



Facultad de Ciencias Empresariales
Sede Rosario - Campus Rosario
Carrera: Contador Público

Trabajo Final de Carrera Título:

***PYMES EXPORTADORAS: PROBLEMÁTICA FRENTE AL
TRATAMIENTO DEL REINTEGRO DEL I.V.A. (P.I.C.P)***

Alumna: Verónica Mabel Silvestri verosilvestri@hotmail.com

Tutor de Contenidos: Cont. Rodrigo Botti

Tutor Metodológico: Mg. Lic. Ana María Trottini

Agosto 2016

Índice

	Página
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I.....	6
Normativa Vigente	6
Principios de tributación.....	9
CAPITULO II	11
Antecedentes	11
Principio de tributación en destino en Argentina.....	15
Conceptos Importantes:.....	17
Impuesto al Valor Agregado:.....	17
Exportación:.....	17
Exportador: concepto impositivo	17
Capítulo III.....	19
Procedimiento para el recupero	19
Aplicativo	20
Exportadores que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo:.....	21
Condiciones para acceder al beneficio del Régimen General de Reintegro	22
Certificaciones:	22
Plazos:.....	24
La aprobación de la Administración Federal de Ingresos Públicos:	25
Vías recursivas	27
Artículo 74 - Decreto reglamentario procedimiento tributario.....	27
Exclusiones para el recupero del crédito fiscal.....	28
Subjetivas:	28
Objetivas:.....	28
Capítulo IV	29
Problemática Actual de las exportaciones	29
Jurisprudencia	31
Caso 1).....	31

Caso 2).....	31
Caso 3) Zona franca	32
Caso 4).....	33
CONCLUSIÓN	36
Bibliografía.....	41

INTRODUCCIÓN

La balanza de pagos es un registro de todas las transacciones monetarias producidas entre un país y el resto del mundo en un determinado período. Estas operaciones pueden incluir pagos por las exportaciones e importaciones del país de bienes, servicios, capital y transferencias financieras.

Las fuentes de ingresos para un país, como las exportaciones, se registran en datos positivos. Su utilización de fondos, como las importaciones, se registra como datos negativos. Por eso es importante para el país que la Balanza de pagos sea positiva, que las exportaciones sean superiores a las importaciones o, dicho en otras palabras, que los ingresos sean superiores a los egresos, motivo por el cual los países promueven estos actos de comercio aplicando incentivos que se traducen en políticas de estado y políticas fiscales.

Las economías mundiales tienden a la globalización, los países tienden a agruparse para generar bloques e insertarse en el comercio internacional siendo cada vez más competitivos y con oportunidades de desarrollo, para lo cual las grandes empresas ya sean nacionales o internacionales se ven beneficiadas por que manejan economías de escala y tienen acceso a la competencia, las Pymes en cambio, deben implementar otras estrategias para poder competir en un mundo cada vez más globalizado. En estos casos, para aquellas empresas que por su magnitud intentan introducirse en el mercado mundial necesitan de incentivos que el estado pudiera ofrecerles a través políticas de desarrollo y promoción

Si bien las actividades primarias son lo que más se exportan en nuestro país, tal como los la agricultura, minería o ganadería, es lo que sin dudas no aporta valor agregado a la economía.

Si no se implementa un fuerte proceso de inversión para que agregue valor a cada uno de los procesos productivos, que aumente el producto total final y la productividad de cada actividad, cuando se llega al límite de los recursos ofrecidos, se produce un estancamiento del crecimiento económico, por lo que la estrategia de desarrollo de la economía en Argentina debería estar orientada a las pequeñas y medianas industrias como uno de los pilares de crecimiento económico.

La consecuencia más inmediata de esta problemática es que no se agrega suficiente valor en las exportaciones, que se desperdician oportunidades en el mundo para la producción nacional y que se pierden puestos de trabajo por las importaciones de productos industriales que no se elaboran en el país, las exportaciones industriales

argentinas, las de mayor valor agregado, representan sólo el 31% del total. Si hubo una muy leve mejora desde año 2001, se necesita incrementar esa proporción en las exportaciones totales para que el comercio exterior argentino represente una verdadera oportunidad para la agregación de valor y la generación de más y mejores puestos de trabajo.

Necesitamos integrar, agilizar y transparentar los sistemas de administración de comercio exterior de manera de dar un servicio más simple, rápido y efectivo a los operadores y usuarios, sobre todo para las Pymes o aquellas empresas que quieran exportar sus productos o servicios, ya que el sistema de información y explicación de trámites es complejo y difícil de realizar por parte de los usuarios.

Para quienes se inician por primera vez en el comercio exterior, los trámites y procedimientos necesarios para lanzar un proyecto exportador contienen trabas y los trámites de pago de reintegros son también largos y complejos, y terminan representando un costo adicional para las empresas.

Por lo anterior, creemos importante, que cada gobierno imponga una política comercial bien definida tanto para mostrar seguridad ante los demás países así como para que los habitantes del mismo puedan sentirse seguros y saber cuáles son las “reglas del juego” a las que se exponen. Sobre todo, para tener en claro que, por qué y cómo se debe actuar antes de querer exportar.

Los exportadores, a efectos de obtener los productos y/o servicios que comercializan hacia el exterior, adquieren bienes y/o servicios en el mercado interno a sujetos que revisten la calidad de responsables inscriptos ante el impuesto al valor agregado (IVA). Esas adquisiciones generan para el exportador créditos fiscales de IVA que, en tanto y en cuanto se dé cumplimiento a los requisitos legales, pueden acreditarse contra otros impuestos, solicitarse su devolución en efectivo o transferirse a terceros.

Atento a ello, el recupero del crédito fiscal por el IVA facturado a los exportadores por la compra de bienes, las prestaciones y locaciones de servicios, se convierte en un tema de preocupación tanto para exportadores como para la autoridad fiscal, personificada en la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP).

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

El objetivo del presente trabajo será brindar información teórico-práctica sobre el marco regulatorio que rigen los reintegros de IVA (en adelante solicitud de devolución o reintegro) vinculado con operaciones de exportación. Por ello, se examinará el régimen especial que figura establecido en el artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado, N° 23.349/97 y sus modificaciones, específicamente en lo relacionado con el trámite a los

efectos de solicitar el recupero del gravamen contenido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a exportaciones.

El régimen está regulado en la resolución general n° 2000/06 de la AFIP, la cual analizaremos integralmente. Paso previo describiremos ciertos conceptos importantes.

Expondremos en el mismo todos los pasos necesarios que deberá llevar a cabo quien desee presentar una solicitud de reintegro del IVA ante la AFIP, por el régimen mencionado. Para ello comenzamos con una breve descripción del tema y de la terminología utilizada, los aspectos objetivos y subjetivos del régimen, los deberes y obligaciones previstos por esta ley relacionados con las formalidades a tener en cuenta cuando presentamos una solicitud de recupero de IVA, los rigurosos sistemas de control a los cuales debe someterse. Entre ellos describiremos la revisión del contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, las particularidades del sistema simplificado, los sujetos y conceptos que quedan excluidos del régimen general, la forma de apropiar el impuesto facturado, la obligación de realizar una consulta informática al archivo de información de proveedores, la forma de presentar las solicitudes para el recupero, el procedimiento efectuado por el fisco, la forma de compensar el recupero de IVA con recursos de la seguridad social, la devolución íntegra del crédito fiscal y demás temas que se consideran importantes a la hora de optimizar el trámite.

Expuesta la problemática en cuanto a las dificultades que atraviesan actualmente las Pymes y las industrias por faltas de incentivos por parte del gobierno, a continuación detallaremos los temas que nos plantearemos conocer profundizar:

- A partir de las leyes, decretos y reglamentos, ¿Cuáles son las trabas que atraviesan estas empresas para recuperar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de exportación?;
- ¿Qué incidencia tiene esta problemática en los precios finales de los productos o servicios que se exportan?;
- ¿Que opina la Doctrina al respecto? y
- ¿Cuál es el procedimiento que deben seguir las empresas para el recupero del crédito fiscal?

CAPÍTULO I

Normativa Vigente

En nuestro país el Art. 8 inc. d) de la Ley del IVA dice que quedan exentas del gravamen de esta ley: las exportaciones. Dentro de la misma Ley en el Título VII, Régimen especial, le da el tratamiento legal correspondiente a las exportaciones en los Art 43 y 43.1

ARTICULO 8° (Ley 23.349)¹: “Quedan exentas del gravamen de esta ley:

... d) Las exportaciones...

La ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 12 que sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras, importaciones, locaciones y servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas. De tal manera, por tratarse las exportaciones de operaciones exentas del gravamen (artículo 8° inc. d), el impuesto facturado a los exportadores que se encuentre directamente vinculado a las mismas, no es computable como crédito fiscal conforme a la regla general descripta.

De este modo se obtendría la liberación del tributo solamente respecto del valor agregado en la etapa de la exportación y no con relación al que fuera incorporado en las etapas previas a la misma, generándose el efecto no deseado de la exportación del impuesto mediante su incorporación, dentro del costo, al precio de los bienes exportados.

Consecuentemente, y para neutralizar dicho efecto no deseado, se ha adoptado la doctrina denominada de "país de destino" conforme a la cual los tributos que gravan el consumo serán aplicados por el Fisco del país en el que dicho consumo se produzca.

Así, nuestra ley establece en su artículo 43 que:

"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,..."

Pero existe la posibilidad de que el exportador no realice operaciones gravadas (puede tratarse de un exportador puro, esto es, aquel que no realiza operaciones en el mercado interno) o solo las realice en medida insuficiente como para poder absorber el impuesto que aquí la ley le permite computar.

En estos casos la norma prevé el recupero de dicho impuesto estableciendo:

¹ Ley 23.349 Impuesto al Valor Agregado

"Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables..."

Asimismo, el régimen establece un límite cuantitativo para el recupero, en los siguientes términos:

"Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto,..."

En cuanto a la forma y condiciones en que procederá el reintegro, el mismo artículo 43 prescribe:

ARTICULO 43 — “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, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación.

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el MINISTERIO DE ECONOMIA, respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo.

Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuare la exportación.

El cómputo del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la presente ley.

Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la Administración Federal de

Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha.

ARTICULO (agregado a continuación del Art. 43)²: Los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia.

Las solicitudes que efectúen los exportadores, en los términos del párrafo anterior, deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

Cuando circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables respecto del Impuesto al Valor Agregado falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores o, en su caso, cedentes del gravamen de acuerdo con las normas respectivas y siempre que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto. A tal efecto será de aplicación el procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

"Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la AFIP, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujetos a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial."

² (Artículo sin número incorporado a continuación del artículo 43 por inc. b), art. 1° del Decreto N° 959/2001 B.O. 27/07/2001. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial. Surtirá efecto para las exportaciones realizadas a partir del 1° de agosto de 2001, inclusive.)".

Agrega asimismo que los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la AFIP, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la acreditación, devolución o transferencia.

Exige, por otra parte, que las solicitudes que efectúen los exportadores sean acompañadas por dictamen de contador público independiente, que establezca la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

Cuando se presuma connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables respecto del Impuesto al Valor Agregado falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores o, en su caso, cedentes del gravamen y siempre que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto.

En este último sentido, el artículo 76 del decreto reglamentario dispone que se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que esta connivencia se configura cuando el beneficiario del régimen que otorga la liberación del impuesto en el mercado interno realice sus exportaciones por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con él, en razón del origen de sus capitales, de la dirección efectiva del negocio, del reparto de utilidades, o de cualquier otra circunstancia que indique la existencia de un conjunto económico.

También se presumirá la existencia de la vinculación a que se refiere el párrafo interior, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del aludido beneficiario o determinada categoría de ellas sea absorbida por dicho exportador, o cuando la casi totalidad de las compras de este último o de determinada categoría de ellas, sea efectuada al primero

La no gravabilidad de las operaciones de exportación hace que desaparezca totalmente la incidencia del IVA ya que además de no someterse a la tributación de lo exportado, se reintegra el gravamen que supuestamente se habría generado en las etapas anteriores. De ahí que el régimen se conozca como “*gravabilidad a tasa cero*”.

Principios de tributación

Los exportadores para concretar sus operaciones insumen bienes y servicios que les son vendidos y prestados por sujetos que, de revistar como responsables inscriptos frente a dicho gravamen, se convierten en créditos fiscales para los exportadores.

Esas ventas y prestaciones previamente generaron en cada caso, los respectivos débitos fiscales en cabeza de esos proveedores. Recíprocamente, para los exportadores, constituyen créditos fiscales, que en determinados casos, se transforman, adquiriendo el carácter jurídico de “*créditos*” de recuperabilidad exigible frente al Fisco. De este modo,

dichos créditos fiscales no solamente son compensables contra los débitos fiscales como sucede en relación con las operaciones de mercado interno, sino que, cumplidos los requisitos exigidos al efecto, dan derecho a su acreditación a favor del exportador, son compensables contra otras obligaciones fiscales, o directamente son susceptibles de devolución.

La no gravabilidad de las operaciones de exportación, unida al mecanismo descripto, hace que desaparezca totalmente la incidencia del impuesto al valor agregado, ya que además de no someterse a tributación lo exportado, se reintegra el gravamen que, supuestamente, se habría generado en las etapas anteriores. De ahí que el régimen se conozca como “*gravabilidad a tasa cero*”.

En materia de comercio internacional, existen básicamente dos métodos para que la aplicación de tributos que gravan los bienes y servicios que se transfieren de un país a otro no se superponga con la de otro país:

PRINCIPIO DEL PAIS DE DESTINO: según el cual:

- a) El país del exportador no debe gravar los bienes o servicios exportados.
- b) El país de destino (del importador) grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado, atribuye el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume.
- c) Reconoce la potestad tributaria en los países de los compradores.

PRINCIPIO DEL PAÍS DE ORIGEN: según el cual:

- a) Los productos exportados solo tributan en el país exportador con independencia de su destino, que puede ser para consumo interno o para exportación
- b) Los impuestos están incluidos en el precio.
- c) Retiene la potestad tributaria en el país de origen
- d) Deja a los países de los compradores sin potestad de aplicar tributos.

La definición del criterio a aplicar no solo tiene implicancias fiscales sino que fundamentalmente tiene efectos comerciales al afectar la estructura de costos de los bienes que se importan y exportan.

Con la finalidad de no restar competitividad a los productos exportados desde nuestro país, se ha adoptado el criterio de “*país de destino*”, de esta manera el precio de los bienes exportados no se ve distorsionado o influido por la estructura impositiva del país que se incorpora a los costos en cada etapa.

Resulta fundamental no “exportar impuestos” en el mundo globalizado actual. Sobre todo teniendo en cuenta que la alícuota en nuestro país es significativa.

Asimismo, resulta fundamental que los bienes que se importan soporten la misma carga tributaria que los productos que se elaboran en el país, caso contrario le estaríamos dando una ventaja competitiva insalvable a los bienes que se importarían sin impuestos.

CAPITULO II

Antecedentes

El primero de los sistemas surge del Acuerdo Internacional del GATT (OMC), del que nuestro país forma parte y ha aprobado incluso, por Ley N° 24.176, su Código de Subsidios y Derechos Compensatorios, y por Ley N° 24.425 los resultados de la ronda Uruguay, que dispone que los países de destino de las mercancías que son objeto de comercialización internacional, deben abstenerse de toda discriminación en contra de los mismos en materia de impuestos indirectos sobre el consumo.

Esta cláusula establece simétricamente la eliminación de la incidencia de iguales impuestos por parte del país de origen, cuando de exportaciones se trata. También han recogido este principio rector los diferentes tratados y acuerdos internacionales, y el mismo ha sido ampliamente reconocido por la doctrina.

El referido principio alude a la *neutralización* por el país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos, de los ajustes de frontera y de los tributos aduaneros que graven la importación de insumos de los productos exportados, para lograr que el país de destino aplique los que rigen en su jurisdicción.

La citada neutralización de los efectos de los tributos aludidos, puede ser lograda mediante la aplicación de dos estrategias, en forma independiente o combinada:

- ◆ la liberación del pago de los mismos, o
- ◆ la devolución al exportador de lo que hubiera sido previamente pagado por tal concepto.

Es decir que el país importador, o "*país de destino*" de los productos, mantiene íntegramente –en los términos del acuerdo mencionado– su potestad tributaria en lo concerniente a los impuestos referidos a aplicar sobre los bienes objeto de la importación, no debiendo sin embargo ejercer discriminación alguna en la materia, al brindar a tales mercancías el mismo tratamiento que el que acuerda a sus similares de producción local, en particular en cuanto a tasas, exenciones, gravabilidad, entre otros.

Asimismo, el precitado principio de tributación en el país de destino contempla la posibilidad –y el compromiso– de los países de origen, de neutralizar, entre otros, los efectos de los impuestos que se hubieran pagado por la importación de insumos y otros elementos integrantes de los bienes que se exporten. Esta neutralización encuentra reflejo normativo en nuestro sistema tributario, en las disposiciones conocidas como "*régimen*

del draw-back” e *“importación temporaria para perfeccionamiento industrial”*, que prevén, respectivamente, la devolución al exportador de tales tributos y la liberación del pago de ellos a condición de efectivizar la exportación en un cierto plazo.

En lo referente al Impuesto al Valor Agregado, y también con respecto a los impuestos internos, la propia mecánica de liquidación de estos gravámenes, esto es, su condición de indirectos, hacen que las sumas pagadas por el hecho imponible importación sean neutralizadas al producirse la exportación de los bienes.

No cabe duda que, como el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, su neutralización completa respecto de las exportaciones encuadra en las regulaciones internacionales antes mencionadas, habiéndolo receptado de tal manera las normas que rigen este tributo.

Concretamente, el artículo 45 de la ley de la materia, establece que *“A los efectos de esta ley no se admitirán tratamientos discriminatorios en lo referente a tasas o exenciones, que tengan como fundamento el origen nacional o foráneo de los bienes”*, sin perjuicio de que, en lo relativo a exportaciones, los artículos 8º, inciso d) y 43, en cuanto de exportación de bienes se trata, junto con el artículo 1º, inciso b), segundo párrafo, de tratarse de exportación de servicios, consagran la ya mencionada *“gravabilidad a tasa cero”*.

La aplicación de otras medidas tributarias para las exportaciones, que no sean las expresadas, y aún el empleo de las enunciadas en forma que exceda el nivel de lo efectivamente tributado o que correspondería haber tributado de no existir la medida, son considerados por la legislación internacional como subsidios o subvenciones, y en tal carácter son susceptibles de ser contrabalanceadas mediante la imposición de derechos de represalia o compensatorios (*“countervailing duties”*) por parte del país que se agravie por tales circunstancias. Naturalmente que ello procederá una vez agotadas las instancias de negociación y comprobación también previstas en la normativa de que se trata.

La doctrina se expresó sobre esta cuestión en numerosas oportunidades, pudiendo citarse a Ruben Amigo³, quien, al analizar el tratamiento que se dispensa en el impuesto al valor agregado a las exportaciones, señala que el régimen aplicable, en cuanto a las franquicias otorgadas, es conocido como de *“tasa cero”* porque equivale a aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero de débito fiscal y permitir el cómputo del correspondiente crédito fiscal y en su caso, la utilización del respectivo saldo a favor

A su vez Rubén Amigo y Alfredo Sternberg⁴ hacen hincapié en que el tratamiento que merece la devolución de impuestos y las exportaciones, está sujeto a la tributación interna, los principios tributarios, los principios doctrinarios y convenciones

³ Ruben Amigo; “El comercio internacional y los impuestos al consumo” Boletín de la DGI N° 256, abril 1975 página 487.

⁴Rubén Amigo y Alfredo Sternberg; “La devolución de los impuestos y las exportaciones” La información, Ed. Canagallo, Julio 1990, Tomo LXII N° 727 página 13.

internacionales y la legislación nacional, y las modalidades del recupero de los créditos fiscales, entre otros aspectos.

Por su parte Aldo Fratalocchi⁵ señala que el reintegro impositivo consiste en la restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores, en todas las etapas de producción y comercialización, por los bienes y servicios que se exporten para uso y/o consumo, a título oneroso y por los servicios que se hubieran prestado con relación a los mismos. Agrega que tales tributos interiores no incluyen a los impuestos que hubieren gravado la importación para consumo de insumos, partes, etc., constitutivos del producto que se exporta (Draw-Back).

Mac Donell⁶ realiza un profundo análisis sobre la aplicación de las diversas medidas existentes para evitar la proliferación de prácticas desleales en materia de comercio internacional, resaltando la importancia que tiene la adopción de disposiciones relacionadas con subsidios y medidas de salvaguarda.

Asimismo Pereira⁷, al analizar el tratamiento de recupero de impuesto al valor agregado por exportaciones que rige en nuestro país, comienza diciendo que las exportaciones deben ser liberadas del impuesto sin dificultad, y que normalmente son excluidas del tributo a través del mecanismo de tasa cero, el cual:

- ◆ exime la operación de exportación,
- ◆ permite reintegrar el impuesto pagado por los insumos y materias primas utilizadas en la producción de los bienes exportados.

A lo anterior agrega que este tratamiento es aceptado por las normas del GATT y no está sujeto a la aplicación de derechos de represalia en los países importadores, ya que la devolución de los impuestos al consumo no es considerado subsidio según el GATT.

Señala que ello permite competir en los mercados internacionales y se aplica el principio de tributación exclusiva en el país de destino. Sólo con una tasa cero pueden recuperarse la totalidad del impuesto contenido en los insumos y materias primas. La exención sólo permite una desgravación parcial pero facilita la simplificación de la administración del tributo.

⁵ Aldo Fratalocchi; “Cómo exportar e importar” Aplicación tributaria S.A., Julio 1997, página 150

⁶ Mac Donell, Stella Maris; “El comercio Internacional desleal” Aplicación Tributaria S.A. Bs.As. Agosto 1997

⁷ Pereira, Omar; “Régimen especial de recupero del I.V.A. de exportaciones”, Errepar DT Tomo IX, página 899.

Nuevamente Sternberg⁸ analiza lo dispuesto en el Código de Subsidios del GATT, los derechos compensatorios, los subsidios y la Ley de Comercio de los EE.UU.

Y, en otro trabajo Sternberg⁹ advierte que los países desarrollados, en su papel de compradores de importantes volúmenes de mercaderías provenientes de otros mercados de menor grado de desarrollo, suelen imponer medidas proteccionistas en defensa de sus industrias locales, configuradas por barreras arancelarias, cuotas de importación, etcétera.

Señala que dichas medidas constituyen sin duda, un factor de entorpecimiento para el incremento de las exportaciones por parte de los países de desarrollo, con lo cual se recurre frecuentemente a la instrumentación de programas de incentivos de tales exportaciones, los que pasan a configurar verdaderos subsidios a las mismas. Estos subsidios o subvenciones adoptan comúnmente las formas de devolución de tributos por encima de lo efectivamente pagado, la exención de gravámenes directos, la estructuración de sistemas de financiación a costos inferiores a los de mercado, etcétera.

También Sternberg¹⁰ señala que la mayoría de las medidas que comúnmente integran un programa de incentivos a las exportaciones son susceptibles de ser calificadas como un subsidio y por ende de ser contrabalanceadas con derechos compensatorios. Pero agrega que sólo escapan a esta calificación las neutralizaciones de tributos indirectos sobre consumos y la liberación de tributos que recaen sobre la importación de insumos que luego integren productos de exportación.

En otra publicación, Sternberg¹¹ advierte que es común escuchar o leer acerca del término “*exportar impuestos*”, permanentemente expresada por los sectores económicos interesados en constituirse en beneficiarios de eventuales restituciones o exenciones impositivas, sea cual fuere el impuesto cuya restitución o exención se pretenda obtener.

En este sentido señala que la hipotética liberación de soportar cargas fiscales implicaría la inmediata repercusión como costo fiscal, que debería soportar el resto de la comunidad.

Finalmente Vázquez¹² realiza un exhaustivo análisis sobre el tratamiento de la imposición y el comercio internacional, describiendo los aspectos más importantes que emergen de las disposiciones vigentes en materia de devoluciones de impuesto al valor agregado por exportaciones en la Argentina.

⁸ **Sternberg, Alfredo R.**; “Derechos de represalia, algunas medidas para contrarrestarlos”, Guía Práctica del Exportador e Importador, Abril 1986, N° 352.

⁹ **Sternberg, Alfredo R.**; “Derechos de represalia, algunas medidas para contrarrestarlos”, Guía Práctica del Exportador e Importador, Abril 1986, N° 352.

¹⁰ **Sternberg, Alfredo R.**; “Incentivos a las exportaciones versus proteccionismo”, Impuestos, Tomo XLVI-B, página 1699.

¹¹ **Sternberg, Alfredo R.**; “Los impuestos y el comercio exterior argentino”, 2° edición. Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, Agosto 2000, página 123.

¹² Vázquez, Francisco; “Reintegro del I.V.A. por exportaciones”, Errepar 1999, página 1.

Entre los sistemas para evitar la doble imposición, menciona el sistema de país de origen y el sistema de país de destino.

Principio de tributación en destino en Argentina

La neutralización de los efectos del impuesto al valor agregado respecto del precio de los bienes exportados constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrabalanceado con la imposición de derechos de represalia u otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

El logro completo de dicha neutralización, atento la mecánica de liquidación y pago del citado impuesto en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, implica:

- la exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, y
- la restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores, esto es el, crédito fiscal que resume la totalidad del tributo correspondiente a todas las etapas previas a la exportación.

No es una novedad el hecho de que nuestra legislación haya recogido dicha doctrina desde hace mucho tiempo, adoptando el principio de tributación en el país de destino para el impuesto al valor agregado.

Puede citarse como antecedente “el impuesto a las ventas”, que gravaba – inicialmente– el valor agregado en la etapa industrial o manufacturera, agregando luego los trabajos sobre inmuebles propios o de terceros y determinados servicios finales. Hasta 1960 alcanzaba a las exportaciones en su casi totalidad, incluso en el caso de productos exentos en el mercado interno, aunque según las condiciones del mercado se eximían temporariamente ciertos productos, se suspendía el impuesto de otros o se rebajaba la tasa total o parcialmente.

El Decreto N° 614/60 y, más propiamente el Decreto N° 3.696/60, eximió del impuesto a las ventas a las exportaciones no tradicionales, otorgándose –además- el recupero del impuesto contenido en los insumos que formaban parte constitutiva de las mismas. De esta forma, mediante ese doble mecanismo, se podía exportar sin la incidencia del impuesto (aplicación del sistema de país de destino).

Originalmente, el mencionado decreto establecía la devolución del gravamen que correspondía por los productos importados que formaban parte constitutiva de las exportaciones.

Esto fue corregido por el Decreto N° 384/66 y, a partir de la Ley N° 19.413, se pasó luego a eximir a todas las exportaciones y no sólo a las no tradicionales, subsistiendo el recupero del impuesto contenido en los insumos integrantes de aquéllas,

únicamente. Los eventuales saldos a favor resultantes eran susceptibles de compensación, transferencia o devolución, o sea que eran de “libre disponibilidad”.

En lo concerniente al impuesto al valor agregado contemporáneo, los artículos 8º y 43 de la ley del impuesto, disponen, respectivamente, la exención antes mencionada, y el derecho de los exportadores a recuperar el impuesto al valor agregado facturado por sus proveedores, consagrando de tal manera la “imposición de las exportaciones a tasa cero”.

Dicha normativa configura un sistema de neutralización del impuesto que nos ocupa, tan antiguo como el propio gravamen. Sin embargo, las modalidades de implementación del mismo en sus aspectos formales o administrativos, así como los avatares macroeconómicos con los que tales esquemas han coexistido en los últimos años, implicaron que se produjeran a su respecto significativas variaciones, atravesando incluso algunos períodos de verdadera parálisis de efectividad.

Tampoco han resultado indiferentes en su influencia respecto de la cuestión tratada, las maniobras dolosas llevadas a cabo reiteradamente en perjuicio del fisco, al amparo de los efectos devolutivos de las disposiciones aludidas, o bien de la posibilidad de empleo de los créditos de marras por parte de terceros a quienes se les transfiere.

Cabe citar las distintas expresiones doctrinarias existentes en esta materia, tales como Rivero, quien analiza las disposiciones contenidas en la normativa del impuesto al valor agregado referidas a la mecánica de recupero del gravamen por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 de la ley. Destaca que luego del dictado de la Ley N° 25.063, el principio de “país de destino” ha dejado de tener vigencia respecto de las exportaciones de servicios, prestaciones estas últimas que han pasado a ser una exclusión del objeto imponible.

También Sternberg señala que la neutralización de los efectos del impuesto al valor agregado respecto del precio de los bienes exportados constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrabalanceado con la imposición de derechos de represalia y otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

Prosigue diciendo que el logro completo de dicha neutralización implica, atento la mecánica de liquidación y pago del gravamen en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, tanto la exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, cuanto la restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores.

El mismo autor, en relación con el régimen de recupero del impuesto al valor agregado, menciona que mayormente la exportación es encarada por los mismos productores, verificándose la exención directa del tributo, o bien cuando se trata del recupero de alguno de estos impuestos previamente pagados, siendo posible la acreditación contra el mismo u otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva.

Por su parte Vázquez, acerca del tratamiento que merecen las exportaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que las mismas resultan exentas, pudiendo recuperarse el impuesto que le hubieran facturado al exportador por aquellos insumos vinculados efectivamente con las operaciones de exportación o con cualquier etapa en la consecución de las mismas.

Advierte que este sistema es conocido también como de “tasa cero”, porque equivale a aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero de débito fiscal y permite el cómputo del correspondiente crédito fiscal y –cuando corresponda– la utilización del respectivo saldo a favor.

Conceptos Importantes:

Impuesto al Valor Agregado:

Dicho impuesto está regulado en la ley n° 23.349/97. Es un impuesto al consumo interno, que grava al consumidor final del país. No grava solamente la última etapa de comercialización, sino que también el valor agregado en cada una de las etapas de comercialización.

Por ser un impuesto al consumo interno, se rige por el principio de tributación en el país de destino, y en consecuencia grava sólo las importaciones, quedando las exportaciones exentas. Esto está establecido en el artículo 8 de la mencionada ley¹³.

Exportación:

La exportación¹⁴ es a la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como a simple remisión de sucursal, filial o casa matriz y viceversa, por consiguiente se considera configurada la salida del país, con el cumplimiento de embarque respectivo, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque. La fecha de cumplimiento del embarque, determinará el período de solicitud de recupero del IVA en el cual se incluirá cada exportación.

Exportador: concepto impositivo

Se entenderá por exportador a aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, ya sea que la realice a nombre propio o de un tercero. De acuerdo a esta definición corresponde la solicitud de recupero del crédito fiscal por operaciones vinculadas a

¹³ ARGENTINA, Ley 23.349/97. Impuesto al Valor Agregado, art. 8.

¹⁴ ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, Decreto 692/98, art. 41

exportaciones, lo realice el propietario de los bienes o servicios exportados, independientemente de quien realice la exportación.

Existen 2 tipos de exportadores:

PUROS: son aquellos que se dedican a hacer operaciones exclusivamente en el mercado externo, y podrán recuperar la totalidad del crédito fiscal vinculado a sus operaciones.

IMPUROS: son aquellos que realizan operaciones tanto en el mercado interno como externo. En este caso podrá solicitarse la devolución del IVA vinculadas a las operaciones de exportación, siempre y cuando el crédito fiscal por tales bienes, no esté vinculado con consumos en el mercado interno y esté vinculado a las operaciones de exportación de madera directa o indirecta.

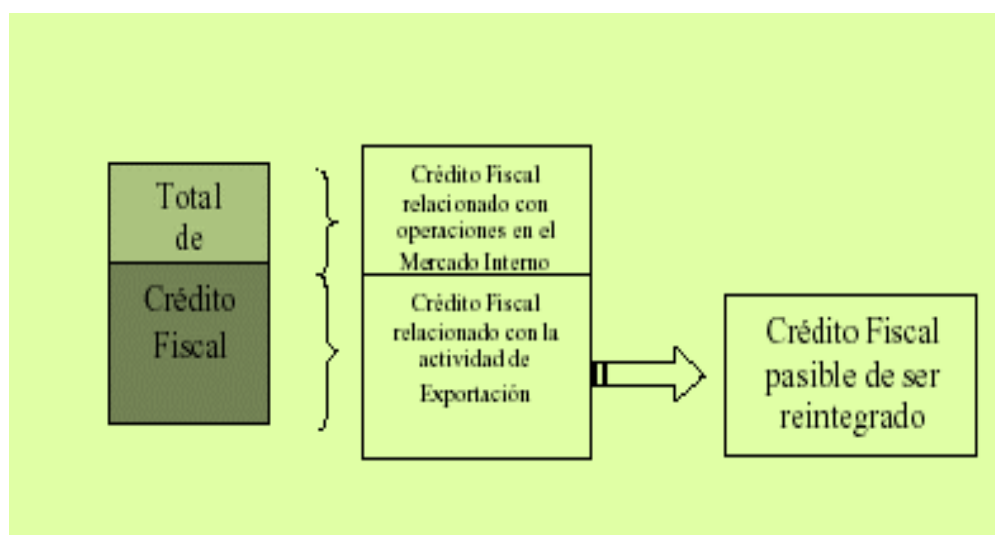
Capítulo III

Procedimiento para el recupero

Al existir dos clases de exportadores, se presentan dos situaciones:

- Exportadores que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo, al no existir ventas en el mercado local, no se genera Débito Fiscal, por lo cual todo el crédito fiscal facturado por sus proveedores de insumos y servicios es acumulado como saldo a favor.
- Exportadores que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, al realizar ventas en el mercado local se genera Débito Fiscal el cual podrá ser cancelado tanto con el crédito fiscal vinculado al mercado interno como el vinculado a las exportaciones.

Es importante comprender, que solamente debe considerarse el Crédito Fiscal relacionado con la actividad de exportación a fin de solicitar el reintegro, razón por la cual de existir una actividad mixta que implique operaciones de exportación como así también en el mercado interno, deberá realizar la correspondiente apropiación a fin de obtener el monto por el cual se solicitará el reintegro.



La apropiación se realizará mediante el siguiente procedimiento, que deberá aplicarse cuando se trate de operaciones relacionadas indirectamente con las operaciones comprendidas en la Resolución General 2000/2006:

a) se determinará el coeficiente que resulte de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación -neto del valor de los bienes importados temporariamente, en su caso- por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectuaron las operaciones que se declaran,

b) el importe del impuesto computable resultará de multiplicar el total de dichos créditos por el coeficiente obtenido según lo previsto en el inciso a) precedente.

Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario - según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente- deberán ajustarse al determinar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones citadas en el inciso a). Dicho ajuste se exteriorizará en la solicitud interpuesta por el período mencionado.

En caso que no se efectúe una solicitud por el citado período, deberán ingresar las sumas solicitadas en exceso en el transcurso del año calendario considerado, de corresponder. Dicha obligación deberá cumplirse al vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial.

Lo dispuesto en los puntos a) y b) no será de aplicación en los casos en que pueda establecerse la incorporación física de bienes o la apropiación directa de servicios, ni cuando por la modalidad del proceso productivo se pueda efectuar la respectiva imputación.

El impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones a que se refiere la presente resolución general, realizadas en el período y hasta la concurrencia del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del gravamen.

En consecuencia los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, que 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.

Aplicativo

Para solicitar el recupero, el exportador deberá utilizar el programa aplicativo "IVA-SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO-Versión 5.0". Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá el formulario N° 1016,

el cual el exportador deberá presentar para formalizar la solicitud ante la dependencia correspondiente, junto con la siguiente documentación:

Formulario de declaración jurada N°404, generado por el respectivo programa aplicativo.

Dictamen de contador público independiente respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

De resultar aceptada la presentación, se le entregará al exportador el duplicado sellado del formulario de Declaración Jurada N° 404 y un acuse de recibo, como constancia de recepción. La fecha de dicha recepción será considerada fecha de presentación de la solicitud.

La AFIP tiene 6 días para requerir subsanar omisiones y deficiencias, si no lo requiere, la solicitud se considerará formalmente admisible desde la fecha de su presentación.

Admitida la solicitud, la AFIP deberá expedir comunicación de pago, autorización de transferencia o acreditación o en su defecto las deducciones pertinentes dentro de los 15 días hábiles. En el caso de devoluciones, el pago se hará efectivo dentro de los 5 días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de emisión de la comunicación.

El recupero del Impuesto al Valor Agregado facturado procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones la alícuota general del Impuesto al Valor Agregado (21%). El exceso del límite podrá trasladarse y solicitarse su recupero en períodos posteriores.

Cada exportador podrá interponer una sola solicitud por mes de exportación. Esta solicitud podrá ser interpuesta a partir del día 21 del mes siguiente a aquel en que la exportación fue perfeccionada, en tanto y en cuanto se haya presentado la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a dicho período fiscal. En este sentido, las exportaciones se considerarán perfeccionadas con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque.

Exportadores que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo:

Los responsables que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno y externo, deberán ajustar las solicitudes al procedimiento de imputación que se establece en el Anexo V Apartado B) de la RG 2000/2006.

A continuación se detalla el procedimiento a seguir:

En primer término corresponde determinar el impuesto que adeuda por sus operaciones gravadas, que surgirá de la diferencia entre débitos fiscales por operaciones

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

Si de lo expuesto resulta un saldo a pagar, se compensará con los conceptos mencionados en el artículo 27 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

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

El monto cuya acreditación, devolución o transferencia se solicita deberá ser deducido de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes en que se efectúe la presentación.

Condiciones para acceder al beneficio del Régimen General de Reintegro

De acuerdo lo establecido por el artículo 4 de la RG 2000/2006, a fin de acceder al beneficio del Régimen General de Reintegro, el exportador deberá cumplir los siguientes requisitos:

1. No haber sido querrellado o denunciado penalmente por cuestiones del ámbito aduanero o previsional y/o impositivo.
2. No haber sido querrellado o denunciado penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas o aduaneras, propias o de terceros.
3. No estar involucrado en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex-funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concurra la situación procesal indicada en el primer punto.

Quedan comprendidos en la exclusión prevista en los tres primeros puntos, las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los citados puntos.

Certificaciones:

A continuación nos ocuparemos de las certificaciones y demás formalidades que deben ser cumplidas en las solicitudes de recupero del impuesto al valor agregado.

Informe especial de contador público

Está establecido en el artículo 43 de la ley de IVA así como en el artículo incorporado a su continuación la obligación de que las solicitudes sean presentadas acompañadas de un dictamen de contador público independiente quien debe expresarse sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto cuyo recupero se solicita.

A tales fines la AFIP estableció en la resolución general 2000/06, las reglas a las que deberá ajustarse el profesional, para lo cual remite básicamente a lo establecido en la Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE, referida a "normas sobre auditoría".

Estas pautas y alcances se refieren a procedimientos de auditoría que deben ser aplicados por los profesionales en ciencias económicas a los fines de expedirse acerca de los mencionados saldos a favor del contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado. En virtud de la aplicación de los referidos procedimientos, el contador público debe expedir el informe especial que habilita, entre otros elementos, al contribuyente titular del aludido saldo a favor, para su recupero.

Cabe mencionar que se trata de un informe especial de contador público y no de una mera certificación, lo que implica un grado de responsabilidad mayor, así como de quien lo extiende debe tener el carácter de contador público independiente, acorde con las reglas profesionales que rigen la materia.

Precisamente el carácter de "informe especial" implica que los procedimientos de control se apartan de las normas de auditoría generalmente aceptadas, para atenerse a las que las mencionadas normas de la profesión han aprobado para este tema específico.

Obviamente la firma del contador debe estar autenticada por el consejo profesional o entidad en la que se encuentre matriculado.

Según la citada resolución general, los papeles de trabajo elaborados por el contador público deben ser conservados por este para ponerlos a disposición del organismo en caso de ser requeridos.

Por su parte el profesional actuante debe efectuar la consulta al archivo de información de proveedores, con arreglo a las siguientes reglas:

- ✚ El contador debe estar inscripto en la AFIP.
- ✚ Debe solicitar, en la dependencia en la que se encuentra inscripto, mediante nota suscripta por él y con la firma legalizada por el consejo o entidad correspondiente, el código de usuario y la clave de acceso al sistema informático en el que se encuentra el archivo de información de proveedores.
- ✚ La consulta debe efectuarla por proveedor y para el mes de la solicitud, en la página web habilitada en la dirección www.afipreproweb.gov.ar.

Para efectuar la consulta deberá ingresar como datos:

- ✚ Clave de acceso y clave única de identificación tributaria del contador (CUIT)
- ✚ Clave única de identificación tributaria del proveedor
- ✚ Mes y año de la consulta

La respuesta del sistema se exteriorizará en un reporte, que además de individualizar al contador público mediante la indicación de la CUIT, identificará al proveedor consultado, al mes y año de la consulta, estableciendo el código de respuesta obtenido.

Plazos:

En relación con los plazos que deben tenerse en cuenta en las solicitudes de recupero, cabe señalar que la resolución dispone:

- ✚ Que las mismas pueden ser presentadas una sola vez, por cada mes, a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento siempre que haya sido presentada la declaración jurada del IVA correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento. La solicitud deberá estar acompañada por un informe especial extendido por contador público. A tal fin, serán de aplicación los procedimientos dispuestos por la resolución profesional pertinente.
- ✚ Que deben encontrarse presentadas, al momento de solicitarse el recupero, lasto correspondiente y, en su caso, las vencidas a la fecha de la solicitud si la presentación se hiciera con diferimiento, así como la del mes anterior a ésta.
- ✚ Que el plazo para que el juez administrativo se expida es de 15 días.
- ✚ Que el plazo se suspende mientras se registren incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas vencidas por obligaciones impositivas o previsionales.

Una vez formalizada la presentación de la solicitud los sujetos deberán informarse en todos los casos respecto del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia de deudas liquidadas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad formal de la Recupero por exportaciones de bienes solicitud, y lo deberán efectuar dentro del plazo de 6 días hábiles administrativos, transcurrido dicho plazo sin que se realice la registración la solicitud no se considerará formalmente admisible hasta el cumplimiento de la misma.

A dicho fin ingresarán mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo y seleccionarán la opción "recupero de IVA por exportaciones - Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias", registrando en el mencionado servicio de la clave fiscal su conformidad o no, respecto del detalle de incumplimientos exhibido y obteniendo la respectiva constancia.

La aprobación de la Administración Federal de Ingresos Públicos¹⁵:

A partir de la presentación, el juez administrativo tiene un plazo de 6 días para requerir que se subsanen eventuales omisiones o deficiencias. En tal caso debe otorgarse un plazo no inferior a 5 días para subsanarlas, bajo apercibimiento de disponer el archivo de las actuaciones en caso de incumplimiento. Si transcurren los 6 días mencionados sin que el juez administrativo formulara el requerimiento, se considerará formalmente admisible la solicitud desde la fecha de interposición.

Desde esa fecha de admisibilidad formal, el juez administrativo tiene un plazo de 15 días para emitir una comunicación de pago o de autorización de transferencia, acto administrativo que, sin constituir una resolución en los términos en que se considera legalmente a un pronunciamiento definitivo de juez administrativo, será considerado como constancia del trámite de recupero realizado.

Ello en razón de que el pago o autorización de transferencia está concebido en el nuevo régimen, como resultante del sólo cumplimiento de requisitos formales y del informe especial de contador público. A partir, de ello, el importe recuperado queda sujeto a las reglas de la fiscalización durante el tiempo de la prescripción, pero una vez efectivizado el pago o la transferencia.

En igual plazo corresponde, en su caso, que el juez administrativo emita constancia de observaciones.

En el caso de solicitudes de devolución, hay que agregar un plazo de 5 días para la efectivización del pago, a contar después del cumplimiento de los 15 días ya citados.

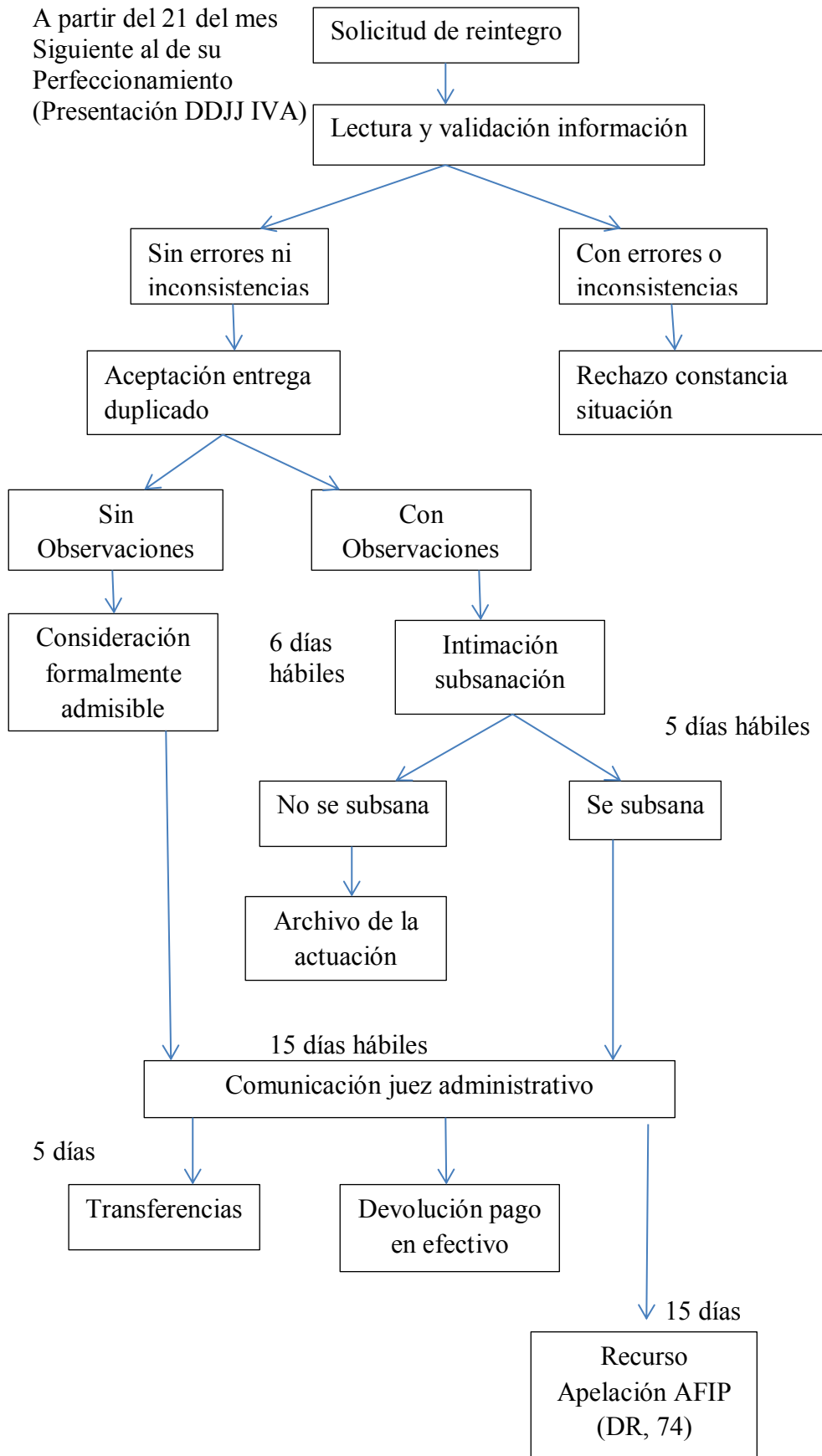
Cuando se trate de solicitantes que no hayan hecho presentaciones en los últimos 24 meses, el plazo de 15 días se extiende a 30 días, al que también se le agregan los 5 días necesarios para la efectivización del pago, en caso de solicitudes de devolución.

FIGURA 1: ESQUEMA DE PRESENTACIÓN¹⁶:

¹⁵ AFIP RG 2000/06 ART: 23, 24 y 25

¹⁶ Fuente: KERNER, Martín, Recupero IVA Exportadores. Solicitud de Recupero de IVA vinculado con operaciones de exportación en <http://www.docstoc.com/docs/3253178/recupero-iva-exportadores-impuesto-al-valor-agregado-solicitud-de-recupero> mayo/2011

A partir del 21 del mes
Siguiendo al de su
Perfeccionamiento
(Presentación DDJJ IVA)



Vías recursivas

Frente a las detracciones que pueda resolver el juez administrativo, el solicitante podrá:

- ✚ Interponer un recurso de apelación dentro de los 15 días de notificado, el cual será presentado ante el funcionario que dictó el acto administrativo.
- ✚ Presentar una nota de disconformidad⁵⁸ ante el juez administrativo, dentro de los 15 días hábiles a la notificación de la comunicación respecto de los comprobantes no aprobados, en la medida que:
 1. La cantidad de comprobantes no exceda de 50 y
 2. El monto total del crédito fiscal sujeto a análisis sea inferior al 5% de la solicitud.

Una modificación sustancial dispuesta por el Decreto n° 959/01¹⁷ fue exigir que las solicitudes deberían ser acompañadas por un informe profesional emitido por un contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado por las operaciones de exportación cuyo recupero se solicita.

Artículo 74 - Decreto reglamentario procedimiento tributario

Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19.549¹⁸.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.

¹⁷ DECRETO 959/2001 Competitividad al régimen de exportaciones. Modificación de las Leyes de Impuestos al Valor Agregado (t.o. 1997) y sus modificaciones y a las Ganancias (t.o. 1997) y sus modificaciones y del Decreto N° 803/2001.

¹⁸ Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo

Exclusiones para el recupero del crédito fiscal

Quedan excluidos para poder solicitar el recupero del Impuesto al Valor Agregado los contribuyentes que no cumplan con los requisitos que se detallan:

Subjetivas:

- a) Quienes hayan sido querellados o denunciados (Ley penal tributaria y en las normas del Código aduanero)
- b) Quienes hayan sido querellados o denunciados por delitos comunes en cuanto a incumplimientos de las obligaciones impositivas o aduaneras.
- c) Quienes cuenten con causas penales
- d) Quienes tengan obligaciones incumplidas en materia impositiva, aduanera o previsional, a la fecha de la solicitud.
- e) A quienes se le hubiesen detectado inconsistencias en sus presentaciones en materia impositiva, aduanera o previsionales

Objetivas:

- a) Facturas o documentos que tengan más de 48 meses de antigüedad.
- b) Solicitudes en las cuales la AFIP hubiera detectado ilegitimidad o improcedencia del impuesto reintegrado.
- c) Solicitudes que incluyan montos ya reintegrados.

Capítulo IV

Problemática Actual de las exportaciones

Dado que el universo bajo estudio está representado en su gran mayoría por pequeñas y medianas empresas, nos vemos en la necesidad de investigar los mecanismos e incentivos que brinda el Estado para el crecimiento de estas empresas que contribuyen al desarrollo de nuestro país.

Las exportaciones argentinas se encuentran concentradas en muy pocas partidas arancelarias, por lo que se puede citar una lista de problemas que las afectan:

- ✚ El sistema económico continúa exportando mayoritariamente productos primarios, o derivados de los mismos, con poco valor agregado.
- ✚ No se dispone de un núcleo de empresas pujantes y competitivas que salga a vender nuevos productos argentinos al exterior.
- ✚ Faltan programas de estímulo para la exportación de sectores económicos no tradicionales.
- ✚ No se dispone de apoyo técnico y financiero suficiente para el desarrollo de nuevos proyectos de exportación.
- ✚ Se necesita intensificar y concentrar el trabajo de inteligencia comercial que apunte a descubrir oportunidades de nuevos productos para el país.
- ✚ Se necesita intensificar la asistencia comercial para exportar productos con mayor valor agregado a los tradicionales.
- ✚ El sistema de derechos de exportación, reintegros e impuestos internos limita la posibilidad de lanzar nuevos emprendimientos de venta al exterior y de expandir el universo de productos argentinos en el mundo.
- ✚ La información estadística que se procesa y difunde regularmente no permite la detección de este problema ni estimula su análisis y búsqueda de soluciones.

El mundo no logra despegar. El comercio exterior de la Argentina muestra una lenta caída en los últimos cinco años. Desde el año 2011, en que alcanzó sus máximos valores históricos de exportación e importación, los mismos fueron reduciéndose año a año. En 2011 las exportaciones argentinas habían llegado a 84.000 millones de dólares y las importaciones a 74.000 millones. A partir de ese momento, ambas partidas iniciaron un lento y continuo retroceso. Respecto de su mayor valor en 2011, las exportaciones cayeron 4% en 2012; en 2013 se recuperaron un 2,6%; volvieron a caer un 17,7% en 2014; y en 2015 se redujeron un 17% hasta 56.700 millones de dólares. Si comparamos los valores de 2015 con los de 2011, observamos que las ventas externas se retrajeron 27.500 millones, un 33%, y las importaciones se redujeron un 19%, en 14.000 millones.

Esta caída de las ventas nacionales tuvo causas exógenas (que no dependen de nuestro país) así como responsabilidades propias por problemas estructurales que no se pudieron revertir.

COMERCIO EXTERIOR 2011-2016

Variable	2011	2012	2013	2014	2015	4 meses '15	4 meses '16
exportaciones	84.269	80.927	83.026	68.335	56.752	17.213	17.159
importaciones	73.992	68.508	74.002	65.229	59.787	18.195	17.219
saldo	10.347	12.419	9.024	3.106	-3.035	-982	-58

Fuente: elaboración de Aiera con fuente del INDEC

Más allá de los problemas mundiales, hay una serie de factores que dependen de decisiones y políticas que están en manos de los dirigentes e instituciones de nuestro país. Entre los mismos, encontramos principalmente tres:

1. Los problemas de competitividad de los productos con mayor valor agregado,
2. La alta concentración de las exportaciones de más valor agregado en pocos mercados de América Latina,
3. La reducción de la proporción de exportaciones con alto valor agregado.

No es ningún secreto que muchos de los productos industriales argentinos tienen problemas de competitividad. No sólo porque muchas veces sus precios son superiores a los de los principales países exportadores. Tienen problemas de competitividad por temas de sus escala de producción reducida; debido al costo de los fletes que los transportan; por el costo de las tasas de los créditos al que acceden las empresas productoras; por los problemas de logística que se necesita para movilizar la producción; por la falta de certificación de sus procesos productivos que demanda el mercado internacional; por las exigencias de atención al cliente y orientación a la demanda que exige el cliente global, entre otras razones. Todo ese conjunto de factores, sumados a los ya planteados por la incidencia de los tributos que no son reintegrados a los exportadores, hace que los productos de mayor valor agregado pierdan competitividad en el mercado mundial, que actualmente tiene una sobreoferta de bienes buscando ingresar a los países por diferentes (y no sólo tradicionales) vías.

Jurisprudencia

Caso 1)

“Tecnopel S.A. s/Apelación IVA” Se trata de un fallo del TFN – Sala A - Dictamen 34/2003 del 27/05/2003 toma relevancia porque se trata de la relación entre la casa matriz del extranjero y la filial en el país. Profundiza acerca de la definición de “*REPRESENTACIÓN*”.

En este caso se trata de los servicios prestados por una empresa argentina a una exportadora brasileña. El tribunal basa su fallo en la interpretación de la expresión “*REPRESENTANTE*”.

La filial firma un acuerdo por el cual presta servicios informáticos y de correspondencia a la casa matriz, dicho convenio no le impide prestar los mismos servicios a terceros.

El tribunal distingue entre dos definiciones de Representación:

- *Representante strictu sensu* (en sentido estricto, representa a su mandante extranjera comprometiéndola jurídicamente en argentina)
- *Representación de los productos*: gestor de negocios (no asume responsabilidad)

El tribunal interpreta que “*la empresa argentina actúa en representación de la empresa controlante y que la empresa extranjera estaría desarrollando, por intermedio de aquel, una actividad en el país, ya que no asume ninguna responsabilidad por la concreción de operaciones de venta ya que se realizan directamente entre la empresa extranjera y el importador, la empresa argentina no se hace cargo tampoco de fallas en los productos o faltas de entrega ni por cualquier otro problema entre el exportador y el importador, estando el cobro de la comisión supeditado a la realización de la exportación*”.

Esta diferenciación es fundamental para saber si estamos frente a una empresa que exporta servicios o no.

Será exportación de servicios si se trata de un gestor de negocios ya que la utilización efectiva del servicio la realiza la empresa extranjera en el exterior sin desarrollar actividad alguna en el país.

Caso 2)

Causa Codipa S. A. TFN – Sala C – 12/09/2003, Dictamen 28/2003.

Se trata de una Compañía Distribuidora de Papeles de origen canadiense dedicada a la venta de papeles y productos gráficos a nivel nacional e internacional. Aquí se concluyó que los servicios prestados por la empresa Argentina no constituían una exportación de servicios ya que no se limitaban solamente a la gestión comercial para la empresa extranjera, sino que la empresa también realizaba tareas de seguimiento, soporte y post venta de los productos canadienses en argentina, “*comprendiendo el servicio*

técnico, provisión de repuestos y accesorios originales de dichos productos y la asistencia y solución de quejas o reclamos a clientes” (de la empresa canadiense en el país) “por lo cual cabe entender que se trata de servicios aplicados en el país, constituyendo una etapa más del negocio de la empresa exportadora en el exterior, que realiza en el país por intermedio de su controlada”.

En este caso se ve que, como se trata de servicios tangibles, sobre bienes ubicados en el país, la pretensión de ubicar la utilización efectiva en el extranjero no se sostiene. Juntamente con eso se interpreta que los servicios prestados son una etapa más de la actividad realizada por la empresa extranjera y al ser prestados en el país, no puede considerarse una exportación de servicios.

Caso 3) Zona franca

Un caso especial lo constituyen las zonas francas. El dictamen 43/1997 analiza las disposiciones de la ley de zonas francas respecto al recupero del IVA crédito fiscal vinculado a las exportaciones y sus conclusiones son aplicables también a los servicios. La Dirección de Asesoría Legal concluye que las mercaderías que se introducen en estas zonas son consideradas una exportación suspensiva. Por lo tanto los proveedores del territorio aduanero revisten carácter de exportadores, supeditados a la efectiva remisión de bienes a terceros países. Concluye el dictamen que los exportadores pueden acceder al reintegro del IVA contemplado por el Art. 43 (Ley de IVA).

Dictamen 43/1997

Buenos Aires, 29 de julio de 1997

Fuente: Boletín D.G.I

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Legal. Zonas Francas. Exenciones. Reintegros por exportación.

El sujeto que desarrolla su actividad en el territorio aduanero general o especial, que ingrese mercaderías en una Zona Franca, sólo podrá acceder al régimen especial para exportadores cuando acredite el hecho del egreso de las mercaderías hacia terceros países.

Tanto el proveedor como el usuario de la Zona Franca –que incorporare valor a las mercaderías introducidas en el área–, una vez remitidas éstas a terceros países, podrían obtener el reintegro del impuesto correspondiente, concurrentemente y en relación con el valor agregado que cada uno de ellos añadió en su respectiva etapa.

Los bienes introducidos a la Zona Franca para su consumo relativo a las actividades propias del funcionamiento de la misma, como lo permite el art. 10 de la Ley 24.331¹⁹, resultaría aplicable al caso el art. 24 de la Ley 24.331, resultando por ende tales introducciones exentas del impuesto al valor agregado.

En cambio, en los casos en que se introduzcan bienes a la Zona Franca para su posterior

¹⁹ Ley 24.331 Zonas Francas

remisión a terceros países, o bien que incorporaren valor a las mercaderías que en definitiva resulten extraídas con destino a aquéllos, corresponde considerarlos no alcanzados en el impuesto al valor agregado, en tanto revisten el carácter de exportaciones suspensivas, de conformidad con el art. 27 de la Ley 24.331.

Con relación a las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en Zona Franca, es dable considerarlas no alcanzadas por el gravamen, habida cuenta de la disposición contenida en el art. 1, inc. c), de la Ley de Impuesto al Valor Agregado

A la luz de lo previsto por el art. 45 de la Ley 24.331, se concluyó que no se suscitan criterios normativos que enerven los criterios expuestos –postura ésta que abarca a las previsiones de las Leyes 5.142 y 8.092 y a su reglamentación–.

Caso 4)

Corte Suprema de Justicia de la Nación, “*Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIPDGI) s/ ordinario*”, sentencia del 27/12/2011.

Hechos: Bildown S.A. inició esta causa contra la AFIP, a fin de que se declarase la nulidad de las resoluciones que habían rechazado sendos pedidos de reintegro del IVA correspondientes a adquisiciones suyas vinculadas con productos que finalmente exportó, de acuerdo con lo prescrito por el art. 43 de la ley 23.349.

La jueza federal de Concepción del Uruguay, rechazó demanda. Para así decidir puntualizó que las impugnaciones del ente fiscal se centraron en el cuestionamiento de las operaciones realizadas con seis proveedores, bien porque las facturas emitidas por éstos carecían de ciertos requisitos reglamentarios, o bien porque de ellas no surgía que se hubiese perfeccionado el hecho imponible del gravamen pues ellos no habían presentado sus declaraciones juradas o no habían contestado los requerimientos del Fisco tendientes a dilucidar aspectos de la operatoria bajo estudio.

La Cámara Federal de Paraná revocó lo decidido en la instancia anterior y, en atención al desistimiento parcial formulado por la actora en su expresión de agravios, hizo lugar parcialmente a la demanda, ordenando en consecuencia el reintegro del IVA correspondiente.

Consideró, en síntesis, que si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable, la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que, de la prueba rendida en autos, a su juicio, se desprende la autenticidad de las compras efectuadas.

Señaló que del informe pericial contable -que no fue impugnado por las partes- se aprecia con detalle el circuito comercial de la actora en cuanto a la compra de sus insumos (frutas) para la elaboración del producto exportado (jugos). En efecto, allí consta, de manera pormenorizada, el circuito físico de la mercadería (camiones que la transportaban, conductor, tipo y cantidad de fruta, proveedor correspondiente, remito y

factura, etc.), como también el económico correspondiente a los abonos efectuados por la actora (órdenes de pago, emisión y entrega de cheques, débitos en cuenta bancaria, etc.).

Por ello, afirmó que existían elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica.

La Sentencia: La Corte confirmó la sentencia apelada, remitiéndose a los fundamentos de la Procuradora Fiscal que sostuvo lo siguiente:

En primer lugar, se parte de que ha quedado fuera de debate en esta instancia la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vincularon a Bildown S.A. con sus proveedores, las que fueron objeto de cuestionamiento por el ente fiscal, dado que la sentencia apelada las tuvo por debidamente acreditadas con el respaldo de la prueba producida -la cual, no fue objeto de cuestionamiento por parte del Fisco-.

Por ende, corresponde estudiar únicamente el agravio del Fisco fincado en la inteligencia de las normas federales involucradas (art. 43 y cc. de la ley del IVA, art. 34 de la ley de procedimiento fiscal y demás normas reglamentarias). Su queja radica, en síntesis, en que tales normas condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores.

Queda en claro aquí que la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como “crédito fiscal”, atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7° y 8°) pero, que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente “débito fiscal”, originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros.

Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del sub lite, pueda surgir el derecho al reintegro de ese “crédito fiscal” abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado ‘las mercaderías con ellos fabricadas (arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA).

Sentado ello, nada encuentro en la ley del IVA -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes.

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

Por otro lado, tengo para mí que pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice.

En efecto, no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc.7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).

CONCLUSIÓN

La realidad actual difiere de la norma establecida ya que no es tan sencillo ser un exportador en nuestro país.

El fisco, a través de sus trabas que imposibilitan a los exportadores poder ser beneficiados con la devolución, acreditación o transferencia de los créditos fiscales incurridos, hasta pasados los 2 años desde la fecha de las facturas emitidas por sus proveedores, con lo cual ese beneficio se termina transformando en un perjuicio para el exportador, y que, como consecuencia de ello, lo termina incorporado al costo de sus productos o servicios con la consecuente pérdida de competitividad con respecto a los precios de los bienes o servicios ofrecidos por otros países.

El actual modelo económico orientado hacia la exportación de bienes industrializados que agreguen valor a la cadena de comercialización permitiendo generar riquezas en nuestro territorio con las ventas de bienes y servicios fuera de nuestras fronteras, genera mayor cantidad de contribuyentes con el derecho de efectuar solicitudes de devolución. Para ello resulta importante destacar la importancia que tiene el correcto armado de la presentación a realizar ante la AFIP, la certificación de la veracidad de la documentación, la presentación de la "solicitud formal", el seguimiento posterior a la presentación tendiente a lograr del reintegro, y la intervención en la atención y cumplimiento de los requerimientos que emanen del fisco y que gracias a los beneficios de la ley de IVA y conforme lo autoriza la RG 2000/06 de la AFIP, los importes mencionados pueden ser devueltos, acreditados o transferidos a terceros por el fisco, dejando de ser el mismo un costo.

Se considera importante mencionar que como asesores (internos o externos) de dichas empresas será conveniente planificar adecuadamente el sistema de recupero de impuesto, a fin de evitar la acumulación de saldos a favor que perjudican financieramente a la empresa. Dicha planificación, en la medida que sea posible, deberá efectuarse paralelamente al modelo de negocio exportador, a fin de no estar detrás de los negocios sino a la par de los mismos.

Anexos

NOTICIA: <http://www.sinmordaza.com/noticia/332403-cuanto-le-debe-el-fisco-a-la-agroindustria.html>

“Más de 1,6 mil millones de pesos, sólo en el sector de la agroindustria, es el monto acumulado que el Fisco demora en devolver en concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), informaron a ON24 fuentes del rubro agroexportador.

El cuantioso pasivo por demora en devolución del crédito fiscal, que equivale a 165 millones de dólares al tipo de cambio oficial, ya causa pérdidas en el capital de trabajo de las empresas del sector que ingresa los dólares genuinos por agroexportación.

La norma que alcanza a esta operatoria (la Resolución General de la AFIP N° 2000/06), que tiene por objeto estimular las exportaciones de origen argentino, se propuso evitar transferir impuestos internos que pudieran generar sobre costos que afecten la competitividad de los productos nacionales. De ese modo, el reintegro era automático. Pero a fines de octubre del 2012, se conoció otra resolución (la N° 3397) que, con la aparente pretensión de perfeccionar los controles, terminó por trabar la devolución del IVA a la exportación.

La nueva normativa inhabilita para percibir en forma automática la devolución del IVA a quienes "se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal", sin establecer montos ni definiciones.

*Esos agregados remiten a un moroso sistema de fiscalización que puede insumir, según especialistas tributarios, **hasta dos años de trámites**, lo que en la práctica implica la pérdida del beneficio, exponiendo a **mayores costos a las exportaciones argentinas** y consecuentemente a la pérdida potencial de mercados (por encarecimiento de sus precios).*

Las "inconsistencias fiscales", al faltar una definición precisa, fundamentada e incontrovertible -señalan desde el sector-, exponen a la arbitrariedad y la discrecionalidad del órgano de aplicación, tornando al procedimiento en fuente de incertidumbre financiera, consideran especialistas tributarios.

Como consecuencia de esa norma, se encuentran trabadas la devoluciones del IVA y su transferencia a terceros, aun cuando se puede realizar todavía la compensación en el pago de otros tributos.”

NOTICIA: http://www.puntal.com.ar/noticia_eco.php?id=105806

Río Cuarto, Córdoba, Argentina. Lunes, 11 de Julio, 2016

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Recupero IVA Exportación

Por Cr. Federico García Córdoba

Este beneficio, poco conocido por empresarios PyMe de nuestro país, constituye una verdadera ventaja a la hora de lograr competitividad como exportador.

Principio de tributación el país de destino

El fundamento de este recupero radica en algunas cuestiones básicas de tributación internacional. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tributo que por su concepción grava el consumo. Es por esto, que la Organización Mundial de Comercio (OMC), de la cual Argentina forma parte, establece que las mercaderías deben ser gravadas en el país donde se van a consumir (país de destino). Esta es la razón por la que se paga el IVA en aduanas al hacer una importación, y por la que no se paga IVA al hacer una exportación. Se propone evitar la superposición de los gravámenes que alcanzan a los bienes y servicios transables a nivel mundial.

Generalidades del beneficio

Consiste en la restitución del IVA contenido en las compras de insumos y materiales de origen argentino incluidos en un producto exportado. Dicha devolución se origina en los bienes y/o servicios que componen el costo y son provistos generalmente por sujetos que revisten la calidad de responsables inscriptos ante el IVA, dentro del mercado interno.

¿Exportaciones exentas o gravadas?

Es importante aclarar cuál es el tratamiento fiscal que nuestra legislación le otorga a las exportaciones. La venta desde Argentina a cualquier país está gravada a tasa cero. ¿Qué significa esto? No se genera débito fiscal por estas operaciones. Sin embargo, su tratamiento tampoco es exento debido a que se puede recuperar el crédito fiscal contenido en las compras (si las exportaciones fuesen exentas, no se podría recuperar el IVA). Es decir que nuestro sistema tributario impone la neutralización del IVA en ventas al exterior (eliminando el débito fiscal) y la devolución (anulación) del impuesto abonado en el país a los proveedores del exportador.

Marco legal

El artículo 43 de la ley 23.349 de IVA establece que “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”. Esto significa que el crédito fiscal generado por compras vinculadas a exportaciones podrá ser, en primer término, destinado a saldar el débito fiscal de ventas en el mercado interno. Si luego de esta compensación sigue existiendo crédito fiscal, el estado prevé el modo mediante el cual restituirá dicho excedente.

Procedimiento

La Resolución General 2000 del año 2006 fue instrumentada para simplificar la reglamentación de la vieja 1351 (que tenía algunas falencias administrativas). Sin embargo, el trámite no deja de ser complejo, ya que el fisco debe cerciorarse que los pedidos estén correctamente respaldados con documentación. La experiencia de gestión profesional indica que puede realizarse en un periodo no mayor a 60 días.

A grandes rasgos, los pasos a seguir son los siguientes:

- *Preparación de documentación: facturas, hojas de costos y libros de IVA.*
- *Presentación de declaración jurada (Formulario 404) con detalle de facturas de venta, permisos de embarque, compras, apropiación de costos a las exportaciones y certificaciones contables.*
- *Seguimiento del trámite en agencia sede correspondiente.*
- *Contestación de requerimientos (surgen por defectos formales o por necesidad de ampliación de la información).*
- *Disposición del saldo para devolución (depósito en cuenta bancaria), compensación (contra otros impuestos, incluso cargas sociales) o transferencia a otras empresas.*

Beneficios

Las principales razones para solicitar este recupero son:

- *El IVA no recuperado se convierte en costo adicional de los productos exportados, disminuyendo la rentabilidad de la actividad.*
- *Mejora la competitividad respecto a otras firmas del mercado que no utilizan el beneficio.*
- *No genera ningún riesgo adicional de inspección o control por parte del fisco (por el contrario, resulta más sospechoso aquella empresa que pudiendo acceder no lo hace). La solicitud del recupero no significa exigirle al Estado más que el propio derecho otorgado por Ley.*

La creciente competitividad mundial obliga a los empresarios a prestar especial atención a este tipo de beneficios, que significan un importante e inmediato aporte al capital de trabajo.

Noticia: <http://www.cronista.com/economiapolitica/AFIP-paga-primero-deuda-vieja-de-reintegros-de-IVA-a-los-exportadores-20160323-0109.html#>

Fecha 23/03/2016

El titular de la Administración Federal de Ingresos Brutos (AFIP), Alberto Abad, reconoció que la deuda corriente por reintegro de IVA a los exportadores sale más lentamente, mientras el organismo se pone al día con el enorme stock de deuda recibido de la gestión anterior mediante un cronograma de pagos.

Si bien ante la consulta de El Cronista, la AFIP no informó la cifra exacta del stock, el ex titular de la AFIP, Ricardo Echegaray, había dicho los primeros días de diciembre pasado a la prensa que pensaba dejar el cargo pagando \$ 13.000 millones de reintegros de IVA a los exportadores, básicamente, aunque también había dentro de ese monto devoluciones por otros conceptos.

Pero la planilla de la recaudación del 1 de enero de este año consigna reintegros de IVA aduanero por sólo \$ 1.052 millones, lo que representó 31% más que igual mes de 2014.

Los reintegros de IVA a los exportadores responden a que las ventas externas están exentas del impuesto, por lo que los operadores del comercio exterior no tienen operaciones gravadas sobre las que descargar el IVA compras. Por eso, la AFIP debe devolvérselo y lo hace tras un análisis de las facturas para asegurarse de que las ventas sean genuinas.

Abad disertó ayer en un almuerzo organizado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y luego se sentó unos minutos a la mesa de los periodistas. Ante una pregunta de este diario, dijo que los reintegros de IVA muchas veces no se pagan porque la documentación no está en orden y las operaciones son cuestionables, pero a continuación reconoció que la AFIP está siguiendo un cronograma para saldar primero el stock de la deuda vieja con los exportadores.

Los \$ 13.000 millones que prometía pagar Echegaray representaron un 10% de la recaudación de ese mes de noviembre, por ejemplo, la que fue de \$ 129.489 millones.

Los reintegros de IVA durante 2015, en la era Echegaray, fueron de \$ 592 millones en enero, \$ 10 millones en febrero, \$ 1 millón en marzo, \$ 1350 millones en abril, \$ 1750 millones en mayo, \$ 1.200 millones en junio, \$ 1.500 millones en julio, \$ 850 millones en agosto, \$ 26 millones en septiembre y no se pagaron en octubre. En noviembre la AFIP abonó \$ 500 millones en reintegros de IVA.

En diciembre, a pesar de las promesas, los reintegros apenas superaron los \$ 1.000 millones.

Pero bajo la órbita de Abad a los exportadores tampoco les está yendo mucho mejor. En enero, la AFIP les reintegró \$ 719 millones y en febrero \$ 526 millones solamente.

Robotización

En otro orden, Abad comentó que se robotizará el análisis de todas las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes para que haya un primer filtro informático.

También contó mejoras en los controles electrónicos al agro y en la Aduana, y dijo que "el canal rojo para todas las valijas mientras pasan contenedores (con contrabando) por las fronteras del Norte es delirium tremens", por lo que se mejorará la "selectividad aduanera".

Abad alertó que se están investigando todos los planes de pago por el artículo 32 de la Ley de Procedimientos otorgados por Echegaray.

Bibliografía

Libros:

Dei, D. (2008). *La Tesis: Cómo orientarse en su elaboración*. Editorial Prometeo. Buenos Aires.

Sabino, C. (1992). *"Cómo hacer una tesis"*, Edición Ampliada. Editorial Lumen Hvmantas . Buenos Aires

Scavone, G. (2002). *"Cómo se escribe una tesis"*. Editorial La Ley. Buenos Aires.

Páginas Webb:

<http://www.cronista.com/economiapolitica/La-Justicia-otorgo-amparo-a-exportadores-por-reintegros-de-IVA-20150326-0036.html>

<http://pablofurnari.com/entrevista-a-pablo-furnari-revista-pymes-clarin-volver-a-exportar/>

www.afip.gov.ar

<http://www.aiera.org/pdf/info8.pdf>

<http://www.aiera.org/pdf/info32.pdf>

http://www.puntal.com.ar/noticia_eco.php?id=105806

Leves y disposiciones

Ley 11.683 de Procedimiento Tributario

Ley 23.349/97 del Impuesto al Valor Agregado

AFIP Resolución General 2000/06

Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo

Ley 25.986 Código Aduanero

Ley 24.331 Zonas Francas