimiento del mencionado requerimiento, lo cual significa que de no existir requerimiento alguno, la solicitud surte efecto formal desde la fecha de presentación original, siempre que se haya aceptado el estado de deuda del contribuyente). Además de esta pausa, un requerimiento de este tipo por parte del Juez administrativo implica un riesgo de disponerse el archivo de las actuaciones en caso de que no se brinde respuesta al mismo dentro del plazo indicado.

Presentación de elementos documentales

En caso de haberse solicitado el aporte de documentación ampliatoria, el exportador deberá presentarse en la delegación de Afip donde efectuó el trámite original, brindando los respaldos pertinentes, en original (de corresponder) y copia, acompañados de formulario “multinota” correspondiente, donde detalle la calidad de los mismos. Recibirá como devolución, la documentación debidamente sellada, sirviendo como prueba de la nueva fecha que será considerada como de presentación formal.

Rectificación de la solicitud original

La necesidad de rectificación de la declaración jurada original, en este caso deviene de la observación que haya efectuado el Juez administrativo, dentro de los seis días hábiles mencionados ut supra. En este caso, modificar parte de la información contenida en la presentación inicial no surge por decisión del solicitante, si no que constituye una rectificativa tendiente a subsanar la observación que le ha sido comunicada. La declaración jurada rectificativa deberá contener todos los elementos contenidos en la presentación original, considerándose plenamente sustitutiva de la

misma. Como consecuencia, deberá adjuntarse un nuevo informe especial en tanto la nueva declaración jurada produzca cambios en las manifestaciones y/o datos que contenga el informe de la presentación original.

Emisión del acto administrativo

El Juez administrativo interviniente tiene la obligación de expedirse dentro del plazo de 15 días ²³ contados desde la fecha en que la solicitud ha quedado formalmente admisible. Pero de transcurrir más de 30 días sin que se haya emitido dicho acto administrativo, el solicitante debe informarse nuevamente sobre las obligaciones tributarias pendientes, dentro de los dos (2) días hábiles administrativos subsiguientes. De no dar cumplimiento a esta prescripción establecida en el artículo 25, se suspende automáticamente la tramitación y el devengamiento de intereses a favor de aquél, desde el vencimiento de los plazos hasta el día en que se dé cumplimiento a dicha obligación.

En la obra “Recupero de IVA por exportaciones”²⁴ se destaca como mérito de dicho régimen “la autolimitación que se fijó la propia Afip para cumplir con las obligaciones que le impone la ley en esta materia dentro de los plazos tan breves como los mencionados, máxime si se tiene en cuenta la complejidad de los controles necesarios para una misión tan delicada como lo es la de entregar fondos del Erario Público a los particulares”.

La resolución anticipada debe contener un detalle de la aprobación del monto solicitado, basado en el resultado de los procedimientos informáticos sistematizados, las compensaciones interpuestas por el solicitante y el detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

Elementos de la comunicación de pago

El artículo 26 detalla los elementos que debe contener, de corresponder, la comunicación que autoriza el pago, acreditación y transferencia:

- El importe del impuesto facturado atribuible a la respectiva exportación.
- Detalle y motivos de las detracciones totales o parciales.
- Importe remanente aprobado.
- Monto de las compensaciones autorizadas efectuadas mediante F798:
 - a. Por deuda propia de impuesto propio.
 - b. Por obligaciones emergentes de la responsabilidad del cumplimiento de la deuda ajena.
 - c. Por retenciones y/o percepciones de IVA.
- Importe de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio (por aplicación del segundo párrafo artículo 43 Ley de IVA).
- Monto de la compensación de oficio de deudas surgidas de los conceptos a y b precedentes.

²³ Plazo que se extiende (según artículo 29, RG 2000) a treinta (30) días hábiles administrativos cuando el exportador no haya realizado presentaciones en los veinticuatro (24) meses inmediatos anteriores al de interposición del pedido de reintegro.

²⁴ Oklander, Baldo, Policella, Harvey. “Recupero de IVA por exportaciones”. Editorial La Ley. Octubre de 2006. Páginas 103 y 104.

- Monto de deudas de seguridad social que Afip cancelará en nombre del solicitante.
- Los importes autorizados para devolución, acreditación o transferencia.
- La fecha de presentación originaria, rectificativa, de admisibilidad formal y los plazos de suspensión.

Detracciones

De verificar ciertas inconsistencias en los montos de crédito fiscal consignado en la solicitud y/o cuando el informe especial del contador público contenga conceptos y montos que hayan motivado una opinión con salvedades (caso menos frecuente), el Juez administrativo procederá a realizar detracciones en el monto autorizado. Las mismas constituyen impugnaciones “previas”, diferenciándose de las “posteriores” en que éstas últimas son las que, de surgir, lo hacen en virtud de las facultades de verificación que posee la Administración y que ésta puede ejercer una vez aprobado el recupero de IVA (artículo incorporado a continuación del artículo 43 de la ley de IVA). Las inconsistencias pueden surgir de haber detectado al menos alguna de las siguientes situaciones:

- **“Monto insuficiente declarado en SICORE”:** Omisión de actuar como agente de retención en los pagos vinculados al crédito fiscal de la solicitud. Subyace aquí la importancia de contar con un ordenado sistema de carga del SICORE, elemento cuya información será cruzada mediante los sistemas informáticos de la Afip.
- **“Alta posterior a la fecha del comprobante”:** Los proveedores informados no se encuentran inscriptos como responsables del IVA a la fecha de emisión del comprobante.
- **“Crédito fiscal no computable”:** Los proveedores informados integran la base de contribuyentes no confiables, esto, vinculado a quienes emitan comprobantes apócrifos.
- **“CAI incorrecto”, “IVA incorrecto”, etc.:** Se identifica la falta de verosimilitud de los comprobantes que respaldan el pedido, verificación que consiste en la evaluación de varios elementos, tales como el CAI, monto solicitado y monto facturado, entre otros.
- No se hayan observado las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados, lo cual perjudica de alguna manera al exportador, quien, de hecho, no puede hacerse responsable del incumplimiento de sus proveedores, pero sí puede resultar afectado en caso de suceder esto. De todas formas, en opinión de autores como Fernando Veneri²⁵ “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 que difieren los importes informados”.

²⁵ Veneri, Fernando. “El planteo de disconformidad en el recupero de IVA por exportación previsto por la resolución general (AFIP) 2000”. Práctica y actualidad tributaria XIII. Enero de 2007.

Orden de imputación de las detracciones parciales

Las detracciones definidas por la Administración operan respetándose el siguiente orden, el cual podría decirse sigue un criterio de liquidez en sentido decreciente, resultando en cierta forma “pro-fisco”:

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

Modificaciones con respecto a la Resolución

El artículo 28 otorga al exportador posibilidades adicionales para efectuar cambios respecto al acto administrativo emitido por el Juez interviniente. De esta manera, una vez emitido el mismo y aún después de puesto en conocimiento del solicitante, es factible:

- *Requerir un cambio de destino de los fondos.*
- *Rectificar la solicitud incorporando nuevos conceptos.*
- *Presentar una nueva rectificativa.*

Dichas alternativas son explicadas en los títulos inmediatos siguientes.

Cambios de destino

Esta solicitud puede efectuarse bajo las siguientes condiciones:

1. Que hubiesen transcurridos seis (6) días hábiles administrativos desde la notificación de la resolución.
2. Que no se hubiese concretado el pago.
3. Mediante Clave Fiscal > Opción Recupero de IVA por exportaciones > Realizar cambios de destino.
4. Dicho cambio sólo es posible respecto al importe autorizado en devolución, neto del monto afectado a la cancelación de deudas impositivas y/o previsionales y aquellos correspondientes al pago del crédito otorgado por instituciones bancarias (Ley 24402) en función del artículo 30, RG 2000.

En la actualidad el mencionado servicio de clave fiscal se encuentra inoperativo, lo cual obliga a efectuar el trámite en forma personal en la delegación de Afip donde se efectivizó la presentación y bajo las indicaciones que la misma dé para el caso.

Rectificativas

Es posible incorporar nuevos conceptos por medio de una nueva presentación, la que tendrá el carácter de sustitutiva de la original. Para ello es necesario tener en cuenta las siguientes pautas:

1. El informe especial deberá hacerse referencia a los motivos que llevaron a efectuar tal rectificación.

2. El cálculo de intereses a favor de los sujetos responsables correrá desde la fecha de presentación original para aquellos conceptos que no hayan resultado modificados respecto de dicha presentación.
3. También es posible presentar una nueva rectificativa con posterioridad a la emisión del acto correspondiente a la solicitud "rectificativa" a la que se hace referencia en el presente título. Para ello es necesario transcurran al menos noventa (90) días corridos la emisión del citado acto. Y en caso de que el nuevo importe a ser solicitado supere en más un veinte por ciento (20%) al de la anterior, el exportador quedará obligado a tramitar por vía del régimen sujeto a fiscalización, lo cual constituye un elemento importante a la hora de evaluar la conveniencia de realizar modificaciones en lo ya presentado.

Vías recursivas en defensa de las detracciones practicadas

En respuesta a las mencionadas detracciones, el solicitante puede interponer su disconformidad, justificando la validez de los comprobantes observados.

Para ello, en el artículo 24 in fine de la RG 2000 se establecen dos vías recursivas, con diferentes características entre sí:

Nota de disconformidad

Dentro de los quince (15) días hábiles administrativos siguientes a la fecha de notificación de la Resolución anticipada, el responsable puede interponer ante el juez administrativo una nota en respuesta a los comprobantes rechazados. De acuerdo a las causas que motivaran tales rechazos por parte de Afip, el interesado elevará dicha nota, explicativa de las razones de su disconformidad y, asimismo, deberá adjuntar todo aquel respaldo documental necesario para sostener la veracidad y procedencia de tales comprobantes.

Este medio de respuesta puede utilizarse sólo en los casos en que se den, en forma concomitante, las siguientes condiciones:

- La cantidad de comprobantes no aprobados no exceda de cincuenta (50).
- Y el monto vinculado sujeto a análisis resulte inferior al cinco por ciento (5%) de la solicitud, esto es, la sumatoria de los créditos fiscales expuesta en el rubro 7 del formulario 404²⁶.

Recurso de apelación

En caso que alguna o ambas limitantes mencionadas resulten superadas, la única vía posible de reclamo es el recurso establecido en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11683. Constituye una vía de apelación que debe ser interpuesta contra el acto administrativo de alcance individual respectivo (en este caso, la resolución de pago del impuesto facturado) dentro de los

²⁶ Según lo aclaran Vecchio y Pelle, sobre la base de una consulta efectuada al Grupo de Enlace AFIP – C.P.C.E.C.A.B.A. "Reintegro del IVA atribuible a exportaciones. Análisis Teórico Práctico". Editorial Errepar. Febrero de 2008.

quince (15) días de notificado el mismo. Debe ser fundado, dirigido al Director General y presentarse ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Este tipo de recurso se utiliza en contra de los actos administrativos que no tienen un procedimiento formal por ley, se rige por la Ley 19549 y es de efecto devolutivo (es decir, no suspende el efecto del acto administrativo).

De resolverse en forma desfavorable para el contribuyente, la única vía de reclamo posterior es la judicial.

Resolución de las vías recursivas

En la RG 2000 nada se aclara respecto de los plazos en los cuales debe resolver el juez administrativo ni los efectos de su resolución, más allá del carácter devolutivo señalado en el párrafo anterior para el recurso de apelación (que tampoco está aclarado en el decreto reglamentario de la Ley 11683).

Por la experiencia observada en ambos reclamos, se sabe que una nota de disconformidad, a la hora de aguardar una respuesta de la Administración, implica tiempos significativamente más breves que los de un recurso de apelación, el cual puede demandar al interesado hasta varios años de espera de una definición. Cabe agregar, que con relación a dichos plazos, “en la RG (AFIP) 17 ante un planteo de “disconformidad” por parte del contribuyente, el juez administrativo debe expedirse dentro de los 20 días”²⁷.

Por último, más allá del efecto devolutivo dispuesto para el recurso de apelación, conforme el artículo 12 de la Ley 19549 de Procedimiento Administrativo el funcionario podrá acordar el efecto suspensivo cuando este conlleve evitar al interesado graves perjuicios.

Desistimiento

El solicitante tiene la posibilidad de desistir de la presentación que efectuó, formalizando su decisión mediante una nota. Según lo prevé el artículo 46 de la RG 2000, el peticionante puede optar por hacerlo en forma total ó bien parcial, para lo cual deben darse en forma concurrente las siguientes condiciones: la cantidad de comprobantes desistidos no exceda de cincuenta (50) y el monto desistido resulte inferior al cinco por ciento (5%) del monto vinculado. Nada se aclara en la RG 2000, respecto de si es necesario efectuar una presentación en carácter de rectificativa de la anterior.

²⁷ Vecchio, Gabriel; Pelle, Enrique. “Reintegro del IVA atribuible a exportaciones. Análisis Teórico Práctico”. Editorial Errepar. Febrero de 2008. Páginas 147 y 148.

PARTE IV CONSIDERACIONES FINALES

CAPITULO I LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción a favor del fisco, estatuida por el artículo incorporado a continuación del 43 de la Ley de IVA, ha ido sufriendo modificaciones hasta llegar al término de 5 años establecido por la Ley de Procedimiento Fiscal.

El fisco posee amplias facultades de fiscalización y verificación, (otorgadas a través de la mencionada Ley 11683), que puede poner en práctica en relación a los contribuyentes que soliciten recuperos de IVA por sus operaciones de exportación. De esta manera, “los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia... sin perjuicio de su posterior impugnación – por parte de Afip – cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley 11683 (t.o. 1998 y modificatorias), 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”²⁸.

Dicha prescripción quedó configurada en el inciso c) del primer párrafo del artículo 56, en la Ley 11683, en el cual consta que “Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: (...) c) 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”.

Por otra parte, se debe analizar el plazo dentro del cual el exportador tiene la acción para exigir el recupero antes de que dicha acción prescriba a favor del fisco. Este plazo surge del último párrafo del artículo 56 de la Ley de Procedimiento tributario: “Prescribirán a los cinco (5) años las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro”.

Cabe agregar, ambas prescripciones (tanto el plazo de prescripción a favor del contribuyente, como el de prescripción a favor del fisco), fueron introducidas por la Ley 25795 (B.O. 17/11/2003), a través de su artículo 1, incisos XIX y XX.

CAPITULO II ARCHIVO ESPECIAL

Es importante que el exportador respete el archivo de documentación previsto en el artículo 9 de la RG 2000. Se trata de un archivo de carácter obligatorio y de suma relevancia ante la existencia de una inspección por parte de la Administración, y cuyas

²⁸ Artículo incorporado a continuación del Artículo 43 de la Ley de IVA.

características están descriptas en el apartado D del Anexo IV. El mismo consiste en la confección de un historial de las facturas o documentos equivalentes que han sido incluidos en cada solicitud de recupero de IVA, ya sea archivando original de dichos comprobantes ó mediante la utilización de un registro emitido a través de sistemas computarizados.

En el primer caso, basta con armar un archivo de comprobantes en los cuales conste el monto de crédito computable en la solicitud correspondiente y mes y año de dicha solicitud.

En cambio, de optar por llevar un archivo emitido por medio electrónico, el exportador debe requerir autorización previa a la Afip, y luego mantener esta forma de archivo durante un (1) año como mínimo. Los datos que debe contener el mismo son, además de los mencionados para los comprobantes originales: apellido y nombre, denominación ó razón social del proveedor, CUIT, tipo y número de factura y monto de IVA consignado en la misma. La información debe estar ordenada por proveedor, y en segundo término por número de comprobante.

En principio, y a consideración de quien escribe, puede considerarse un extracto de información del rubro 7, aunque la resolución nada dice acerca de los comprobantes que finalmente no hayan sido admitidos por la Administración, con lo cual, ante este vacío debe optarse por detallar el cien por ciento de los comprobantes incluidos en la solicitud de recupero.

CAPITULO III OPCIONES DE CLAVE FISCAL

Mediante el servicio de clave fiscal que ofrece Afip, el exportador tiene la posibilidad de efectuar diversos trámites y consultas vinculados a su rol como contribuyente. Al ingresar mediante los datos de usuario y contraseña, se accede a los perfiles que tenga activados el mismo.

AFIP
SITIO SEGURO

Usuario:
Representando a:

SISTEMA DE RECUPERO DE IVA POR EXPORTACION - Servicio de Clave Fiscal Salir

CUIT: Dependencia: AGENCIA-SEDE

Seleccione Operación a realizar:

- Integridad del Archivo Transmitido
- Detalle de Incumplimiento de Obligaciones Tributarias
- Estado del Trámite
- Realizar Cambios de Destino
- Preguntas Frecuentes

Autenticado por: ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS



En primer lugar puede verificar si la información transmitida, según lo normado en el 1er. párrafo del Artículo 11 de la RG 2000, ha superado o no los controles de integridad dispuestos por esta Administración Federal.

A tal efecto deberá ingresar al link ***“Integridad del Archivo Transmitido”***. Esta consulta aporta resultados luego de un lapso en el cual el sistema procesa el archivo transmitido.

Por otra parte, para dar cumplimiento a la obligación impuesta por los artículos 16 y 25 de la RG 2000, el usuario debe clickear la opción ***“Detalle de incumplimiento de obligaciones tributarias”***, accediendo de esta manera a una constancia de inexistencia de deuda ó bien a información de las deudas existentes, tanto impositivas como de seguridad social (obtiene los importes adeudados, el período, código de impuesto, de concepto y de subconcepto, etc). En este último caso, pueden darse dos situaciones, según sea el momento en el que se efectúa la consulta:

- 1) Consulta periódica del estado de incumplimiento de obligaciones: se trata de una simple consulta que el contribuyente puede realizar en el momento en que lo desee. El sistema no ofrece posibilidad de aceptar ó rechazar el estado.
- 2) Consulta del estado de incumplimientos luego de realizada la presentación formal del recupero en delegación de Afip: en este caso, debe optarse por aceptar ó rechazar la deuda que se visualiza, según lo indica el artículo 17 y con las implicancias que allí se describen.

Uno de las consultas de mayor utilidad es la de obtener vía web el ***“Estado de trámite de las solicitudes presentadas”*** por ese contribuyente. Con tan sólo consignar el período de exportación, el correspondiente número verificador que aparece en el F404 y el número de transacción obtenido en el acuse de recibo de la presentación vía electrónica, el sistema emite un listado actualizado de todas las declaraciones juradas de recupero de IVA presentadas (ó, al menos, un detalle de las presentaciones más recientes), señalando el estado de cada una de ellas:

- *“Aún no se ha efectuado la presentación de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 de la Resolución General AFIP N°2000/2006. Debe concurrir a la dependencia con la documentación prevista en el citado artículo a efectos de formalizar la misma. Posteriormente se encontrará habilitado para realizar la presente consulta”.*
- *“Pendiente de consulta respecto del Incumplimiento de Obligaciones Tributarias”*: cuando no se ha dado cumplimiento al art. 16 de la RG 2000.
- *“En análisis”*: cuando se encuentra en curso y/o pendiente.
- *“Posee requerimiento pendiente de notificación”.*
- *“Posee requerimiento pendiente de cumplimiento”.*
- *“Se encuentra emitido el acto Administrativo”*: tomará conocimiento de la emisión del acto administrativo que le será notificado, según lo dispuesto en el Artículo 25 de la RG 2000.
- *“Solicitud Archivada / Desistida / Rechazada”.*

La consulta puede ser impresa, obteniéndose una constancia por período individual de exportación ó por varios períodos, pudiendo tomar conocimiento, además,

de información tal como monto aprobado y transferido al exportador, fecha de la transacción, retención de Impuesto a las ganancias (de corresponder), interés pagado (recordar que se devengan intereses a favor del solicitante a partir del momento en que se considere formalmente efectuada la presentación y hasta el día del efectivo pago del importe aprobado), etc.

Vía internet también es posible acceder a la opción ***“Realizar cambios de destino”*** de los fondos solicitados como recupero. Aunque en la actualidad la misma se encuentra inhabilitada para realizarse por clave fiscal, es posible efectuarla en forma personal en la dependencia de Afip donde se presentó la solicitud cuyo destino pretende modificarse.

Una última opción relacionada con el Sistema de Recupero de IVA por exportación es de carácter informativo, denominada ***“Preguntas frecuentes”***. Aquí se encuentra un amplio menú de consultas vinculadas al tema, y que pueden resultar de gran utilidad para el solicitante.

CASO PRÁCTICO

1. INTRODUCCION – SUPUESTOS

Empresa: Agroexportadora S.A. (A.S.A.)

Actividades:

- Comercialización de granos y silo bolsas en el mercado local.
- Exportación de granos.

Período de análisis: junio 2009 a agosto 2009.

Período de la solicitud de recupero de IVA por exportaciones: agosto 2009.

Fecha de cierre de ejercicio: 31/05.

2. ANÁLISIS IMPOSITIVO DEL EXPORTADOR

Tablero 1: EVOLUCION DEL IVA - PERIODO 06 A 08/2009

En la siguiente tabla se advierte la progresiva acumulación de saldo a favor que presenta A.S.A., no consumido en el mercado interno y que es susceptible de ser recuperado. Dicha acumulación se presenta en ambos párrafos de la DDJJ IVA, es decir, saldo técnico y saldo de libre disponibilidad.

Período	Débito Fiscal	Crédito Fiscal	Saldo 1er párrafo anterior	Saldo 1er párrafo actual	Saldo 2do párrafo anterior	Retenciones y Percepciones	Saldo 2do párrafo del período	Saldo a ingresar
Jun-09	-189.000	191.000	34.200	36.200	5.200	4.300	9.500	0
Jul-09	-61.000	155.000	36.200	130.200	9.500	1.100	10.600	0
Ago-09	-18.900	35.000	130.200	146.300	10.600	980	11.580	0

El exportador estaría en condiciones de presentar solicitudes de recupero de IVA a partir de 06/2009, de contar con exportaciones perfeccionadas en dicho mes. Pero en el caso que nos ocupa, la primer exportación se concretó el 14/07/2009, y A.S.A. decidió no solicitar recupero del IVA por dichas exportaciones. A partir del mes de 08/2009 formulará presentaciones de esta naturaleza ante el fisco.

Es importante destacar la imposibilidad de establecer una trazabilidad en el comercio de granos, lo cual representa una particularidad del rubro que permite que el exportador no esté obligado a establecer algún tipo de apropiación del grano adquirido respecto de las ventas efectuadas. A.S.A. solicitará recupero de IVA por las compras efectuadas en el mismo mes en que exportó, pero no está impedido de incorporar comprobantes de compra de meses anteriores. Lo relevante es que las adquisiciones incluídas sean anteriores a la fecha de embarque de la mercadería (siguiendo la lógica de que no podría exportar algo que nunca adquirió).

3. PREPARACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Tablero 2.1: DETALLE DE VENTAS MERCADO EXTERNO (FACTURACIÓN 07-08/2009)

SOJA

CLIENTE	NRO FACTURA EXPORTACIÓN	FECHA FACTURA	CANTIDAD (TNS)	FECHA DE CUMPLIDO EMBARQUE	PRECIO USD/TN	TOTAL DÓLARES	TIPO DE CAMBIO FACTURA	TOTAL PESOS
SOON SOON OILMILLS	0001-00000098	05/07/2009	890	07/2009	531	472.590,00	3,829	1.809.547,11
SOON SOON OILMILLS	0001-00000099	14/07/2009	110	07/2009	531	58.410,00	3,829	223.651,89
MOLINO AMERICA SA	0001-00000100	30/07/2009	510	08/2009	533	271.830,00	3,831	1.041.380,73
SOON SOON OILMILLS	0001-00000101	05/08/2009	120	08/2009	515	61.800,00	3,831	236.755,80

MAIZ

CLIENTE	NRO FACTURA EXPORTACIÓN	FECHA FACTURA	CANTIDAD (TNS)	FECHA DE CUMPLIDO EMBARQUE	PRECIO USD/TN	TOTAL DÓLARES	TIPO DE CAMBIO FACTURA	TOTAL PESOS
AGRONEGOCIOS LTDA	0001-00000102	15/08/2009	350	08/2009	157	54.950,00	3,834	210.678,30
OVERSEAS SA	0001-00000103	25/08/2009	1.100	08/2009	157	172.700,00	3,840	663.168,00

Tablero 2.2: DETALLE DE EXPORTACIONES 08/2009

NRO FACTURA EXPORTACIÓN	PERMISO EMBARQUE	CANT. (KGS)	FECHA DE CUMPLIDO	TERMINAC. DE CARGA	TIPO DE CAMBIO PERMISO EMBARQUE	TIPO DE CAMBIO POSTEM-BARQUE	ADUANA DE REGISTRO	ADUANA DE SALIDA
0001-00000100	09008EC01000936Z	510.000	08/08/2009	08/08/2009	3,829	-	008	001
0001-00000101	09008EC01000938A	120.000	09/08/2009	09/08/2009	3,829	-	008	001
0001-00000102	09017EC01000444W	350.000	20/08/2009	20/08/2009	3,841	-	017	017
0001-00000103	09057EC01000787P	1.100.000	25/08/2009	24/08/2009	3,840	-	057	057

Tablero 3: COMPOSICIÓN DE LAS EXPORTACIONES 08/2009

PRODUCTO	KILOGRAMOS
MAIZ	1.450.000
SOJA	630.000
Total	2.080.000

Tablero 4: MONTOS DE VENTAS EN PESOS

	PERÍODO			TOTALES
	Jun-09	Jul-09	Ago-09	
MERCADO INTERNO	1.810.000,00	580.952,00	179.500,00	2.570.452,00
MERCADO EXTERNO	0,00	3.074.579,73	1.110.602,10	4.185.181,83
TOTALES POR MES	1.810.000,00	3.655.531,73	1.290.102,10	6.755.633,83

Tablero 5: DETALLE DE COMPRAS DE GRANOS PARA EXPORTACIÓN

SOJA

FECHA CONTABLE	VENDEDOR	NRO LIQUIDACIÓN	FECHA LIQUIDAC.	KG LIQUIDADOS	NETO GRAVADO	CREDITO FISCAL	RETENCIÓN RG 2300	2,5% A DEPOSITAR EN CBU	MONTO DECLARADO EN SICORE
09/08/2009	LA PORTEÑA S.A.	56400000952	09/08/2009	100.000	100.147,00	10.515,43	8.011,76	2.503,67	8.011,76
08/08/2009	PICCO JUAN	17300002918	08/08/2009	54.192	53.362,12	5.603,02	4.268,97	1.334,05	4.268,97
08/08/2009	JALIT AMADO	85400000712	08/08/2009	180.000	192.553,31	20.218,10	0,00	20.218,10	0,00
08/08/2009	CHICARELLI ANGEL	54400000780	08/08/2009	100.000	96.457,11	10.128,00	7.716,57	2.411,43	7.716,57
08/08/2009	ARMANINI ADRIAN	79400002675	08/08/2009	106.946	105.538,70	11.081,56	0,00	11.081,56	0,00
07/08/2009	LOBOS SRL	143300000226	07/08/2009	57.460	54.600,17	5.733,01	4.368,01	1.365,00	4.368,01
07/08/2009	EL MANANTIAL S.A.	147300000216	07/08/2009	100.000	96.300,35	10.111,53	7.704,03	2.407,50	7.704,03

MAIZ

FECHA CONTABLE	VENDEDOR	NRO LIQUIDACIÓN	FECHA LIQUIDAC.	KG LIQUIDADOS	NETO GRAVADO	CREDITO FISCAL	RETENCIÓN RG 2300	2,5% A DEPOSITAR EN CBU	MONTO DECLARADO EN SICORE
20/08/2009	ZAVALLA ROBERTO	68400001933	20/08/2009	65.612	27.772,97	2.916,16	0,00	2.916,16	0,00
14/08/2009	NUEVO CAMPO SA	31400002148	14/08/2009	100.000	41.437,00	4.350,88	4.350,88	0,00	4.350,88
14/08/2009	PRAGA SH	21400008714	14/08/2009	134.462	57.849,12	6.074,16	0,00	6.074,16	0,00
10/08/2009	LA MILONGUITA S.A	100017212	10/08/2009	1.198.554	500.875,72	52.591,95	40.070,06	12.521,89	40070,06

Tablero 6: FACTURAS DE PROVEEDORES DE SERVICIOS

FECHA FACTURA	NRO FACTURA	CUIT PROVEEDOR	PROVEEDOR	SERVICIO	NETO GRAVADO	CRÉDITO FISCAL	RETENCIÓN IVA RG 18
15/08/2009	0033-00004165	25-41145419-2	PUERTO TRIMAR SRL	ESTIBAJE Y CONTROL DE CARGA	\$1.500,00	\$315,00	\$315,00
10/08/2009	0010-00100598	70-44891318-7	EXPORT-AR SA	HONORARIOS DESPACHANTE DE ADUANA	\$870,00	\$182,70	\$182,70
12/08/2009	0001-00231444	70-12111258-7	BOREAL S.R.L.	ALMACENAJE Y LABORATORIO	\$3.675,00	\$771,75	\$0,00

4. CONTROLES Y CRUCE DE INFORMACIÓN

Las verificaciones que se realizaron sobre la información presentada por A.S.A. son:

- Se constata la correspondiente inscripción en el Registro de Importadores - Exportadores.
- El contador certificante determina que A.S.A. se encuentra fuera de los supuestos del artículo 4 de la RG 2000, por lo que queda amparada bajo el régimen general de reintegros.
- A través de los permisos de embarque y facturas de exportación aportados por A.S.A. se verifica su titularidad en las ventas en el exterior.
- Periodificación de las exportaciones: la solicitud de recupero de IVA a ser presentada corresponde al período de exportaciones 08/2009. Se constata, a través de la documentación aduanera brindada por el exportador y de las



constancias obtenidas del Sistema Informático María, que el detalle de operaciones contiene embarques cuya fecha de cumplimiento está comprendida dentro del mes de 08/2009. Se determina además, que la fecha límite para incorporar comprobantes de compra de bienes y servicios se encuentra dada por (ver tableros 2.1 y 2.2):

- Permiso número 09057EC01000787P (para las adquisiciones vinculadas a las ventas de MAIZ): 24/08/2009
- Permiso número 09008EC01000938A (para las adquisiciones vinculadas a las ventas de SOJA): 09/08/2009.

En el caso de que se incluyeran liquidaciones de compra cuya fecha de emisión superara la del último embarque, sería conveniente (o bien, casi ineludible) la presentación de la documentación necesaria y suficiente para acreditar que dichos comprobantes se hallan vinculados a las exportaciones y que la fecha de emisión deriva sólo de una demora en la facturación por parte del proveedor involucrado. Pero en este caso, del listado de compras se advierte que no hay comprobantes que caigan bajo este supuesto (todas las adquisiciones de bienes y servicios han sido realizadas en forma anterior a los respectivos embarques).

- e) Libros IVA ventas: se constata la existencia de las facturas de exportación en el libro IVA ventas de los períodos correspondientes a las fechas de emisión de las mismas. En este caso, se han analizado los libros de los meses 07/2009 (para las facturas E 0001-00000098 a 0001-00000100) y 08/2009 (para las facturas E 0001-00000101 a 0001-00000103). Estas operaciones se encuentran declaradas como operaciones exentas de IVA. Asimismo, se realiza la verificación de los valores FOB en pesos declarados. Por otra parte se determina la inexistencia de comprobantes de ajustes (esto es, notas de crédito – débito) relacionados a las exportaciones 08/2009; por lo tanto, las toneladas facturadas coinciden con las toneladas embarcadas (1.450 toneladas de maíz y 630 toneladas de soja).
- f) Libros IVA compras: de la misma manera, los créditos fiscales a ser incorporados en la solicitud de recupero, deben estar comprendidos en las correspondientes declaraciones juradas de IVA, para lo cual el contador analiza el subdiario de 08/2009, a fin de concluir que los comprobantes de compra están correctamente contenidos en los mismos.
- g) Declaración jurada de IVA: dado que la misma ya se encuentra confeccionada al momento de preparación de la solicitud de recupero 08/2009, debe ser rectificadas a fin de ser discriminado el monto de crédito fiscal relacionado con las operaciones de exportación (este importe es el total de crédito a ser recuperado: \$ 131.229,90)
- h) Liquidación e ingreso de divisas: debido a que A.S.A. realiza exportaciones “prefinanciadas” es que este control no se aplica.
- i) Capacidad operativa de la empresa: a través del formulario de inscripción en la O.N.C.C.A. (Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario), A.S.A. acredita frente al contador certificante capacidad operativa apropiada según el volumen de operaciones que posee, tanto en el mercado interno como el mercado externo.
- j) Verificación de la vinculación de los créditos fiscales con las exportaciones realizadas: se constata según el tipo de crédito de que se trate:
 - C.F. por la compra de granos: aquí la relación es directa. Se apropiaron comprobantes de compra por un total exportado de 1.450 tns de maíz y 630 tns de soja. Todos las liquidaciones de compra poseen fecha de emisión anterior a la del último embarque de cada grano (maíz: 24/08/2009; soja:

09/08/2009). Se ha efectuado el prorrateo del crédito fiscal del último comprobante de compra, hasta totalizar las toneladas exportadas (también, por tipo de grano).

- C.F. de la contratación de servicios: el crédito fiscal derivado de los servicios aduaneros (estiba, control de carga, honorarios del despachante) ha sido incluido en su totalidad, por encontrarse absolutamente vinculado a los embarques efectuados en el mes de agosto. Esta relación está perfectamente establecida en las facturas de compra, en las cuales se hace mención a los permisos de embarque involucrados y las toneladas de grano de los mismos. En cuanto al C.F. derivado de servicios de almacenaje y laboratorio, debe realizarse el prorrateo correspondiente, ya que el servicio ha sido aplicado a los granos acopiados en general, sin poder establecerse en qué proporción se relaciona a mercado interno y en cuál a mercado externo (se aplican controles sobre fórmulas de apropiación).
- k) Saldo a favor de IVA: el considerable saldo a favor que presenta la firma se origina, principalmente, en un diferencial de alícuotas vinculado al crédito fiscal que abona por los fletes de la mercadería (servicio gravado al 21%), versus el débito fiscal que genera por la venta de granos en el mercado interno (a una alícuota reducida del 10,5%) y, como es de suponer, por el creciente saldo a favor producido por la exportación de granos (actividad exenta).
- l) Se constata que A.S.A. no posee vinculación económica con proveedores que gocen de beneficios promocionales.
- m) Determinación del Valor FOB: se verifica que ha sido calculado en función de lo que prescribe el Código Aduanero, no existiendo mercaderías importadas temporariamente que debieran ser tenidas en cuenta en dicho cálculo.
- n) Límite del artículo 43 de la Ley de IVA: el crédito fiscal solicitado en devolución no supera dicho límite; esto se da especialmente porque las adquisiciones que lo originan son mayoritariamente de granos, gravadas al 10,5%, y el tope establecido por ley se calcula mediante la aplicación de la alícuota general del artículo 28 de la misma (21%), según lo prescribe la RG 2000.

TOPE:

$$\text{Valor FOB en pesos} \times \text{Alícuota general} = \$ 2.151.982,83 \times 0,21 = \$ 451.916,39 > \text{C.F. } \$ 131.229,90$$

Adicionalmente debe considerarse la limitante del saldo a favor, compuesta en este caso por la sumatoria de \$ 146.300 de saldo técnico y \$ 11.580 de saldo de libre disponibilidad, lo que totaliza \$ 157.880.

- o) Control de pagos: las facturas y liquidaciones de compra incorporados a la solicitud de recupero se encuentran pagadas en su totalidad al 30/09/2009 (momento de presentación del F404 ante la Afip), y por medio de la emisión de cheques de pago diferido (tal lo admite la Ley 25345), tanto para la cancelación de la compra como para el depósito del 2,5% de IVA en CBU informada por el productor (RG 2300).
- p) Se controla que los comprobantes de compra cumplan con las normas de facturación establecidas por la RG 100, RG 1415 y RG 1361, y que los pagos por las operaciones de compra se hayan realizado en cumplimiento de las normativas vigentes sobre medios de pago autorizados (especialmente respetando la Ley 25345).

- q) Munido de una manifestación escrita de la gerencia de A.S.A. (carta de gerencia), el contador certificante toma conocimiento de los siguientes aspectos:
- Las facturas cuyo crédito fiscal se pretende recuperar han sido registrados de acuerdo con las normativas legales de registración vigentes.
 - Las transacciones son verídicas y cuentan con los respaldos documentales necesarios y suficientes, que las liberan de todo fraude y/o ilegitimidad.
 - La sociedad cuenta con un sistema de control interno razonable que impide la duplicación en la contabilización de las operaciones.
- r) El contador verifica la correcta aplicación, por parte de la sociedad, de las normas relativas a retenciones de IVA, tanto en el comercio de granos (RG 2300) como en la compra-venta de bienes y servicios (RG 18). De esta manera constata que se han practicado las correspondientes retenciones de IVA:
- Granos: 8% en todos los casos de productores cuya condición en el Registro Fiscal de Operadores de Granos es la de Inscripto, salvo en el caso de la firma NUEVO CAMPO S.A., la cual no se encuentra Inscripta en dicho registro y por lo tanto se le practicó una retención del 10,5%. Se evalúa la condición al momento de practicarse la retención (esto es, al momento de realizarse la liquidación, en el caso de los F1116 ó bien al momento del pago, en el caso de facturas emitidas por corredores o acopiadores).
 - Servicios: en las facturas de Puerto Trimar y Export-ar se practicaron retenciones del 100% del IVA facturado, debido a que:
 - Los proveedores no cuentan con certificado de exclusión en el régimen de retención de dicho tributo (certificado por RG 2226);
 - No han acreditado ser agentes de retención;
 - Se trata de facturación de servicios;
 - Y el importe facturado no supera los \$ 10.000.-
 Al momento del pago de la factura de Boreal, no se practicó retención por contar, dicho proveedor, con certificado de exención de retenciones RG 2226.
- s) No se han computado créditos fiscales derivados de contribuciones patronales al Sistema Único de Seguridad Social.
- t) Seguimiento del saldo a favor: el profesional utiliza dicha herramienta para constatar que A.S.A. no se encuentra solicitando créditos fiscales en exceso. Para ello, totaliza los créditos fiscales por período de DJ. En este caso, el 100% del crédito fiscal que incluirá en la solicitud de recupero corresponde a la DJ IVA 08/2009 y asciende a \$ 131.229,90, monto que no supera el total de saldo a favor de A.S.A. (\$ 157.880,00)

5. ARMADO DE LOS RUBROS DEL APLICATIVO

Previamente, dar de alta en el sistema aplicativo el período de la solicitud (08/2009), régimen bajo el que se solicita el reintegro (Régimen general), actividad del exportador (Compra venta de granos no destinados a la siembra), origen del exportador (Exportadores Agentes de retención de IVA – RG 18).

RUBRO I

Información a consignar:

- 1) Monto de las operaciones de venta locales (gravadas, exentas y no gravadas), acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el período informado, inclusive: \$ 2.570.452.- (ver tablero 4)
- 2) Monto de las exportaciones (acumulado): \$ 4.185.181,83.- (ver tablero 4)
- 3) Monto de crédito fiscal sin afectación directa: \$ 771,75.- (ver tablero 6)

RUBRO II

Queda conformado, en forma automática, de la siguiente manera:

- 1) Crédito fiscal con afectación directa: \$ 130.751,42.- (compra de granos y servicios directos)
- 2) Crédito indirecto: \$ 771,75.- (total)
- 3) Los ajustes indirectos (positivos o negativos): en este caso no hay ajustes.
- 4) Total de crédito fiscal: \$ 131.229,90.-

RUBRO III

A continuación, se presenta el detalle de embarques del período 08/2009, tabulado de la forma en que el aplicativo arroja el rubro III:

Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado										Fecha: 28/09/2009	
Detalle de las exportaciones por Régimen General del período 08/2009											
Documento	Número	Posición	Item	Unidad	Cantidad	Monto FOB	Tipo	Valor	Aduana	Fecha	
Tipo		Arancelaria		Medida		en U\$S	Cambio	FOB	Registro	Salida	Cumplido
05	09008EC01000936Z	12010090190N	0001	1	510000,00	271.830,00	3,83	1.041.380,73	008	001	08/08/2009
05	09008EC01000938A	12010090190N	0001	1	120000,00	61.800,00	3,83	236.755,80	008	001	09/08/2009
05	09017EC01000444W	10059010190Y	0001	1	350000,00	54.950,00	3,83	210.678,30	017	017	20/08/2009
05	09057EC01000787P	10059010190Y	0001	1	1100000,00	172.700,00	3,84	663.168,00	057	057	25/08/2009
TOTAL FOB:								2.151.982,83			
ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS											
										Hoja N°:	1

RUBRO IV

De acuerdo a lo comentado en el punto 4.t, el rubro 4 quedará conformado de la siguiente manera:

Detalle de la Anticupación de los Créditos Fiscales del período 08/2009					
Monto mensual	Período DDJJ	Restituciones de C.F.	SubTotal	Coeficiente	Saldo
131229,90	08/09	0	131229,90	1	131229,90
131229,90			131229,90		131229,90

RUBRO V

El usuario debe consignar 2 datos:

1. Mes y año de la solicitud de recupero de la que surgió un excedente de IVA que el exportador no pudo computar: en este caso no hay excedentes.



2. Importe no computado: no hay, ya que el crédito fiscal a solicitar no supera los límites legales.
3. Alícuota vigente de IVA: 21%

RUBRO VI

Destinos a los que se afectará el IVA solicitado:

- Importe adeudado por Reg. Esp. de Ingresos: \$ 24.390,45.- (Importe destinado a cancelar retenciones de IVA RG 2300 practicadas en el mes de 07/2009, con vencimiento en el SICORE de 08/2009, cuyo ingreso al fisco debería efectuarse en 09/2009, pero en este caso será cancelado con crédito fiscal a recuperar).
- Acreditación: \$ -
- Transferencia: \$ -
- Devolución: \$ 106.839,45 (remanente)

RUBRO VII

El método de apropiación del **crédito fiscal directo** utilizado (compra de granos) es el “último entrado – primero salido”, partiendo, de esta manera, de las adquisiciones realizadas desde la fecha del último terminado de embarque, hacia atrás. Las compras consideradas deben ser iguales o anteriores a la fecha de terminación de carga: 09/08/2009 (en el caso de la soja) y 24/08/2009 (para el maíz), respectivamente. Por otra parte, del crédito fiscal del último comprobante de compra incluido en la solicitud se apropió el importe de crédito fiscal equivalente a las toneladas liquidadas, necesarias para llegar a totalizar, por grano, las toneladas exportadas. Prorratio:

MAIZ

FECHA CONTABLE	VENDEDOR	NRO LIQUIDACIÓN	NRO PREIMPRESO LIQUIDACIÓN	KG LIQUIDADOS	KG A APROPIAR
20/08/2009	ZAVALLA ROBERTO	68400001933	402884585	65,612	65,612
14/08/2009	NUEVO CAMPO SA	31400002148	402892127	100,000	100,000
14/08/2009	PRAGA SH	21400008714	402891889	134,462	134,462
10/08/2009	LA MILONGUITA S.A	100017212	0	1,198,554	1,149,926
				KGS EXPORTADOS	1,450,000

SOJA

FECHA CONTABLE	VENDEDOR	NRO LIQUIDACIÓN	NRO PREIMPRESO LIQUIDACIÓN	KG LIQUIDADOS	KG A APROPIAR
09/08/2009	LA PORTEÑA S.A.	56400000952	402870197	100,000	100,000
08/08/2009	PICCO JUAN	17300002918	402892051	54,192	54,192
08/08/2009	JALIT AMADO	85400000712	402856468	180,000	180,000
08/08/2009	CHICARELLI ANGEL	54400000780	402891905	100,000	100,000
08/08/2009	ARMANINI ADRIAN	79400002675	402890190	106,946	106,946
07/08/2009	LOBOS SRL	143300000226	108560000	57,460	57,460
07/08/2009	EL MANANTIAL S.A.	147300000216	400770153	100,000	31,402
				KGS EXPORTADOS	630,000

Respecto de los **créditos fiscales de asignación directa que no se incorporan físicamente** a los productos exportados, se cuenta con 2 facturas de servicios:

FECHA FACTURA	NRO FACTURA	CUIT PROVEEDOR	PROVEEDOR	SERVICIO	NETO GRAVADO	CRÉDITO FISCAL	RETENCION IVA RG 18
15/08/2009	0033-00004165	25-41145419-2	PUERTO TRIMAR SRL	ESTIBAJE Y CONTROL DE CARGA	\$1,500.00	\$315.00	\$315.00
10/08/2009	0010-00100598	70-44891318-7	EXPORT-AR SA	HONORARIOS DESPACHANTE DE ADUANA	\$870.00	\$182.70	\$182.70

Por otra parte, A.S.A. ha contratado durante los últimos meses el servicio de almacenaje y análisis químicos de la firma BOREAL S.A. Dicho servicio se encuentra vinculado tanto a los granos destinados a exportación como los comercializados en el mercado interno, por lo que cabe aquí efectuar un cálculo de asignación de **crédito fiscal indirecto** para llegar al monto recuperable de dicho gravamen.

Cálculo del coeficiente:

$$\text{COEF. INDIRECTO} = \frac{\text{TOTAL VALOR FOB EXPORT. - VALOR INS. TEMPORARIOS}}{\text{TOTAL VTAS ML + TOTAL VALOR FOB EXPORT. - VALOR INS. TEMPORARIOS}}$$

Recordar que los componentes de la fórmula son montos acumulados desde el inicio del ejercicio fiscal de A.S.A. (06/20009) hasta el período de la solicitud (08/2009).

Supuesto: Insumos temporarios = 0.

En función de los datos del tablero 4, se calcula el coeficiente:

$$\text{COEF. INDIRECTO} = \frac{4.185.181,83}{2.570.452 + 4.185.181,83}$$

$$\text{COEF. INDIRECTO} = \frac{4.185.181,83}{6.755.633,83}$$

$$\text{COEF. INDIRECTO} = 0,620$$

Monto de crédito fiscal recuperable = Crédito fiscal ind. x Coeficiente ind.

Monto de crédito fiscal recuperable = \$ 771,75 x 0,62 = \$ 478,48.-

Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado													
Detalle de las operaciones generadoras de C.F. (RESUMIDO) del periodo 08/2009													
Fecha 28/09/2009													
Comprobante			Emisor		Vendedor		Importes en \$			Monto	Periodo		
Tipo Cpte	Fecha	N°	CUIT	Denominación	CUIT	Denominación	Neto	IVA Facturado	IVA Computable	Retenido	Pago	DDJJ	Reg Ret
063	20-08-09	0000068400001933	20-16684717-7	ZAYALLA ROBERTO	20-16684717-7	ZAYALLA ROBERTO	27.772,97	2.916,16	2.916,16	0,00	8/2009	8/2009	000
063	14-08-09	0000031400002148	30-70850543-5	NUEVO CAMPO SA	30-70850543-5	NUEVO CAMPO SA	41.437,00	4.350,88	4.350,88	4.350,88	8/2009	8/2009	991
063	14-08-09	0000021400008714	30-70973144-7	PRAGA SH	30-70973144-7	PRAGA SH	57.849,12	6.074,16	6.074,16	0,00	8/2009	8/2009	000
063	10-08-09	0000000100017212	30-66909422-8	LA MILONGUITA S.A	30-66909422-8	LA MILONGUITA S.A	500.875,72	52.591,95	50.458,18	40.070,06	8/2009	8/2009	991
063	09-08-09	0000056400000952	33-70843077-9	LA PORTEÑA S.A	33-70843077-9	LA PORTEÑA S.A	100.147,00	10.515,43	10.515,43	8.011,76	8/2009	8/2009	991
063	08-08-09	0000017300002918	30-66886370-8	PICCO JUAN	30-66886370-8	PICCO JUAN	53.362,12	5.603,02	5.603,02	4.268,97	8/2009	8/2009	000
063	08-08-09	0000065400000712	20-13661008-3	JALIT AMADO	20-13661008-3	JALIT AMADO	192.553,31	20.218,10	20.218,10	0,00	8/2009	8/2009	991
063	08-08-09	0000054400000780	30-66875628-6	CHICARELLI ANGEL	30-66875628-6	CHICARELLI ANGEL	96.457,11	10.128,00	10.128,00	7.716,57	8/2009	8/2009	991
063	08-08-09	0000079400002675	20-27575151-1	ARMANINI ADRIAN	20-27575151-1	ARMANINI ADRIAN	105.538,70	11.081,56	11.081,56	0,00	8/2009	8/2009	000
063	07-08-09	0000143300000226	30-70892222-2	LOBOS SRL	30-70892222-2	LOBOS SRL	54.600,17	5.733,01	5.733,01	4.368,01	8/2009	8/2009	991
063	07-08-09	0000147300000216	33-62077066-9	EL MANANTIAL S.A	33-62077066-9	EL MANANTIAL S.A	96.300,35	10.111,53	3.175,22	7.704,03	8/2009	8/2009	991
001	15-08-09	000003300004165	25-41145419-2	PUERTO TRIMAR SRL	25-41145419-2	PUERTO TRIMAR SRL	1.500,00	315,00	315,00	315,00	8/2009	8/2009	018
001	10-08-09	0000001000100598	70-44891318-7	EXPORT-AR SA	70-44891318-7	EXPORT-AR SA	870,00	182,70	182,70	182,70	8/2009	8/2009	018
001	12-08-09	0000000100231444	70-12111258-7	BOREAL S.R.L	70-12111258-7	BOREAL S.R.L	3.675,00	771,75	478,48	0,00	8/2009	8/2009	018
TOTALES							1.332.938,57	140.593,25	131.229,90	76.987,98			

6. DOCUMENTACIÓN RELEVANTE

El contador certificante solicitó a A.S.A. la siguiente documentación a fin de ser revisada y realizar algunas constataciones:

- Facturas de exportación 0001-00000100 a 0001-00000103 inclusive.
- Documentación aduanera relacionada: permisos de embarque, constancias del Sistema Informático María.
- Copia de las liquidaciones de compra de granos y adquisiciones de servicios.
- Ordenes de pago donde consta la cancelación de las operaciones de compra.
- Declaración Jurada IVA F731 08/2009.
- Declaración Jurada SICORE F744 08/2009.
- Libros IVA ventas y compras de los períodos 07 y 08/2009.
- Carta de Gerencia.
- Formulario de compensación F798 y multinota mediante los que se manifiesta la compensación de retenciones de RG 2300 informadas en SICORE de 07/2009, con vencimiento en SICORE de 08/2009. Importe: \$ 24.390,45.-

7. PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD

El 30/09/2009, habiendo cumplido con la presentación de la DDJJ de IVA 08/2009, tal lo exige el artículo 19 RG 2000, se efectúa la presentación de la solicitud de recupero de IVA correspondiente al mismo período.

En primer lugar se realiza la transferencia vía internet del archivo electrónico y se obtiene la respectiva constancia. Luego se imprime el respaldo que acredita el control de integridad del archivo transmitido.

Posteriormente, se realiza la presentación formal en delegación de Afip, la cual requiere se adjunte la siguiente documentación:

- F404, en dos juegos originales.
- Informe especial, en dos juegos, uno original con certificación de firma extendida por el CPCE, y otro copia simple.
- Constancia de presentación electrónica y control de integridad de la información.
- Formularios F798 en original y dos copias, acompañado de multinota aclaratoria.
- Nota de apropiación de crédito fiscal.

Luego de cumplimentado el trámite personal, se ingresa vía web al sitio de la Afip y, por clave fiscal se obtiene una constancia de conformidad del estado de obligaciones tributarias (A.S.A. no posee incumplimientos relativos a sus obligaciones fiscales).

- Fin del trámite de presentación de la solicitud de recupero de IVA por exportaciones -



CONCLUSIÓN

Es importante impulsar la actividad económica no sólo promoviendo emprendimientos vinculados al mercado interno, sino también desarrollando condiciones favorables para la apertura de la economía argentina hacia el mundo. Y esto es posible únicamente con un sistema legal que apoye y dinamice, sin poner trabas innecesarias, de manera que el empresario encuentre en otros mercados extranjeros la posibilidad de colocar sus productos. Cuando las condiciones para exportar se tornan complejas y fuera del alcance del mediano y pequeño empresario, se genera un desincentivo para la mayor parte de nuestros motores económicos, produciendo además una gran desigualdad con respecto a los grandes emprendimientos asentados en nuestro país.

Por ello, resulta clave la existencia de un marco legal como en el que está inmerso el régimen analizado en este trabajo, dirigido no sólo a evitar la doble imposición (efecto impositivo a nivel macroeconómico) sino también a promover las exportaciones vía devolución del impuesto oportunamente soportado como carga fiscal por el contribuyente.

El fisco ha evidenciado en la última década un notable progreso a nivel normativo e informático, lo cual genera mayor accesibilidad para el exportador que pretende solicitar la devolución del impuesto que en un momento anterior afrontó. Es destacable la posibilidad que existe actualmente de generar y consultar información a fin de obtener este tipo de devoluciones, lo cual simplifica considerablemente las gestiones.

El exportador, en su rol de contribuyente y empresario a la vez, debe hallarse en condiciones de percibir los beneficios de su actividad y de dar cumplimiento con las obligaciones que le impone el fisco, ya que, de otra manera, se ve imposibilitado de comercializar sus productos en el exterior, por los altos costos que se le generan en caso de no poder recuperar fondos tributados en etapas anteriores a dicha comercialización.

Así también es importante tener en cuenta que sólo un correcto cumplimiento de sus deberes tributarios le posibilita al exportador acceder al recupero del IVA facturado, debiendo guardar una conducta fiscal respetuosa del marco normativo que rige en nuestro país. Esto implica una debida observancia de sus deberes como agente de retención, contribuyente de diversos gravámenes, agente de información hacia el fisco, etc. Sólo por esta vía, resulta compatible formular ante el Estado-recaudador la devolución de fondos que, aunque en forma transitoria, han pasado a ser del erario público.

Por su parte, el fisco debe ser cuidadoso de todos los instrumentos que adopte para regular este tipo de reintegros y concretar los controles suficientes para evitar la devolución incorrecta de fondos públicos, lo que a su vez generaría inequidad tributaria. Tras el fin de crear mecanismos ágiles para destrabar el camino que debe seguir el exportador, no debe perder de vista la rigurosidad legal y de control que debe recaer sobre el mismo. Así, debe desempeñar un rol importante como sujeto fiscalizador de la actividad de aquél, apoyado en la legislación vigente como lo es, por ejemplo, nuestra Ley de Procedimiento Tributario.

De lo antedicho, surge el papel que debe cumplir el Estado, equilibrando los estímulos fiscales que promuevan la actividad exportadora y sus facultades de fiscalización orientadas a la protección del interés público y la salvaguarda de la equidad tributaria.

Por último, sería importante se lograra una mayor difusión de las prácticas de devolución de IVA en regiones caracterizadas por poseer empresas de pequeña y mediana magnitud, ya que en la actualidad resulta poco común encontrar exportadores que logren con continuidad el recupero del IVA por sus operaciones en el exterior. Además, la efectiva devolución de los fondos debiera concretarse en plazos más breves, en consonancia con la agilidad que le exige la RG 2000 al fisco al establecer plazos tan breves (15 días hábiles) para resolver la procedencia de la solicitud de devolución. No hay que perder de vista, que el respaldo financiero de una empresa de gran magnitud no es el mismo que el de un mediano ó pequeño exportador, lo cual hace que éste se vea más exigido a recuperar fondos en un plazo menor para poder continuar su normal desenvolvimiento como agente económico. Vale mencionar aquí que la posibilidad de recuperar estos fondos puede determinar, en muchos casos, la factibilidad económica de un emprendimiento, ya que de no poder hacerlo, el exportador se puede ver obligado a trasladar a su precio de venta parte, sino toda, la incidencia del tributo pagado en sus adquisiciones, corriendo el riesgo de quedar fuera de mercado en competencia con otros exportadores.

Anexo 1 – Permiso de embarque – frente

AFIP		SUBREGIMEN: EXPORTACION A CONSUMO		Año / Ad. / Tipo / N° Reg. / DC 09 017 EC01 012/97 5		Folios 1 de 1		1	
Importador / Exportador		CUIT N°		Despachante de Aduana		CUIT N°			
Agente de Transporte Aduanero		CUIT N°		Vendedor					
Via CAMION		Documento de Transporte		Identificador Manifiesto		Nombre del Transporte (71392)INDETERMINADO			
Bandera ARGENTINA		Puerto de Embarque País dest.: CHILE		Fecha Arribo		Marcas y Números S/M			
Embalaje A GRANEL		Total Bruto 1.000.000		Peso Bruto 1.000.000,000		Depósito		Vto. Embarque 19/11/2009	
Aduana Destino / Salida MENDOZA		Cond. Venta CPT		FOB Total 131.000,00		Divisa DOL		Flete Total 52.000,00	
Seguro Total 0,00		Divisa		GARANTIAS N°: Pagos: 09-092570090-PES-SW 09-092680081-PES-SW					
Información Complementaria: Certe = 3.804000 DOMICIL-ESTABLEC = FECHA INIC. ACTIV = 14/02/1977 LUGAR-ART/36CA ...									
N° Item 0001		Tipo N		Posición SIM / DC 1104.23.00.0000		NALADISA / GATT		Lista	
Total Kg. Neto 1.000.000,0000		Origen País / Provincia CORDOBA		País de Procedencia / Destino CHILE		Unidad / Estado KILOGRAMO		Estado NUEVO SIN USO ARGENTINO	
COMISIONALEXT = 0 DATO-COMPRADOR = Comprador Declarado FECHA-CIERRE-VTA = 28/09/2009									
DECLARACION DE LA MERCADERIA									
De maíz Los demás granos trabajados (por ejemplo: mondados, perlados, troceados o quebrantados): GRANOS DE CEREALES TRABAJADOS DE OTRO MODO (POR EJEMPLO: MONDADOS, APLASTADOS, EN COPOS, PERLADOS, TROCEADOS O QUEBRANTADOS), EXCEPTO EL ARROZ DE LA PARTIDA 10.06; GERME DE CEREALES ENTERO, APLASTADO, EN COPOS O MOLIDO.									
CA00 = Ninguna									
a) Opciones / b) Ventajas c) Opciones a nivel general c) AJUSTE-DECLA-DED = NO AJUSTE-DECLA-INC = NO DECLVALOREXPOPE = NO_VALIDA DSE-HADIFRAC-CUI = NO_VALIDA EXPOFRACCIONTEX = SI TRABEXP = TRABNO VARIOS-COMPRADOR = NO ZONAFRANCASTXT = NO b) DECLAUTO a) AJUSTE-DECLA-DED = NO AJUSTE-DECLA-INC = NO ALIACONTXT = NO BANCOSARGENTINA = 020 DECLAUTOXTXT = SI DEREXPMCLUF0B = SI ENTIDADFINANCXTXT = SI									
Unitario en Divisa 131,00000		Unidad TONELADA		Cantidad Unidades 1.000,00		Ajuste a incluir en Divisa 0,00		Ajuste a deducir en Divisa 0,00	
FOB Total en Divisa 131.000,00		FOB Total en Dólar 131.000,00				Valor en Aduana en Divisa 113.913,00		Valor en Aduana en Dólar 113.913,67	
Precio Uo Unit/Dir Especifico 0,00		Unidad		Coef. / Cant. Unidades 0,86957		Base IVA / Ganancias en Dólar		Base Impuestos Internos en Dólar	
Documentos a Presentar DOLS. Carátula: DEC-FORM-VAL-EXP = ADJUNTA DEST.S/FACT.COM. = 208 HOJA-DE-RUTA = ADJUNTA									
Insusos Import. Temporal. en Dólar 0,00									
Insusos Import. a consumo en Dólar									
Valor para Remiembros en Dólar									
LIQUIDACION									
Porc.		P / G / C		Importe		Conceptos		TOTAL	
15,00		V		17.087,00		(020) DERECHOS EXPORTACION (RESEX)		17.087,00	
3,00		C		3.873,00		(501) ARANCEL SIM EXPO (611) REINTEGRO FIJO VA		10,00 3.873,00	
PAGADO				0,00				10,00	
GARANTIZADO				0,00				0,00	
A COBRAR				3.873,00				3.873,00	
REIMPRESION 05/10/2009 12:20:18									
Firma y Sello Despachante de Aduana									
PAGADO 10,00									
GARANTIZADO 0,00									
A COBRAR 3.873,00									

Permiso de embarque – dorso

CONDICION DE LOS BULTOS					
En Mala Condición:	Faltantes:	Fecha ingreso último bulto:	Cantidad ingresada:		
Resaltó Marcas y/o Numeros:		Tipo de Bulto:	Peso Ingreso:		
Otro: Denunció:	Fecha:	Firma Depósito:			

VERIFICACION	
CONFORME ☒ OTROS ☐	DENUNCIA / DETENCION / INTERDICCION / VALOR OBSERVADO
NOTIFICADO: FECHA: 16.11.09	Firma TVV:
PENDIENTES	CANCELADO
DE ANALISIS	EXTRACCION DE MUESTRAS
DE CERTIFICADOS	MOTIVO:
DE	RESULTADO:
CONFORME CON	PROTOCOLO No:
APERTURA	RECIENDO: EMBARCADO
VERIFICACION	CONFORME
EXTRACCION DE MUESTRAS:	FIRMA: QV
	IDENTIFICACION

CANTIDADES:		CONFORME DECLARADO: NO		RECTIFICACION: SI	
PENDIENTE					
Del Item	Cantidad Unidades	Unidades Estampillas:	Otros		
Del Total	Cantidad Bultos	Cant. Kgrs. Bulto	Otros		
CARGA	Inicia	Lugar: GRANES	Fin Fecha:	Lugar: 1000000Kg.	Peso: 1000000
TRANSPORTE	Fecha: 16/11/2009	Camión Patente No.: RIO CUARTO	16/11/2009	RIO CUARTO	AD DE MENDOZA
Conexiones:	SEGUN MIC-DTA		SEGUN MIC-DTA		
Precintos: Sin ☐ Con: ☒	X		CARGADO / DESPACHADO A PLAZA		
SEGUN MIC-DTA		Fecha			
OTRAS CONSTANCIAS					
RECTIFICADO:			MER CADERIA A BORDO: 16/11/2009		
D.G.A. FECHA / FIRMA Y LEGAJO			D.G.A. FECHA / FIRMA Y LEGAJO		
TRANSBORDOS E INCIDENCIAS DEL TRANSPORTE			ADUANA DE DESTINO / SALIDA		
Nuevo Medio de Transporte:			Resguardo:		
Nuevo Contenedor:			Aduana Local Llegó:		
Nuevos Precintos:			D.G.A. Firma		
Bultos Agrogados (Cantidad y Marca):			Fecha		
Otros:			Hora		
D.G.A. Firma			Anexo a la Aduana de Salda:		
Hora			Via de Aviso:		
OBSERVACIONES / OTROS TRAMITES ADUANEROS					

CM - 1993/A SIM (Dorso) - IMPRESIONES - Tel/Fax: (011) 4345-2050 - (0351) 421-1001



Postembarque

AFIP		SUBREGIMEN: EXPORTACION A CONSUMO		1	
Aduana CORDOBA		Oficialización 21/12/2009	Año / Ad. / Tipo / Nº Reg. / DC 09 017 EC01 012832 M		Fojas 1 de 1
Importador / Exportador		CUIT Nº	Despachante de Aduana		CUIT Nº
Agente de Transporte Aduanero		CUIT Nº	Vendedor		
Via CAMION	Documento de Transporte	Identificador Manifiesto		Nombre del transporte (70916) INDETERMINADO	
Bandera INDET. (AMERICA)	Puerto de Embarque Pais dest.: CHILE	Fecha Arribo	Marcas y Números S/M		
Embalaje A GRANEL	Total Bultos 749.780	Peso Bruto 749.780,000	Depósito	Vto. Embarque 18/12/2009	Piase
Aduana Destino / Salida MENDOZA		Cond. Venta CPT	FOB Total 74.978,00	Divisa DOL	Piase Total 41.237,90
Seguro Total 0,00		Divisa	GARANTIAS Nº		
Información Complementaria Cotiz = 3,792900 DOMICIL ESTABLEC = FECHA INIC. ACTIV = 14/02/1977 LUGAR-ART736CA ...					
Peso Guía = 0,000 Nros. Facturas:					
Nº Item 0001	Tipo N	Posición SIM / DC 1104.29.00.000A	NALADISA / GATT	Lista	Estado NUEVO SIN USO ARGENTINO
Total kg. Neto 749.780,0000	Origen País / Provincia CORDOBA	Pais de Procedencia / Destino CHILE	Unidad / Estado KILOGRAMO	Cantidad Unidades Estadísticas 749.780,00	Información Adicional
COMISIONALEXT = 0 DATO-COMPRADOR = Comprador Declarado FECHA-CIERRE-VTA = 25/08/2009					
DECLARACION DE LA MERCADERIA					
a) Opciones / b) Ventajas					
-De los demás cereales -Los demás granos trabajados (por ejemplo: mondados, perlados, troceados o quebrantados): GRANOS DE CEREALES TRABAJADOS DE OTRO MODO (POR EJEMPLO: MONDADOS, APLASTADOS, EN COPOS, PERLADOS, TROCEADOS O QUEBRANTADOS), EXCEPTO EL ARROZ DE LA PARTIDA 10.06; GERMEN DE CEREALES ENTERO, APLASTADO, EN COPOS O MOLIDO.					
CADO = Ninguno					
a) Opciones a nivel general a) AJUSTE-DECLA-DED = NO AJUSTE-DECLA-INC = NO DECVALOREXPOPC = NO_VALIDA DSE.HADYFRAC.CUH = NO_VALIDA EXPOFRACCIONTEX = SI TRABEXP = TRABNO VARIOS-COMPRADOR = NO ZONAFRANCASTXT = NO b) DEJAUTO a) AJUSTE-DECLA-DED = NO AJUSTE-DECLA-INC = NO ALMACONTEX = NO BANCOARGENTINA = 020 DEJAUTOTXT = SI DEREXPINCLUFOB = SI ENTIDADFINANCTXT = SI ...					
Unidad en Divisa 100,00000		Unidad TONELADA	Cantidad Unidades 749.78	Ajuste a incluir en Divisa 0,00	Ajuste a Deducir en Divisa 0,00
FOB Total en Divisa 74.978,00		FOB Total en Dólar 74.978,00		Valor en Aduana en Divisa 71.407,55	Valor en Aduana en Dólar 71.407,55
Precio de Unidad Especifico 0,00		Unidad	Coef. / Cant. Unidades 0,95238	Base IVA / Ganancias en Dólar	Base Impuestos internos en Dólar
Documentos a Presentar Decs. Carátula: DEC-FORM-VAL-EXP = ADJUNTA DEST.S/FACT.COM. = 208 HOJA-DE-RUTA = ADJUNTA					
Insusos Import. Temporal. en Dólar 0,00		Insusos Import. a consumo en Dólar			
Valor para Reintegros en Dólar					
VALOR MERCADERIA					
VALOR EN ADUANA					
LIQUIDACION					
DEL ITEM		Conceptos		TOTAL	
Porc.	P / G / C	Importe		P / G / C	Importe
5,00	V	3.570,38	(020) DERECHOS EXPORTACION (ESEX)	V	3.570,38
2,70	C	1.928,00	(611) REINTEGRO FLUO VA	C	1.928,00
PAGADO		0,00			
GARANTIZADO		0,00			
A COBRAR		1.928,00			
CAPITAL ASIGNADO					
UTVV		POSTEMBARQUE 21/12/2009			
		Firma y Sello Despachante de Aduana			
PAGADO		0,00			
GARANTIZADO		0,00			
A COBRAR		1.928,00			

Anexo 2 – Carta de Gerencia

Señores: (Nombre del profesional actuante)
Presente

En relación con lo contemplado por la RG (AFIP) 2000 y la Resolución de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas N° 271/2002 y a efectos de brindar los elementos que le permitan desarrollar su labor profesional acorde a los lineamientos considerados en la citadas resoluciones, en relación con la información incluida del F404 ("el Formulario") correspondiente a las exportaciones del período ----, es que confirmamos, según nuestro leal saber y entender, las sgtes. manifestaciones:

- 1) Somos responsables de la preparación y presentación del Formulario conforme la RG (AFIP) 2000.
- 2) La Sociedad (Exportador - CUIT), (en adelante "la Sociedad") y sus gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social no se encuentran comprendidos en ninguna de las situaciones de exclusión del artículo 4 de la RG (AFIP) 2000.
- 3) La Sociedad cumple con los procedimientos de apropiación de los créditos fiscales, por las operaciones de exportación o asimilables (Anexo V, pto. A, RG (AFIP) 2000).
- 4) La totalidad de los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por facturas o documentos equivalentes, verdaderos y que cumplen con la totalidad de las normas vigentes. Asimismo han sido registrados de acuerdo con las normativas legales de registración vigentes.
- 5) Hemos puesto a vuestra disposición los registros contables de la sociedad, la documentación respaldatoria y los demás datos y elementos pertinentes relacionados con la presentación de la información mencionada en el primer párrafo de esta carta, que fueron necesarios para la emisión de vuestro informe especial, no existiendo documentación adicional en contraposición.
- 6) Las transacciones incluidas en el Formulario son reales e íntegras y los registros contables, la documentación respaldatoria y los demás datos identificados en el párrafo 5° anterior son legítimos y libres de fraudes y otros actos ilegales, existiendo en todos los procesos un adecuado control interno.
- 7) Hemos dado adecuado cumplimiento a las disposiciones vigentes de liquidación de divisas provenientes de la totalidad de las operaciones de exportación efectuadas.
- 8) Los registros de contabilidad que respaldan las operaciones que se informan en el Formulario reflejan de manera razonable y adecuada, las operaciones de la Sociedad.
- 9) La Empresa no se presentó al régimen de financiamiento de la Ley N° 24.402.
- 10) La Sociedad posee un sistema de control interno razonable, que impide la duplicación en la contabilización. No hay transacciones que no hayan sido registradas apropiadamente en los registros contables de la Compañía. No existen debilidades materiales en la estructura de control interno.
- 11) La Sociedad no posee proveedores con vinculación económica, con beneficios promocionales, por lo tanto no existen créditos fiscales en relación con el tercer párrafo del art. 43 de la Ley del IVA.
- 12) Los créditos fiscales informados y destinados a la exportación no han sido utilizados en solicitudes de recupero por el art. 28 inc. 3) de la Ley del IVA.
- 13) Los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal se han realizado en cumplimiento de las normativas vigentes sobre medios de pago autorizados.
- 14) Manifestamos que toda la información puesta a disposición es veraz y correcta y los cálculos de imputación de los créditos fiscales son correctos y procedentes.

Sin otro particular, saludamos a Uds. muy atentamente,

.....
Sr. Gerente Empresa Exportadora

Anexo 3 – Informe Especial

Córdoba, Febrero 2010

Sr.
Empresa XXXXXX

De nuestra consideración:

Nos dirigimos a Ud. a fin de enviar adjunto a la presente el proyecto de declaración jurada F. 404 y el informe especial -con su Anexo I- sobre reintegros de créditos fiscales de exportación, correspondiente a la solicitud de devolución de crédito fiscal del período Agosto/2009, a los efectos de su aprobación.

De merecerla, el citado formulario, debidamente firmado y legalizado juntamente el informe especial -con su Anexo I- sobre reintegro de créditos fiscales, deberán ser presentados ante la agencia de A.F.I.P. donde se encuentre inscripta la Sociedad, adjuntando la siguiente documentación:

- Constancia de transmisión electrónica F 1016 (Acuse de presentación)
- Fotocopia del poder o documento equivalente que acredite personería del firmante exhibiendo para su cotejo el original respectivo,

Atentamente,

actuante

Nombre del Profesional

INFORME ESPECIAL DE PROCEDIMIENTOS REALIZADOS SOBRE SALDOS DEL IVA FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

Señores: XXXXXX

En nuestro carácter de contadores públicos independientes, a su pedido y para su presentación ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y en relación con los requerimientos de la citada Administración referidos al beneficio contemplado en el segundo párrafo del art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sobre reintegro de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado atribuibles a operaciones de exportación (u otras que reciban el mismo tratamiento que éstas) y que, de acuerdo al artículo agregado a continuación de aquel por el Decreto N° 959/2001, determinan la necesidad de la intervención del Contador Público, emitimos el presente informe profesional especial como producto de haber cumplido con los lineamientos establecidos en la Resolución N° 271/02 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. En lo que es materia de nuestra competencia, hemos revisado la información detallada en el apartado siguiente.

1. INFORMACIÓN SUJETA A REVISIÓN ESPECIAL

Información referida al monto de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado de la empresa XXXXXX, C.U.I.T. N°, derivado de adquisiciones destinadas a operaciones de exportación (u otras que reciban el mismo tratamiento que éstas) correspondientes al mes de Agosto de 2009 por un total de \$ 2.577.260,98 surge del formulario N° 404 adjunto. Dicho formulario, que fuera preparado íntegramente por la empresa XXXXXX, ha sido firmado por nosotros al solo efecto de su identificación.

2. ALCANCE DE LA REVISIÓN ESPECIAL

2.1 Nuestra tarea profesional específica consistió en la aplicación, sobre la información sujeta a revisión preparada por la empresa y detallada en el párrafo 1, de ciertos procedimientos de auditoría limitados y específicamente seleccionados, que se detallan en el Anexo I, y que resultan de la aplicación de la Resolución N° 271/02 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, referida a la emisión de informes especiales de procedimientos realizados sobre saldos a favor derivados de operaciones de exportación o asimilables.

Los procedimientos indicados en la Resolución mencionada, han sido reemplazados por otros, que se indican expresamente en aquellos casos donde el cumplimiento de lo descrito en la citada Resolución no era aplicable o se decidió efectuar procedimientos alternativos.

2.2 Como parte de los procedimientos realizados, nos hemos basado en el formulario de inscripción presentado a la ONCCA (SAGPyA) el 16/8/2007, lo cual da una clara dimensión de la

capacidad operativa del establecimiento industrial de la firma XXXXXX para producir y comercializar los bienes exportados.

En consecuencia, nuestras manifestaciones incluidas en este informe referidas a estas situaciones se basan en los elementos antes mencionados y no incluyen procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados, realizados por nosotros.

3. ACLARACIONES PREVIAS AL INFORME ESPECIAL

Los procedimientos de auditoría específicos, indicados en el Anexo I, han sido aplicados sobre los registros contables, papeles de trabajo y de detalle y documentación que nos fuera provista por la empresa XXXXXX. Nuestra tarea tomó como punto de apoyo fundamental, la revisión de registros y documentación, asumiendo que la misma es legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual hemos tenido en cuenta la apariencia y estructura formal de la misma.

Por su parte, un efectivo sistema de control interno reduce la posibilidad de ocurrencia de errores, irregularidades o actos ilegales y facilita su detección; sin embargo, no elimina totalmente los riesgos de su ocurrencia.

Como profesionales independientes, hemos aplicado los procedimientos de auditoría específicos que se indican en el Anexo I. En lo relativo a la validez y suficiencia de las evidencias obtenidas antes descriptas, nuestra tarea se ha realizado bajo la suposición de la actuación de buena fe de la empresa solicitante de los créditos a recuperar, así como la integridad de las afirmaciones que fueran incluidas en las manifestaciones escritas que requiriéramos, sin perjuicio de la aplicación de los demás procedimientos de auditoría específicos detallados.

4. INFORME ESPECIAL

En nuestra opinión, basándonos en la tarea profesional llevada a cabo con el alcance descrito en el párrafo 2.1, y en la opinión emanada de otros informes en lo relativo a lo indicado en el párrafo 2.2, y teniendo en cuenta las aclaraciones previas indicadas en 3., informamos que sobre los elementos individualizados en el párrafo 1. de la empresa XXXXXX no han surgido observaciones que formular.

ANEXO I

PAUTAS DE CONTROL Y PROCEDIMIENTOS REALIZADOS SOBRE SALDO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

A. Condición subjetiva habilitante para la solicitud del beneficio

1. Se constató que la empresa XXXXXX, C.U.I.T. N° a la fecha de la solicitud se encuentra inscripta en el Registro de Importadores-Exportadores.
2. Se obtuvo 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, conforme a las disposiciones del art. 4° de la Resolución General (A.F.I.P.) N° 2000.

B. Condición objetiva habilitante para la solicitud del beneficio.

1. Se verificó que las operaciones de exportación correspondientes al período de reintegro se hayan perfeccionado en el período de exportación presentado, con documentación respaldatoria del tipo formularios O.M. - 1993 SIM y con consultas al Sistema Informático María sobre la fecha de cumplimiento de la mercadería exportada, por cuanto la misma, que debería estar consignada por los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General de Aduanas en el campo "MERCADERIA A BORDO/SALIDA", no se encontraba presente en dichos formularios.
2. Se corroboró que el valor F.O.B. de las exportaciones se encuentra declarado en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado y se constató la correcta atribución del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación. Se verificó la correcta determinación del módulo de exportación de las DDJJ del IVA y de los papeles de trabajo correspondientes, incluyendo los siguientes valores:

- Saldo inicial del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación, conforme estimación de la compañía.
 - Monto solicitado en devolución, acreditación o transferencia.
 - Valor F.O.B. (Precio neto o valor dado por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda).
 - Impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
 - Compensación con el impuesto determinado en el mercado interno.
 - Saldo final del impuesto facturado a operaciones de exportación o asimilables.
3. Se corroboró la liquidación de la divisa cobrada, en las exportaciones cuyos vencimientos operaron con anterioridad a la fecha del presente informe, a partir de la documentación cambiaria correspondiente.
 4. Se corroboró que las exportaciones guardan relación con la capacidad operativa de la empresa para comercializar los bins exportados a través del formulario de inscripción presentado a la ONCCA (SAGPyA) el 16/8/2007.

C. Exportaciones – Objeto de auditoría.

Se realizaron procedimientos de auditoría para validar que:

1. El solicitante es el titular de las exportaciones realizadas en el período, en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
2. Las operaciones de venta al exterior surgen de documentación respaldatoria original (facturas de exportación, notas de crédito) y que la misma cumple con los requisitos formales. Los montos de las operaciones de ventas al exterior informadas surgen de las registraciones detalladas en el Subdiario IVA Ventas copiado en formularios continuos por computación y autorizado a través del Auto Interlocutorio N° 67 del Poder Judicial de la Provincia de Córdoba de fecha 2/4/1992, el cual se encuentra emitido a nombre de la firma XXXXXX a través de la Resolución N° 266/95-B- de la Inspección de Sociedades Jurídicas de la Provincia de Córdoba de fecha 2/5/1995.

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

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

1. El monto del crédito fiscal informado ha sido destinado efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de las mismas:
 - a) El monto de crédito fiscal informado es procedente respecto de las operaciones de exportación por encontrarse vinculado directamente a la misma (Art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).
Se verificó que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compra vinculadas a las operaciones de exportación surjan del sistema de costos vigentes en la empresa.
Para ello, en especial, realizamos los siguientes procedimientos:
 - Se solicitó una carta escrita de la gerencia de la compañía donde manifiestan que la misma cumple con los procedimientos de aplicación de créditos fiscales a las operaciones de exportación.
 - Se verificó que las premisas del punto anterior se cumplan para los casos bajo análisis (Este punto se complementa con el procedimiento mencionado en D.1.b).
 - Se verificó la correcta asignación proporcional de los créditos fiscales a los bienes y/o servicios bajo análisis, de corresponder.
 - b) Los créditos fiscales informados y destinados efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de las mismas:
 - No han sido utilizados en el mercado interno.
 - Se encuentran incluidos en el saldo a favor del contribuyente.
 - No han sido utilizados en solicitudes anteriores de recupero de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones, conforme al art. 43 de la Ley del gravamen.

- Han sido computados aplicando las disposiciones del tercer párrafo del art. 43 de la Ley del gravamen en aquellos casos en que existan proveedores con vinculación económica, con beneficios promocionales.
 - Se originan en comprobantes con fecha anterior al último embarque o si fuera de fecha posterior que este relacionado con el embarque u operación asimilable de exportación.
 - No se han computado créditos fiscales derivados de contribuciones patronales al Sistema Único de Seguridad Social.
 - No han sido utilizados en solicitudes de recupero por el art. 28 inc. e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) El monto de crédito fiscal destinado a operaciones de exportación es razonable en función del límite previsto en el art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y los costos límites de referencia según el caso.
- Se verificó que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compra (vinculadas a operaciones de exportación u otras que reciban el mismo tratamiento) no supere el límite previsto en el art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o en su caso, el costo límite de referencia fijado por el organismo competente.
- No se han computado créditos fiscales derivados de operaciones indirectas.
- d) Respecto del monto de crédito fiscal informado no se ha incluido en el régimen de financiamiento de la Ley N° 24.402
- Se obtuvo una manifestación escrita de la gerencia referida a que la empresa no se presentó al régimen de financiamiento de la Ley N° 24.402.
- e) Los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado se han realizado en cumplimiento de las normativas legales vigentes sobre medios de pago autorizados.
- Se verificó que los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado, se han realizado en cumplimiento de las normativas legales vigentes sobre medios de pago autorizados con un alcance tal que los pagos ordenados de mayor a menor cubran el 70% del total de los mismos.
- f) Los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones), que se ha cumplido con la intervención establecida en el inciso D) del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) N° 2000 y han sido registrados de acuerdo con las normativas legales de facturación y registración vigentes, en el Subdiario IVA Compras copiado en formularios continuos por computación y autorizado a través del Auto Interlocutorio N° 67 del Poder Judicial de la Provincia de Córdoba de fecha 2/4/1992, el cual se encuentra emitido a nombre de la firma XXXXXX a través de la Inspección de Sociedades Jurídicas de la Provincia de Córdoba de fecha 2/5/1995.
1. Se verificó que los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones) y dichas facturas cumplen con las normativas legales relativas a la facturación y las mismas se encuentran detalladas en el registro emitido a través de sistema computarizado conforme al 2° párrafo inc. D del Anexo IV de la Resolución General A.F.I.P. N° 2000.
 2. Se verificó que la empresa posea un sistema de control interno razonable que impide la duplicación en la contabilización de las facturas, para lo cual:
 - a) se verificó la inexistencia de duplicación en el número interno asignado; y
 - b) se obtuvo carta de gerencia manifestando la existencia de un adecuado control interno.
 3. Se verificó que los créditos fiscales informados surgen de las registraciones mencionadas anteriormente.
- g) Se cumplimentó con las obligaciones establecidas para los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto a las obligaciones de consulta de la situación de sus proveedores (R.G. N° 18 y N° 2.300 de la A.F.I.P.), retenciones

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

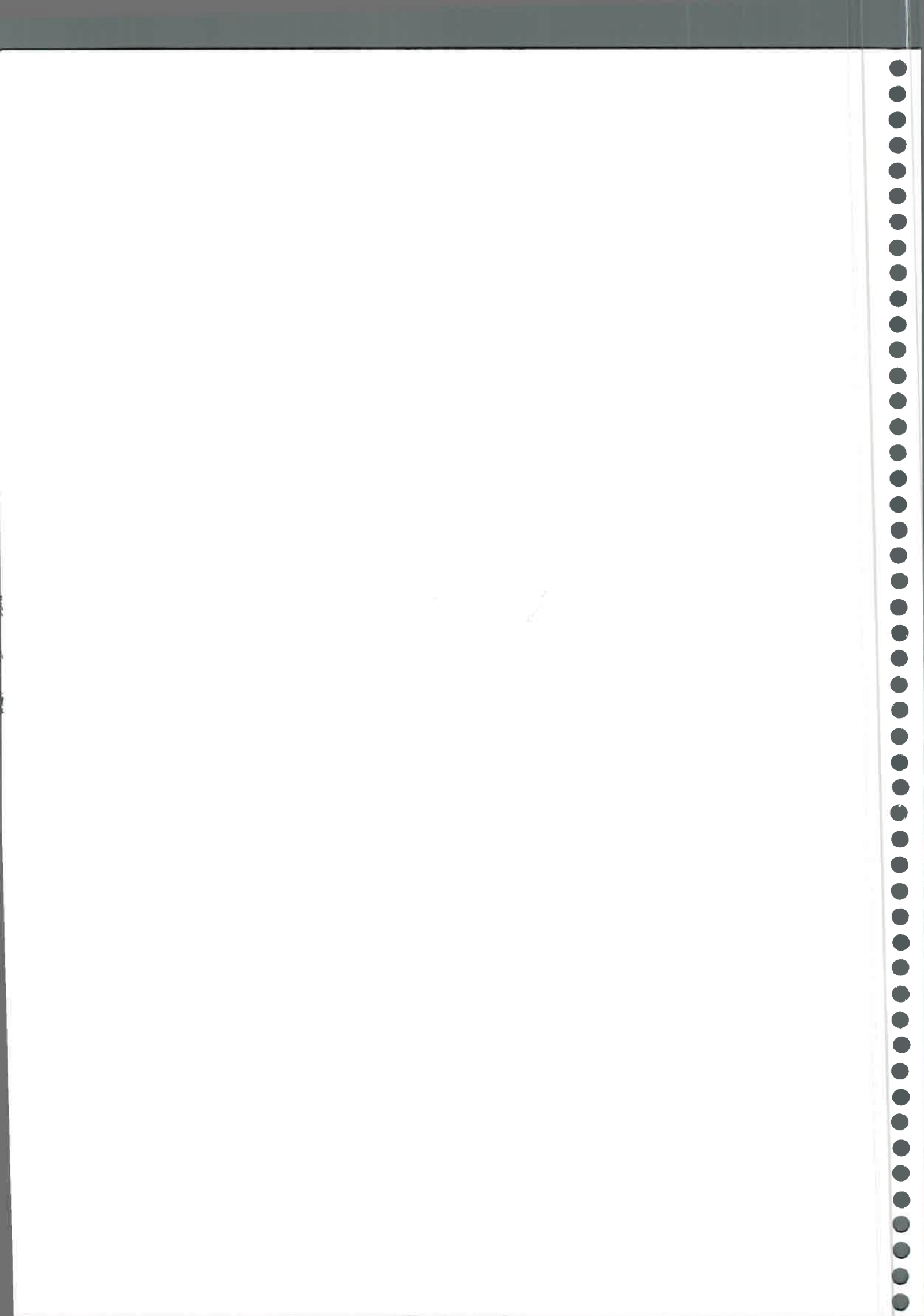
Se verificó, con un alcance del 100%, que el solicitante consultó los créditos fiscales vinculados con las operaciones de exportación, la condición de sus proveedores, las retenciones practicadas y los certificados emitidos, la información presentada mediante SICORE y la cancelación de las retenciones practicadas.

2. No se realizaron las tareas de auditoría indicadas en el Anexo A punto D apartado 2 de la Resolución N° 271/02 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas relacionadas con los proveedores generadores del crédito fiscal respecto de las operaciones informadas, dado que no se verificaron los supuestos establecidos en los art. 21 y 22 de la Resolución General 2000 de la A.F.I.P.

No obstante, se consultó el "Archivo de Información sobre Proveedores" para el 100 % de los proveedores involucrados sin tener en cuenta las excepciones del Art. 21 de la Resolución General 2000 de la A.F.I.P. Se verificó que de la compulsa no se hayan dado situaciones en las cuales existan irregularidades de las especificadas en los incisos d y e del punto D apartado 2 de la Resolución 271/02 de la FACPCE.

Adicionalmente, se obtuvo una manifestación de la Dirección de la Sociedad en la que declara la veracidad de toda la información puesta a nuestra disposición y la corrección y procedencia de los cálculos de imputación de los créditos fiscales.





BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- Cáceres, Alberto; Dreiling, Paola. *"El Impuesto al Valor Agregado"*. Editorial La Ley. Año 2004.
- Oklander, Baldo, Policella, Harvey. *"Recupero de IVA por exportaciones"*. Editorial La Ley. Octubre de 2006.
- Oklander, Juan. *"Ley del Impuesto al Valor Agregado. Comentada"*. Editorial La Ley. Noviembre de 2005.
- Vecchio, Gabriel; Pelle, Enrique. *"Reintegro del IVA atribuible a exportaciones. Análisis Teórico Práctico"*. Editorial Errepar. Febrero de 2008.

DISPOSICIONES LEGALES

- Código Aduanero.
- Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado.
- Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y modif.).
- Ley 11683 de Procedimiento Tributario.
- Ley 24402 (B.O. 09/12/1994).
- RG 18 (B.O. 23/09/1997).
- RG 1658 (B.O. 23/03/2004).
- RG 2000 (B.O. 03/2006).
- RG 2300 (B.O. 06/09/2007).

DIARIOS Y REVISTAS

- Ferraro, Ricardo H. *"Exportaciones: a la par de un año récord se dicta un nuevo régimen de recupero de IVA"*. Periódico Económico Tributario. 24/02/2006.
- Sternberg, Alfredo R. *"El IVA y las exportaciones de bienes y servicios"*. Aplicación Tributaria SA. Año 2003. Página 36.
- Veneri, Fernando. *"El planteo de disconformidad en el recupero de IVA por exportación previsto por la resolución general (AFIP) 2000"*. Práctica y actualidad tributaria XIII. Enero de 2007.

OTROS

- Notas de cátedra de las Asignaturas Teoría y Técnica Impositiva I y II, de la Cátedra Impuestos, F.C.E., U.N.R.C.



67463

