

Recupero de IVA por Operaciones de Exportación

Trabajo de Investigación

POR

Daiana Abdala
Federico Bär
Fernando Battagion
Cecilia Belén Carrizo Restagno
Melisa Morach
Facundo Santana

DIRECTOR:

Prof. Edgardo Fernández



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO
Facultad de Ciencias Económicas

M e n d o z a - 2 0 1 1

Índice

Introducción	3
---------------------	----------

Capítulo I

El régimen de recupero de IVA por exportaciones: fundamentos teóricos	5
--	----------

A. CONCEPCIÓN TEÓRICA DEL RÉGIMEN	5
B. CONCEPTOS IMPORTANTES	6
1. Impuesto al valor agregado	6
2. Principios de tributación	6
3. Recupero IVA facturado	8
C. TERMINOLOGÍA BÁSICA RELACIONADA CON LA EXPORTACIÓN	9
1. Formas de recupero del impuesto	9
2. Exportador	10
3. Artículo 43. ley de IVA	11
4. Exportación	12
D. ASPECTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS	13
1. Categorización por tipo de actividad	13
2. Exportaciones propiamente dichas	14
E. ASPECTOS FORMALES Y DOCUMENTALES	17
1. Introducción	17
2. Requisitos comunes para todos los recuperos	17
3. Requisitos para exportaciones propiamente dichas	22
Enumeración	22
F. LOS TIPOS DE CONTROLES	24
1. Introducción	24
2. El dictamen del contador público independiente	25
3. Los controles: canal verde y canal rojo	26
4. Las particularidades del sistema simplificado	28

Capítulo II

Recupero por exportaciones de bienes	32
---	-----------

A. NOCIONES GENERALES	32
B. CONSIDERACIONES DEL RÉGIMEN	33
1. Perfeccionamiento de la exportación	33
2. Exclusiones subjetivas y objetivas	35
3. Límites del artículo 43 de la ley de IVA	36
4. Requisitos de los comprobantes	37
C. IMPUESTO FACTURADO	38
1. Afectación directa	38

2. Afectación indirecta	38
3. Ajuste anual	39
4. Consulta al archivo de datos de proveedores	41
5. Solicitudes de recupero	46
6. Exportaciones en consignación	49
7. Recupero por inversiones en bienes de uso	49
8. Imputación de créditos	53
9. Certificaciones y otros requisitos	53
10. Plazos	57
11. La aprobación de la administración	58
12. Compensación con sumas retenidas y percibidas	63
13. Exportaciones por cuenta de terceros	64
D. COMPENSACIÓN DEL RECUPERO DE IVA CON RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	67
E. CRÉDITOS FISCALES CON OPERACIONES DE DRAW- BACK	68
F. PRESCRIPCIÓN	69
1. Prescripción a favor del fisco	69
2. Prescripción a favor del exportador	70
G. APROBACIÓN DE LA SOLICITUD DE RECUPERO	70
H. VÍAS RECURSIVAS	71
I. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL	71
J. PLAZO DE CONSERVACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO	72
Conclusiones	73

Introducción

En los últimos años, por varios factores económicos internos y externos, se ha registrado en el país un fuerte incremento de las exportaciones, tanto de bienes como de servicios. 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 la solicitud del beneficio del "draw-back" y demás temas que se consideran importantes a la hora de optimizar el trámite.

El presente trabajo constituye una herramienta de consulta y orientación para los interesados, ya que en el presente y el futuro las empresas argentinas no pueden pasar por alto la posibilidad de vender sus productos o servicios al exterior, y dado la complejidad del procedimiento el rol del contador público como asesor, y persona interviniente ante la AFIP en la tramitación del recupero del IVA, es fundamental y de gran utilidad para que dicha solicitud se pueda realizar en forma ágil y segura, y así lograr su admisión formal.

CAPÍTULO I

EL RÉGIMEN DE RECUPERO DE IVA POR EXPORTACIONES: FUNDAMENTOS TEÓRICOS

A. Concepción teórica del régimen

Normalmente, los exportadores, para concretar sus operaciones, insumen bienes y servicios que les son provistos por sujetos, que revisten el carácter de responsables inscriptos frente al gravamen. Dichas adquisiciones contienen créditos que se convierten en créditos fiscales para los exportadores.

Estas adquisiciones de los exportadores debieron, en cada caso, generar los respectivos débitos fiscales en cabeza de los respectivos 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 las 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".

Estos estímulos a la exportación permitidos tienen por finalidad neutralizar la eventual influencia de impuestos interiores pagados, contenidos en el precio de un producto exportado. Dichos estímulos son medidas de carácter fiscal que

apuntan a cumplir con el principio de "país de destino", es decir que tratan, a través de distintas vías, de eliminar los impuestos argentinos contenidos en el precio de un producto exportado para que éste sea más competitivo.

En el apartado siguiente se describirá una serie de conceptos fundamentales a tener en cuenta.

B. Conceptos importantes

1. 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 ley. ¹

2. Principios de tributación

A los efectos del presente trabajo se entiende por exportación², a la salida del país, con carácter definitivo, de bienes y servicios transferidos a título oneroso, así como la remisión de sucursal o filial local a sucursal, filial o casa matriz del exterior. La salida del país se considera configurada con el cumplimiento de embarque.

En materia de comercio internacional existen básicamente dos métodos para que la aplicación de los tributos que gravan los bienes y servicios que se transfieren de un país a otro no se superpongan. Estos métodos responden a los principios que se mencionan a continuación.

¹ ARGENTINA, **Ley 23.349/97. Impuesto al Valor Agregado**, art. 8.

² ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 692/98**, art. 41.

a) Principio del país de destino

Según este principio el país del exportador no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país de destino (país importador), grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado. A su vez atribuye el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume, y reconoce la potestad tributaria de los países de los compradores.

Esto se da para neutralizar los efectos de los tributos internos, lo que va a ser logrado 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.

b) Principio del país de origen

Según el cual los productos exportados sólo tributan en el país productor o exportador, con independencia de su destino, ya sea consumo interno o exportación; además los impuestos están incluidos en el precio y se retiene toda la potestad tributaria para el país de origen, dejando a los países de los compradores sin la posibilidad de aplicar tributos.

c) Principio de tributación en Argentina

En nuestro país rige el sistema de tributación en el país de destino. En lo concerniente al IVA actualmente los artículos 8 y 43 de la ley del impuesto, disponen, respectivamente, la exención del IVA a las exportaciones y el derecho de los exportadores a recuperar el crédito fiscal pagado por los bienes y/o servicios necesarios para la producción y/o comercialización de los bienes a exportar, es decir, el crédito fiscal que resume la totalidad del tributo correspondiente a todas las etapas previas a la exportación.³

Por lo tanto, el logro completo de dicha neutralización, atento a la mecánica de liquidación y pago del citado impuesto en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, implica dos cosas:

- ✂ La exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior.

³ STERNBERG, Alfredo R., **El IVA y las exportaciones de bienes y servicios** (Buenos Aires, Aplicación Tributaria SA, 2006).

↪ La restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores.

Cabe citar las distintas expresiones doctrinarias existentes en esta materia. Por su parte Vázquez⁴, 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.

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 a 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"*.⁵

3. Recupero IVA facturado

La acreditación, devolución o transferencia se hará hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones, la alícuota general del IVA (21%) sobre el FOB exportado en pesos, neto de importaciones temporarias (artículo 6, RG 1351/02). El exceso del límite podrá trasladar y solicitar su recupero en períodos posteriores. Esta acreditación, devolución o transferencia está sujeta a los deberes y obligaciones que establezca la AFIP.

⁴ VÁZQUEZ, Francisco, **Reintegro del IVA por exportaciones** (Buenos Aires, Errepar, 1999), pág. 5.

⁵ STERNBERG, Alfredo R., **Los impuestos y el comercio exterior argentino** (Buenos Aires, Aplicación Tributaria SA, 2000), pág. 135.

Aquellos prestatarios y compradores que sean turistas extranjeros no podrán solicitar el recupero del IVA facturado por esta vía, sino que deberán hacerlo mediante el Régimen de devolución a turistas extranjeros (RG de la AFIP 380/99).

El derecho al recupero del IVA se tendrá sólo con el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por la AFIP, sin perjuicio de su posterior impugnación. Las solicitudes de los exportadores deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

El impuesto facturado proveniente de inversiones de bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación (puesta en marcha) de dichos bienes y su real afectación a las operaciones de exportación, y hasta la concurrencia del límite previsto en el artículo 43 de la ley de IVA (21% sobre el FOB neto exportado en el período). El excedente no podrá ser solicitado en recupero sino que "se pierde".

c. Terminología básica relacionada con la exportación ⁶

1. Formas de recupero del impuesto

La RG 2000/06 de la AFIP se ocupa de tres modalidades para acceder al recupero del impuesto: acreditación, reintegro y transferencia.

- ↪ ACREDITACIÓN CONTRA OTROS IMPUESTOS. La acreditación podrá solicitarse contra obligaciones que al momento de la presentación no se encuentren vencidas. Por ejemplo, anticipos de impuesto a las ganancias a vencer.
- ↪ DEVOLUCIÓN. El reintegro consiste en la devolución, total o parcial, de los importes que se hubiesen abonado en concepto de tributos interiores por esos bienes que se exporten a consumo a título oneroso o por los servicios que se hubieren prestado con relación a los mencionados bienes. El importe de

⁶ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Resolución General 2000/06**.

crédito fiscal a devolver por AFIP será acreditado en la cuenta bancaria cuya C.B.U. haya sido registrada previamente por el exportador.

✎ TRANSFERENCIA A TERCEROS. Los importes aprobados por AFIP se transfieren a un tercero.

La compensación (cuarta modalidad de recupero) queda reglada exclusivamente por las disposiciones de la propia ley del gravamen y de su decreto reglamentario, lo que implica que puede llevarse a cabo sin necesidad de consentimiento ni intervención previa del fisco en el propio mes de la compra o contratación de los insumos o servicios vinculados, al proveedor, y de su facturación por parte de éste.

Aquellos sujetos que sean agentes de retención de IVA podrán compensar los importes solicitados en devolución contra los importes correspondientes a retenciones/percepciones de IVA a ingresar. La presentación en este caso deberá hacerse dentro del mes en el cual se produzca el vencimiento de las obligaciones a compensar.

La compensación obviamente es un procedimiento que resulta utilizable sólo por parte de los exportadores impuros.

2. Exportador

Es aquél por cuya cuenta se realiza la exportación, ya sea que la misma se efectúe a su nombre o a nombre de un tercero. Dicho de otra manera, el exportador es el propietario de los bienes que se remesan al exterior, con independencia de que el documentante ante la autoridad aduanera sea él mismo, u otro sujeto que lo represente. Para este tema resulta conveniente conceptualizar la diferencia entre exportadores puros e impuros. Los primeros son los que realizan todas sus operaciones en el mercado externo, en cambio los impuros tiene simultáneamente ventas en el mercado interno y externo.

Interesa poner de relieve que el régimen de recupero del impuesto por exportaciones obliga a los exportadores, incluso a los caracterizados como "puros" a encuadrarse como responsables inscriptos en el gravamen.

El artículo 74 del pertinente decreto reglamentario establece que *"a los fines de lo previsto en el artículo 43 de la ley, se entenderá por exportador, a*

aquél que por cuya cuenta se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero".⁷

El artículo 1 de la RG 2000/06⁸ establece que los contribuyentes, responsables y demás sujetos que soliciten la acreditación, devolución o transferencia de los importes correspondientes al impuesto al valor agregado que les haya sido facturado, según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberán cumplir con las disposiciones de dicha resolución general que, en cada caso, se establecen:

1. Los exportadores, excepto los sujetos indicados en los incisos siguientes: las previstas en el presente título y en los anexos I, IV y V de la resolución general.
2. Los contribuyentes, responsables y demás sujetos que desarrollan las actividades encuadradas en los puntos 13, 14 y 26 del inciso h del artículo 7 de la citada ley y en el artículo 34 de su decreto reglamentario, y las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones en virtud de lo establecido por la ley del gravamen o por leyes especiales y los prestadores de servicios postales/PSP ("courier").
3. Los contribuyentes, responsables y demás sujetos que desarrollan las actividades encuadradas en el segundo párrafo del inciso b del artículo 1 de la citada ley: las establecidas en el título y en los anexos III, IV y V de la resolución general. Asimismo quienes reúnan las condiciones del anexo VI podrán solicitar la aplicación del régimen allí dispuesto.

3. Artículo 43. ley de IVA ⁹

El primer párrafo del artículo contempla la posibilidad de computar el impuesto al valor agregado contenido en las adquisiciones destinadas a exportaciones, para compensar el impuesto (diferencias entre débitos y créditos) generado por las operaciones gravadas realizadas por el mismo sujeto en el

⁷ ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 692/98**, *op. cit.*, art. 43.

⁸ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, *op. cit.*, art. 1.

⁹ ARGENTINA, **Ley 23.349/97...**, *op. cit.*, art. 43.

mercado interno, es decir ventas de bienes y prestación de servicio u obras en el país. Estos sujetos son los que antes describimos como "exportadores impuros".

En el segundo párrafo del citado artículo y en los que le siguen, la ley se ocupa del régimen que se aplica cuando el impuesto al valor agregado generado por las operaciones de mercado interno no alcanza a ser absorbido por el IVA contenido en las adquisiciones destinadas a las exportaciones.

Y es solamente en este caso cuando corresponde recurrir a los procedimientos tendientes a que el IVA, contenido en las adquisiciones destinadas a exportaciones, sea acreditado, devuelto o se permita su transferencia a favor de terceros.

4. Exportación ¹⁰

Dicho concepto está definido en el artículo 9 del Código Aduanero, según el cual, existe exportación cuando:

- ✚ Se extrae cualquier mercadería de un territorio aduanero.
- ✚ Mercadería es todo objeto que sea susceptible de ser importado o exportado, lo cual no necesariamente implica que deba tratarse de cosas muebles de carácter material.
- ✚ La extracción abarca a la que tiene lugar desde un territorio o área a otro al cual se aplican regímenes arancelarios y prohibiciones diferentes.

Específicamente en relación con el IVA la ley del gravamen no redefine el concepto sino que lo hace en su decreto reglamentario¹¹; estableciendo que se entiende por exportación a la salida de bienes del país; debiendo ser ésta definitiva, a título oneroso y abarcando a la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz, y viceversa.

La mencionada salida del país se considera configurada con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque.

La fecha de cumplimiento de embarque, determinará el período de solicitud de recupero de IVA en el cual se incluirá cada exportación.

¹⁰ ARGENTINA, **Ley 25.986 Código Aduanero**, art. 9.

¹¹ ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 692/98**, *op. cit.*, art. 41.

D. Aspectos objetivos y subjetivos

En esta sección se describirán los aspectos objetivos y subjetivos del régimen.

1. Categorización por tipo de actividad ¹²

El artículo 1 de la RG 2000/06 distingue cuatro tipos de sujetos comprendidos en el régimen de recupero de IVA por exportaciones, para cada uno de los cuales establece requisitos diferenciados que deben cumplir al solicitar el recupero del IVA que les haya sido facturado por adquisiciones destinadas a las respectivas operaciones:

1. Aquellos que podrían denominarse "exportadores comunes" con derecho al recupero por exportar cosas muebles, a quienes le resultan aplicables las condiciones generales establecidas para acreditar la legitimidad del IVA que les fue facturado por adquisiciones destinadas a las mencionadas exportaciones.
2. Los prestadores de los siguientes tipos de servicios, que gozan de un tratamiento asimilado al de las exportaciones propiamente dichas:
 - ↪ Transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua.
 - ↪ Locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior.
 - ↪ Trabajo de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes concebidos para el transporte de pasajeros y/o carga destinada a esas actividades; y en las utilizadas en la defensa y seguridad y de embarcaciones, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, como así también de las demás aeronaves

¹² ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, op. cit., art. 1.

destinadas a otras actividades, siempre que se encuentren matriculados en el exterior.

3. Los usualmente denominados "exportadores de servicios", o sea quienes efectúan prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.
4. Los "pequeños exportadores" a quienes resulta aplicable el denominado "régimen de recupero simplificado".

En el presente trabajo se tratarán las "exportaciones propiamente dichas", las cuales se desarrollan a continuación.

2. Exportaciones propiamente dichas ¹³

Según el Código Aduanero, sólo pueden ser consideradas exportaciones las operaciones que tienen por objeto mercaderías extraídas de un territorio aduanero. A los efectos del tema, el concepto de territorio aduanero no es el mismo que el de país, ya que dentro de la jurisdicción nacional existen varios territorios aduaneros. Es así que el territorio continental nacional es un territorio aduanero, y el área aduanera de Tierra del Fuego es otra, razón por la cual pueden existir exportaciones al extranjero y también a Tierra del Fuego.

1. EXPORTACIONES AL EXTRANJERO. Por supuesto, la generalidad de las exportaciones son las que están representadas por ventas realizadas al exterior, y como habíamos señalado, para ser consideradas como tales deben tener por objeto mercaderías, es decir cosas muebles.

Es por eso que, para evitar equívocos, habida cuenta que el régimen de recupero de IVA por exportaciones abarca también a una serie de otras operaciones que implican otro tipo de prestaciones efectuadas al exterior distintas de las mencionadas, nos referimos a aquellas como "exportaciones propiamente dichas".

2. EXPORTACIONES A TIERRA DEL FUEGO. Con respecto a éstas, corresponde poner de relieve que, desde el punto de vista aduanero, en principio, nada las

¹³ ARGENTINA, Ley 25.986..., op. cit., art. 9.

diferencia de las exportaciones al extranjero. Tampoco la ley del IVA distingue a unas exportaciones de otras.

3. CATEGORIZACIÓN POR LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS COMPROBANTES.¹⁴ La resolución general 2000/06 de la AFIP introduce otra clasificación, se trata de los comprobantes por adquisiciones destinadas a exportación de cosas cuyas características sean las siguientes:
 - ✦ Comprobante con antigüedad menor a 48 meses a la fecha de solicitarse el recupero del IVA correspondiente a los mismos, salvo:
 - a. Por adquisición de bienes de uso si se fundamentan por nota los motivos que determinan esa antigüedad.
 - b. Que correspondan a solicitudes rectificativas en las que no hubiese sido superado ese plazo contado desde la presentación original o rectificativa anteriores.
 - c. Que la sumatoria de los créditos fiscales vinculados sea inferior al 5% del monto total vinculado y dicho valor sea inferior a \$1.000.
 - ✦ Que correspondan a solicitudes que se encuentran en trámite o que se presentan como consecuencia de acciones de fiscalización originadas en la improcedencia de recuperos anteriores.
4. LOS EFECTOS DE LA CATEGORIZACIÓN. En definitiva, el efecto de encuadrar en una u otra categoría de las anteriores clasificaciones, ya sea por los tipos de operaciones de que se trata, o por los sujetos que solicitan los recuperos, o por los tipos de comprobantes de las adquisiciones generadoras de créditos fiscales, consisten finalmente en determinar el sistema por el que habrán de tramitar sus respectivos recuperos, a saber el “canal rojo” o verificación previa¹⁵, se trata de un sistema de control especial no automatizado por el cual se formalizan los siguientes:
 - ✦ Exportaciones de servicios.
 - ✦ Las que sean solicitadas por los sujetos con los antecedentes contemplados en el inciso a del artículo 4 de la RG 2000/06 de la AFIP, el cual establece que se encuentran excluidos del régimen los sujetos indicados en el artículo 1º, cuando:

¹⁴ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, *op. cit.*, art. 4.

¹⁵ *Ibidem*, Título IV.

- a. Hayan sido querellados o denunciados penalmente con fundamento en las Leyes n° 22.415/81 y sus modificaciones, y n° 24.769/97, según corresponda, siempre que se les haya dictado la prisión preventiva o, en su caso, exista auto de procesamiento vigente a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud.
 - b. Hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, propias o de terceros. Cuando el querellante o denunciante sea un particular -o tercero- la exclusión sólo tendrá efectos cuando concurra la situación procesal indicada en el punto 1 precedente.
 - c. Estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concurra la situación procesal indicada en el punto 1 anterior. Quedan comprendidos en la exclusión prevista en los puntos 1, 2 y 3, 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.
- ↪ Las referidas a comprobantes cuyas características correspondan a las contempladas en el inciso b del artículo 4 de la RG 2000/06.

Las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor a 48 meses calendario a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación para las facturas o documentos equivalentes:

1. Cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso siempre que se presente una nota en la que se fundamenten los motivos por los cuales el impuesto facturado correspondiente a la adquisición de bienes de uso tiene una antigüedad mayor a 48 meses.

2. Incluidas en presentaciones rectificativas, en los casos en que el límite de los 48 meses calendario, no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores con relación a dichos comprobantes.
3. Cuando la sumatoria de sus créditos fiscales vinculados resulte inferior al 5% del monto total vinculado, y dicho valor sea inferior a la suma de \$ 1.000.

Por el sistema automatizado, “canal verde”, o régimen general se tramitan todos los demás, salvo que se opte por el régimen simplificado para pequeñas exportaciones.

E. Aspectos formales y documentales ¹⁶

1. Introducción

A continuación se describirán los puntos fundamentales relacionados con las formalidades a tener en cuenta cuando presentamos una solicitud de recupero de IVA, considerando los requisitos y obligaciones a cumplimentar.

El 5º párrafo del artículo 43 de la ley del IVA establece que para tener derecho al recupero del IVA los exportadores:

- ✎ Deben cumplir los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas.
- ✎ Están obligados a determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen mediante declaración jurada practicada en formulario oficial (F 404 de la AFIP).

2. Requisitos comunes para todos los recuperos ¹⁷

En los artículos 45, 47 y 48 y en el anexo IV de la RG 2000/06 se establecen los requisitos formales que deben ser cumplidos en relación con todas las solicitudes que tramiten por el régimen de recupero de IVA por exportaciones, sin perjuicio de los requisitos específicos que se agregan para cada uno de los 3 siguientes tipos de operaciones:

¹⁶ ARGENTINA, **Ley 23.349...** op. cit., art. 43.

¹⁷ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, op. cit., arts. 45, 47 y 48 y Anexo IV.

- ↵ Requisitos para exportaciones propiamente dichas
- ↵ Requisitos para servicios asimilados a exportaciones
- ↵ Requisitos para exportaciones de servicios

a) Requisitos de los artículos 45, 47 y 48

Los mencionados artículos de la RG 2000/06 establecen las siguientes condiciones para los recuperos en general:

- ↵ Haber presentado todas las declaraciones juradas vencidas por cualquier concepto, relacionadas con las obligaciones tributarias (impositivas y previsionales).
- ↵ Haber cancelado o solicitar a la AFIP que cancele, por compensación con el recuperos, deudas por obligaciones con destino al sistema único de seguridad social.
- ↵ Las presentaciones que no correspondan realizar vía internet deben efectuarse en la dependencia en la que se encuentran inscriptos.
- ↵ Las notas en general deben formalizarse mediante el formulario "multinota" (F 206).

b) Requisitos del anexo IV

Los requisitos formales, que como se dijo, son comunes para todos los recuperos, incluyen el cumplimiento de las siguientes disposiciones:

- ↵ En relación con los comprobantes, la inclusión de los datos que condicionan su validez según el artículo 41 de la RG 100/98.
- ↵ En relación con la forma de pago, las establecidas en la ley Antievasión n° 23.345/10 y RG 1547/03.
- ↵ Las normas que regulan los regímenes de retención del IVA vigentes.
- ↵ Los capítulos A, retenciones efectuadas entre los días 1 y 15 de cada mes calendario; B, declaración jurada; C, ingreso del saldo resultante; de la RG 738/99, sus modificatorias y complementarias de corresponder.
- ↵ El título III de la RG 2000/06 (exportaciones por cuenta y orden de terceros), de corresponder.

Las obligaciones dispuestas en los incisos anteriores y en el capítulo A de la RG 738/99, sus modificatorias y complementarias, deberán encontrarse

cumplidas respecto del IVA facturado, con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud. La de los capítulos B y C de la citada resolución, deberán hallarse cumplidas hasta el sexto día del mes de la presentación de la solicitud.

Impuesto facturado, límites: a los fines previstos en el primer párrafo del artículo 6 de la presente resolución general, la nota consignará:

(1) RESPECTO DE LA OPERACIÓN QUE ORIGINA LA SOLICITUD

- ↵ Motivos por los cuales se excede el límite fijado en el mencionado artículo 43 de la ley del gravamen.
- ↵ Descripción de los bienes, obras o servicios objeto de la exportación.
- ↵ Precio neto o valor dado por los artículos 735 al 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda.
- ↵ Fecha en la que se haya perfeccionado la exportación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la presente resolución general.
- ↵ Monto nominal del impuesto facturado atribuible a la exportación.
- ↵ Especificación de la exportación: recurrente o estacional.
- ↵ Precio, si lo hubiera, de los bienes exportados en los mercados nacionales e internacionales.
- ↵ Margen de utilidad bruta.
- ↵ Beneficios adicionales derivados de regímenes de estímulo o promoción.

(2) RESPECTO DEL CONTRATANTE DEL EXTERIOR

- ↵ Apellido y nombres, denominación o razón social
- ↵ Domicilio

Lo dispuesto precedentemente será condición necesaria para poder trasladar a períodos posteriores las sumas que superen el límite establecido en el segundo párrafo del citado artículo 43.

A los fines de determinar el monto límite, a que hace referencia el tercer párrafo del artículo 6° de esta resolución general, se procederá de la forma que se indica a continuación:

- ✚ Se determinará el monto límite aplicando la alícuota general del gravamen vigente a la fecha de cada cumplimiento de embarque o documento equivalente, sobre el valor FOB en pesos.
- ✚ Se sumarán los valores FOB en pesos de cada permiso de embarque o documento equivalente.
- ✚ Se determinará el coeficiente que resulte de dividir la sumatoria de los montos límite determinados por la sumatoria de los valores FOB en pesos aludidos. Dicho coeficiente será la alícuota a consignar en el programa aplicativo.
- ✚ El importe del límite para dicho período fiscal resultará de multiplicar el total de valores FOB en pesos por el coeficiente obtenido precedentemente.

Los cálculos efectuados, de acuerdo al procedimiento establecido precedentemente, se exteriorizarán mediante la presentación de una nota, conjuntamente con el formulario de declaración jurada n° 404, la que contendrá los siguientes datos:

- ✚ Detalle de los permisos de embarque o documento equivalente
- ✚ Fecha de cumplimiento de embarque o documento equivalente.
- ✚ Alícuota vigente de cada permiso de embarque o documento equivalente
- ✚ Valor FOB en pesos
- ✚ Monto límite determinado.
- ✚ Alícuota que se consigna en el programa aplicativo.

c) Información a suministrar ¹⁸

De acuerdo con lo establecido en los artículos 10 y 11 RG 2000/06 de la AFIP, la información deberá suministrarse conforme se indica a continuación:

- ✚ El importe del impuesto que resulte de la factura o documento equivalente y de las notas de débito y de crédito referentes al mismo concepto, se detallará en forma individual.
- ✚ Para calcular los importes en pesos de las exportaciones cuyo valor FOB -neto del monto relativo a los bienes importados temporariamente, de corresponderse declara en el formulario de declaración jurada n° 404 generado por el

¹⁸ **Ibíd.**, arts. 10 y 11.

aplicativo a que se hace referencia en el artículo 10 de la presente resolución general, se aplicará el tipo de cambio comprador conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre de las operaciones del día hábil cambiario anterior al de la fecha de oficialización del permiso de embarque o documento equivalente.

d) Facturas o documentos equivalentes. Obligaciones

A fin de lo dispuesto en el artículo 9° RG 2000/06 de la AFIP, deberán constar en el cuerpo de la factura original los datos que seguidamente se detallan:

- ↪ Monto del crédito computable en la solicitud correspondiente
- ↪ Mes y año de la solicitud del punto anterior

La obligación establecida en el párrafo anterior podrá ser cumplida -a opción del exportador- mediante la utilización de un registro emitido a través de sistemas computarizados, que será confeccionado mensualmente y deberá conservarse en archivo a disposición del organismo para cuando éste así lo requiera.

El ejercicio de la opción anteriormente mencionada se informará a la AFIP mediante nota, que será presentada con un mes de anticipación al momento de habilitación del referido registro. Esta alternativa deberá ser mantenida, como mínimo, por el término de un año.

Asimismo, cuando se desista del uso del registro, deberá procederse en forma análoga informando dicha renuncia con un mes de antelación.

El mencionado registro contendrá, además de los datos enumerados en el primer párrafo, los correspondientes a los proveedores, en la forma que se indica a continuación:

- ↪ Apellido y nombres, denominación o razón social.
- ↪ Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).
- ↪ Tipo y número de factura o documento equivalente.
- ↪ Monto del Impuesto al Valor Agregado, consignado en la factura o documento equivalente.

La información contenida en dicho registro deberá estar ordenada por proveedor y, respecto de cada uno de ellos, por número de factura o documento equivalente.

3. Requisitos para exportaciones propiamente dichas ¹⁹

La RG 2000/06, establece específicamente para las exportaciones propiamente dichas, la obligación de presentar la documentación que se menciona en los siguientes párrafos.

Enumeración ²⁰

En su anexo I la resolución 2000/06 enumera los elementos a presentar con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia (artículo 1, inciso a).

Los sujetos indicados en el inciso a del artículo 1° de esta resolución general deberán, en forma conjunta, presentar los elementos que se detallan a continuación:

1. Documentación aduanera: cuando la exportación se efectúe a través del Sistema Informático María (SIM) no se requerirá la presentación de documentación aduanera.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá presentarse la misma cuando el juez administrativo lo solicite o las exportaciones no hayan sido tramitadas por el mencionado régimen. En ambos casos deberá acompañarse con:

- a. Copia del cumplido de embarque o factura, permiso de exportación simplificada, Decreto n° 855/97 y su modificatorio o permiso de rancho; según conste en los formularios pertinentes, de la exportación realizada, debidamente certificado por el funcionario aduanero interviniente en la operación, y copia de los comprobantes que acrediten el ingreso de los derechos de exportación salvo que, respecto de estos últimos, la presentación haya correspondido a exportaciones no alcanzadas por dichos tributos; en este caso se hará constar tal circunstancia en el rubro "Observaciones" del formulario de declaración jurada n° 404 por el

¹⁹ **Ibidem.**

²⁰ **Ibidem**, Anexo I.

programa aplicativo a que se hace referencia en el artículo 10 de la presente resolución general.

Cuando se trate de solicitudes vinculadas a operaciones de exportación realizadas al área aduanera especial, ley n° 19.640/72, la documentación mencionada en el párrafo anterior deberá presentarse únicamente a los fines de solicitar la acreditación del impuesto facturado.

- b. Copia del cumplido de embarque (sub régimen EC07) y fotocopia del cumplido de embarque (sub régimen ES01), con el ejemplar que obra en poder del responsable -para ser cotejado- debidamente certificado por funcionario aduanero interviniente en la operación de la exportación en consignación.
 - c. Documentación aduanera que permita establecer la procedencia de la solicitud formulada, en aquellos casos en los cuales -por la naturaleza de las operaciones involucradas- no se disponga de los elementos indicados en los puntos 1 y 2 precedentes.
2. El formulario de declaración jurada n° 404 generado por el programa aplicativo a que se hace referencia en el artículo 10 de la presente resolución general. En el mismo deberá consignarse indefectiblemente la siguiente información:
- a. Si existe o no vinculación económica con el/los proveedor/es.
 - b. Si se encuentra o no acogido a leyes especiales, decretos o regímenes especiales para desarrollar actividades u operaciones que reciben igual tratamiento que las exportaciones, indicando la norma respectiva.
 - c. Si mantiene o no deudas impositivas.
 - d. Si mantiene o no deudas de los recursos de la seguridad social.
 - e. Si se encuentra o no bajo el régimen de la ley n° 24.402/94. En este supuesto, deberá presentarse una nota indicando los datos de la institución prestamista y el monto adeudado a la fecha de la presentación, así como - de tratarse del impuesto derivado de compras o importaciones de bienes de capital destinados a actividades distintas de la minera- el monto de la cuota, datos que deberán proveerse convalidados por dicho banco.
 - f. Datos del contador certificante del informe previsto en el inciso c del artículo 13 de la presente resolución general.

3. Nota por cuadruplicado, según consta en el apartado A del anexo VIII -cuando se trate de transferencia- por cada cesionario a favor del cual se solicite la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro, suscripta por el cedente.
4. Fotocopia del poder o documento equivalente vigente que acredite personería del firmante, exhibiendo para su cotejo el original respectivo. Dicha presentación original no será obligatoria en el caso que se encuentre ya presentado ante la dependencia correspondiente.

F. Los tipos de controles

1. Introducción

Como consecuencia de la importancia del régimen que nos ocupa, se consideró necesario dedicarle una sección especial a los rigurosos sistemas de control a los cuales se somete.

Es así que, ya a partir del año 2001 se sumó a la labor de los funcionarios responsables de verificar las solicitudes de recupero de IVA por exportaciones, la intervención de los contadores públicos independientes para que auditaran determinados aspectos de las mismas.

En lo que ahora innova la RG 2000/06 es la intensificación de los controles automatizados que permiten reducir la intervención personal de los funcionarios de la AFIP en la ejecución de verificaciones, ya que los controles descansan en mayor medida en una estructura altamente informatizada.

De este modo se abren dos canales a la manera de los controles aduaneros:

- ↪ Por un lado, los recuperos sometidos únicamente a los nuevos controles automatizados, basados exclusivamente en "cruzamientos informáticos" de información, que en esta analogía podría considerarse el "canal verde".
- ↪ Por el otro, los recuperos que de acuerdo con lo establecido en los artículos 5 y 29 inciso c, además de sometidos a los controles anteriores, deben superar los controles de fiscalización especial, por el cual deben tramitarse los casos previstos en el título IV y en el anexo 12 de la RG 2000/06.

2. El dictamen del contador público independiente ²¹

El Decreto n° 959/01 incorporó el artículo, a continuación del artículo 43 de la ley del IVA, cuyo 2º párrafo establece que las solicitudes de recupero del IVA por exportaciones deben ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

La AFIP a través de la RG 2000/06²² fijó la finalidad, alcance y delimitación de las funciones de control a las que deben ajustarse los profesionales, sin perjuicio de las normas de tipo técnico-profesional en las que se especifican las labores que implica este tipo de auditoría y los contenidos en los informes respectivos.

Se trata de un informe especial y no de una mera certificación, lo que implica un grado de responsabilidad mayor, que además se aparta de las denominadas "normas de auditoría generalmente aceptadas" para atenerse a lo que los consejos profesionales han aprobado para este tema específico.

Entre las especificaciones aplicables cabe citar que:

1. La firma del CPN debe estar autenticada por el consejo profesional o entidad en la que se encuentre matriculado.
2. Los papeles de trabajo elaborado por el CPN deben ser conservados por éste para ponerlos a disposición de dicho organismo en caso de ser requeridos.
3. El contador debe estar inscripto en la AFIP.
4. 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 en el que se encuentra el archivo de información de proveedores.
5. La consulta debe efectuarla por proveedor y para el mes de la solicitud, en la página web de internet, habilitada en el sitio www.afipreproweb.gov.ar.

²¹ ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 959/01**.

ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06, op. cit.**, art. 21 y 22.

²² ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06, op. cit.**, art. 21 y 22.

La estructura para los respectivos anexos de las resoluciones citadas consiste en que, para cada objetivo de control, se describen los procedimientos sugeridos a llevar a cabo para expedirse en la materia.

Las resoluciones profesionales indicadas también aprueban un modelo de informe especial a ser emitido por el contador público independiente respecto de los saldos de IVA a favor amparados por el artículo 43 de la ley de IVA. El referido informe se sustentará, naturalmente en la realización de los procedimientos de auditoría que han sido mencionados previamente.

Tanto la RG 2000/06 como las emitidas por las ya citadas entidades profesionales, indican que la mayoría de las tareas de control relativas a los proveedores en cuya documentación figura discriminado el IVA recuperable total o parcialmente, no serán obligatorias en los casos que se describen a continuación:

- ↪ Facturas que fueron objeto de la retención a la alícuota normal dispuesta por las RG de la AFIP número 18/97 o 1394/02 o al 100% de la alícuota del impuesto siempre que se las haya ingresado o compensado.
- ↪ Facturas sobre las que no se hubiera practicado retención, por alguna de las siguientes razones:
 1. Proveedor es agente de retención
 2. Retención menor al mínimo
 3. Canje de granos y similares (RG 1394/02, artículo 6 primer párrafo)
 4. Proveedor con certificado de exclusión de la retención (RG 17/97,69/98 y 75/98).
- ↪ Solicitudes formuladas por no más de \$125.000 al mes y \$1.500.000 al año que encuadren en el régimen simplificado de recupero de IVA por exportaciones.
- ↪ El impuesto correspondiente a importaciones definitivas de cosas muebles.

3. Los controles: canal verde y canal rojo

Habíamos mencionado que se bifurcan los mecanismos de control en dos canales a la manera de los controles aduaneros.

a) Los controles canal verde

No corresponde control de la documentación ni físico de la mercadería.

El interesado se presentará con la solicitud de destinación al servicio aduanero, quien constatará los datos declarados y autorizará el retiro de la mercadería realizando un control de peso y cantidad e identificación de los bultos.

En este aspecto, la RG 2000/06 se ocupa de los recuperos sometidos únicamente a los controles automatizados o "canal verde", estando estos regulados en sus artículos 1 al 32 de dicha resolución; quedando excluidos los sujetos y operaciones que especifica en el artículo 4.

b) Los controles canal rojo ²³

En este caso el servicio aduanero a través de los agentes verificadores efectuará un control documental y físico de la mercadería. Estos están establecidos en la resolución como Controles de Fiscalización Especial, previstos en el título IV, artículos 43 y 44, cuyas principales disposiciones son las siguientes:

- ↪ Se aplica a sujetos y operaciones enumerados en el artículo 4 de la RG 2000/06, ya se categorizados anteriormente.
- ↪ Los controles de fiscalización especial se aplican luego de haberse completado previamente los controles automatizados.
- ↪ Se aplica también a las solicitudes rectificativas que pueden presentar los exportadores después de transcurridos 90 días de emitida la Resolución que culminó el trámite de recupero original siempre que el nuevo monto supere al original en 20%.
- ↪ Con respecto a la inclusión de este tipo de controles a las solicitudes que se encuentran en trámite o que se presentan como consecuencia de acciones de fiscalización originadas en la improcedencia de recuperos anteriores, se especifica que se aplicará a las que se interpongan con posterioridad según el cuadro siguiente:
 1. Las tres primeras solicitudes, cuando el IVA impugnado:
 - a. Esté comprendido entre el 5% y el 10% de lo solicitado, previo cómputo de las compensaciones que sean procedentes.
 - b. Sea inferior al 5% de lo solicitado y el exportador no ingrese el ajuste.

²³ **Ibidem**, art. 43 y 44.

2. Las doce primeras solicitudes, cuando:
 - a. El IVA impugnado sea superior al 10% de lo solicitado, previo al cómputo de las compensaciones que sean procedentes.
 - b. Se trate de:
 - Reincidencias dentro de los últimos 12 meses anteriores a la presentación de la solicitud.
 - Montos de IVA impugnado inferior al 5% de lo solicitado y el exportador no ingrese el ajuste.
 - No resultan aplicables a los recuperos sometidos a estos tipos de controles los plazos relativamente breves establecidos para que se emita la Resolución que culmina el trámite del recupero y para que se cumpla con el pago de la devolución solicitada, de 15 y 5 días respectivamente.
 - Se aplica también a las solicitudes rectificativas que pueden presentar los exportadores después de transcurridos 90 días de remitida la Resolución que culminó el trámite del recupero original siempre que el nuevo monto no supere al original del 20%.
 - No permiten optar por la cancelación de deudas por aportes y contribuciones del S.U.S.S.

4. Las particularidades del sistema simplificado ²⁴

El anexo VI de la RG 2000/06 está dedicado al denominado Régimen Simplificado, especificando en sus apartados a al c, los sujetos y operaciones que pueden o no canalizar a través del mismo, solicitudes de recupero de IVA por exportaciones.

a) Solicitud

Los sujetos comprendidos en las disposiciones establecidas por la resolución general n° 2000/06 pueden solicitar que la acreditación, devolución o transferencia del importe del impuesto facturado se efectúe conforme a lo

²⁴ **Ibíd**em, Anexo IV.

dispuesto en el Régimen de Reintegro Simplificado del Impuesto al Valor Agregado cuando:

1. El importe total de las solicitudes interpuestas, en los 12 meses inmediatos anteriores a aquél en que se realiza la presentación, no supere la suma de \$ 1.500.000. El precitado monto resulta comprensivo de la totalidad de pedidos formulados por cualquiera de los regímenes previstos (general, sujeto a fiscalización y simplificado).
2. Cada solicitud no exceda la suma de \$ 125.000, conformada exclusivamente por facturas o documentos equivalentes, cuya antigüedad no exceda de 48 meses a la fecha de la presentación.

b) Inicio de actividades

Para determinar el límite establecido en el primer punto del apartado precedente, será de aplicación el siguiente procedimiento cuando no hayan transcurrido 12 meses calendario, desde el mes de inicio de actividad hasta el inmediato anterior al de la presentación -ambos inclusive-, el monto que resulte del cociente entre el importe total de las solicitudes -régimen general, sujeto a fiscalización y simplificado- en el citado período y el total de meses que comprenda el referido lapso, deberá ser inferior o igual a la suma de \$ 125.000.

Asimismo en el caso que el importe indicado en el punto b del título anterior o el indicado en el párrafo precedente supere la suma de \$ 75.000, el solicitante deberá estar inscripto, a la fecha de solicitud, en el "Padrón de Pymes Exportadoras", creado por la Resolución n° 154/03 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del entonces Ministerio de la Producción.

c) Exclusiones

Quedan excluidas del presente régimen las solicitudes:

- ✎ Interpuestas por agentes de retención o por quienes se encuentren obligados a actuar como tales.
- ✎ Que deben tramitarse conforme al régimen de reintegro del impuesto atribuible a exportaciones sujeto a fiscalización.

d) Presentación de la solicitud. Requisitos y condiciones ²⁵

Para las solicitudes que se efectúen por este régimen regirá lo dispuesto en los títulos I, II, III y V de la resolución general N° 2000/06, con las excepciones, adecuaciones y requisitos que a continuación se detallan:

1. El formulario de declaración jurada n° 404 generado por el programa aplicativo "IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - Versión 5.0 reléase 3", que deberá exteriorizar la opción de inclusión en el presente régimen.
2. Cuando las disposiciones de los títulos I y II de esta resolución general hacen mención a las operaciones, responsables o sujetos comprendidos en el artículo 1, deberán considerarse incluidos en sus alcances, a los sujetos y operaciones del anexo VI de la RG 2000/06.
3. La presentación de la solicitud implicará la aceptación del presente régimen y la renuncia a toda acción o recurso contra las disposiciones que se dicten en su consecuencia.

e) Procedencia de la solicitud. Criterios de evaluación

La procedencia de la solicitud será analizada mediante la utilización de medios informáticos que permiten verificar, entre otros, los siguientes conceptos:

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

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

1. CATEGORÍA "A": ADMITIDO. Quedarán comprendidos en esta clasificación los importes respecto de los cuales se verifique la totalidad de las condiciones exigidas en los incisos a, b y c precedentes.

²⁵ **Ibidem.**

2. CATEGORÍA "B": NO ADMITIDO. Se incluirán en esta categoría los importes originados en facturas o documentos equivalentes respecto de los cuales, mediante la utilización de medios informáticos, no se verifique al menos uno de los conceptos detallados en los incisos a, b y c del primer párrafo de este apartado, así como aquellos emitidos por proveedores que:
- a. Según la información de la base de datos de este organismo, registren incumplimientos, a la fecha de solicitud, respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.
 - b. Tengan una relación entre los débitos y créditos, declarados en el período fiscal al que corresponde la documentación mencionada, que no guarde razonabilidad con su actividad.
 - c. Integren la base de contribuyentes no confiables.
 - d. Declaren débitos fiscales en el período fiscal de la fecha del comprobante informado, que evidencien insuficiencia respecto de los montos de impuesto facturado en los comprobantes emitidos que forman parte de la solicitud.
 - e. Hayan sido informados con documentos cuyo tipo y numeración no se encuentra en un rango de Código de Autorización de Impresión (CAI) autorizado y vigente a la fecha de su emisión.

CAPÍTULO II

RECUPERO POR EXPORTACIONES DE BIENES

A. Nociones generales

La RG 2000/06 está estructurada sobre la base de un régimen único y general para formular las solicitudes de recuperó, el que sustenta en el cumplimiento de requisitos formales, esencialmente:

- ↵ Consultas informáticas a base de datos de proveedores.
- ↵ La actuación de los exportadores en su carácter de agente de retención.
- ↵ Un informe especial de contador público independiente acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar.

Este régimen general ha sido concebido con una fiscalización "ex – post" respecto del pago de la suma cuyo recuperó se solicita, o de la autorización de la respectiva transferencia.

Solo prevé la norma para casos excepcionales puntualmente enumerados, la tramitación del recuperó, o de una parte del mismo, a través de un régimen especial sujeto a fiscalización previa.

Unas de las principales exigencias del régimen general es el cumplimiento de requisitos formales. En el caso de las exportaciones propiamente dichas tales requisitos son:

- ↵ Cumplimiento de las normas sobre facturación.
- ↵ Cumplimiento de las normas referidas a medios de pago.
- ↵ Cumplimiento de las normas sobre actuación de agentes de retención e información e ingresos de las sumas retenidas.
- ↵ En su caso, cumplimiento de las normas referidas a la actuación de los operadores con granos y similares.

- ↪ De tratarse de exportaciones por cuenta de tercero, cumplimiento de las respectivas disposiciones contenidas en la propia resolución general.

B. Consideraciones del régimen

1. Perfeccionamiento de la exportación ²⁶

La resolución general expresa que la exportación se considera perfeccionada:

1. Para los exportadores, excepto los sujetos indicados en los apartados siguientes, con la constancia del cumplido de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque, fecha que deberá surgir del permiso de embarque certificado por el funcionario aduanero interviniente. En el caso que intervengan dos o más aduanas, ya sea que se cambia de medio de transporte o no, o sea que en todos los casos, se entenderá perfeccionada la operación en la fecha de intervención de la última aduana.

Precisamente cuando intervienen dos o más aduanas y se trata de un "tránsito terrestre", la última aduana o aduana de salida, debe tramitar y remitir a la aduana de registro un documento denominado "tornaguía", por la que da cuenta de la salida de los bienes del país. La recepción y registro de la señalada tornaguía habilita a la aduana de registro a entregar constancia de perfeccionamiento de la exportación a quien la llevó a cabo, quien depende de tal certificación para formular la certificación de recupero del IVA.

Cuando la salida de los bienes del país se efectúe bajo el régimen de exportación en consignación -sub régimen ESO1-, la operación se considerará perfeccionada en el momento en que se registre la exportación definitiva para consumo -sub régimen EC07-.

2. Para los sujetos indicados en el inciso b del artículo 1 de esta resolución mediante la documentación que para cada caso se indica seguidamente:

²⁶ **Ibidem**, art. 3.

-
- a. TRANSPORTE MARÍTIMO Y DE LOCACIÓN Y/O SUBLOCACIÓN A CASCO DESNUDO O DE FLETAMENTO A TIEMPO O POR VIAJE. Constancia de entrada y salida del buque, firmada por su capitán y certificada por la Prefectura Naval Argentina.
 - b. TRANSPORTE AÉREO. Registro indicado en el punto 1.2.1 del inciso a del anexo II, de la presente resolución general o, en su defecto, factura mensual a que se refiere el punto 1.2.2 del inciso a de dicho anexo, certificada por la Fuerza Aérea Argentina.
 - c. TRANSPORTE TERRESTRE. Documentación intervenida por la autoridad de control de frontera (Dirección General de Aduanas o Dirección Nacional de Transporte Terrestre), de corresponder.
 - d. SERVICIOS CONEXOS AL TRANSPORTE INTERNACIONAL. Factura emitida, una vez concluida la ejecución o prestación y conformada según lo dispuesto en el punto 2.1 del inciso a del anexo II de la presente resolución general.
 - e. Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes, y de embarcaciones en todos los casos con los alcances del punto 26 del inciso h del artículo 7 de la ley del gravamen:
 - ↪ TRANSPORTE MARÍTIMO. Certificación de los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación emitida por un profesional en ingeniería naval, inscripto en el Consejo de Ingeniería Naval.
 - ↪ TRANSPORTE AÉREO. Registro de aeronaves. Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 4, cuyo cumplimiento da derecho al trámite de acreditación, devolución o transferencia de que se trata, la habilitación del mismo sólo quedará ratificada cuando el respectivo transporte, al cual se prestó el servicio conexo, quede perfeccionado conforme a lo establecido en los puntos 1, 2 ó 3 precedentes, según corresponda. La percepción parcial o total del precio de la prestación, no será suficiente para generar derecho a la acreditación, devolución o transferencia en los términos de esta resolución general.
3. PARA LOS CONTRIBUYENTES, RESPONSABLES Y DEMÁS SUJETOS INDICADOS EN EL INCISO C DEL ARTÍCULO 1. Con la factura por la que se documente la operación.

2. Exclusiones subjetivas y objetivas ²⁷

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

1. Las exclusiones subjetivas son las siguientes:

- ✦ Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente con sustento la ley Penal Tributaria y en las normas del código aduanero concernientes al contrabando.
- ✦ Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas o aduaneras, propias o de terceros.
- ✦ Quienes estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales. En este caso, así como en los anteriores, debe existir auto de procesamientos vigentes o visión preventiva decretada.

2. Las exclusiones objetivas son las siguientes:

- ✦ La factura o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor o igual a 48 meses a la fecha de interposiciones de las solicitudes, lo dispuesto anteriormente no resultará de aplicación para las facturas o documentos equivalentes:
 - a. Cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso siempre que se presente una nota en la que se fundamenten los motivos por los cuales el impuesto facturado correspondiente a la adquisición de bienes de uso tiene una antigüedad mayor a 48 meses.
 - b. Incluidas en presentaciones rectificativas, en los casos en que el límite de los 48 meses calendario, no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores con relación a dichos comprobantes.
 - c. Cuando la sumatoria de sus créditos fiscales vinculados resulte inferior al 5% del monto total vinculado, y dicho valor sea inferior a la suma de \$ 1.000.

²⁷ **Ibíd.**, art. 4.

- ↪ Solicitudes cuya tramitación esté en curso, cuando la AFIP hubiera detectado la ilegitimidad o improcedencia del impuesto reintegrado correspondiente a solicitudes anteriores.
- ↪ Solicitudes posteriores a aquellas en las que se hubiera observado, por parte del fisco, montos ya reintegrados.

Asimismo, todos estos casos de exclusiones implican que las solicitudes o en su caso los importes, tramitarán por el excepcional procedimiento sujeto a fiscalización previa.

No obstante lo expresado respecto de las facturas que tengan una antigüedad de 48 meses o más, la AFIP por su nota externa n° 2/03 aclaró que debe igualmente incluirse en una única presentación con las restante facturas o documentos equivalentes.

3. Límites del artículo 43 de la ley de IVA ²⁸

El artículo 43 de la presente establece límites cuantitativos para la procedencia del recupero:

- ↪ El que resulta de aplicar la alícuota del impuesto sobre el monto de la exportación.
- ↪ Cuando se exportan productos beneficiados con liberación de impuestos al valor agregado que, según la realidad económica benefician al propio exportador, en cuyo caso no puede excederse a lo efectivamente tributado.

El segundo párrafo in-fine pone como límite del IVA, la suma que resulte de aplicar la tasa del gravamen sobre el valor FOB de la exportación. En los casos en que se supere el aludido límite, la resolución requiere, para que prospere la petición por el excedente, la presentación de una nota complementaria en la que se deben expresar los motivos por los cuales se produce el excedente del tope referido, con indicación de una serie de datos correspondientes al valor de lo exportado, descripción de los bienes, carácter recurrente o estacional de la exportación, margen de utilidad bruta, datos del contratante del exterior, etc.

²⁸ ARGENTINA, Ley 20.631...op. cit., art. 43.

Vale la pena destacar a este respecto, que la presentación de la nota complementaria señalada, resulta condición para el traslado del excedente del crédito por encima del límite aludido, a los periodos siguientes, pero no habilita para solicitar su recupero más allá del tope referido.

Asimismo, en relación con el cálculo del límite en cuestión, de tratarse de la exportación de bienes que estén sometidos a una tasa reducida en el IVA (actualmente del 10,5%), el fisco se ha pronunciado en el sentido que igualmente podrá determinarse el tratado tope aplicando el 21% sobre el valor FOB, amparando de esta manera a las exportaciones de bienes tales como la fruta fresca, que si bien están alcanzadas con la tasa reducida, tienen una significativa porción de insumos tales como envases y acondicionamientos sometidos a la alícuota general. Este criterio es receptado en la resolución general.

4. Requisitos de los comprobantes

La resolución establece una serie de exigencias que deben cumplirse en relación con los comprobantes respaldatorios de las adquisiciones que genera el derecho al recupero:

↪ Por un lado:

1. Monto del crédito computable en la solicitud correspondiente.
2. Mes y año de la solicitud del punto anterior.

↪ Por otro lado, se especifica la información en el detalle que debe suministrarse con respecto a cada uno de los comprobantes: ²⁹

1. El importe del impuesto que resulte de la factura o documento equivalente y de las notas de débito y de crédito referentes al mismo concepto, se detallará en forma individual.
2. Para calcular los importes en pesos de las exportaciones cuyo valor FOB - neto del monto relativo a los bienes importados temporariamente, de corresponder- se declara en el formulario de declaración jurada n° 404 generado por el aplicativo a que se hace referencia en el artículo 10 de la presente resolución general, se aplicará el tipo de cambio comprador conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre de las

²⁹ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, **op. cit.**, Anexo IV, punto C.

operaciones del día hábil cambiario anterior al de la fecha de oficialización del permiso de embarque o documento equivalente.

c. Impuesto facturado

1. Afectación directa

La reglamentación establece un tratamiento para la forma de apropiar el impuesto facturado susceptible de ser recuperado por estar vinculado con operaciones de exportación.

En un principio nos encontraremos con lo que la resolución define como crédito fiscal de asignación directa. Bajo tal categorización se enumeran aquellos créditos fiscales provenientes de insumos que se incorporan físicamente al producto exportado que se pueda determinar en forma fehaciente que su utilización efectiva se encuentra vinculada estrictamente con la producción de bienes exportados.

Por otra parte es posible encontrarnos con ciertas modalidades de procesos productivos que nos permiten identificar qué bienes y servicios han sido incorporados al proceso productivo, pudiendo afectar el crédito fiscal, derivado de la adquisición de estos, en forma directa.

2. Afectación indirecta

El crédito fiscal de todos aquellos insumos sobre los cuales no se pueda atribuir una relación directa con los bienes exportados, entran en la clasificación de créditos fiscales con afectación indirecta.

Dentro de esta categoría se incluyen todos los bienes y servicios que no se incorporen físicamente al producto ni aquellos en los que por la modalidad del proceso productivo se pueda realizar la apropiación en forma directa, citando por ejemplo: luz eléctrica de oficinas administrativas, servicios de asesoramiento financiero-administrativo, etc.

A los efectos de apropiar los créditos fiscales indirectos, la RG 2000/06 establece un procedimiento específico³⁰, consistente en la determinación de un

³⁰ **Ibidem**, Anexo V, apartado A.

coeficiente, que resulta de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación -neto del valor de los bienes importados temporariamente, en su caso- por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectuaron las operaciones que se declaran, el cual, multiplicado a la totalidad del crédito fiscal de afectación indirecta, arrojará el IVA a computar en concepto de crédito fiscal indirecto.

El crédito fiscal estimado informado en cada solicitud deberá ser ajustado con el coeficiente definitivo que será determinado en el último mes del ejercicio comercial o año calendario (según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con estos requisitos, respectivamente).

En lo que respecta a la aplicación de coeficientes específicos, si bien dicha posibilidad no se encuentra mencionada en la RG 2000/06, existe la posibilidad de emplear coeficientes específicos cuando a través de distintas pautas se pueda llegar a determinar en qué proporción el crédito fiscal se halla vinculado con la producción de un determinado bien. A los efectos de la aplicación de estos coeficientes se deberá probar fehacientemente que los insumos utilizados y por ende, el crédito fiscal contenido en los mismos, se relacionan de una manera más precisa con los citados coeficientes que a través del uso del coeficiente general de afectación indirecta, lo cual permitirá de una forma más razonable afectar el crédito fiscal de tales insumos.

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.

3. Ajuste anual

Respecto de la determinación del crédito fiscal indirecto, el coeficiente de relación que se calcule para cada mes en que se interponga una solicitud de recupero debería, a efectos de minimizar las distorsiones con relación al coeficiente final o definitivo, acumular los valores de operaciones gravadas, no

gravadas y exentas de los meses anteriores desde el inicio del ejercicio comercial, siendo una estimación del coeficiente definitivo, ya que este último será aquel que acumule todas las operaciones del año fiscal o del año calendario para aquellos exportadores que no lleven anotaciones y no practiquen balances comerciales.

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

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

Asimismo, la RG 2000/06 aclara que si ocurriera, en el caso en que no se efectúe una solicitud en el último mes del ejercicio comercial y se determinase por aplicación del mecanismo de ajuste, un exceso en el crédito solicitado, esa diferencia deberá reintegrarse al vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial.

En la medida en que existiera un desfase entre el período de la solicitud presentada y el período fiscal de la declaración jurada de IVA esta obligación de reintegro de crédito fiscal sería de cumplimiento dificultoso, por no decir imposible, para el peticionante porque de no aplicar un mecanismo de cálculo del coeficiente acumulado tomaría conocimiento de esa diferencia con posterioridad al último mes del cierre del ejercicio comercial.

Adicionalmente, la resolución no aclara cómo se debe proceder si se plantea el caso inverso, vale decir, que se determine a raíz del ajuste anual que se solicitó crédito indirecto en defecto (a favor del exportador) pero teniendo en cuenta que en el último mes del ejercicio comercial, en el cual se efectúa el ajuste, no se interpuso solicitud de recupero.

Dada la problemática planteada, la respuesta extraoficial de la AFIP consistió en que si bien las diferentes dudas serán aclaradas mediante la emisión

de notas externas, respecto de este tema adelantó que para el caso de ajuste anual cuando no se presente una solicitud en el último período fiscal deberá cumplirse al vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al segundo período fiscal posterior al mes de cierre del ejercicio comercial.

4. Consulta al archivo de datos de proveedores

Este requisito consiste en la obligación de realizar una consulta informática al archivo de información de proveedores, antes de efectuar la cancelación total o parcial del precio de las operaciones realizadas con sus proveedores. El resultado de tal consulta será el reflejo de la situación fiscal de los proveedores e indicará además y principalmente el nivel de retención que corresponderá practicarles.

La consulta mencionada, y en consecuencia, la retención en los términos derivados de la misma, no son obligatorios cuando se trate de operaciones comprendidas en la ex RG 991/97 de la AFIP (hoy RG 1394/01) referida a transacciones con granos no destinados a la siembra, legumbres secas, etc., ya que en estas situaciones el régimen específico contiene procedimientos de identificación del proveedor y una retención diferenciada.

Conforme a lo dispuesto por la RG 2000/06³¹, las tareas de auditoría que involucren acciones sobre los proveedores generadores del impuesto facturado, citadas en el inciso c del artículo 13, no serán obligatorias respecto de:

1. Las facturas o documentos equivalentes, correspondientes a operaciones sobre las que se hubiesen practicado retenciones a la alícuota general vigente o al ciento por ciento (100%) de las fijadas en el artículo 28 de la ley del gravamen, según lo dispuesto en los regímenes de retención vigentes, siempre que las mismas se hubieran ingresado o, en su caso, compensado; o bien cuando se opte por compensar los importes de dicha obligación contra los montos de la solicitud de reintegro, de acuerdo con el procedimiento dispuesto en el título II de la presente resolución. En estos casos el profesional interviniente deberá dejar expresa constancia en su informe de las facturas o documentos equivalentes que serán objeto de la citada compensación.

³¹ *Ibidem*, art. 21.

2. Las facturas o documentos equivalentes, sobre los que no se hubiesen practicado retenciones en virtud de lo dispuesto en:
 - a. Los regímenes de retención vigentes (exclusiones subjetivas, pago en especie, retención mínima).
 - b. Las Resoluciones Generales n° 17/03, N° 69 y sus modificaciones y n° 75.
3. Las solicitudes formuladas por los sujetos encuadrados en las condiciones dispuestas en el anexo VI de la resolución general y en el Decreto n° 855/97.
4. El impuesto correspondiente a las importaciones definitivas de cosas muebles.

La aplicación de los procedimientos de auditoría, con los alcances indicados, implicará que el profesional actuante se expide respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, incluido en la solicitud. Además dicho profesional, deberá dejar constancia en el citado informe del procedimiento de auditoría indicando -en su caso- el uso de la opción prevista en el párrafo anterior.

Los profesionales actuantes, respecto de la aplicación de los procedimientos de auditoría relacionados con los proveedores, deberán consultar el "archivo de información sobre proveedores" previsto por la resolución general 18/97, sus modificaciones y complementarias, conforme a los requisitos y condiciones dispuestos en el anexo VII de la resolución general.³²

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 21, los procedimientos de auditoría relativos a los proveedores, serán obligatorios en la medida que la consulta efectuada por el profesional al mencionado archivo indique "Retención Sustitutiva 100%", cuando:

1. Se hubiesen practicado retenciones a la alícuota general vigente de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo citado precedentemente.
2. El proveedor se encuentre beneficiado con la exclusión del régimen de retención de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el punto 2 del inciso b) del mencionado artículo.

Cabe resaltar que la referida consulta al archivo informático sobre proveedores y la consecuente retención, deben efectuarse con anterioridad a la

³² *Ibidem*, art. 22.

interposición de la correspondiente solicitud de recupero. Esta cláusula implica que antes de la presentación de la solicitud de recupero, debe haberse pagado al menos el impuesto al valor agregado de la operación respecto de la cual se formula la consulta, y la retención respectiva.

La RG 2000/06 establece el procedimiento para llevar a cabo la consulta. El mismo establece que los profesionales actuantes que elaboren los informes especiales referidos en el inciso c del artículo 13 de la resolución general, a efectos de cumplir con la aplicación de los procedimientos de auditoría relacionados con los proveedores generadores del impuesto sujeto a reintegro y con las pautas de control y procesos realizados sobre el saldo del impuesto al valor agregado facturado vinculado con exportaciones, actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, deberán consultar el "archivo de información sobre proveedores".³³

Los sujetos habilitados a la consulta deberán revestir las características descriptas en los siguientes apartados.

a) Condiciones

1. Ser contadores públicos independientes o asociaciones de profesionales.
2. Estar inscriptos ante esta Administración Federal y manifestar su actividad profesional bajo el código de actividad declarado según RG 485/99 que responda a la misma.

b) Obtención de clave de acceso y código de usuario

A efectos de solicitar el código de usuario y la clave de acceso al sistema informático donde se encuentra el citado archivo, los sujetos indicados en el apartado B cumplirán esta obligación mediante la presentación de una nota. La misma deberá estar suscripta por los profesionales actuantes arriba indicados, cuya firma deberá estar legalizada por el consejo profesional, colegio o entidad en que se encuentre matriculado; y por el responsable que solicite la acreditación, devolución o transferencia.

³³ **Ibidem**, Anexo VII.

Cuando los informes especiales antes mencionados sean suscriptos por contadores públicos que desarrollan sus actividades bajo asociaciones de profesionales, éstas podrán solicitar la clave de acceso al sistema informático y el código de usuario correspondiente. En este caso, las asociaciones deberán informar la nómina de profesionales habilitados para su utilización.

c) Consulta

✚ OBJETIVO: La consulta mencionada tiene por objeto brindar servicios informáticos a los sujetos que deben confeccionar los informes especiales, a fin de cumplimentar con estos procedimientos de auditoría y control.

✚ OPORTUNIDAD. Con el propósito de constatar el cumplimiento tributario de los proveedores generadores del impuesto sujeto a reintegro, la consulta se efectuará por proveedor y para un mes de presentación determinado. La misma tendrá una validez de 3 meses calendario contado desde el primer día hábil del mes inmediato posterior a aquel en que se haya formulado la misma.

✚ ACCESO Y SERVICIOS. La consulta se efectuará mediante una aplicación disponible en la página web habilitada por la AFIP, cuya dirección es www.afipreproweb.gov.ar. Al ingresar a la misma y seleccionar la opción "sistema de retenciones a proveedores", el sistema solicitará que el usuario habilitado ingrese su código de usuario y clave de acceso.

Luego, al ingresar a la consulta "sistema de información sobre proveedores" y seleccionar la opción "RG N° 2000/06 Auditores - Contadores" el usuario contará con los siguientes servicios:

1. PARÁMETRO DE CUMPLIMIENTO (PUNTUAL Y POR LOTE). Clasificación de cumplimiento tributario que se aplica al período de consulta.
2. CONSULTA HISTÓRICA SOBRE CONDICIÓN PARA RETENCIÓN (PUNTUAL Y POR LOTE). Para constatar como parte de la auditoría el cumplimiento como agente de retención.

d) Datos a ingresar

Para proceder a consultar el archivo, luego de ingresar a la precitada página web, el usuario deberá seleccionar alguna de las siguientes opciones:

✚ Parámetro de cumplimiento (puntual)

- ↵ Parámetro de cumplimiento (lote)
- ↵ Consulta histórica sobre condición para retención (puntual)
- ↵ Consulta histórica sobre condición para retención (lote)

Seleccionada la opción a consultar, el usuario deberá consignar los siguientes datos:

- ↵ Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del proveedor
- ↵ Mes y año de consulta

Con relación a las consultas por "lote", las mismas podrán efectuarse mediante la agrupación y transferencia de datos vía internet a la página www.afipreproweb.gov.ar, de acuerdo con las especificaciones técnicas determinadas y especificadas en la mencionada página web.

e) Clasificación

Como consecuencia de la consulta efectuada, se accederá a la clasificación de cumplimiento tributario que se aplicará al período de consulta.

La misma se traduce en los siguientes códigos de respuestas:

- ↵ "Retención General Vigente RG 18/97", si el proveedor no registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.
- ↵ "Retención Sustitutiva 100% RG 18/97", si el proveedor registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.
- ↵ "Crédito Fiscal No Computable", si el proveedor no reviste el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado al mes de consulta.
- ↵ "Retención Sustitutiva 100% RG 18/97", si se registran, como consecuencia de acciones de fiscalización, irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor consultado. Los proveedores que hayan sido encuadrados en esta categoría permanecerán en ella por el lapso de 3 meses calendario. A partir de la finalización del tercer mes podrán quedar alcanzados por cualquiera de las categorías establecidas en este inciso. En el caso de reincidencia, el período indicado anteriormente se incrementará a 12 meses calendario.

↪ "Retención Sustitutiva 100% RG 18/97 - Habilitado Factura "M", si registra algún incumplimiento tributario en el marco de la resolución general 1575/03, sus modificatorias y complementarias, o si no posee un nivel de solvencia adecuado.

f) Reporte

Finalizada la consulta, el sistema informático emitirá un reporte como constancia que contendrá la fecha de la misma y un código de validación (o número de transacción), a efectos de acreditar su veracidad. El reporte informará:

1. Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y nombres y apellido del contador público actuante o denominación de la asociación de profesionales.
2. Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y nombres y apellido o razón social del proveedor consultado.
3. Mes y año de consulta.
4. Código de respuesta obtenido.

g) Código 3: "crédito fiscal no computable"

En cuanto a la calificación del código 3 "crédito fiscal no computable" es importante aclarar que, a los efectos de validar la condición de inscriptos en el impuesto al valor agregado al momento de la facturación del crédito, se deberá utilizar la consulta disponible en la página web de este organismo (www.afip.gov.ar), accediendo a la transacción "Consultas - Constancia de inscripción".

5. Solicitudes de recupero ³⁴

Las solicitudes para el recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones deben presentarse mediante la utilización del sistema informático aplicativo denominado "IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - versión 5.3", cuyas características, funciones y aspectos técnicos para su uso se desarrollan más adelante.

El referido programa aplicativo debe ser transferido desde la página web de la AFIP (www.afip.gov.ar).

³⁴ **Ibidem**, art. 10 y 11.

La presentación de la información producida mediante el mencionado programa aplicativo se efectuará por transferencia electrónica de datos a través de la citada página web del organismo, conforme al procedimiento establecido en la resolución general N° 2000/06, sus modificatorias y complementarias. Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá el formulario F 1016 (acuse de recibo).

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

En el supuesto que hubiera inconvenientes en la transmisión o cuando el archivo que contiene la información a transferir tenga un tamaño de 2 Mb o superior, y por tales motivos los sujetos se encuentren imposibilitados de remitirlo electrónicamente, en sustitución del procedimiento citado precedentemente, podrán concurrir a la dependencia a fin de realizar la transmisión del mismo.

De haber efectuado la transmisión, el solicitante podrá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo (www.AFIP.gov.ar) y seleccionar la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones - Integridad del archivo transmitido" para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad por parte de la Administración Federal.

Una vez efectuada dicha transmisión, el solicitante estará habilitado para concurrir a la dependencia a formalizar la presentación.

La resolución establece que los responsables deberán formalizar la presentación aportando los elementos que se indican seguidamente:³⁵

- ↪ Copia de la constancia de transmisión electrónica F 1016 (acuse de recibo).
- ↪ El formulario de declaración jurada n° 404, generado por el respectivo programa aplicativo.
- ↪ Un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación los procedimientos de auditoría dispuestos en la Resolución Técnica n° 7 emitida por la FACPCE.

³⁵ **Ibíd.**, art. 13.

En el caso de que dicha presentación resultase aceptada, incluida la integridad del archivo, se entregará sellado el duplicado del formulario 404 y un acuse de recibo, como constancia de la recepción. La fecha de la recepción será considerada como fecha de presentación de la solicitud a todos los efectos.

En el caso de inoperatividad general del sistema de presentación de declaraciones juradas establecido, podrá formalizarse la presentación de la información producida mediante el programa aplicativo, con la entrega de un sobre conteniendo el respectivo soporte magnético y la documentación pertinente, junto con el formulario 4006 de recepción diferida.³⁶

En tal supuesto la presentación se considerará realizada en la fecha consignada en el mencionado formulario 4006 por la dependencia receptora y quedará sujeta a la validación de la documentación aportada, incluida la integridad del archivo.

En relación con normas del anexo III de la resolución, explicado anteriormente en "Aspectos formales y documentales", el segundo párrafo del apartado A exigen el cumplimiento de determinados requisitos antes de la interposición de la solicitud de recupero.

Casal³⁷, señala que a los efectos de efectuar la presentación de la solicitud de recupero, son fundamentales los siguientes conceptos:

- ↪ Formulario n ° 404 y la carga de todas las facturas en el programa aplicativo.
- ↪ Informe especial extendido por contador público independiente, a cuyo efecto serán de aplicación las normas de auditoría dispuestas. Es válido aclarar que no se establecen normas especiales para el informe, por lo tanto deberían aplicarse los procedimientos de auditoría generalmente aceptados que son muy amplios.
- ↪ Se permite presentar una sola solicitud por mes de exportación.
- ↪ Las presentaciones pueden realizarse a partir del 21 del mes siguiente al de la exportación.

³⁶ *Ibidem*, art. 14.

³⁷ CASAL, Alejandro, **Nuevo régimen de recupero de impuesto facturado vinculado a exportaciones - RG 1351/02 (AFIP) de recupero de IVA** en www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/separatas/separa47.pdf, pág. 25 y ss. [Mayo/11].

- ↪ Si se presenta una declaración jurada rectificativa, dicha presentación será sustitutiva de la original y se considerará a todo efecto la fecha correspondiente a la presentación rectificada.

Según la Legislación Aduanera, existe la posibilidad de realizar exportaciones en consignación, en las que no se produce la transferencia de dominio de la mercadería. Esta modalidad implica que, en el plazo máximo de un año, los bienes exportados al amparo del régimen pertinente, deben regresar al país o convertirse en un "exportación definitiva para consumo", la que a su vez debe ser registrada en tal carácter ante la autoridad aduanera.

6. Exportaciones en consignación

La salida de los bienes del país se efectúa bajo el régimen de exportación en consignación, identificado con la denominación "Sub régimen ESO1", la exportación se considera configurada en la fecha en que se la registre como exportación definitiva para consumo.³⁸

Esto implica que el derecho a obtener el recupero del impuesto al valor agregado nacerá con el referido registro como exportación definitiva para consumo, siendo imputable la operación al mes calendario en que este hecho ocurra.

7. Recupero por inversiones en bienes de uso

Para el recupero del impuesto generado por la inversión en bienes de uso, las normas vigentes establecen los siguientes tres requisitos:³⁹

- ↪ La habilitación del bien
- ↪ Su real afectación a exportaciones realizadas en el período
- ↪ La no superación del ya mencionado límite, que resulta de aplicar la tasa del impuesto sobre el valor exportado (en general el 21%)

Una de las excepciones con respecto a la exclusión de encuadrar la presentación de las solicitudes dentro del régimen general en función de la

³⁸ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, **op. cit.**, art. 3, Subrégimen ESO1 y ECO7.

³⁹ **Ibidem**, Anexo V.

antigüedad de los comprobantes son aquellas facturas cuyo impuesto al valor agregado corresponda a adquisiciones de bienes de uso.

No obstante lo precitado, estos bienes tienen que cumplir ciertos requisitos.

La RG 2000/06 prevé que el impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones a las 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, por lo cual se desprende que para que el crédito fiscal proveniente de inversiones en bienes de uso sea computable se tienen que dar concurrentemente tres situaciones:

- ↪ Que se trata de un bien amortizable
- ↪ Que se encuentre habilitado o puesto en marcha
- ↪ Que se encuentre afectado a la producción de bienes destinados a operaciones de exportación

Un punto importante para destacar es el de "habilitación". Al respecto, la AFIP se expide⁴⁰ destacando que el impuesto facturado por las inversiones en bienes de uso sólo podrá recibir el tratamiento previsto en el artículo 43 de la ley de IVA en la medida en que los mismos se hallen habilitados, no resultando relevante la fecha de habilitación que a otros efectos deba efectuar la autoridad competente, y realmente afectados a las operaciones de exportación, para lo cual necesariamente debe haberse producido la puesta en marcha. El mismo criterio sostiene el dictamen n° 66/98.

Por otra parte, la comprobación de tal situación adquiere un carácter sensible para el contador certificante, ya que la verificación de este hecho ("la puesta en marcha") se encontraría por fuera de su competencia pues es una cuestión de naturaleza eminentemente técnica e industrial.

Por consiguiente, una solución para poder contar con un respaldo acerca de la puesta en marcha de los bienes de uso generados del crédito fiscal solicitado es requerir del exportador una carta de gerencia en donde personal

⁴⁰ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Dictamen de Asesoría Técnica n° 70/2004** en www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/205/dat_70.doc [Mayo/11].

técnico responsable del ente exportador manifieste que los bienes de uso que nos ocupan se encuentran puestos en marcha y afectados a la producción de bienes destinados a exportaciones.

En lo que respecta a la apropiación del crédito fiscal vinculado con adquisiciones de bienes de uso, el mismo es de naturaleza indirecta, es decir, se deberá asignar conforme lo establece la reglamentación para aquellos créditos fiscales con afectación indirecta.

No obstante lo expuesto, este tipo de bienes puede llegar a tener una atribución diferente a los demás créditos fiscales con afectación indirecta.

Para estos bienes deberá tenerse en cuenta cuál sería su grado de vinculación con los productos exportados. Así podría ser aplicable la mecánica de determinación de un coeficiente de prorrateo específico siguiendo pautas donde se pueda llegar a determinar en qué proporción el crédito fiscal se halla vinculado con la producción de un determinado bien.

A los efectos de la aplicación de estos coeficientes específicos (no mencionados en la RG 2000/06, pero susceptibles de aplicación en la práctica) se deberá probar fehacientemente que los insumos utilizados, y por ende el crédito fiscal contenido en los mismos, se relacionan de una manera más precisa con los citados coeficientes que a través del uso del coeficiente general de afectación indirecta, lo cual permitirá de una forma más razonable afectar el crédito fiscal de tales insumos. La aplicación del coeficiente general de prorrateo sobre estos créditos fiscales podría dar lugar a una suerte de subvaluación de los mismos por una eventual inclusión de ingreso derivado de operaciones de mercado interno no relacionadas con esos bienes de uso.

Por último y en lo referente al límite establecido en la reglamentación, el cómputo del IVA facturado por inversiones en bienes de uso sólo aplicará hasta el límite establecido en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley, debiendo trasladar el excedente a períodos siguientes.

Tratamiento aplicable al excedente ⁴¹

No obstante lo establecido en el segundo párrafo, “in fine”, del artículo 43 de la ley, el segundo párrafo del artículo 75 del decreto reglamentario n° 692/98 prevé que cuando pueda demostrarse que el impuesto facturado por la adquisición de bienes destinados efectivamente a las exportaciones es superior al límite previsto en la ley, el excedente podrá trasladarse a solicitudes posteriores de acreditación, devolución o transferencia, hasta alcanzar el límite aplicable a cada uno de ellos.

La RG 2000/06⁴² establece que en caso de exceder el límite del artículo 43, se deberá presentar una nota, la cual complementa el resto de los elementos que componen la solicitud, que deberá contener:

1. Respecto de la operación que genera la solicitud:

- ↵ Motivos por los cuales se excede el límite fijado en el artículo 43 de la ley de IVA.
- ↵ Descripción de los bienes, obras o servicios objeto de la exportación.
- ↵ Precio neto o valor dado por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda.
- ↵ Fecha en la que se haya perfeccionada la exportación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la RG 2000/06.
- ↵ Monto nominal del impuesto facturado atribuible a la exportación.
- ↵ Especificación de la exportación: recurrente o estacional.
- ↵ Precio, si lo hubiera, de los bienes exportados en los mercados nacionales e internacionales.
- ↵ Margen de utilidad bruta.
- ↵ Beneficios adicionales derivados de regímenes de estímulo o promoción.

2. Respecto del contratante del exterior:

- ↵ Apellido y nombres, denominación o razón social
- ↵ Domicilio

⁴¹ ARGENTINA, **Ley 20.631...op. cit.**, art. 43.

ARGENTINA, **IVA. Decreto Reglamentario n° 692/98**, art. 75.

⁴² ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06, op. cit.**, Anexo IV, punto B.

La presentación de esta nota será condición necesaria a efectos de poder trasladar los excedentes a solicitudes a ser interpuestas en periodos posteriores.

8. Imputación de créditos

La RG 2000/06⁴³ establece que de tratarse de exportadores impuros, el impuesto a recuperar debe calcularse conforme al siguiente procedimiento de imputación.

En primer término se determina el impuesto que adeuda el responsable por operaciones gravadas realizadas en el mercado interno, esto será por diferencia entre débitos y créditos fiscales, restando en su caso, el eventual saldo técnico a su favor.

Si de tal cálculo resulta un saldo favorable al fisco, el mismo será compensado con los importes a los cuales se refiere el artículo 27 de la ley n° 11.683/97, o sea, con ingresos directos para el impuesto al valor agregado.

En caso de resultar aún un saldo de impuesto a pagar, del mismo se detraerá el impuesto recuperable en virtud de su afectación a exportaciones.

9. Certificaciones y otros requisitos

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".

⁴³ **Ibidem**, Anexo V, punto B.

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 extienda 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:
 1. Clave de acceso y clave única de identificación tributaria del contador (CUIT)

2. Clave única de identificación tributaria del proveedor
3. 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.

A este último respecto el código podrá ser:

- ↵ Retención general vigente - Resolución General 18/97, para el caso de que el proveedor no registre incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales (informativas o determinativas).
- ↵ Retención sustitutiva del 100% - Resolución General 18/97, cuando el proveedor registra incumplimientos.
- ↵ Crédito fiscal no computable, en caso de que el proveedor no revista el carácter de responsable inscripto impuesto al valor agregado al mes de la consulta.
- ↵ Retención sustitutiva del 100% - resolución general 18/97, si se registran irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor consultado.

La consulta que se trata debe ser efectuada por el contador público por cada proveedor y para un mes de presentación determinado, previéndose que tenga una validez de 3 meses contados desde el siguiente al de la formulación de la consulta.

La estructura de los respectivos anexos de las resoluciones dictadas por las entidades profesionales consiste en que, para cada objetivo de control, se describen los procedimientos sugeridos a llevar a cabo para expedirse en la materia.

Las resoluciones profesionales indicadas también aprueban un modelo de informe especial a ser emitido por el contador público independiente respecto de los saldos de impuesto al valor agregado a favor, amparados por el artículo 43 de la ley de IVA. El referido informe se sustentará, naturalmente, en la realización de los procedimientos de auditoría que han sido mencionados previamente.

Tanto la RG 2000/06 como las normas emitidas por las entidades profesionales, indican que la mayoría de las tareas de control relativas a los proveedores no serán obligatorias en los casos que glosamos a continuación:

- ✚ Facturas que fueron objeto de retención a la alícuota normal dispuesta por las RG 18/97 (ó 1394/02), o al 100% de la alícuota del impuesto, siempre que se las haya ingresado.
- ✚ Facturas sobre las que no se hubieran practicado retenciones, por alguna de las siguientes razones:
 1. El proveedor es agente de retención
 2. Retención menor al mínimo
 3. Canje de granos y similares (RG 1394/02, artículo 6 párrafo 1)
 4. Proveedor con certificado de exclusión de la retención- RG 17/97, 69/98 y 75/98 de la AFIP
- ✚ Solicitudes formuladas por sujetos que encuadren en las características enumeradas en uno de los anexos de la RG 2000/06, que se refieren a los que solicitan el recupero por no más de \$125.000 mensuales y \$1.500.000 anuales.
- ✚ Solicitudes formuladas por sujetos que encuadren en las normas del Decreto nº 855/97 y disposiciones complementarias, correspondiente al régimen simplificado de exportaciones.
- ✚ El impuesto correspondiente a las importaciones definitivas de cosas muebles.

La nota externa 2/03 de la AFIP aclaró que corresponderá sólo la auditoría restringida, respecto de las facturas o documentos equivalentes sobre los que se hubiera practicado retenciones, cuando se opte por la compensación con los importes retenidos. En estos casos el profesional deberá dejar expresa constancia en el informe que produzca, de las facturas que serán objeto de dicha compensación.⁴⁴

Asimismo, la misma norma aclaratoria de la AFIP consagró la posibilidad de que los estudios de contadores públicos obtengan el código de usuario y la clave

⁴⁴ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Nota Externa nº 2/03**.

de acceso al sistema informático, para lo cual deberán informar la nómina de profesionales habilitados para actuar en representación del estudio.

10. 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, las declaraciones juradas del impuesto 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.

En su artículo 16 los siguientes plazos:

- ↪ 6 días para que el juez administrativo requiera que se subsanen las omisiones o deficiencias, transcurrido el cual se considerará la solicitud formalmente admisible desde la fecha de su presentación.
- ↪ 5 días para que, incumplido el requerimiento, se disponga el archivo de las actuaciones.

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 liquidas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad formal de la

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.

11. La aprobación de la administración ⁴⁵

En el régimen general "único" de recupero, los plazos fijados para que la administración tramite y se expida sobre las solicitudes son los siguientes:

- ✚ 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.

⁴⁵ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, **op. cit.**, art. 23, 24 y 25.

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

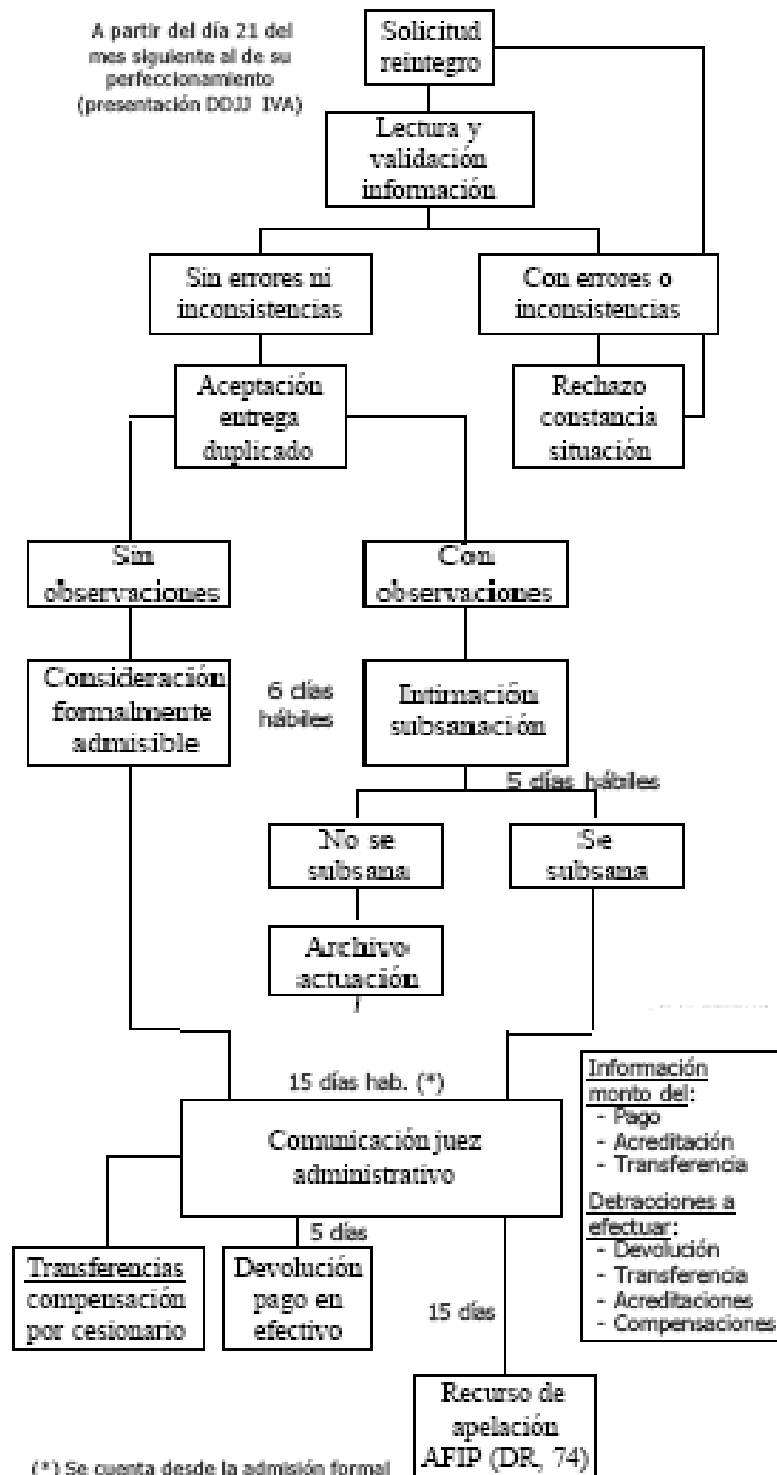
En el caso de solicitudes de devolución, hay que agregar un plazo de 5 días para la efectivización del pago, a contar después del cumplimiento de los 15 días ya citados.

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.⁴⁶

En todos los casos, los días expresados en la norma son hábiles administrativos.

⁴⁶ **Ibidem**, art. 29.

Figura 1
Esquema de la presentación



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> [may/11].

a) Detracción de importes

Las solicitudes de recupero de IVA pueden sufrir detracciones de importes, las cuales deben ser ordenadas por el juez administrativo, cuando este detecte que:

- ↪ Los agentes de retención hubieren omitido actuar en ese carácter respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el monto solicitado
- ↪ El informe del contador público contenga salvedades
- ↪ Se detecte la existencia de facturas apócrifas

Excepto en el último caso mencionado, en estas hipótesis la detracción estará circunscripta a los montos de crédito observados.

Por su parte, contra las detracciones referidas, las solicitudes pueden interponer el recurso previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley nº 11.683/97.

Además, el juez administrativo podrá detraer de los montos facturados solicitados en el recupero, cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

- ↪ Los proveedores no se encuentren inscriptos como responsables del impuesto al valor agregado a la fecha de emisión del comprobante.
- ↪ Los proveedores informados integren la base de contribuyentes no confiables.
- ↪ Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes respaldatoria de la solicitud.
- ↪ No se haya dado cumplimiento a las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados.

Por otra parte la RG 2000/06 crea una nueva vía recursiva a ser utilizada contra las detracciones que efectúe el juez administrativo en las solicitudes tratadas.⁴⁷

Este nuevo recurso es utilizable además del previsto en el artículo 74 del DR de la ley 11.683/97. Y presenta la ventaja de su sustanciación ante el propio juez administrativo interviniente dentro de los 15 días hábiles administrativos

⁴⁷ *Ibidem*, art. 24.

siguientes a la fecha de la notificación de la comunicación de pago, con relación a los comprobantes no aprobados. Es condición para la viabilidad de este procedimiento recursivo que la cantidad de comprobantes no exceda de cincuenta y el monto sujeto a controversia sea inferior al 5% de la solicitud.

b) Régimen de recupero sujeto a fiscalización previa

Si bien el esquema reglamentario establecido en la RG 2000/06⁴⁸ se sustenta en único régimen de recupero, cuya procedencia requiere solamente el cumplimiento de requisitos formales y el informe especial extendido por contador público independiente, la propia norma contempla un régimen especial en el que el recupero está supeditado a la previa intervención fiscalizadora de la AFIP.

Este régimen está previsto en la norma para los siguientes casos:

- ✚ Las solicitudes cuyos peticionantes se encuentren comprendidos en las exclusiones subjetivas (querellados, denunciados e involucrados en causas penales). En estos casos, queda sujeta al régimen de previa fiscalización, la solicitud íntegra presentada por estos sujetos.
- ✚ Las solicitudes formuladas por agentes de retención que, habiendo actuado en tal carácter, no hubieran ingresado las retenciones correspondientes. También en estos casos la solicitud completa prosperará previa fiscalización.
- ✚ Las solicitudes en trámite, cuando se compruebe respecto de solicitudes anteriores, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto recuperado en virtud de esas solicitudes anteriores.

Las 3 o 12 solicitudes siguientes a la notificación del ajuste que se determine respecto de solicitudes anteriores, ya tramitadas, cuando el ajuste sea menor al 5% y no se conformara el ajuste, de entre el 5% y 10% del monto de la solicitud observada, o el referido ajuste sea superior al 10%. Para las dos primeras hipótesis la norma prevé que las 3 primeras solicitudes deberán tramitar previa fiscalización, y para el último caso mencionado, las 12 primeras, restricción que resulta también aplicable a los casos de reincidencia dentro de los últimos 12 meses.

⁴⁸ **Ibidem**, Título IV, art. 43 y 44.

- ↪ Las facturas o documentos equivalentes incluidos en la propia solicitud interpuesta por el régimen, que tengan una antigüedad superior a 24 meses a la fecha de la presentación, salvo caso de bienes de uso.

Asimismo la citada resolución otorga facultades al juez administrativo interviniente para efectuar detracciones a las solicitudes del régimen general de recupero, cuando compruebe que los agentes de retención han omitido actuar en tal carácter respecto de determinado crédito fiscal incluido en la solicitud, o el informe especial de contador público contenga alguna salvedad, o detecte la existencia de factura apócrifa.

En los casos señalados la detracción se circunscribirá a los montos del crédito que hubieran sido observados.

Por su parte, el exportador tiene derecho de interponer el recurso previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683/97.

c) Formulario 404

La versión del aplicativo "IVA - Solicitud de reintegro de impuesto facturado" genera como declaración jurada final resultante del proceso el formulario 404, que indefectiblemente debe utilizarse para las solicitudes que se interpongan a partir del 1° de agosto de 2006 inclusive, por operaciones que se hayan perfeccionado a partir del 1° de agosto de 2002, inclusive.

12. Compensación con sumas retenidas y percibidas ⁴⁹

En muchos casos, los exportadores deben actuar como agentes de retención o percepción del impuesto al valor agregado, en virtud de haber sido designados en tal carácter por la autoridad fiscal.

En estos casos los exportadores-agentes de retención y/o percepción suelen tener en su poder el importe retenido o del impuesto al valor agregado, que deberían depositar a favor del fisco, y a su vez puede ocurrir que por haber realizado exportaciones se encuentren en condiciones de solicitar el recupero del impuesto al valor agregado.

Para estas situaciones la RG 2000/06 permite la compensación de las sumas retenidas o percibidas con el impuesto a cuya devolución tiene derecho el

⁴⁹ **Ibíd.**, Título II, art. 33 y Anexo IX.

exportador. Cabe señalar que esta situación resulta potenciada con la creación del régimen de consulta al archivo de información de proveedores y consiguiente retención del impuesto al valor agregado en los términos de la RG 18/97 de la AFIP.

De este modo, si el monto retenido o percibido fuera inferior al impuesto a recuperar, el exportador sólo tendrá derecho a solicitar la devolución de la diferencia y, por el contrario, si las retenciones y percepciones superaran el importe de la devolución, deberá depositar el remanente.

Para ello a la fecha en que debería efectuarse el depósito de lo retenido y/o percibido, el exportador debe informar por nota (F. 206) que no se efectúa el depósito por las razones expresadas. Si por alguna razón la compensación no se puede llevar a cabo (por ejemplo, por haberse frustrado o postergado la exportación), debe depositarse lo que no se ingresó por retenciones y/o percepciones dentro de los tres días del mes siguiente, agregando los pertinentes intereses resarcitorios.

Mediante su nota externa n° 2/03, la AFIP aclaró que, de efectuarse una declaración jurada rectificativa, al sólo efecto de las compensaciones aquí tratadas, se considerará la fecha de la presentación originaria por aplicación de los créditos originales no observados.

En los casos en que el exportador opte por compensar las retenciones y/o percepciones practicadas con créditos de impuesto al valor agregado originados por operaciones de exportación, el sujeto debe presentar el formulario F. 574 en forma conjunta con el formulario de declaración jurada que acompaña al respectivo soporte magnético.

Una de las claves para los recuperos del impuesto al valor agregado es la correcta planificación de las compensaciones de los recuperos con los importes adeudados por retenciones y percepciones de impuesto al valor agregado.

13. Exportaciones por cuenta de terceros ⁵⁰

Se define como operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros a aquéllas encomendadas por el propietario de la mercadería a consignatarios,

⁵⁰ **Ibíd.**, Título III, art 35.

mandatarios y otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden de aquél.

Así, deja expresado que, en tanto no exista transferencia de dominio de los bienes, quien documenta aduaneramente las operaciones tratadas por cuenta del exportador será considerado intermediario.

La parte pertinente de la resolución (artículo 36 RG 2000/06) aclara que, a los efectos del impuesto al valor agregado, el exportador es quien ordena la exportación de las mercaderías, siendo el mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y por consiguiente, titular de los créditos por el impuesto facturado por sus proveedores. Obviamente esta aclaración está enmarcada en los términos del artículo 62 del decreto reglamentario de la ley del gravamen.

A los fines establecidos en el artículo 74 decreto reglamentario n° 692/98 de la ley del gravamen, se entiende por exportador al mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y por lo tanto el titular de los créditos por el impuesto facturado. Y es a este exportador a quien la norma le adjudica con exclusividad el derecho de interponer las solicitudes de recupero del impuesto, conforme a lo reglado en el artículo 43 de la ley.⁵¹

El principal problema fáctico con que se encuentra quien exporta a través de intermediarios, a efectos de solicitar el recupero del impuesto al valor agregado, es la carencia de una documentación que, con intervención aduanera de control, exteriorice su individualización y consigne los datos cuantitativos de su participación en cada embarque (esencialmente la parte del valor FOB total exportado que les resulta adjudicable).

Dichos datos cuantitativos no surgen del permiso de embarque, imposibilitando al exportador que, en las condiciones descriptas, cumpla con los requisitos exigidos para presentar las solicitudes de recupero del impuesto.

La norma comentada encontró como solución que para tal dificultad, la implantación de un régimen informativo que deberán cumplir los que actúen en calidad de intermediarios, por el cual informarán, en principio a la AFIP con una

⁵¹ ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 692/98**, *op. cit.*, art. 74.

periodicidad mensual, los datos correspondientes a las exportaciones realizadas por cuenta de terceros.

Tal presentación informativa que deberán cumplir los intermediarios contendrá, respecto de cada permiso de embarque, no sólo la individualización de cada uno de los comitentes (o de "terceros", o "exportadores"), sino su participación cuantitativa en el valor FOB total de embarque. De manera que la suma de las partes adjudicadas a cada tercero exportador debe coincidir con el valor FOB total de embarque.

A tal efecto los intermediarios deberán utilizar el programa aplicativo denominado "AFIP - Exportaciones por cuenta de terceros- Versión 2.0". Este aplicativo podrá ser transferido de la página web del organismo.

La presentación de la información producida mediante el mencionado aplicativo deberá efectuarse por transferencia electrónica de datos a través de la citada página web de este organismo, debiendo ser cumplida dentro de los 15 días del mes inmediato siguiente al del embarque. Como consecuencia de la presentación realizada, el sistema emitirá el formulario F 1016.

Una vez efectuada la presentación, el intermediario debe entregar a cada uno de los exportadores por cuya cuenta realizó la exportación, una fotocopia del formulario de declaración jurada n° 846 presentada en la AFIP, una fotocopia de la constancia de la transmisión electrónica, formulario n° 1016 y una constancia- que emite el propio programa aplicativo- en la que se indican los datos del embarque y de los exportadores intervinientes del mismo. La mencionada constancia debe ser suscripta por el intermediario, o persona debidamente autorizada por el mismo; asignándole el carácter de declaración jurada por inserción de la fórmula indicada en el artículo 28, parte final, del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario n° 11.683/97 y sus modificaciones.

Cuando los exportadores soliciten la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere la resolución general, deberán presentarse conjuntamente con los elementos previstos en la misma, los detallados en el párrafo anterior.

Por esta vía, al mismo tiempo que el fisco toma noticia por conducto del intermediario de los datos cuantitativos de la exportación, incluyendo la participación en el embarque que le corresponde a cada uno de los exportadores,

datos que pueden ser validados globalmente pero el mencionado organismo por cruzamiento informático con su similar aduanero, cada uno de los exportadores recibe de sus mandatarios el soporte necesario para poder interponer las solicitudes de recupero del impuesto al valor agregado, por el gravamen que sus propios proveedores les hubieran facturado.

D. Compensación del recupero de IVA con recursos de la seguridad social

En materia impositiva los créditos de los contribuyentes que pudieran tener de impuesto al valor agregado no son compensables con obligaciones que los mismos contribuyentes tengan en relación con recursos de la seguridad social.

Ello en virtud de que los mencionados recursos de la seguridad social, si bien son recaudados por el mismo organismo que recauda los impuestos -AFIP-, no fueron incluidos en su momento entre los conceptos susceptibles de ser cancelados con acreditación o compensación, conforme lo prevé la ley 11.683/97 en sus artículos 28 y 29.

A su vez, para acceder al cobro de una devolución de impuesto al valor agregado, el responsable acreedor no debe tener pendientes de pago sus obligaciones con la AFIP, incluyendo las deudas por recursos de la seguridad social.

Al respecto, por medio de la RG 2000/06 de la AFIP se dispuso un procedimiento que, si bien no recibe la denominación de "compensación", funciona como si lo fuera y permite que el contribuyente acreedor del recupero del impuesto al valor agregado pueda utilizar dicho crédito para cancelar sus obligaciones en materia de recursos de la seguridad social.

Para ello, el responsable debe firmar con el fisco un convenio, para que una vez que le sea acordado el recupero, el mismo sea cobrado por el fisco al sólo efecto de imputarlo a la cancelación de las referidas obligaciones del mismo contribuyente por recursos de la seguridad social.

Es decir, que el fisco cobra por autorización del exportador su recupero de impuesto al valor agregado, por una suma equivalente a la deuda que el mismo tiene por recursos de la seguridad social, y procede a pagar en nombre del

exportador la mencionada deuda. Funciona como una compensación, parece una compensación, pero no es una compensación por un impedimento legal.

Sin embargo, existe un conflicto no resuelto en esta materia, relativo a la fecha de corte de los intereses. En efecto, mientras que para el fisco se siguen devengando los intereses resarcitorios por la deuda del contribuyente hasta la fecha de la imputación, y también hasta dicha fecha se calculan los intereses a favor del contribuyente por la devolución, para los especialistas el corte debería producirse para ambos tipos de intereses a una fecha anterior, por ejemplo, a la fecha de la firma del convenio.

E. Créditos fiscales con operaciones de draw-back ⁵²

En virtud de la resolución de la ex subsecretaría de finanzas públicas n° 78/91, y de la RG 3417/91 de la DGI, los exportadores pueden solicitar la devolución íntegra del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, derivado de la importación de insumos incorporados a los productos exportados y por los cuales les corresponda y soliciten el beneficio del "draw-back" contemplado por el decreto n° 1012/91 y que consiste como es sabido, en la restitución de determinados tributos pagados por la importación de tales insumos.

Naturalmente, dicho derecho a devolución procede solamente si el crédito no ha sido compensado o utilizado de otra forma.

Los elementos a presentar por el exportador son virtualmente coincidentes con los correspondientes al régimen del draw-back, a los que debe agregarse para este caso la fotocopia de la constancia de pago del impuesto al valor agregado que originó el crédito cuya devolución se pretende.

Dentro de este marco, la AFIP se comprometió a formalizar a efectivizar la devolución en el plazo de 15 días contados desde la admisión formal de las solicitudes respectivas.

La resolución aludida establece, que en caso de surgir dudas acerca de la existencia verdadera del crédito o de su cuantificación, el juez administrativo,

⁵² ARGENTINA. (ex) SUBSECRETARÍA DE FINANZAS PÚBLICAS, **Resolución 78/91**. ARGENTINA. (ex) DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, **Resolución General 341/91**.

podrá, alternativamente, extender el plazo de 15 días para el pago de la devolución, o por el contrario, autorizarlo previa constitución de garantías por parte del exportador a favor de la AFIP de la manera y con las características descritas anteriormente, por el plazo de 150 días corridos.

Esto significa que, en principio, las operaciones comprendidas en esta modalidad de recupero, no requieren garantía (salvo que sea reclamada por el juez administrativo), y en caso de tener que constituirse las mismas, el plazo por el cual se las ofrecerían sería de 150 días corridos.

F. Prescripción

Con respecto al instituto de la prescripción aplicable al recupero de crédito fiscal de IVA por operaciones de exportación debe tenerse en cuenta:

- ↪ El plazo dentro del cual la AFIP puede impugnar los créditos fiscales cuyo recupero se le solicita antes de que prescriban sus acciones a favor del exportador.
- ↪ El plazo dentro del cual el exportador tiene acción para exigir el recupero antes de que dicha acción prescriba a favor del fisco.

1. Prescripción a favor del fisco ⁵³

En el primer párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 43 de la ley del IVA se contempla, respecto de los recuperos obtenidos por los exportadores, que el fisco pueda realizar su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la ley n° 11.683/97 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.

Con la entrada en vigencia de la ley n° 25.795/03 se estableció que la prescripción de la acción impugnatoria sería de 5 años.

⁵³ ARGENTINA, **Ley 20.631...op. cit.**, primer párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 43.

Respecto del periodo de prescripción para la interposición de solicitudes de reintegro el mismo fue fijado también en 5 años, según el artículo 56 de la ley n° 11.683/97, ley de procedimiento tributario⁵⁴ contados a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro, esto es la fecha en que se produjo la operación de exportación, la cual se considera perfeccionada con el cumplimiento de embarque.

2. Prescripción a favor del exportador

La prescripción a favor del exportador según el artículo 56 de la ley 11.683/97 de procedimiento tributario⁵⁵ es de 5 años respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

6. Aprobación de la solicitud de recupero

Previo a la aprobación de los importes solicitados, el juez administrativo compensará de oficio las deudas existentes, tanto de seguridad social como impositivas. Asimismo procederá a detraer los montos correspondientes de los importes consignados en la solicitud cuando:

- ✚ Surjan inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados. Por ejemplo, cuando los proveedores informados no se encuentren inscriptos como responsables del impuesto a la fecha de emisión del comprobante.
- ✚ El informe especial de auditoría contenga conceptos y montos observados que hayan motivado opiniones con salvedades.

El juez administrativo emitirá una comunicación, artículo 25 RG 2000/06, con el monto autorizado, y en su caso las detracciones correspondientes, dentro

⁵⁴ ARGENTINA, Ley 11.683. Procedimiento Tributario, art. 56.

⁵⁵ *Ibidem*.

de los 15 días hábiles administrativos, contados desde la fecha de admisión formal de la solicitud.⁵⁶

En caso de devolución, artículo 27 RG 2000/06, el pago se hará efectivo dentro de los 5 días hábiles administrativos inmediatos a la fecha de emisión de la comunicación referida anteriormente.⁵⁷

H. 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
 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° 959/01 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.

I. Responsabilidad profesional⁵⁹

Sobre este requisito opinó Dalmasio que el citado informe implicará mayores responsabilidades para el profesional interviniente respecto de los anteriores informes profesionales referidos exclusivamente a la imputación, valor,

⁵⁶ ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **RG 2000/06**, **op. cit.**, art. 25.

⁵⁷ **Ibidem**, art. 27.

⁵⁸ ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 959/01**, **op. cit.**, art. 24 (último párrafo).

⁵⁹ **Ibidem**.

procedencia, registraci3n y otras caracteristicas del cr3dito fiscal por el que se solicitaba el recuperado respectivo.

El contador p3blico compila la informaci3n para que resulte confiable. Con este prop3sito, debe participar en la elaboraci3n de la informaci3n y en su examen y evaluaci3n.

Las distintas tareas de auditoria tienen por fin obtener evidencias de la aproximaci3n a la realidad de los hechos de la informaci3n revisada y garantizar los valores monetarios correspondientes a esas operaciones.

Si bien puede estar presente el riesgo de errores gestados en la comisi3n de fraudes, la posici3n de la profesi3n de auditoria respecto de los fines de esta clase de tareas profesionales es que su objetivo no es la detecci3n de fraudes o irregularidades.

El contador p3blico tiene el deber de guardar el secreto profesional respecto de la no revelaci3n de informaci3n recabada con motivo de la tarea profesional.

Toda la tarea realizada por el profesional ser3 soportada en sus papeles de trabajo, los cuales resguardar3n su eventual responsabilidad ante hechos o circunstancias irregulares que deriven en la solicitud de cr3ditos fiscales ileg3timos o improcedentes.

J. Plazo de conservaci3n de los papeles de trabajo ⁶⁰

El art3culo 33 de la ley de procedimiento tributario dispone que *"... podr3 tambi3n exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, as3 como los dem3s documentos y comprobantes de sus operaciones por un t3rmino de 10 a3os, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinaci3n cierta de la materia imponible..."*.

Es decir que podemos concluir que el plazo m3nimo de conservaci3n de comprobantes y dem3s documentaci3n es de 10 a3os.

⁶⁰ ARGENTINA, Ley 11.683..., op. cit., art. 33.

Conclusiones

Como conclusión podemos manifestar que a lo largo de los últimos años, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha ido perfeccionando el sistema mediante el cual controla los importes y conceptos por los que los exportadores solicitan la devolución de aquellos créditos fiscales no absorbidos por las operaciones de exportación. Este tipo de perfeccionamiento se llevó a cabo gracias al avance tecnológico que permite realizar un trabajo mucho más eficiente y preciso y de esta manera resguardar los intereses del fisco y lograr un eficaz ejercicio de las funciones de control y de fiscalización de la AFIP, evitando maniobras dolosas.

Por otra parte, el actual modelo económico orientado hacia la exportación de bienes industrializados que agreguen valor a la cadena de comercialización permitiendo generar riquezas en nuestro territorio con las ventas de bienes y servicios fuera de nuestras fronteras, genera mayor cantidad de contribuyentes con el derecho de efectuar solicitudes de devolución. 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. La intención de este informe teórico-práctico es que aporte apoyo a la concreción de dicha meta.

Bibliografía

ARGENTINA, IVA. **Decreto Reglamentario n° 692/98.**

ARGENTINA, **Ley 11.683. Procedimiento Tributario.**

ARGENTINA, **Ley 23.349/97. Impuesto al Valor Agregado.**

ARGENTINA, **Ley 25.986 Código Aduanero.**

ARGENTINA. (ex) DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, **Resolución General 341/91.**

ARGENTINA. (ex) SUBSECRETARÍA DE FINANZAS PÚBLICAS, **Resolución 78/91.**

ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Dictamen de Asesoría Técnica n° 70/2004** en www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/205/dat_70.doc [Mayo/11].

ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Nota Externa n° 2/03.**

ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Resolución General 2000/06.**

ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 692/98.**

ARGENTINA. PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto 959/01.**

CASAL, Alejandro, **Nuevo régimen de recupero de impuesto facturado vinculado a exportaciones - RG 1351/02 (AFIP) de recupero de IVA** en www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/separatas/separa47.pdf [Mayo/11].

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> [may/11].

STERNBERG, Alfredo R., **El IVA y las exportaciones de bienes y servicios** (Buenos Aires, Aplicación Tributaria SA, 2006).

STERNBERG, Alfredo R., **Los impuestos y el comercio exterior argentino** (Buenos Aires, Aplicación Tributaria SA, 2000).

VÁZQUEZ, Francisco, **Reintegro del IVA por exportaciones** (Buenos Aires, Errepar, 1999).

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

“Los autores de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros”.

Mendoza, Agosto 2011

Daiana Abdala	Reg. 25.122	
Federico Bär	Reg. 25.204	
Fernando Battagion	Reg. 24.213	
Cecilia Belén Carrizo Restagno	Reg. 23.703	
Melisa Morach	Reg. 25.385	
Facundo Santana	Reg. 23.337	