



Carrera de Contador Público

-2023-

TESINA

REINTEGRO DE IVA POR EXPORTACIONES DE BIENES

Alumna: Diebold María Florencia.

D.N.I. 42.877.110.

ID: 160290.

Nº Matrícula: 30131061.

Tutor: Dr. Roca, Carlos.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized letters that appear to be "M" and "F" or similar characters.

ÍNDICE

Resumen

Introducción:	5
Pregunta de investigación:	7
Objetivo general:	7
Objetivos específicos:	7
Metodología:	8
Marco Teórico:	9
Capítulo I: La exportación	11
1.1. Principios de tributación del Impuesto al Valor Agregado.	11
1.2. Exportación. Definición.	11
1.3 Exportaciones a Zonas Francas.	12
1.4 Exportadores. Definición.	13
1.5 Tipos de exportadores. Puros e impuros.	13
1.6. Sujetos que intervienen en una operación de exportación.	14
Capítulo II: Régimen general de recuperero	16
2.1 Estructura de la Resolución General 5173/2022.	16
2.2 Sujetos comprendidos:	16
2.3 El perfeccionamiento de la exportación: Aspecto temporal.	18
2.4 Solicitud del beneficio: Condiciones objetivas y subjetivas	18
2.5 Formas de recuperero y límites al impuesto facturado.	20
2.5.1 Compensación con importes originados en regímenes de retención y percepción de IVA.	20
2.5.2 Cancelación de deudas por impuestos propios.	20
2.5.3 Cancelación de deudas por aportes y contribuciones de la seguridad social.	21
2.5.4 Cancelación de obligaciones emergentes de la responsabilidad del cumplimiento de la deuda ajena.	21
2.5.5 Devolución	21
2.5.6 Transferencia a terceros	22
2.6 Formas de apropiación del impuesto facturado.	24
2.7 Caso especial: Los bienes de uso	25
2.8 Ajuste anual de coeficiente.	26
2.9 Exportadores que realizan operaciones en el mercado interno y exportan.	27
2.10. Métodos de imputación de los créditos fiscales vinculados con exportaciones en la DJ de IVA.	27
2.11 Detracción del Crédito Fiscal sujeto a recuperero en la DJ de IVA.	28
2.12 Consumo de saldos a favor vinculado con exportaciones en la Declaración Jurada de IVA: orden de prelación	28

2.13 Requisitos que deben cumplir las facturas/documentos equivalentes para el cómputo del crédito fiscal.	28
2.14 La obligación del ingreso del impuesto por parte del proveedor. Jurisprudencia relacionada.....	30
Capítulo III: El rol del contador público	35
3.1 Tareas de auditoría que debe realizar el contador público.	35
3.2 El contador y la liquidación de divisas.	37
Capítulo IV: Presentación de la solicitud	40
4.1 Elementos y requisitos formales para presentar la solicitud	40
4.2 Detalle de incumplimiento de las Obligaciones Tributarias.	41
4.3. Declaraciones juradas rectificativas.	42
4.4. Resolución de la solicitud y vías recursivas.	42
4.5 La prescripción.....	43
4.5.1. A favor del fisco	43
4.5.2 A favor del exportador.....	43
Capítulo V: Conclusión	44
Anexo I: 48	
Anexo II: 49	

Resumen:

En los últimos años, existieron diversos factores externos e internos que hicieron que las exportaciones de nuestro país aumenten notablemente. Quienes realizan este tipo de operaciones, con el fin de obtener los productos o servicios que comercializan al exterior, adquieren en el mercado interno productos provenientes de sujetos que revisten la calidad de responsables inscriptos ante el Impuesto al Valor Agregado. Todas estas compras realizadas por los exportadores generan, según el artículo 12° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, crédito fiscal, y en tanto se dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la Resolución General de AFIP 5173/2022, y a las normas complementarias, el exportador podrá acceder al recupero del IVA a través de diferentes modalidades, entre las que podemos destacar: la compensación, acreditación, transferencia, y devolución. Este beneficio tiene como finalidad otorgar no solo una posición más ventajosa para la colocación de productos argentinos en el mercado externo, debido a la “no exportación” de impuestos locales, lo que redundará en una mayor rentabilidad del exportador al permitir recuperar parte del costo de producción.

En el desarrollo de este trabajo, nos dedicaremos al análisis teórico del procedimiento de la solicitud del reintegro, teniendo en cuenta la reglamentación vigente en la República Argentina, así como también la evolución de la jurisprudencia vinculada con el asunto.

Introducción:

Las normas vigentes del Impuesto al Valor Agregado en materia de exportaciones admiten la posibilidad del recupero de los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación tanto de los bienes como de los servicios gracias a la cláusula de tributación conocida como “país destino”, la cual establece que el país del exportador no debe gravar los bienes exportados, sino que los bienes quedan alcanzados por los impuestos del país donde se consumirán.

Asimismo, en el artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, enumera aquellas operaciones que se encuentran exentas del gravamen, entre otras a las ventas e importaciones definitivas de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones que, si bien encuadran en el ámbito de imposición del gravamen, el legislador, por razones fiscales o extrafiscales, los exceptúa de la imposición¹. También en el inciso d) del citado artículo aparecen las operaciones de exportación, lo que implica que los exportadores no generarán “débito fiscal” (impuesto) por aquellas operaciones.

Sin embargo, la exención del débito fiscal, al ser el IVA un impuesto plurifásico, que recae, por efecto piramidación, sobre más de una etapa de comercialización de bienes o servicios, genera un “costo” para el exportador, debido a que al adquirir los insumos necesarios para producir el bien y/o servicio, el exportador habrá recibido de sus proveedores la translación del impuesto acumulado hasta la etapa anterior de la propia, provocando así el traslado del gravamen al costo del producto y/o servicio. En condiciones normales esta situación (en el mercado interno) generaría el “crédito fiscal”, que según el artículo 12° de la ley de IVA, podría ser computable siempre y cuando la operación generadora de dicho crédito esté afectada a la actividad gravada del contribuyente, situación que no se verifica en el caso del exportador.

Para evitar esta situación y alentar a las exportaciones, el artículo 43° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permite el reintegro del gravamen correspondiente a los insumos que se destinen a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de ésta, provocando así que, en principio, desaparezca la incidencia del IVA en las exportaciones no solo por su no gravabilidad, sino la posibilidad de que tales impuestos (débitos fiscales facturados por el prestador o proveedor) de etapas anteriores puedan ser recuperados por vía del reintegro.

Durante el desarrollo de esta tesina, nos dedicaremos al análisis teórico de la solicitud del reintegro por exportación, cuáles son los mecanismos de reintegro que permite nuestra legislación, la normativa vigente, aplicación de jurisprudencia vinculada con el cómputo de los créditos fiscales por exportaciones, conceptos relacionados, etc. El alcance del trabajo se limitará

¹ Impuesto al Valor Agregado Explicado y Comentado.2020. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Errepar.

al ámbito tributario de la República Argentina dirigido al análisis del régimen del reintegro del Impuesto al Valor Agregado a exportadores de bienes.

Esta cuestión es de gran trascendencia tanto para los operadores del comercio exterior, como para organismos fiscales, profesionales que asesoran a dichos operadores, entre otros. Por ello, la elección de este tema tuvo como iniciativa brindar una herramienta de análisis para todos aquellos interesados en la materia, indagando normas, brindando explicaciones, brindando herramientas, y desarrollando aristas relevantes en cuanto a la devolución del IVA facturado por productos o servicios insumidos en exportaciones de bienes o servicios desde la República Argentina.

Pregunta de investigación:

¿Cómo es el tratamiento del reintegro del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones de bienes?

Objetivo general:

- ✓ El objetivo general de esta investigación es analizar el reintegro del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones de bienes.

Objetivos específicos:

- ✓ Analizar el recupero del crédito fiscal establecido en la Ley de IVA en materia de exportación.
- ✓ Describir los procesos y posibles métodos de recupero de IVA.
- ✓ Analizar el impacto tanto positivo como negativo del IVA en las exportaciones de bienes.

Metodología:

Considerando la temática a investigar, para el desarrollo de esta tesina, se empleará la metodología cualitativa, abarcando el análisis de leyes, decretos, resoluciones técnicas, y consultas a profesionales. Lo antedicho significa que la investigación pondrá interés en la descripción de los datos, sin conceptualizar ni interpretar², centrándose en aspectos que no son susceptibles de cuantificación.

Por último, utilizaré tres de las técnicas de la investigación cualitativa, que serán la descriptiva, la cual tiene como fin caracterizar a la población estudiada, la explicativa y explorativa, ya que tienen que ver con la profundidad de la misma, es decir, depende el nivel de conocimiento que desean alcanzar.

² Metodología cualitativa. (s.f). Ujaen. es. Recuperado de: http://www.ujaen.es/investiga/tics_tfg/enfo_cuali.html.

Marco Teórico:

Para llevar adelante el desarrollo de esta tesina, el marco teórico de la misma fue construido teniendo en cuenta múltiples fuentes de información. Entre ellas, se consultó bibliografía especializada en el reintegro del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones, donde se realiza un análisis integral del mecanismo de recupero del crédito fiscal del gravamen, así como también, se establecen cuáles son los procedimientos que debe aplicar un contador público para llevar adelante el reintegro. A su vez, se utilizaron diversas normas vigentes en la República Argentina que regulan en materia del gravamen y exportaciones, como La Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Decreto Reglamentario 692/98, el Código Aduanero Ley 22.415, Dictámenes pronunciados por la AFIP y la Resolución General N°5173 de AFIP.

Para comenzar el análisis, es importante comprender a qué nos referimos cuando hablamos del Impuesto al Valor Agregado, y se trata de aquel impuesto plurifásico no acumulativo, por cuanto su objeto es ir gravando el valor añadido que se vaya generando en cada una de las etapas de circulación de bienes y servicios.³ Es decir, que a medida que un sujeto consume se le irá aplicando sucesivamente este tributo, pero quien finalmente desembolsa el dinero para abonarlo, es el consumidor final. Tal como se ha mencionado, se caracteriza por ser no acumulativo, lo que significa que permite deducir el impuesto pagado hasta la etapa anterior, evitando así el efecto piramidación, y generando así que el sujeto pasivo del tributo sea aquel ciudadano que destine bienes o servicios para su uso o consumo privado⁴.

Según la normativa Argentina, este impuesto se calcula, en términos generales, restandole al impuesto sobre las ventas, prestaciones y locaciones gravadas realizadas (débito fiscal), el impuesto sobre las compras de bienes, obras y servicios (crédito fiscal), por lo que es posible apreciar que tanto el débito como el crédito fiscal constituye cada uno de los términos de la sustracción establecida en la ley como sistema de liquidación del gravamen. El resultado que surja de la diferencia de ambos conceptos será el impuesto resultante, técnicamente denominado “saldo técnico”, al que se le restarán las retenciones, percepciones, pagos a cuenta, y saldos a favor que correspondan pudiendo surgir, en consecuencia: un impuesto a favor del fisco (impuesto a pagar) o, un saldo a favor del contribuyente que podrá ser utilizado en períodos posteriores bajo determinados requisitos.

El Impuesto al Valor Agregado, tiene una gran vinculación con el principio de “país destino” en tanto que la legislación Argentina no incluye dentro del gravamen aquellos bienes y servicios exportados. En el caso de exportaciones de bienes, se encuadra bajo la modalidad de exención, contemplada en el artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mientras que

³ ¿Qué es y como calcular el IVA? (s.f). Xubio. Recuperado de <https://blog.xubio.com/calcular-el-iva/>. Consultado el 20 de enero del 2023.

⁴ Decreto Reglamentario 741/2019.B.O. 28/10/2019.

en el caso de la prestación de servicios la ley en su artículo 1º, realiza una exclusión de objeto cuando se establece:

“En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43”⁵.

Doctrinariamente, se considera a la exportación tanto la de bienes como la prestación de servicios, gravados a “tasa cero”, lo que significa que podremos proceder al cómputo de los créditos fiscales originados en bienes y servicios vinculados con su operatoria. Al respecto de ello, Alfredo Sternberg ha expresado: *“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 y no califica como subsidio”*⁶.

En el marco de regulación de la Ley de IVA, se define como exportación a la salida definitiva de mercaderías de un determinado país⁷. Sin embargo, en términos aduaneros esto no es así, ya que se entiende como exportación a la salida de productos de un territorio aduanero, por lo que es imprescindible dilucidar que cuando nos referimos a exportaciones nos remitiremos a la definición establecida en la ley del gravamen. Adicionalmente, debemos conceptualizar la diferencia existente entre los exportadores:

- Exportadores puros: son aquellos que tienen todas sus operaciones de venta en el mercado externo.
- Exportadores impuros: son aquellos que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno como externo.⁸

⁵ Ley 20.631. Ley del impuesto al valor agregado. B.O. 26/03/1997.

⁶ STERNBERG, ALFREDO: “El cómputo y el recupero del crédito fiscal para los exportadores” – Lit.LXVI – pag.259

⁷ Ley 20.631. Ley del impuesto al valor agregado. B.O. 26/03/1997. Art.43.

⁸ PEREZ DIEZ, Humberto, Impuesto al valor agregado. Ed. Errepar (Buenos Aires, agosto de 1994). Pag 465.

Capítulo I: La exportación

1.1. Principios de tributación del Impuesto al Valor Agregado.

Dentro de la esfera del comercio internacional, se llevan a cabo numerosas operaciones entre sujetos radicados en diferentes regiones, y con el objetivo de evitar que las operaciones alcanzadas por los tributos en un país se superpongan con los tributos establecidos en el otro, se instauran dos métodos de tributación para evitar la posible doble imposición.

El primero de ellos, conocido como “País destino” establece que el país exportador no grava los conceptos exportados, y los bienes quedan alcanzados por los impuestos del país donde se van a consumir (y a la misma tasa que los de origen local). Este método, se caracteriza por la atribución del derecho de imposición al país de destino e implica el reconocimiento de la potestad tributaria del país importador.⁹ Mientras que el segundo, denominado “País de origen” el país exportador es quien grava los bienes o servicios exportados sin importar el destino o utilización de los mismos. A diferencia del primero, en este caso, la potestad tributaria se retiene en el país de origen evitando que los países de los compradores puedan imponer impuesto alguno.

Respecto de las alternativas descriptas anteriormente, los organismos encargados de la regulación del comercio internacional han adoptado el primero de ellos, es decir, el principio de país destino con la finalidad que se neutralicen los efectos de los impuestos desembolsados por el país de origen al momento de la importación de los bienes.

La ley de IVA en la República Argentina recepta este mismo principio, ya que, como se analizará posteriormente, las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, conforme al art. 8, inc. d) y art 43°, y la importación de servicios y cosas muebles se grava a la misma tasa que las nacionales.

1.2. Exportación. Definición.

En el marco regulatorio argentino, existen numerosas definiciones del concepto “exportación”, pero para lo que concierne a nuestra tesina, utilizaremos solo aquellas útiles a nuestro propósito. Según su definición, la exportación es simplemente la salida de un producto de un determinado país con destino a otro, atravesando las diferentes fronteras que separan las naciones.¹⁰

Por otro lado, el artículo sin número incorporado en el DR 679/99 establece que “se considerarán, respectivamente, importación, la introducción de bienes por parte de exportadores del extranjero a la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva de la REPUBLICA

⁹ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

¹⁰ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

ARGENTINA, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en las mismas y exportación, la salida al extranjero de bienes desde dichas áreas”¹¹

Por cuanto el Código Aduanero, establece en su artículo 9° que la exportación queda configurada cuando se extrae mercadería de un territorio aduanero. Entendiéndose como “territorio aduanero”: *aquél en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.*¹².

A los efectos del reintegro de IVA por exportación de bienes, nos abocaremos a la definición de exportación descrita en la Decreto Reglamentario 679/99 de la Ley de IVA, es decir, considerando que la mercadería debe salir del territorio nacional al extranjero.

1.3 Exportaciones a Zonas Francas.

Una de las cuestiones importantes a mencionar a la hora de referirnos a exportaciones son aquellas realizadas hacia Zonas Francas. La definición de este último concepto se encuentra establecido en el artículo 590° del Código Aduanero y establece: *“Área franca es un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico”¹³.*

La creación de estas zonas tiene como objetivo no solo reducir los costos, sino que también facilitar los procedimientos administrativos, fomentando así, el comercio y la actividad exportadora industrial generando un espacio económico competitivo.

Las mercaderías que se encuentran en estas zonas gozan de ciertos tratamientos arancelarios y tributarios distintos a las que se encuentran fuera. En tal caso, la introducción y extracción de mercaderías, no se encuentra gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren ser efectivamente prestados. Asimismo, no se encontrarán alcanzadas por prohibiciones de carácter económico, pero si por prohibiciones no económicas vigentes para la importación al Territorio Aduanero.¹⁴

Es necesario distinguir distintas situaciones que se pueden llegar a presentar en caso de venta de bienes. Por un lado, puede suceder que se comercialicen bienes que ingresaron a la Zona franca provenientes del territorio Aduanero General, pudiendo tener dos destinos: radicarse

¹¹ Decreto Reglamentario 679 de 1999.B.O. 25/06/1997.

¹² Código Aduanero. LEY N° 22.415. B.O 02/03/1981.

¹³ Código Aduanero. LEY N° 22.415. B.O 02/03/1981.

¹⁴ AFIP. (2017/28/08). *Aduana-Servicios y Comercio Exterior. Zona Franca*. Recuperado de: https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/abc/ABCpaso2.aspx?id_nivel1=556&id_nivel2=2471&p=Zona%20Franca

en la zona franca como sustento, o bien, que se destinen posteriormente a ser exportados a terceros países.

En el primero de los casos, esas operaciones van a encuadrarse como exentas frente al Impuesto al Valor Agregado, mientras que, en el segundo, la ley establece que deberán tratarse como una “exportación suspensiva”. Entendiendo esta última como aquellas que deben esperar salir en definitiva del país para que se consideren devengados o con derecho a percibirse los estímulos que correspondan a las exportaciones¹⁵. Se denominan “suspensivas” debido a que quedan a la espera de que los bienes se exporten al exterior, y recién en ese momento, cuando salgan efectivamente del país, van a poder de recuperar el impuesto al valor agregado contemplado en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

1.4 Exportadores. Definición.

Al igual que en el caso de exportación, las definiciones establecidas en la ley, difieren respecto de las del Código Aduanero. Por un lado, el artículo 74° del DR, establece la siguiente definición de exportador: “*se entenderá por exportador, a aquél por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero*”.¹⁶

Mientras que, el Código aduanero en su artículo 91° establece que: “*son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya que la llevarán consigo o que un tercero llevara la que ellos hubieren expedido*”.¹⁷

1.5 Tipos de exportadores. Puros e impuros.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 43°, que los sujetos que realicen operaciones de exportación puedan computarse el crédito del impuesto contenido en las compras de bienes y/o servicios destinados a exportaciones.

Este último artículo alcanza no solo a los exportadores que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo, llamados exportadores puros, sino que también a aquellos que realizan ventas en el mercado externo y en el mercado local, conocidos como exportadores impuros. Es necesario mencionar esta distinción ya que tendrán diferentes tratamientos. En el primer caso, al dedicarse exclusivamente a efectuar operaciones de exportación, no se originará débito fiscal alguno, por lo que, todo el impuesto que se les haya facturado al adquirir bienes y/o servicios será susceptible del régimen de recupero. A su vez, para que el contribuyente goce de los derechos que le otorga el artículo 43° de la ley gravamen, y pueda solicitar la acreditación, devolución o transferencia del tributo, la normativa establece como requisito esencial que el

¹⁵ Consejo Profesional de Ciencias Económicas (2002/16/10). Actualidad del Comercio Exterior. Recuperado de: https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/BD_Oct/textocomercio5-1_1610.htm

¹⁶ Decreto Reglamentario 692/1998. B.O. 17/06/1998.

¹⁷ Código Aduanero. LEY N° 22.415. B.O. 02/03/2023.

contribuyente adquiera la condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado.

Por otro lado, en el caso de los exportadores impuros, será de aplicación el primer párrafo del artículo 43° cuando el débito fiscal proveniente de las ventas efectuadas en el mercado interno no sea totalmente absorbido por el IVA contenido en las compras destinadas a operaciones de exportación. Es decir, en este caso, se generará un débito fiscal que podrá ser cancelado tanto con el crédito fiscal vinculado al mercado interno como el vinculado a las exportaciones.

Solo en tal caso, la normativa prevé que el impuesto contenido en las compras destinadas a exportaciones podrá:

- Acreditarse contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- Solicitarse su devolución.
- Transferirse a terceros.

1.6. Sujetos que intervienen en una operación de exportación.

Para llevar adelante una operación de exportación, no solo es necesario la participación de un exportador, sino que se requiere la intervención de otros profesionales y organismos a fin de poder cumplir con las condiciones pretendidas. El Código Aduanero en sus artículos 36° al 57° describe y enumera dos sujetos imprescindibles para el perfeccionamiento de una operación de exportación, siendo estos últimos: los Despachantes de Aduana y los Agentes de Transporte Aduanero.

Despachantes de Aduana: Tal como se ha indicado precedentemente, el artículo 36° del Código Aduanero define que se debe entender por despachante de aduana. Establece que son quienes *“realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras”*.¹⁸ Incluso establece cuales son los requisitos e impedimentos a la hora de ejercer dicha actividad.

Agentes de Transporte aduanero: Su definición se encuentra establecida en el artículo 57° del Código Aduanero y establece que se considerarán Agentes de Transporte Aduanero: *“las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme con las condiciones previstas en este código”*.¹⁹

Dirección General de Aduanas: Es una de las 3 direcciones con la que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos, y tiene a su cargo la aplicación de la legislación

¹⁸ Código Aduanero. LEY N° 22.415.B.O 02/03/1981.

¹⁹ Código Aduanero. LEY N° 22.415. B.O 02/03/1981.

vinculada con operaciones de exportación e importación de bienes, así como también la regulación del tráfico de las mercaderías que ingresan o egresan del territorio aduanero.

Capítulo II: Régimen general de recupero

2.1 Estructura de la Resolución General 5173/2022.

La normativa vigente que regula el Recupero de IVA por exportación de bienes es la Resolución General de AFIP N°5173 publicada en el Boletín oficial el día 28/03/2022, la cual incorporó nuevas modificaciones al método de recupero respecto de su antecesora la RG 2000.

A continuación, se realizará una breve síntesis de su estructura. Cuenta con tres títulos y un anexo:

- *Título I: Se refiere a la habilitación general del sistema integral de recupero (SIR). Es decir, que establece un nuevo mecanismo para tramitar el recupero del Impuesto al valor agregado, el cual ha entrado en vigencia el 03 de abril de este año.*
- *Título II: Contempla las modificaciones realizadas en la RG 2.000.*
- *Título III: Establece disposiciones generales*
- *Anexo I: Régimen de reintegro atribuible a operaciones de exportación y asimilables.*

El esquema previsto por esta resolución, en principio, se trata de un único régimen de recupero fundado en cumplimiento de requisitos formales y en la confección de un informe especial realizado por un contador público independiente. De igual modo, este esquema tiene excepciones. Es decir, que existe la posibilidad que el régimen de recupero esté sujeto a fiscalización, y este último tendrá lugar en tres casos enumerados en la misma resolución: el primero de ellos, cuando la solicitud encuadre en alguna de las causales de exclusión subjetivas enumeradas en la norma que serán estudiadas luego. En segundo caso: cuando los facturas o documentos equivalentes tengan una antigüedad mayor a 48 meses calendario contados a partir de la fecha que se presentó la solicitud, y en el tercer caso, cuando en el proceso de verificación y fiscalización contemplado en la ley 11.683 se verifique la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado en solicitudes ya tramitadas.

2.2 Sujetos comprendidos:

Al igual que la mayoría de las normas de Argentina, no todos los sujetos son susceptibles del régimen de recupero por exportación, sino que la RG AFIP 5173 establece quienes podrán gozar de este régimen, en los que menciona:

- Exportadores (Puros, impuros y de servicios).
- 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 Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, 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.²⁰

Es decir, que podrán solicitar el recupero quienes realicen actividades en la que su tratamiento se asimile al de las exportaciones, como lo es el transporte internacional de pasajeros y cargas, locaciones a casco desnudo y el fletamento a tiempo o por viaje, o bien, aquellos trabajos de transformación modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves y de embarcaciones.

- Quienes desarrollan las actividades encuadradas en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.²¹ El cual establece, que podrá solicitar el reintegro aquel sujeto que realice prestaciones en el país, siempre que las mismas se utilizaren/explotaren en el exterior.

Sin embargo, los sujetos mencionados anteriormente, deberán cumplir con una serie de requisitos y condiciones adicionales para acceder al recupero del gravamen. Los mismos, se encuentran enumerados en el apartado B) de la RG 5.173 y son:

- a) Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con estado activo,
- b) Contar con el alta en los impuestos correspondientes,
- c) Declarar y mantener actualizado el domicilio fiscal,
- d) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada según el “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE),
- e) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico constituido,
- f) Dar de alta el servicio “web” denominado “SIR - Sistema Integral de Recupero”,
- g) No registrar incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas de los impuestos y de los recursos de la seguridad social a las que los responsables se encuentren obligados, relativas a los períodos fiscales no prescriptos,
- h) No registrar incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas informativas a las que los responsables se encuentren obligados.²²

Si bien la RG 2000 contemplaba estos últimos dos requisitos, la norma permitía la presentación de las solicitudes y este control de incumplimientos se realizaba posterior a la misma; actualmente con la entrada en vigor de la nueva resolución, se entiende que en caso de detectar

²⁰ Resolución General (AFIP) 5173. B.O. 28/03/2022.

²¹ Resolución General (AFIP)5173. B.O. 28/03/2022.

²² Resolución General (AFIP) 5173. B.O. 28/03/2022.

alguno de estos incumplimientos, el sistema no permitiría la presentación de la solicitud, es decir, que se realizarían los controles antes de admitir la solicitud.

2.3 El perfeccionamiento de la exportación: Aspecto temporal

En su capítulo D, la RG 5173 regula el perfeccionamiento de las exportaciones y establece que para los sujetos que exportan bienes, la exportación se perfeccionará con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque²³;asimismo, la norma contempla la posibilidad que intervengan dos o más aduanas en la exportación. En tal sentido el dictamen 16/1998, aclaró esta cuestión y entendió que para imputar las exportaciones a un determinado período se las deberá considerar perfeccionadas en la fecha de cumplimiento de embarque de los bienes en el medio de transporte en el que estos salieron el país.²⁴ Es importante mencionar, que nos referimos a exportaciones de consumo, ya que de tratarse de exportaciones en consignación se deberá registrar la exportación definitiva para que se consideren perfeccionadas.

Una de las condiciones sine qua non que debe cumplirse para aplicar el régimen de recupero previsto en la RG, es que la exportación se realice dentro del período de la solicitud presentada. Así pues, es de suma importancia conciliar la fecha que figura en el permiso físico de la “mercadería a bordo/salida” y la cargada en la página web ya que de existir alguna diferencia generaría un cambio en el perfeccionamiento de la exportación, provocando que los créditos fiscales vinculados a los bienes incluidos en la solicitud deban eliminarse, ya que estarían vinculados con exportaciones que se perfeccionaron en otro período.

2.4 Solicitud del beneficio: Condiciones objetivas y subjetivas

Al igual que su norma antecesora, la RG 5173 enumera una serie de condiciones que deben cumplirse para realizar la solicitud del beneficio. A continuación, se nombrarán diferenciado si se trata de una condición objetiva o subjetiva.

- Exclusiones subjetivas: El art 12° del capítulo G) de la RG 5173, establece que se encuentran excluidos del régimen aquellos sujetos que:
 - a) Hayan sido condenados por alguno de los delitos enumerados en las leyes tributarias o en el código aduanero,
 - b) Hayan sido condenados 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 denunciante sea un particular o tercero.

²³ Resolución General (AFIP) 5173. B.O. 28/03/2022.

²⁴ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

c) Quienes hayan sido condenados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex-funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones.

d) Los socios, gerentes, miembros del consejo de vigilancia o cualquier otro sujeto que ocupe un cargo similar, que haya sido condenado por alguna infracción a la ley de Régimen Penal Tributario, o al Código aduanero.

e) Hayan sido declarados en quiebra y no se haya dispuesto la continuidad de la explotación del solicitante o de los integrantes responsables de personas jurídicas.²⁵

f) Hayan sido categorizados de alto riesgo en el “Sistema de Perfil de Riesgo” (SIPER).

➤ Exclusiones objetivas: Por otro lado, la norma también enumera aquellas situaciones que no quedarán comprendidas dentro del beneficio, y establece:

a) Cuando las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor a CUARENTA Y OCHO (48) meses calendario a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud. Excepto que:

- El 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 CUARENTA Y OCHO (48) meses.
- Cuando las facturas incluidas en presentaciones rectificativas, en los casos en que el límite de los CUARENTA Y OCHO (48) meses calendario, no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores con relación a dichos comprobantes.
- Cuando la sumatoria de sus créditos fiscales vinculados resulte inferior al CINCO POR CIENTO (5%) del monto total vinculado, y dicho valor sea inferior a la suma de UN MIL PESOS (\$1.000).

b) Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, conforme lo previsto en el artículo 43 de la presente resolución general, cuando —como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el artículo 33 y concordantes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones— se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado.²⁶

²⁵ Resolución General (AFIP) 5173. B.O. 28/03/2022.

²⁶ Resolución General (AFIP) 2000. B.O. 06/02/2006.

2.5 Formas de recupero y límites al impuesto facturado.

El artículo 43° de la Ley de IVA, regula un régimen especial para los exportadores previendo la posibilidad que estos, recuperen los créditos fiscales vinculados con las operaciones de exportación, y en el caso que la compensación entre débitos y créditos fiscales no sea posible, establece diversas modalidades para el reintegro del impuesto que son:

2.5.1 Compensación con importes originados en regímenes de retención y percepción de IVA.

El apartado 1) del capítulo I de la RG 5173, establece que aquellos contribuyentes que deban actuar como agentes de retención y/o percepción en el impuesto al valor agregado podrán compensar los montos de las retenciones y/o percepciones siempre y cuando su vencimiento opere en el mismo mes que se interpone la solicitud. El mecanismo para proceder a la compensación dependerá si la misma se realiza anterior o posterior a la presentación de la solicitud. En el primer caso, el contribuyente deberá ingresar al servicio de Sistema de cuentas tributarias – Transacciones - Compensación de regímenes especiales y seleccionar el régimen y período fiscal que corresponda.

La imagen muestra una interfaz de usuario web con el título "Compensación Regímenes Especiales" y el subtítulo "Desde este servicio podés realizar compensaciones de regímenes especiales". En la parte superior hay una barra de progreso con cuatro pasos numerados: 1. Origen, 2. Deuda, 3. Confirmar y 4. Comprobante. El paso 1 está activo. El contenido principal muestra un formulario con el título "Seleccionar origen" y el texto "Seleccioná el Régimen y el periodo fiscal que querés utilizar.". Hay un campo de selección con el texto "Régimen *" y una lista desplegable que muestra "Devolución, acred. y/o transf. de Saldo Técnico IVA - Decreto 603/19" con una marca de verificación. Debajo del campo hay tres opciones: "Quitar selección", "Reintegro por Ventas de Bienes de Capital" y "Devolución, acred. y/o transf. de Saldo Técnico IVA - Decreto 603/19", esta última está resaltada en azul. En la parte inferior derecha del formulario hay dos botones: "VOLVER" (azul) y "CONTINUAR" (verde).

Automáticamente, el sistema controlará si el contribuyente realizó solicitudes de recupero en otros períodos fiscales, y en caso de no haber inconsistencias se procederá a la compensación.

En el segundo caso, es decir que la compensación se realice posteriormente a la presentación de la solicitud, se debe acceder al servicio de Sistema de cuentas tributarias, pero al ya estar presentada ante el fisco, el monto deberá aparecer en el detalle de "compensaciones" y se podrá utilizar el saldo para compensar con el regimen correspondiente.

2.5.2 Cancelación de deudas por impuestos propios.

De la misma forma que en el caso anterior, el contribuyente podrá cancelar las deudas que posea ante el Fisco con el importe de la solicitud de recupero a través del servicio Sistema de cuentas tributarias – Compensación.

2.5.3 Cancelación de deudas por aportes y contribuciones de la seguridad social.

Una de las condiciones necesarias para solicitar la devolución y/o transferencia de los montos solicitados es que no existan deudas líquidas y exigibles por aportes y contribuciones con destino al Sistema único de seguridad social. En este caso, la norma prevé que a través del servicio Sistema de cuentas tributarias – Transacciones - Afectación a seguridad social, el contribuyente cancele las deudas correspondientes a este régimen.

2.5.4 Cancelación de obligaciones emergentes de la responsabilidad del cumplimiento de la deuda ajena.

Al igual que el caso anterior, el contribuyente deberá ingresar al servicio de Sistema de cuentas tributarias – Transacciones – Compensación y seleccionar el regimen correspondiente para cancelar obligaciones del cumplimiento de deuda ajena.

2.5.5 Devolución

En este caso, el exportador puede solicitar el importe del beneficio de recupero autorizado y acreditado en Sistema de Cuentas Tributarias, pero para acceder a esta forma de recupero la norma establece que deben cumplirse ciertos requisitos:

- Se haya declarado una Clave Bancaria Uniforme (CBU) en el Registro de Claves Bancarias Uniformes.
- No se registren deudas líquidas y exigibles con el organismo.
- No existan incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas por los períodos fiscales no prescriptos.

A diferencia de la norma anterior, actualmente una vez que el organismo haya autorizado el monto de recupero, y en caso de corresponder, se hayan realizado las compensaciones pertinentes, el contribuyente debe solicitar la devolución, de lo contrario, no correrán intereses y el fisco no hará la devolución. Previamente, con la RG 2000, cuando había una resolución que autorizaba el monto a devolver, únicamente el contribuyente debía aguardar la devolución por parte del fisco y no realizar ningún trámite adicional.

El pago se efectivizará dentro de los 15 días hábiles administrativos siguientes a la fecha en que el contribuyente hubiera efectuado dicha opción en su cuenta bancaria declarada en el Registro de Claves Bancarias Uniformes. Este punto, es otra diferencia a considerar entre ambas resoluciones, ya que anteriormente el plazo en el cual el pago se haría efectivo era de 5 días hábiles desde la comunicación.

De todas formas, en la práctica los plazos enunciados en el apartado anterior no son cumplidos ya que la devolución del crédito fiscal dependerá de la disponibilidad de caja que cuente el organismo en aquel momento.

2.5.6 Transferencia a terceros

Este método consiste en que el contribuyente le transfiere los importes aprobados por el fisco a un tercero debiendo cumplir con determinados requisitos. Una de las modificaciones más importantes entre las resoluciones, es que se elimina la necesidad de presentar las notas del cedente y cesionario en el caso de transferencia del monto aprobado, ya que la misma se realizará mediante el servicio de Sistema de Cuentas Tributarias y deberá ser confirmada por el cesionario. Para gozar este beneficio, la norma establece que deben cumplimentarse dos condiciones: el cedente no posea deudas líquidas y exigibles, y no tenga incumplimientos respecto a la presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas.

Asimismo, debemos tener en cuenta que no es posible solicitar cualquier importe de reintegro, sino que, por el contrario, el artículo 43° establece dos límites cuantitativos a la hora de solicitar la acreditación, devolución o transferencia de los créditos fiscales. El primero de ellos, consiste en aplicar la alícuota del impuesto vigente al momento de perfeccionamiento de la exportación sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal. El segundo, establece que cuando los sujetos exportadores de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones del IVA sean los propios beneficiarios de dichos tratamientos, en tal caso, el monto computable no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sin importar quien realice la exportación.

El segundo párrafo del artículo 43 tal como mencionamos anteriormente, establece el primer límite, indicando que debe aplicarse la alícuota del impuesto sobre el monto de las exportaciones realizadas. Ahora bien, al existir numerosas controversias de acuerdo a qué debía entenderse como "alícuota del impuesto", el Dictamen 42/1998²⁷ se pronunció sobre esta cuestión, y estableció que debe entenderse como alícuota del impuesto: la general, es decir el 21%, sin importar si el bien en el mercado interno estuviese alcanzado a una alícuota diferente.

Asimismo, a través del Decreto 2312/2002, se anunció la reducción temporal de la alícuota general del impuesto al valor agregado, disminuyéndose un 2% y es por ello, que la AFIP emitió una nota externa dilucidando cuestiones relativas al límite del recupero de IVA por exportación. La misma establece que si durante el 18 de noviembre de 2002 y hasta el 17 de enero de 2003 se realizaron operaciones de exportación, y, por ende, coexistan más de una alícuota, se utilizará para el cálculo del límite la vigente a la fecha de cumplimiento de cada permiso.

Para el cálculo de este límite, también es importante tener en consideración el artículo 75° del Decreto reglamentario de la Ley de IVA, que establece el método de determinación del monto las exportaciones, y depende si se trata de transporte acuático, aéreo o terrestre se aplicará el valor FOB o FOT, según corresponda. Al igual que la mayoría de las operaciones, para expresar en pesos el monto de una exportación se utilizará el tipo de cambio comprador de

²⁷ Decreto Reglamentario 42/1998. B.O. 14/01/1998.

acuerdo a la cotización del Banco de la Nación correspondiente al día hábil anterior a la fecha de la oficialización del permiso de embarque o documento equivalente.

En el caso que el importe del crédito fiscal supere el límite establecido en el párrafo precedente, el exportador deberá presentar ante el fisco una nota en formato PDF consignando determinados datos vinculados con la exportación. La presentación de esta nota será condición necesaria para que el excedente pueda trasladarse a posteriores solicitudes de devolución, acreditación o transferencia. En lo que concierne a esta nota, el apartado e) del Capítulo F de la norma vigente establece los datos que debe consignar:

a) Respecto de la operación que origina la solicitud:

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

b) Respecto del contratante del exterior:

1. *Apellido y nombres, denominación o razón social.*
2. *Domicilio.²⁸*

El segundo límite para el cómputo del impuesto, es decir, exportadores que posean vinculación con proveedores beneficiarios en el mercado interno con liberaciones en el IVA, tiene como objetivo evitar maniobras elusivas a través de la posible creación de figuras que le permitan a un sujeto recuperar un impuesto que jamás ha sido ingresado. Para el análisis de este apartado, debemos remitirnos al artículo 76° del decreto reglamentario de la Ley de IVA, que establece que se configurará esta situación cuando exista algún tipo de vinculación ya sea, en

²⁸ Resolución general (AFIP) 2000. B.O 06/02/2006.

razón del origen de sus capitales, de la dirección del negocio, del reparto de utilidades, etc., entre el exportador y el beneficiario del régimen que otorga la liberación del impuesto en el mercado interno. De igual modo, se presumirá la configuración de tal situación cuándo la totalidad de las operaciones del beneficiario o de determinada categoría de ellas sea absorbida por dicho exportador, o cuando la totalidad de las compras del exportador o de determinada categoría de ellas sean efectuadas al beneficiario.²⁹

En relación a este asunto, existen varios antecedentes jurisprudenciales, uno de los más nombrados es la Causa "Barmit SA"³⁰, donde la actora demandó a la DGI para solicitar la devolución de créditos fiscales de IVA por exportaciones, pero la Cámara rechazó la demanda interpuesta por Barmit. Ante esta situación, la actora decidió interponer recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia, quien declaró improcedente la demanda por cuanto se tuvo por comprobada la existencia de vinculación económica entre el exportador y el beneficiario.

2.6 Formas de apropiación del impuesto facturado.

La normativa vigente contempla diferentes formas de apropiación del impuesto facturado que dependerá del tipo de proceso que utilice cada exportador. En primer lugar, la resolución define el método de apropiación de créditos fiscales de asignación directa. En tal caso, podremos encontrarnos con dos tipos de exportadores: aquel trabaje en función a órdenes de trabajo o aquel utilice un proceso de producción continuo. Es por esta diferenciación que debemos distinguir tres situaciones que analizaremos a continuación:

- Imputación de los créditos fiscales con afectación directa para exportadores cuyo sistema de producción es discontinuo o por órdenes de trabajo.
- Imputación de los créditos fiscales con afectación directa (incorporación física) para exportadores con procesos de producción en línea y continuos.
- Imputación de los créditos fiscales con afectación directa de bienes y servicios sin incorporación física a los bienes exportados.

En el primer caso, el exportador labora con órdenes de trabajo, es decir que el proveedor, mediante un documento determinado, le solicita al vendedor la mercadería que requiere. En este caso, la asignación directa es mucho más precisa que en otros, ya que es sencillo identificar cuáles fueron los insumos incorporados al bien exportado.

El segundo de los casos, hace referencia aquellos exportadores que cuentan con un proceso de producción en línea y continuos, generalmente automatizados. A diferencia del primer caso la asignación es un poco más compleja, ya que se dificulta poder identificar con exactitud qué insumos se han destinado a la producción de los bienes exportados. Es por ello que es de

²⁹ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

³⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación; "BARMIT SA C/DGI"; 14/06/2001; La Ley 2001-F,706.

suma importancia de considerar la duración de cada tarea que forma parte del proceso productivo en cada caso en particular.

El tercer y último caso, se refiere aquellos bienes que, si bien no forman parte del bien a exportar, es posible establecer una vinculación entre ambos conceptos, como lo puede ser el costo de un flete, los honorarios del despachante de aduana, o cualquier otro que cumpla con esta condición.

En cuanto al segundo punto, la resolución contempla la afectación indirecta de los créditos fiscales, que tiene lugar cuando no es posible atribuir el crédito fiscal de los insumos a los bienes exportados de forma directa, como es el caso de la luz eléctrica. En tal circunstancia, la normativa prevé un cálculo especial que consiste en la aplicación de un coeficiente, que se calculará a partir de la siguiente fórmula:

$$\text{Coeficiente} = \frac{\Sigma \text{ Valor FOB exportaciones} - \Sigma \text{valor. Insumos temporarios}}{\Sigma \text{ Total de ventas ML} + \text{Valor FOB Exportaciones} - \Sigma \text{valor insumos temporarios}}^{31}$$

El resultado de la fórmula expresada anteriormente multiplicado por la totalidad del crédito fiscal de afectación indirecta, determinará el IVA que se debe computar en concepto de crédito fiscal indirecto. Y, en cada solicitud, el crédito fiscal declarado se debe ajustar con el coeficiente definitivo que será conocido en el último mes del ejercicio.

Respecto a la aplicación de los coeficientes específicos, el artículo 55 del DR regula la inaplicabilidad del prorrateo, es decir, que no será de aplicación *en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación. Si este conocimiento se adquiriera en un ejercicio fiscal posterior al de la compra, importación, locación o prestación de servicios, en el mismo deberá practicarse el ajuste pertinente.*³² Por lo cual, para poder utilizar estos coeficientes ha de probarse fehacientemente que los insumos se vinculan de forma específica con los bienes exportados. Esta metodología de apropiación del crédito fiscal no es optativa, sino que, por el contrario, la utilización del prorrateo será posible como última opción, dado que por lo general provoca distorsiones o variaciones, las que indefectiblemente terminan incidiendo en la obligación tributaria.

2.7 Caso especial: Los bienes de uso

Tal como nos hemos referido en el apartado 2.4 de este trabajo, existen diversas exclusiones respecto a la presentación de las solicitudes del régimen general de recupero, y una ellas es cuando el IVA facturado corresponde a la adquisición de bienes de uso, que para

³¹ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

³² Decreto Reglamentario 692/98. B.O. 17/06/1998.

encontrar dentro de esta exclusión, el inciso C) de la RG 5173 manifiesta una serie de requisitos que estos deben cumplir, expresando: *“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”*.³³

De este modo, para acceder al beneficio regulado en el artículo 43° es necesario que el bien de uso se encuentre habilitado para funcionar según lo expedido en los dictámenes 70/2004³⁴ y 66/1998³⁵. Esta última situación representa una complejidad para el contador certificante, quien tendrá que salirse de sus competencias habituales y deberá verificar la habilitación del mismo. Usualmente, los profesionales solicitan la confección de una carta de gerencia al personal técnico, donde declaran que aquellos bienes se encuentran puestos en marcha y que efectivamente, son afectados a la producción de bienes destinados a la exportación.

Otra cuestión importante a mencionar respecto de los créditos fiscales provenientes de inversiones en bienes de uso es que el único límite que se aplica es el del segundo párrafo del artículo 43°, el cual ha sido analizado precedentemente.

2.8 Ajuste anual de coeficiente.

Como hemos mencionado anteriormente, una de las alternativas previstas por la RG 5173 para la apropiación del crédito fiscal es el método indirecto, el cual consistía en determinar un coeficiente cada mes que se solicitare el reintegro. Al ser una estimación, la normativa prevé que los créditos fiscales solicitados sean ajustados a través de un sencillo cálculo, que consiste en determinar la diferencia que surge entre el coeficiente del último mes, y cada uno de los coeficientes calculados mensualmente. Esto último, se resume a través de la siguiente fórmula:

$$\text{Ajuste anual: } \Sigma (\text{Coef}_{12} - \text{Coef}_{12-n}) \times \text{CF.Indirecto}_{12-N}$$

Asimismo, la Resolución General 5173 regula la posibilidad que no se hayan efectuado solicitudes de recupero en el mes de cierre de ejercicio, en tal caso establece que el crédito fiscal solicitado en exceso deberá ser reintegrado junto a la declaración jurada de IVA correspondiente a aquel período (mes de cierre del ejercicio comercial) mediante un volante electrónico de pago (VEP). Pero no alude al caso que fuera al revés, es decir, que el crédito fiscal sea a favor del exportador y no del fisco.

³³ Resolución General (AFIP) 5173.B.O. 28/03/2022.

³⁴ Dictamen (DAT) 70/2004. B.O. 01/06/2004.

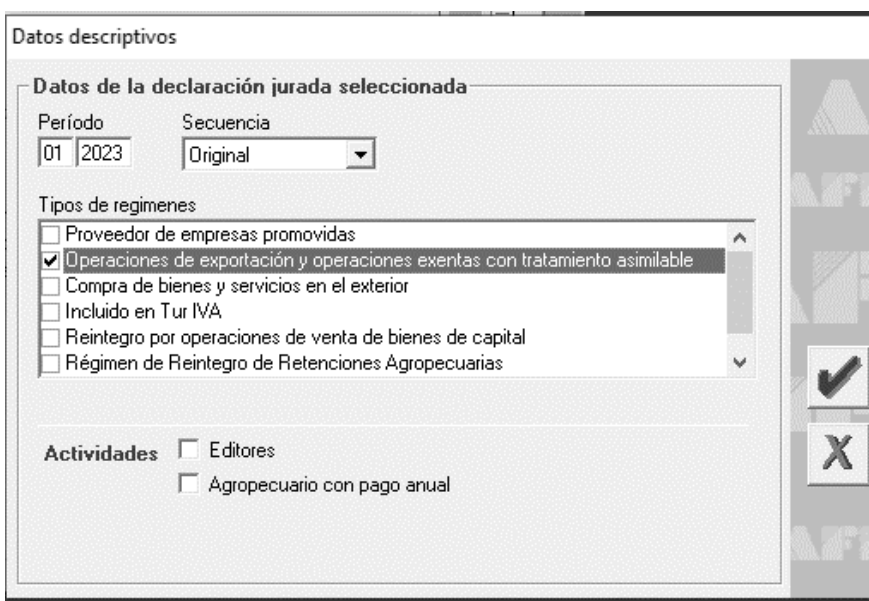
³⁵ Dictamen (DAT) 66/1998.

2.9 Exportadores que realizan operaciones en el mercado interno y exportan.

Ya mencionamos anteriormente que los exportadores se clasifican en puros e impuros dependiendo de si realizan únicamente operaciones de exportación o también operan en el mercado local. Sin embargo, ambos sujetos deberán discriminar el crédito fiscal proveniente de las operaciones de exportación en la declaración jurada de IVA, ya que es requisito fundamental para que el contribuyente pueda solicitar la devolución, acreditación o transferencia del mismo, de lo contrario, el contribuyente deberá rectificar cada una de las declaraciones juradas – al menos- desde el período fiscal de la solicitud.

2.10. Métodos de imputación de los créditos fiscales vinculados con exportaciones en la DJ de IVA.

Actualmente, la declaración jurada de IVA para aquellos contribuyentes que realizan exportaciones se realiza mediante el aplicativo denominado SIAP. El mismo, tiene un módulo exportador que debe ser activado por el contribuyente para realizar la carga de los datos vinculado con las exportaciones, como se muestra a continuación:



The screenshot shows a software window titled "Datos descriptivos" (Descriptive Data). Inside, there is a section "Datos de la declaración jurada seleccionada" (Selected sworn declaration data). It includes two input fields: "Período" (Period) with the value "01" and "2023", and "Secuencia" (Sequence) with a dropdown menu set to "Original". Below this is a list of "Tipos de regímenes" (Types of regimes) with checkboxes: "Proveedor de empresas promovidas" (unchecked), "Operaciones de exportación y operaciones exentas con tratamiento asimilable" (checked), "Compra de bienes y servicios en el exterior" (unchecked), "Incluido en Tur IVA" (unchecked), "Reintegro por operaciones de venta de bienes de capital" (unchecked), and "Régimen de Reintegro de Retenciones Agropecuarias" (unchecked). At the bottom, there is an "Actividades" (Activities) section with checkboxes for "Editores" (unchecked) and "Agropecuario con pago anual" (unchecked). On the right side of the window, there are two buttons: a checkmark and an 'X'.

Una vez que la declaración jurada ha sido creada, el aplicativo requiere que se consigne determinada información relacionada con las operaciones de exportación que tuvieron lugar en dicho período, como el saldo a favor del período anterior, importe que se solicita la devolución, o bien, el total de las operaciones de exportación.

Para atribuir el impuesto facturado vinculado con las exportaciones existen dos métodos que suelen utilizarse, el primero el método de las compras y el segundo el método de perfeccionamiento de las exportaciones.

El primer método, consiste en que al momento realizar la compra, se atribuya el impuesto facturado al período en el cual se realizó la adquisición, siempre y cuando las operaciones de

exportación se encuentren ya concertadas o bien, pueda determinarse que las compras se destinarán a las mismas. Este método suele ser utilizado por aquellos exportadores que poseen un sistema de producción discontinuo o por órdenes de trabajo, ya que en el caso que el exportador no cuente con este sistema de producción se dificultará la aplicación de este método correctamente. Por otro lado, existe el método de atribución vinculado con el perfeccionamiento de las exportaciones, en tal caso el exportador no tiene la capacidad de determinar qué compras serán destinadas a exportaciones y cuales, al mercado local, por lo tanto, el contribuyente deberá atribuir el impuesto vinculado con las exportaciones al momento de perfeccionarlas.

2.11 Detracción del Crédito Fiscal sujeto a recupero en la DJ de IVA.

El exportador deberá restar el importe del reintegro en el período en el cual se presente la solicitud de recupero, consignándolo en el campo previsto por el aplicativo denominado "importe solicitado". Según el Dictamen 85/1998, el exportador deberá detraer la totalidad del crédito fiscal vinculado con las exportaciones sin considerar límite alguno. Y, en el caso que exista remanente no utilizado excluido de la declaración jurada mensual de IVA, ese importe se trasladará a futuras solicitudes de recupero.

Ahora bien, existe una cuestión vinculada a esta situación un poco controvertida, ya que la legislación no regula qué sucede en el caso que el juez administrativo aplique detracciones del crédito fiscal solicitado, a pesar de que los créditos fiscales susceptibles de recupero no deberían ser objeto de impugnación. La dificultad radica en la diferencia temporal existente entre ambas situaciones: cuando el juez dicta la resolución respecto a la detracción de los créditos fiscales, y el momento en el cual el contribuyente debe dar de baja el crédito fiscal en la declaración jurada de IVA.

2.12 Consumo de saldos a favor vinculado con exportaciones en la Declaración Jurada de IVA: orden de prelación

La resolución general establece cómo deben ser utilizados los saldos a favor. En el caso que, en un determinado período, los débitos fiscales sean superiores a los créditos fiscales, se utilizará, en una primera instancia el saldo técnico proveniente de declaraciones juradas anteriores. Si ello es insuficiente, se compensará con el saldo de libre disponibilidad del período previo. Si aún sigue arrojando monto a pagar se compensará con el saldo a favor vinculado con las exportaciones que posea el contribuyente hasta agotar el mismo. Sin embargo, en el caso que aún no sea suficiente, el contribuyente deberá cancelar la diferencia ante el fisco.

2.13 Requisitos que deben cumplir las facturas/documentos equivalentes para el cómputo del crédito fiscal.

Al comienzo de este trabajo hemos mencionado la existencia de dos límites impuestos por el artículo 43° de la ley de IVA, ahora bien, es importante destacar que existen otras

limitaciones vinculadas a los créditos fiscales incluidos en la solicitud refiriéndose a normas instauradas en la ley del IVA.

El primer límite que debemos considerar es aquel común a todos los créditos fiscales establecidos en la ley del impuesto al valor agregado. Es decir, que los créditos susceptibles de devolución tienen que cumplir con los requisitos y condiciones que la Ley 20.631 establece. No obstante, no analizaremos en profundidad cada una de estas situaciones, pero lo mencionaremos a los efectos de tenerlo presente. En principio, para que un crédito fiscal sea computable es menester que;

- ✓ El impuesto se encuentre facturado y discriminado de acuerdo con la normativa vigente.
- ✓ Se cumpla la regla del tope: es decir que el impuesto facturado no sea superior al importe que resulte de aplicar la alícuota sobre la base de medida.
- ✓ El impuesto facturado se vincule con la realización de operaciones gravadas por el gravamen.
- ✓ El impuesto sea imputable al período en el que se liquida.
- ✓ Las operaciones que generan ese crédito fiscal, hayan generado también el respectivo débito fiscal correspondiente para el comprador, o locador.
- ✓ La operación exista.
- ✓ La operación sea cancelada con los medios de pagos previstos por las resoluciones vigentes.

Cabe destacar, la significatividad que tiene la Ley anti-evasión en estos casos, ya que el contribuyente debe cumplir con las normas de facturación y registración vigentes a los efectos de solicitar el recupero. La ley 25.345, en sus primeros artículos establece que cuando se realizan ventas mayores a \$1.000, la operación debe estar bancarizada, de lo contrario, se presumirá sin admitir prueba en contrario que no se ha generado crédito fiscal alguno. Sin embargo, a partir de la causa Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI ³⁶ el máximo tribunal ratificó la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley de anti-evasión, concediéndole la razón al contribuyente. La causa se originó dado que la parte actora dedujo los créditos fiscales provenientes de comprobantes superiores a mil pesos y cancelados en efectivo, por lo que según la Ley anti-evasión al no utilizar depósitos en cuenta bancaria, transferencias, cheques etc. las erogaciones no podían ser computadas a la hora de la liquidación del impuesto. A pesar de ello, el contribuyente logró probar que los comprobantes computados eran válidos y no podían desestimarse únicamente por una inconsistencia formal (pagar con otro medio de pago diferente al efectivo), por lo tanto, a partir del fallo, esta disposición admite prueba en contrario.

³⁶ Mera, Miguel Ángel c/DGI (2014). Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Asimismo, como mencionamos anteriormente la Nota externa de AFIP 2/2003 establece que para que el contribuyente acceda al recupero debe cancelar con los medios de pagos autorizados, únicamente el impuesto al valor agregado facturado y no la totalidad de los conceptos contenidos en la factura o documento equivalente. El encargado de verificar esto último, es el contador público que realizará las tareas de auditoría pertinentes al caso para elaborar la certificación requerida por la AFIP.

De la misma manera, la reglamentación establece que, para el cómputo del crédito fiscal, adicionalmente debe cumplir con determinadas condiciones: que cumpla con lo establecido en la Resolución General AFIP N° 100/1998, la cual en su artículo 41° establece una serie de requisitos que deben contener los comprobantes susceptibles de recupero, entre los más destacados, el nombre, la razón social del emisor, el domicilio comercial, la fecha de emisión del comprobante, la fecha de vencimiento, entre otras. También, y como hemos mencionado anteriormente debe obedecer a los requisitos estipulados en la Ley 25.345 de evasión fiscal y sus modificatorias, y de corresponder debe cumplir las condiciones estipuladas por las resoluciones generales 1.547, 1.415 y 3.964 las cuales regulan entre otras cuestiones: operaciones alcanzadas, sujetos obligados, comprobantes no válidos para respaldar operaciones, requisitos para la emisión de determinados tipos de comprobantes, y algunas situaciones especiales que puedan llegar a presentarse de acuerdo a la actividad realizada por la compañía. En estos casos, el exportador debe confeccionar una nota en carácter de declaración jurada, acreditando que se ha cumplido con todos los requisitos pretendidos por las normas citadas.

2.14 La obligación del ingreso del impuesto por parte del proveedor. Jurisprudencia relacionada.

La Ley 11.683 le otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos amplias potestades para el cumplimiento de sus fines de verificación y fiscalización en el ámbito tributario, y de este modo el fisco ha objetado el cómputo del crédito fiscal contenido en numerosas solicitudes de recupero presentadas por los exportadores. A continuación, comentaremos diversas causas jurisprudenciales, y analizaremos la evolución de la legislación en la Argentina al respecto:

Una de las causas más importantes es la denominada “Louis Dreyfus”, una compañía dedicada al procesamiento y comercialización de bienes de consumo agrícolas, energéticos, y petroleros³⁷. En este fallo, la Justicia rechazó el pedido del recupero de IVA, por considerar que la compra de cereales en el mercado interno no había sido ingresada a las arcas del fisco. Así como también, los proveedores negaron las operaciones que Dreyfus alegaba haber realizado

³⁷ Lois Dreyfus Company (s.f). LDC. Recuperado de: <https://www ldc.com/ar/es/>. [Consultado del 30/01/2023].

con ellos, por lo que se concluyó que la prueba documental aportada por la parte actora no era coincidente con la que invocaban los proveedores, y por lo tanto era imposible comprobar la que las operaciones indicadas por la compañía eran ciertas.

La compañía proporcionó toda la documentación vinculada con la operatoria: la carta de porte, los comprobantes respaldatorios de las operaciones, la autenticidad de la inscripción de los corredores con quienes contrató en los registros, quienes reconocieron la veracidad de aquellas operaciones. La cerealera, además aclaró que todas las operaciones que efectuó se encontraban bajo el cumplimiento del artículo 43° de la Ley de IVA. Sin embargo, la Cámara sostuvo: *“que el primer recaudo legal para la procedencia de la pretensión del recurrente, es la existencia real y efectiva de las operaciones generadoras del crédito en cuestión”* y *“que la verificación realizada en la instancia administrativa y la prueba producida [...] resulta determinante para el reconocimiento del derecho invocado”* por el exportador.

Concluyendo que: *“la postura del fisco aparece debidamente sustentada, en tanto ha desvirtuado la documental aportada por la actora en sustento de su pretensión, concluyéndose de tal modo que el impuesto que se le reclama no fue ingresado a sus arcas con motivo de la maniobra detectada”* para señalar que *“los esfuerzos de la recurrente enderezados a demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos para la procedencia de la devolución pretendida, omiten considerar que se han impugnado los documentos acompañados, por no corresponderse con la realidad y se ha verificado la falta de ingreso de las sumas reclamadas a raíz de la maniobra descripta”*³⁸.

De lo expuesto, se desprende la importancia que tuvo en esta causa la evaluación de la prueba documental, en la cual la justicia falló a favor de la AFIP por el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del proveedor de la actora, en este caso, por no haber ingresado al fisco el débito fiscal correspondiente a las operaciones que Dreyfus había realizado con ellos. Y, tal como lo expresa la Ley del Impuesto al Valor Agregado, una de las condiciones que debe cumplir el crédito fiscal para ser computado como tal, es que se haya perfeccionado el hecho imponible, situación que, según la Cámara, no se ha cumplido.

Otra de las causas existentes que tuvo argumentos similares a la expuesta anteriormente es la causa Oleaginosas Moreno Hermanos SACIFlyA c/ EN-AFIP-DGI, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. En tal caso, la Justicia rechazó el pedido del reintegro de IVA, ya que los proveedores acreditaron que la compañía no había abonado las operaciones denunciadas susceptibles del recuperado, ni tampoco habían registrado la operación en sus libros IVA.

La compañía de Oleaginosas, no pudo demostrar la verdadera existencia de las operaciones, principalmente por defectos formales en sus proveedores: ausencia de localización

³⁸ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

en su domicilio fiscal, falta de capacidad operativa para vender la cantidad de cereales que han comercializado, y especialmente la negación de haber realizado las operaciones con la compañía. Por su parte, la exportadora aportó la prueba documental, adjuntando carta de porte, comprobantes, facturas, recibos de pago, justificando la existencia de contratos de compraventa entre ambas partes. Pero, la impugnación por parte de la Justicia se fundó en la causal de que los proveedores no eran los dueños de los granos que comercializaban, y, por lo tanto, tampoco eran los verdaderos sujetos pasivos del gravamen.

Vinculado a ello, en diciembre del 2011 la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió en la causa *Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIPDGI) s/ ordinario*, que el fisco no posee facultades para denegarle el reintegro del crédito fiscal solicitado por exportadores con fundamentación en los incumplimientos incurridos por los proveedores de la empresa.³⁹ La importancia de esta causa, es que recién en el año 2011, la Corte ha logrado resolver una cuestión muy discutida en el ámbito tributario acerca de si el cómputo del crédito fiscal vinculado con una operación de exportación, debería quedar o no supeditada al cumplimiento de la obligación fiscal de los proveedores de la compañía exportadora. Hasta la sentencia de este fallo, la jurisprudencia estaba fraccionada en dos extremos: el primero de ellos, donde se afirmaba que el exportador no tenía la responsabilidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus proveedores, y por el otro, existían diversos fallos donde se había impugnado el crédito fiscal solicitado por el exportador fundamentándose en la premisa que si el proveedor no había ingresado previamente el impuesto facturado (débito fiscal) a las arcas del fisco, el contribuyente solicitante del beneficio no podría acceder al recupero del gravamen.

Fue así, que el fisco en la causa *Bildown* impugnó el crédito fiscal solicitado por la misma, con los siguientes fundamentos: en un primer lugar, AFIP afirmaba que para que el contribuyente tenga el derecho a solicitar el crédito fiscal, anteriormente el proveedor debía haber ingresado al fisco el débito fiscal correspondiente, pero en esta causa el mismo aseguraba que el proveedor jamás había declarado ni ingresado el impuesto respectivo, por lo que no era factible devolverle al contribuyente un impuesto que jamás ha sido ingresado. En un segundo lugar, el fisco cuestiona el incumplimiento de los requisitos de las facturas de los proveedores, como así también, la falta de exhibición de los mismos en su declaración jurada, y la falta de respuesta a los requerimientos solicitados por la AFIP que le permitirían dilucidar la operatoria entre ambos sujetos. Fue así, cuando la Cámara falló a favor del contribuyente resolviendo: *“La sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que [...] de la prueba rendida se desprende la autenticidad de*

³⁹ Exportaciones: La Justicia falló en contra de la AFIP (s.f). Abogados.com.ar. Recuperado de: <https://abogados.com.ar/exportaciones-la-justicia-fallo-en-contra-de-la-afip/10527>. [Consultado el 30/01/2023]

las compras efectuadas".⁴⁰ Pero este fallo no culminó en ese momento, sino que la AFIP apeló la sentencia resuelta por la Cámara y dió lugar a la opinión de la procuradora de la Corte Suprema de Justicia, quien dictaminó que ninguna reglamentación vigente en la República Argentina regula cláusula alguna para que el contribuyente que quiera gozar del beneficio, se encuentre condicionado por el cumplimiento del ingreso del gravamen por parte de sus proveedores. En tal caso, se refirió que el fisco debió hacer uso de sus facultades de verificación y fiscalización para exigirle al proveedor de la exportadora la presentación de las declaraciones juradas pertinentes en vez de denegarle el reintegro del crédito fiscal a Bildown.

La opinión de la Corte en este fallo se sustancia en la responsabilidad que tiene un contribuyente en relación al incumplimiento de sus proveedores. Con el transcurso del tiempo, el fisco ha intentado prevenir que los contribuyentes adquieran facturas apócrifas con el propósito de computarse el crédito fiscal contenido sin haber incurrido realmente en el gasto, provocando no solo la defraudación del fisco, sino que la recaudación disminuya notablemente.

Como hemos mencionado en varias ocasiones, la Ley 11.683 es aquella que regula las facultades que posee el fisco en materia de fiscalización y verificación, así a través de la Ley 25.795 ha sido actualizada agregándose un párrafo sin número a continuación del artículo 33 el cual prevé que: *"Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos"*⁴¹. En la práctica, para que el contribuyente logre probar la existencia de una operación es importante que posea un documento que la respalde. El ámbito tributario nos permite suponer que el concepto apócrifo no solo alcanza a aquellos contribuyentes que debiendo emitir facturas no lo hacen, sino que también a todos aquellos que, emitiéndolas, no cumplen con los requisitos estipulados por la norma vigente. En esta situación el fisco ha adoptado un criterio extensivo respecto al concepto de apócrifo ya que será considerado apócrifo aquel proveedor que no cumpla con sus obligaciones formales y también aquel que incumpla con sus obligaciones materiales.

La realidad es que, a veces es muy complejo que el contribuyente logre probar operaciones que ha realizado en el mercado con determinados proveedores, por lo tanto, a través de la incorporación de este nuevo apartado, el fisco aprovecha la dificultad del contribuyente para demostrar estas situaciones y recaudar rápidamente.

Una vez analizados los diferentes conceptos vinculados con el fallo Bildown, podemos concluir que compartimos la opinión de la Corte, ya que no es obligación de los contribuyentes verificar el comportamiento de cada uno de sus proveedores. Esta conducta infringiría la

⁴⁰ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

⁴¹ Ley de Procedimiento Tributario N°11.683. B.O. 13/06/1998.

indelegabilidad de las funciones de fiscalización y verificación del fisco y el principio de legalidad tributaria.

Coincidimos con el fisco que la adquisición de facturas apócrifas y el incumplimiento de los requisitos formales, debe ser combatida de algún modo, pero de ninguna manera el fisco le puede delegar las facultades que le concedieron para que sea el contribuyente quien fiscalice a otros.

Capítulo III: El rol del contador público

3.1 Tareas de auditoría que debe realizar el contador público.

Uno de los requisitos necesarios para que el contribuyente realice la solicitud del impuesto facturado es la necesidad que un profesional, específicamente un contador público confeccione un informe de acuerdo a la razonabilidad, existencia y legitimidad del impuesto facturado, dejando constancia en dicho informe cuáles fueron los procedimientos de auditoría aplicados y, en caso de no haber realizado alguno, detallar los motivos por los cuales no se llevaron a cabo. Para su admisibilidad, el informe deberá ser realizado bajo las condiciones previstas en la Resolución Técnica (FACPCE) N°53 y contar con la firma del contador certificada por el Consejo Profesional correspondiente. De la misma manera, como un contador que audita un estado contable, el profesional que confecciona este informe asume la responsabilidad no solo profesional, sino que también patrimonial junto al contribuyente solicitante del reintegro. A través de la Resolución MD 18/2002, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas publicó un “modelo general” del informe que debe realizar el contador a la hora de hacer la certificación. Sin embargo, cuando el profesional lo considere oportuno podrá ampliar o reducir la aplicación de estos procedimientos de acuerdo a las particularidades de cada contribuyente.

En el caso que nos compete, la Resolución General dispone el universo de proveedores generadores del crédito fiscal, a quienes el contador deberá aplicar los procedimientos correspondientes. En cuanto a qué procedimientos debe aplicar y cómo ha de hacerlo, debemos remitirnos a la Resolución emitida por el Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, actualmente la Resolución Técnica 53° la cual fue aprobada por el organismo recientemente.

En el capítulo f) de la RG 5.173 se realiza una exclusión de objeto respecto a la certificación, enumerando en qué casos no es indispensable que el contador realice las tareas de auditoría a la que nos estamos refiriendo. Y enumera las siguientes situaciones:

El primer párrafo establece que cuando se practiquen retenciones a la alícuota general vigente, o al 100% de las fijadas en el artículo 28° de la ley de IVA sobre las facturas o documentos equivalentes vinculados con la exportación y mientras se hayan ingresado correctamente al fisco, no será necesario que el profesional realice las tareas de auditoría sobre estos proveedores. De la misma manera, el segundo párrafo se refiere aquellos comprobantes que no fueron pasibles de retención, ya sea por encuadrar dentro de alguna de las exclusiones en la norma, o bien, por haber solicitado previamente el certificado de no retención/percepción ante el fisco. También cuando se trate de importaciones definitivas de cosas muebles, o cuando la solicitud sea realizada por algún sujeto comprendido dentro de las normas que tratan el tema.

Por lo tanto, podemos afirmar que una de las pautas a tener en cuenta a la hora de estudiar las tareas que debe realizar el contador, es analizar si el exportador quien realiza la

solicitud de recupero, es o no agente de retención del impuesto (IVA) ya que, si cumple con las condiciones y todos los requisitos estipulados por las normas relativas a los regímenes de retención y percepción, se evitará realizar las tareas de auditoría. Ahora bien, en el caso que el contribuyente siendo agente no cumpla con lo establecido en la norma, el fisco podrá observar los créditos incluidos en la solicitud.

En caso de que el exportador no sea agente de retención, el contador deberá auditar a los proveedores que hayan originado el crédito fiscal susceptible de recupero.

Retomando la resolución MD 18/2002, las tareas básicas de auditoría que debe realizar el profesional son las que se detallan a continuación: En un primer momento, deberá verificar que el exportador se encuentre correctamente inscripto en el registro de Importadores – Exportadores, y que no encuadre dentro de la alguna de las exclusiones subjetivas previstas por la norma, ya que, como mencionamos anteriormente, en estos casos, el contribuyente debe tramitar el recupero ante un régimen sujeto a fiscalización. Por lo general el profesional al carecer competencia para determinar si el contribuyente se encuentra inscripto o no correctamente, suele solicitar a la gerencia de la compañía que elabore una nota que certifique la correcta inscripción en el registro de importadores-exportadores. (Ver Anexo I). Como segundo paso relevante, el contador debe validar el período de las exportaciones, es decir que el momento que se realiza la solicitud coincida con el período de perfeccionamiento de las mismas de acuerdo a todas las pautas mencionadas respecto al tema en el Capítulo I de la presente tesina. De todas formas, el profesional deberá cumplir con el relevamiento y verificación de ciertos datos como lo puede ser el número de CUIT, número de despacho, documentación que respalda las operaciones, el tipo de cambio, FOB total en dólar, Número de Ítem, posición SIM, fecha de cumplimiento de embarque, entre otras. Una vez que ha constatado todos los datos, debe realizar un control de integridad, a los efectos de que la empresa haya incluido todos los permisos de exportación correspondientes al período en el cual se solicita la devolución.

Otra de las tareas importantes que debe realizar el contador a la hora de confeccionar el informe, es verificar que las declaraciones juradas de IVA presentadas por el contribuyente, en período que corresponda, cumplan con la correcta determinación del módulo exportaciones. Es decir, debe verificar cuestiones tales como: el saldo inicial del impuesto facturado vinculados con exportaciones, el monto solicitado para su devolución, compensación o transferencia, el valor FOB informado en la declaración jurada de IVA, el saldo final del impuesto facturado vinculado a exportaciones, etc.

Como hemos mencionado oportunamente, la presentación de la declaración jurada de IVA original y la solicitud del recupero ocurren en distintos momentos. Al ser ello así puede suceder que el valor FOB de las exportaciones se determine con posterioridad a la presentación de la declaración jurada original, y es por ello que generalmente suele considerarse el valor FOB registrado en la contabilidad. Ahora bien, al ser momentos temporales diferentes, los valores

FOB que se encuentran consignados la declaración jurada, o en la solicitud pueden diferir por varios motivos como lo son el tipo de cambio, el momento de la registración contable o bien, el criterio contable (por ejemplo, contablemente no se detraen los insumos importados de forma temporaria). Por estas razones es que determinadas agencias del fisco exigen que el contribuyente, adicionalmente, confeccione una nota respecto a los motivos por los cuales los importes del valor FOB difieren entre ambas presentaciones.

3.2 El contador y la liquidación de divisas.

La Resolución General AFIP N° 5173/2022 prevé que el exportador debe liquidar las divisas por cobros de exportaciones de bienes y servicios en el mercado de cambios cumpliendo con los plazos fijados por la secretaria de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana empresa del Ministerio de economía y producción, los cuales comienzan a correr a partir de la fecha de cumplido el embarque, y dependiendo ciertas características, varía entre 15 y 360 días corridos.

Esta cuestión es una de las grandes diferencias existentes entre la RG 5173 y la RG 2000, ya que la norma vigente modifica el artículo 23° de su antecesora, y establece que además de cumplirse con los requisitos formales, se debe cumplir con el ingreso y liquidación de divisas conforme a lo establecido por el DNU N°609. Es importante destacar que este apartado, no tiene vinculación alguna con el permiso de embarque que el contribuyente está solicitando, sino que, por el contrario, por cualquier tipo de incumplimiento del ingreso o liquidación de divisas (esté vinculado o no con la operación de exportación), la solicitud podría no ser admitida.

Ante cualquier tipo de incumplimiento, se le solicitará al contribuyente que subsane las inconsistencias detectadas dentro de un plazo no inferior a 5 días hábiles administrativos. En caso de que el exportador no cumpla, la solicitud podría quedar archivada. Mas allá de que el juez administrativo tiene los 6 días hábiles para requerir la información, con la sanción de la nueva norma, se reserva el derecho a realizar otros pedidos fundados a lo largo de todo el trámite de solicitud.

El organismo de contralor de este tipo de operaciones es el Banco Central de la República Argentina, quien además del plazo previsto en el párrafo anterior, estableció que el contribuyente exportador cuenta adicionalmente con 120 días hábiles para concretar las divisas en el mercado de cambio. Ante esta situación, el contador público debe realizar determinados procedimientos de auditoría a los efectos de validar cuestiones relativas a la liquidación de divisas, como lo es el cumplimiento de los plazos, el correcto ingreso de las divisas, etc. A continuación, detallaremos algunas de las tareas que debe realizar para valerse de que efectivamente el exportador ha cumplido correctamente con el procedimiento de la liquidación e ingreso de las divisas:

- En un primer momento que el profesional solicite al exportador toda la documentación respaldatoria del ingreso de la divisa.
- Que identifique cuales son los permisos que se encuentran sin liquidar.
- Y verifique el estado de cumplimiento del plazo para el ingreso de la divisa.

El procedimiento de auditoría más utilizado para estas situaciones consiste en realizar un cruce entre los permisos que fueron incluidos en la solicitud del recupero y aquellos que comunica el Banco Central. Otra alternativa para validar los incumplimientos de la obligación de ingresar y liquidar divisas, es mediante la página web del fisco a través del servicio denominado “pago devoluciones”. Ahora bien, en caso de no haber coincidencia entre ambas herramientas, el profesional deberá solicitarle al exportador que brinde toda la documentación relativa a la liquidación con el propósito de ratificar esa información.

Otro de los requisitos mencionados por la norma es que el contador se exima, además, sobre la capacidad operativa de la empresa para exportar los bienes declarados. Ahora bien, existe un problema ya que el profesional carece de esa competencia, por lo cual, para satisfacerse de la evidencia suficiente a los efectos de cumplir con este punto de la normativa, el profesional deberá solicitarle a la compañía exportadora que confeccione una nota donde se refleje la opinión de un sujeto idóneo de acuerdo a la capacidad operativa de la empresa exportadora.

Siguiendo con el análisis de la Resolución M.D. Nº 18/2002 del CPCECABA, en su apartado D) realiza una separación de acuerdo a los procedimientos de auditoría que debe realizar el contador público según esté ante una necesidad de validación de sí el crédito fiscal ha sido destinado a las operaciones de exportación, o bien, verificar a los proveedores generadores del crédito fiscal. En el primer caso, es decir, cuando el objetivo del contador público sea verificar si el crédito fiscal informado por el exportador ha sido destinado a las operaciones de exportación, realizará tareas como comprobar el cálculo matemático de la asignación proporcional de los bienes (en caso de que corresponda), vincularse con la compañía para que esta le explique los motivos por los cuales realiza de esa manera la asignación de los créditos fiscales, solicitarle al exportador manifestaciones por escrito de cuáles son los criterios utilizados para el cálculo de los prorrateos, etc. Con todos los procedimientos mencionados precedentemente, el profesional reunirá suficiente evidencia para constatar que efectivamente los créditos fiscales fueron utilizados para producir los bienes exportados.

La normativa enumera a través de varios incisos cuales son los puntos que debe analizar el contador público a la hora de eximirse sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado.

El segundo grupo de procedimientos establecidos en la MD 18/2002 está vinculado con los procedimientos de auditoría que puede realizar el contador público con el propósito de validar

si los créditos fiscales incluidos en la solicitud del recupero son razonables y legítimos. Tal como hemos mencionado anteriormente, el profesional puede optar por modificar, ampliar o reemplazar los procedimientos según su conveniencia. A los efectos de la confección del informe, el contador debe haber aplicado de forma efectiva y correcta todas las tareas de auditoría planificadas, estableciendo el alcance en cada una de ellas con el objetivo de delimitar su responsabilidad.

Ya hemos analizado en el título anterior que la norma establece que no es obligatorio la realización de procedimientos de auditoría a proveedores que cumplan con determinadas características, como aquellos proveedores a los cuales se les retuvo correctamente, o aquellos que no se les retuvo por contar con certificados de exclusión, etc. Sin embargo, existen muchos otros que sí corresponde que el profesional lleve a cabo tareas de auditoría con el fin de analizar los créditos fiscales incluidos en la solicitud, en tal caso podemos mencionar procedimientos típicos como:

- Comprobar la capacidad operativa del proveedor. Es decir, que la facturación sea coherente a la actividad y al volumen que desarrolla.
- Verificar que el proveedor facture y registre de acuerdo con la normativa vigente.
- Corroborar que el proveedor exista, y se encuentre inscripto en el IVA al momento de la facturación.
- Visitar la planta del proveedor con el propósito de verificar la existencia del comercio.

Capítulo IV: Presentación de la solicitud

4.1 Elementos y requisitos formales para presentar la solicitud

Con el transcurso del tiempo, el fisco intenta disminuir la participación del personal en las tareas que son susceptibles de ser automatizadas, con el propósito de ahorrar tiempos y aumentar la eficacia. Por lo que para solicitar el recupero, es necesario recurrir a medios informáticos.

La resolución de AFIP 5173/2022 establece que podrá formalizarse la presentación de una sola solicitud por mes de exportación y que podrá ser interpuesta a partir del día 15 del mes siguiente al de su perfeccionamiento y con al menos 48 hs posteriores a la presentación de la declaración jurada de IVA original. Su norma antecesora (RG 2000), establecía que la solicitud podía formalizarse a partir del día 21 del mes siguiente a su perfeccionamiento, siempre y cuando la declaración jurada de IVA original haya estado presentada.

La AFIP por medio de dicha resolución habilita un nuevo régimen para efectuar la solicitud del reintegro del crédito fiscal atribuible a operaciones de exportación y asimilables mediante la utilización del Sistema Integral de Recupero (SIR).

A diferencia de su norma antecesora, la cual establecía que la solicitud debía realizarse a través del aplicativo SIAP y ser presentada ante el fisco a mediante el servicio declaraciones juradas y pagos, la RG 5173 establece que la solicitud se debe realizar a través de la página web del fisco, con el objetivo de no solo facilitar a la gestión para los sujetos beneficiarios de estos regímenes, sino que también garantizarles una administración ágil, sin papeles y simplificada en cuanto al cumplimiento de la carga de información. Por lo tanto, para el caso que nos compete, el exportador deberá brindar toda la información requerida por el SIR ingresado con clave fiscal a la página de AFIP, y seleccionando el régimen que le corresponda (en nuestro caso, recupero de IVA por exportación). Deberá elegir la opción de “generar presentación” y generar el formulario de declaración jurada.

Asimismo, la norma vigente prevé que el informe del contador público respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad del impuesto facturado se presente en el aplicativo SIR, y el profesional certificante valide el informe contenido en la presentación desde su clave fiscal con el objetivo de corroborar que el documento presentado por el exportador coincida con el original.

Inmediatamente el fisco comenzará a realizar controles sistémicos con el objetivo de hallar inconsistencias en las presentaciones realizadas, como, por ejemplo: que el crédito fiscal solicitado no haya sido computado en otro período. En caso de haber superado todos los controles, el sistema emitirá un formulario de acuse de recibo como constancia de la solicitud presentada. A diferencia de su norma antecesora, a través de la RG 5173 se le otorga la potestad al fisco de comunicar de manera total o parcial la aprobación del recupero sin necesidad de la

intervención del juez administrativo, con el objetivo de acelerar la resolución del caso. Por el contrario, si como consecuencia de este control de integridad se identifica algún error, el contribuyente deberá subsanarlos para continuar con la presentación de la solicitud.

4.2 Detalle de incumplimiento de las Obligaciones Tributarias.

La normativa prevé que para acceder al Recupero de IVA, el exportador debe cumplir en tiempo y forma con las presentaciones de las declaraciones juradas de impuestos y los recursos de la seguridad social, siempre y cuando no se hallen prescriptos. Así como también, debe contar con las presentaciones al día de todos los regímenes informativos que le correspondan.

Para verificar los incumplimientos mencionados en el apartado anterior, la página web del fisco provee un servicio denominado “Recupero de IVA por exportación – Detalle de Incumplimientos de Obligaciones tributarias”, donde se podrá consultar el detalle de incumplimiento de las obligaciones tributarias que registra el fisco del contribuyente.

En aquel servicio, se detallarán cada una de las obligaciones incumplidas por el contribuyente, indicando el período, el monto de la obligación, la fecha de vencimiento y el concepto de la declaración jurada vencida y/o deudas líquidas. Por lo cual, para que la presentación de la solicitud del recupero sea formalmente admitida, es necesario que el contribuyente preste conformidad ante estos incumplimientos en un plazo de 6 días de efectuada la presentación, de lo contrario, la misma no será considerada formalmente admitida, y, en consecuencia, el contribuyente deberá presentarse dentro de dos días hábiles administrativos ante la dependencia de la AFIP para gestionar su reclamo. Una vez admitida formalmente la solicitud, el fisco comenzará a realizar controles sistémicos con el objetivo de hallar inconsistencias en las presentaciones realizadas. En caso de hallar algún error, el juez administrativo detraerá los importes del crédito fiscal indicados en la solicitud. Puede llegar a suceder, que no se detraiga la totalidad del crédito fiscal consignado en la solicitud, en estos casos, la detracción se realizará de la siguiente manera:

- Contra la devolución.
- Contra las transferencias.
- Contra las acreditaciones.
- Contra las compensaciones.
- Contra el excedente trasladable a futuras presentaciones.

Sin embargo, puede suceder también que las solicitudes presentadas por el contribuyente sean consideradas incompletas, en estas situaciones el contribuyente tendrá un plazo de 6 días hábiles administrativos (siguientes al de la presentación) para subsanar todas las irregularidades señaladas por el juez.

4.3. Declaraciones juradas rectificativas.

El petitioner de la solicitud, tiene la posibilidad de rectificar los datos presentados previamente a través del SIR, mediante una nueva presentación la cual debe contemplar, no solo la información modificada, sino también todo aquello que no ha sufrido modificaciones. En el caso de que la información que ha de modificarse esté vinculada con el informe que realizó el contador, se requerirá la confección de un nuevo informe a los efectos de la admisibilidad de la solicitud.

Una de las particularidades más novedosas que trae consigo la RG 5173 es que no permite la posibilidad del desistimiento parcial de la solicitud. Anteriormente la RG 2000 preveía que en caso de existir algún tipo de error era posible desistir del comprobante que presentaba la inconsistencia, por ejemplo: la carga errónea del crédito fiscal contenido en la factura; en tal caso se podía desestimar aquel comprobante puntal y la solicitud continuaba en tramitación. Sin embargo, a través de la entrada en vigencia de la nueva norma esto parecería no ser posible, por lo que al menos en términos normativos, deberá desistirse de la solicitud total.

4.4. Resolución de la solicitud y vías recursivas.

Una vez que la solicitud ha cumplido con todos los pasos indicados precedentemente y ha sido formalmente admitida, el fisco tendrá un plazo de 15 días hábiles administrativos para comunicar al menos:

- a) La fecha de transmisión de la solicitud.
- b) El importe del beneficio de recupero solicitado.
- c) La fecha de admisibilidad formal de la solicitud.
- d) El monto y los fundamentos que avalan las deducciones practicadas.
- e) El importe del beneficio de recupero autorizado.⁴²

En caso de encuadrar dentro de alguno de los supuestos comprendidos en el apartado 2.4 de esta tesina, el plazo de los 15 días no será de aplicación.

Ante la disconformidad de las deducciones que pueda haber realizado el juez administrativo a los créditos fiscales contenidos en la solicitud de recupero, el contribuyente podrá interponer el recurso de apelación previsto en el artículo 73° del DR de la Ley 11.683 dentro de los 20 días corridos contados a partir de la fecha de la comunicación. El artículo N°13 de la resolución 5173, prevé que el exportador podrá intervenir en la medida que la cantidad de comprobantes no excedan de 50, y que el monto vinculado sujeto análisis no sea inferior al 5% de la solicitud. Toda esta gestión que debe realizar el contribuyente en caso de disconformidad se realizara a través del SIR.

⁴² Resolución General (AFIP) 5173.B.O.28/03/2022.

4.5 La prescripción

4.5.1. A favor del fisco

A la hora de analizar el instituto de la prescripción en el reintegro de créditos fiscales debemos distinguir las dos posturas posibles: la prescripción a favor del fisco, y la prescripción a favor del exportador. Como todos sabemos, la prescripción extingue la acción para ejercer o reclamar del derecho. En el caso que nos compete, el artículo sin número agregado luego del artículo 43° de la ley de IVA, establece que el exportador tendrá el derecho a solicitar la devolución, acreditación o transferencia de los créditos fiscales cuando cumpla con los requisitos formales enumerados en la norma, no obstante, a través de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 se le otorga al fisco facultades de fiscalización y verificación, pudiendo este último impugnar los créditos fiscales contenidos en las solicitudes de recupero, sin importar que el exportador haya cumplido correctamente con las condiciones formales prescriptas en la norma.

El fisco ha modificado varias veces el criterio de prescripción para la interposición de solicitudes de reintegro. En un primer momento a través del Dictamen DAL 56/1995⁴³, se estableció un período de 10 años para el caso de operaciones de reintegros de IVA por exportación, el cual comenzaría a computar a partir de la fecha en que se perfeccionó la exportación. Sin embargo, a través del Dictamen 80/2001⁴⁴ la postura del organismo fiscal ha cambiado, opinando que no hay diferencia legal alguna entre la devolución y repetición de un impuesto, debiéndose regir la solicitud de devolución de saldos a favor por la prescripción de 5 años que es aquella que rige para los casos de la acción de repetición. A pesar de las diferencias de plazos mencionadas anteriormente, a través de la sanción de la Ley 26.044, se estableció en su último párrafo que: *"Prescribirán a los CINCO (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro"*⁴⁵.

4.5.2 A favor del exportador

En el caso de la prescripción a favor del contribuyente, la misma se rige por las disposiciones establecidas en el inc. c) del artículo 56 de la Ley 11.683. El cual establece que: *"Por el transcurso de CINCO (5) años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos."*⁴⁶

⁴³ Dictamen (DAL) 56/1995.

⁴⁴ Dictamen (DAL) 80/2001.

⁴⁵ Ley de Procedimiento Tributario N°11.683. B.O. 13/06/1998.

⁴⁶ Ley de Procedimiento Tributario N°11.683. B.O. 13/06/1998.

Capítulo V: Conclusión

A lo largo del desarrollo de esta tesina, hemos efectuado un análisis del mecanismo regulado en la RG 5173 denominado “Reintegro de IVA por exportación”, en una primera etapa definiendo y acercándonos algunos conceptos vinculados con la actividad misma, y luego abordando las múltiples normativas, leyes y decretos vigentes respecto de la temática en cuestión.

A razón de lo expuesto, concluimos que la importancia que reviste la realización de este procedimiento de manera eficiente, respetando tanto la normativa legal, los plazos, formularios y personal adecuado es muy importante para que este procedimiento sea eficaz y beneficioso para el exportador, ya que, de lo contrario solo será un suplicio para quien lo requiera.

Cabe remarcar los principales beneficios que recibe el exportador al realizar este tipo de recuperos, teniendo no solo beneficios fiscales, sino que también el contribuyente puede utilizar el saldo resultante para compensar otros impuestos o regímenes solicitados por el fisco.

Asimismo, en cuanto a las ventajas financieras, aquel exportador que solicite y lleve a cabo este trámite, tendrá una ventaja competitiva sobre quien no lo haga.

Respecto a los costos de exportación y el tiempo que conlleva realizarlo, es conveniente que una empresa tenga un área específica que realice estos recuperos, o bien en el caso ser imposible por su tamaño, terciarice el servicio a quien posea conocimiento del tema y se encuentre en condiciones óptimas para llevar adelante este trámite.

En razón de lo expuesto, y con la entrada en vigencia de la nueva norma, podemos concluir que la AFIP a través de la implementación del nuevo mecanismo “SIR” intenta que las solicitudes para el recupero de IVA sean más simples y optimiza los controles. Al tener que ingresar a la página del fisco y no realizar los formularios a través del aplicativo SIAP genera un ahorro de tiempo para el contribuyente.

Tal como se ha explicado precedentemente, sin importar cuál sea el método utilizado para solicitar este beneficio, es importante que tengamos presente los intereses que posee el fisco al otorgar esta posibilidad de recupero de créditos fiscales por operaciones de exportación, con el fin de no damnificar los recursos que se obtienen de la recaudación de los tributos. Debe ser una operación que satisfaga a ambas partes, tanto al exportador como al fisco.

Por todo lo tanto, arribamos a la conclusión que el exportador para gozar de este beneficio debe conocer, manejar e incorporar a su gestión habitual esta herramienta, ya que le producirá grandes ventajas competitivas tanto a nivel interno de la organización, como a nivel internacional.

Otra de las cuestiones que debemos considerar es el impacto extrafiscal que tienen estos tipos de beneficios fiscales otorgados a los contribuyentes en la economía de una nación. La actividad financiera de un país está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos, cuyo propósito es cumplir con los fines de este, pero no necesariamente debe tener solo implicancias fiscales, sino que, por el contrario, muchas veces van más allá. Uno de los impactos extrafiscales más significativos que tiene el recupero de IVA por exportación, es el estímulo a la inversión, ya que las empresas al contar con más recursos financieros, podrán invertir en su desarrollo: mejorando su infraestructura, aumentando la capacitación de sus empleados, mejorando su proceso productivo, etc. Asimismo, esto generará que los contribuyentes se vean motivados a exportar, provocando que su participación en el mercado global sea aún más competitiva, y al tener la posibilidad de solicitar el reintegro del impuesto, sus costos disminuirán representando un margen de ganancia mayor respecto a la situación de no contar con esta posibilidad de recupero. Sin embargo, el recupero de IVA no trae aparejada solo situaciones beneficiosas para el contribuyente, sino que, por el contrario, a veces, puede actuar como una “mochila” para ellos por la forma en la que se lleva a cabo el mecanismo en la República Argentina. Actualmente el sistema de devoluciones en nuestro país no se compensa con las alícuotas de reintegros a la exportación, por lo que, podríamos afirmar que quienes realizan las exportaciones no recuperan la totalidad del crédito fiscal incurrido, y ello provoca que las situaciones ventajosas a las que nos referimos anteriormente dejen de serlo, sin embargo, existen múltiples factores que afectan este tipo de beneficios como lo es en nuestro país la inflación. En síntesis, coexisten efectos extrafiscales tanto positivos como negativos de acuerdo a cada exportador, no pudiendo definir un impacto acorde a todos los contribuyentes que gozan de este beneficio.

Por otro lado, la devolución de impuestos tiene un gran impacto en las finanzas públicas de un país, ya que, si el contribuyente opta por solicitar el reintegro y cumple con todos los requisitos previstos por la norma hará que los ingresos fiscales del gobierno disminuyan, afectando los elementos que integran el proceso de la actividad financiera que son: el ingreso, el gasto y el presupuesto.

De todas formas, es necesario que estas situaciones se equiparen ya que, si las exportaciones son muy altas y ventajosas, las empresas optarán por abandonar el mercado nacional y se enfocarán únicamente en el mercado externo, lo que afectaría notablemente al comercio e industria nacional. En razón de lo expuesto, arribamos a la conclusión que es muy importante que el gobierno considere las medidas adecuadas para llegar al equilibrio y no perjudicar el desarrollo de la economía del país, ya que el sector exportador es uno de los más importantes para el desarrollo económico de una Nación.

BIBLIOGRAFÍA:

Legislación:

- Administración Federal de Ingresos Públicos (B.O. 28/03/2022). Resolución General 5173.
- Administración Federal de Ingresos Públicos (B.O. 06/02/2006). Resolución General 2000.
- República Argentina (B.O. 26/03/1997). Ley del impuesto al valor agregado N°20.631. (T.O. 1997 y modif.) Texto actualizado.
- República Argentina (B.O.02/03/1981). Código Aduanero Ley 22.415.
- República Argentina (B.O.17/06/1998). Decreto Reglamentario 692/98, del Impuesto al Valor Agregado.
- Administración Federal de Ingresos Públicos (B.O. 12/03/2018). Resolución General N° 4212.
- Administración Federal de Ingresos Públicos (B.O. 17/03/1998). Resolución General N° 100.
- República Argentina (B.O. 19/10/2000) Ley de Prevención de la Evasión Fiscal N°25.345.
- Administración Federal de Ingresos Públicos (B.O. 01/10/2002). Resolución General 1345.
- Consejo Profesional de Ciencias económicas de CABA. Resolución M.D. N.º 18/2002.
- República Argentina (B.O. 14/11/2002). Decreto Reglamentario N°2312.
- Administración Federal de Ingresos Públicos. (B.O. 29/01/2003). Nota externa N°2. Obtenido de https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/nota_externa-2-2003-81877/texto

Libros:

- PEREZ DIEZ, Humberto, Impuesto al valor agregado. Ed. Errepar (Buenos Aires, agosto de 1994).
- Gabriel Vecchio y Enrique Pelle (2012). Reintegro del IVA por exportaciones. 2da Edición Ampliada y Actualizada. Editorial, ERREPAR
- Celdeiro, Ernesto C, Impuesto Al Valor Agregado 15ª. Ed. Errepar (Buenos Aires, 2021).
- Villegas, Héctor B (1991) Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7ma edición, ampliada y actualizada.

Páginas web:

- AFIP. (2017). *Aduana-Servicios y Comercio Exterior. Zona Franca*. Recuperado de: https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/abc/ABCpaso2.aspx?id_nivel1=556&id_nivel2=2471&p=Zona%20Franca Consejo

- Consejo Profesional de Ciencias Económicas (2002). Actualidad del Comercio Exterior. https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/BD_Oct/textocomercio5-1_1610.htm
- El contribuyente no tiene la obligación de fiscalizar a su proveedor (2014). Recuperado de: <https://www.trsym.com/el-contribuyente-no-tiene-la-obligacion-de-fiscalizar-a-su-proveedor/>.
- Fallo clave: la Corte Suprema avaló el cómputo de los gastos mayores a \$1.000 pagados en efectivo (2014). Recuperado de: <https://www.iprofesional.com/impuestos/183623-fallo-clave-la-corte-suprema-avalo-el-computo-de-los-gastos-mayores-a-1-000-pagados-en-efectivo>.
- Metodología Cualitativa. Recuperado de http://www.ujaen.es/investigacion/tics_tfg/enfo_cuali.html.
- Finanzas públicas y política fiscal. Recuperado de: <https://ediciones.ungs.edu.ar/wp-content/uploads/2020/03/9789876302357-completo.pdf>
- Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco nacional [PDF] Recuperado de: https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Armando_Magallon_material.pdf.
- Reintegros y devolución del IVA: Tiempos que no se respetan. La nación/comercio exterior. Recuperado de: <https://www.pcram.net/post.php?mid=567>.
- Impuesto al valor agregado. Exportaciones. Régimen de reintegro del crédito fiscal. Un nuevo aporte acerca del fallo "Bildown". Errepar. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20120808095936017.html?k=Bildown>
- Revisión tributaria de los reintegros a la exportación. Recuperado de: <https://tradenews.com.ar/revision-tributaria-de-los-reintegros-a-la-exportacion/>
- ¿Cómo calcular el IVA? Recuperado de: <https://blog.xubio.com/calcular-el-iva/>

Jurisprudencia:

- Louis Dreyfus y CIA LTDA, Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal.
- Oleaginosa. Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.
- Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ ordinario.

Anexo I:

Ejemplo de carta confeccionada por el contribuyente a los efectos de validar la correcta inscripción en el registro de importadores-exportadores.

Señor

(Nombre del profesional actuante del estudio contable)

Dirección

Localidad

Atención: nombre del profesional actuante.

Ref.: Exportaciones del mes de (completar).

Exclusiones subjetivas.

De nuestra consideración:

Mediante la presente nos dirigimos a ustedes con el fin de informarles que nuestra empresa no encuadra dentro de las causales subjetivas de exclusión del régimen de solicitud de devolución de crédito fiscal mencionada en la norma citada en la referencia.

Atentamente, ⁴⁷

Firma y cargo.

⁴⁷ Vecchio, G. Pelle, E. (2012). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Errepar.

Anexo II:

Control de integridad de archivo – AFIP

Seleccione Operación a realizar:

Integridad del Archivo Transmitido
Detalle de Incumplimiento de Obligaciones Tributarias
Estado del Trámite
Realizar Cambios de Destino
Consulta Deuda Art.4 - RG.2000
Preguntas Frecuentes

[Volver](#)

Consulta de solicitudes de reintegro de IVA por exportación.

Consulta Integridad del Archivo Transmitido

Período de Exportación	(mm/AAAA)	<input type="text"/>	
Nro. Verificador (F.404)		<input type="text"/>	<input type="button" value="Aceptar"/>
Nro. de Transacción Acuse de Recibo (F.1016)		<input type="text"/>	

[Volver](#)