



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

**Carrera de
CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR**

“RECUPERO DE IVA PARA EXPORTADORES. DISPOSICIONES, PROCEDIMIENTOS Y DIFICULTADES”

Trabajo de Investigación

POR

**Daiana Brunela Zacra
Marcio Talley Daprá
Valentina Lourdes Simionato
Gustavo Gómez Girini
Lucas Martín Zarategui**

DIRECTOR:

Prof. Carlos Schestakow

M e n d o z a - 2 0 1 4

Índice

Introducción	1
<hr/>	
Capítulo I	
Marco teórico del régimen de recupero del IVA	3
<hr/>	
A. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN	3
1. Antecedentes internacionales	4
2. Antecedentes nacionales	5
3. Reglamentaciones de AFIP	6
B. CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA EXPORTACIÓN	7
1. Las distintas formas de recupero	7
2. La figura del exportador	7
a) Exportadores impuros	8
b) Exportadores puros	8
3. Exportación	9
4. Impuesto o crédito fiscal	9
5. Recupero para la exportación de bienes exentos	10
6. Concepto reintegrable	10
Capítulo II	
Recupero por exportación de bienes	12
<hr/>	
A. EL RÉGIMEN ÚNICO	12
B. EL PERFECCIONAMIENTO DE LA EXPORTACIÓN	14
C. LAS DIFERENTES EXCLUSIONES	14
D. LÍMITES CUANTITATIVOS	16
1. Relación con el valor FOB de la exportación	16
2. Exportación de productos beneficiados con liberación del impuesto	17
3. Limitaciones comunes a los créditos fiscales	18
E. LA AFECTACIÓN, IMPUTACIÓN E INDEXACIÓN	18
F. LOS REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES	19
G. LA CONSULTA AL ARCHIVO DE DATOS DE PROVEEDORES: REQUISITO ESENCIAL	19
H. LA SOLICITUD DE RECUPERO	21
I. INFORMACIÓN SOBRE INCUMPLIMIENTOS DE OBLIGACIONES Y DEUDAS	

PENDIENTES	22
J. LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 2000 (AFIP)	23
1. El informe especial	23
2. Los plazos	25
3. La evolución de los controles	26
K. LA APROBACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN	26
1. Obligaciones adicionales previas a la comunicación de pago y autorización de transferencia	27
2. Modificaciones posteriores a la emisión de la comunicación de pago	27
3. Detracción de importes	28
4. Régimen de recupero sujeto a fiscalización previa	29
5. Formulario 404	29
Capítulo III	
Otros aspectos a tener en cuenta	30
<hr/>	
A. RETENCIÓN DEL IMPUESTO	30
B. EXPORTACIONES EN CONSIGNACIÓN	30
C. RECUPERO POR INVERSIONES EN BIENES DE USO	31
D. ACTUALIZACIÓN MONETARIA	31
E. LA IMPUTACIÓN DE LOS CRÉDITOS	31
F. COMPENSACIÓN CON SUMAS RETENIDAS Y PERCIBIDAS	33
G. TRANSFERENCIA DEL IMPUESTO.	34
H. EXPORTACIONES POR CUENTA DE TERCEROS	35
I. EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN PARA LOS PEQUEÑOS EXPORTADORES	37
J. EL TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES EN ZONAS DE FRONTERA	39
K. ARTÍCULOS RELACIONADOS CON EL RECUPERO DEL IVA POR LOS EXPORTADORES	41
Conclusiones	44
<hr/>	
Bibliografía	45
<hr/>	
Anexo	
Tratamiento realizado por la Administración Federal de los Ingresos Públicos	47
<hr/>	

Introducción

Nuestro trabajo pretende efectuar un análisis del proceso de recupero del Impuesto al Valor Agregado de las operaciones realizadas por el exportador cuando, para concretarlas, insume bienes y servicios que le son vendidos por sujetos que revisten el carácter de responsables inscriptos en dicho impuesto. El hecho de que se genere un Crédito Fiscal para los exportadores y que exista el principio de la no gravabilidad de las operaciones de exportación, hace surgir la posibilidad de exigir al Fisco la devolución del mismo.

En dicha investigación, los problemas detectados son: por un lado, la lentitud y perjuicios que acarrea dicho proceso de recupero debido a todos los requisitos, formalidades y tramites que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), resultando de cumplimiento tan riguroso para aquellos exportadores que lo solicitan; y por otro, la necesidad de este organismo, de verificar que los importes por los cuales se solicita el recupero existan, sean legítimos y razonables.

El proceso de recupero del Impuesto al Valor Agregado, ha tenido distintas reglamentaciones por parte del organismo fiscal, que han propiciado a complicar más la gestión de la devolución. Además, este tema ha sido abordado por el especialista Alfredo Sternberg, quien nos da indicios de la negatividad que tiene el Fisco a la hora de aprobar este trámite, y por ende, de ver disminuida sus arcas públicas.

El objetivo principal será el de recuperar el Crédito Fiscal en el menor tiempo posible teniendo en cuenta que los motivos que nos llevaron a elegir esta temática son los actuales problemas económicos que atraviesa esta industria y la relación costo-beneficio, al solicitarlo, en un contexto inflacionario cada vez mayor. El gran inconveniente que genera la inflación y la demora en el recupero, es que al momento de obtenerlo efectivamente, el valor del dinero se ha visto disminuido con el solo transcurso del tiempo. Lo que trae aparejado el interrogante de que si realmente conviene efectuar semejante trámite para obtener una suma que en el futuro representa un importe mucho menor.

Nuestra hipótesis de trabajo, se centra en que la demora del proceso de recupero está dada por la poca seguridad que le brindan los distintos controles efectuados.

Para poder abordar esta problemática, en primer lugar, nos referimos a la concepción teórica del impuesto: su definición, el principio de tributación que se aplica en nuestro país y las distintas formas de recupero. Luego, estamos en condiciones de analizar la Resolución General Vigente (N°2000/2006 AFIP), en conjunto con el proceso de recupero investigando acerca de los requisitos, exclusiones, límites y formalidades exigidas. Como así también, mostrar el aplicativo que utiliza AFIP para tal fin.

Como futuros profesionales en Ciencias Económicas, específicamente contadores públicos nacionales, mencionaremos y analizaremos el requisito que introdujo a continuación del artículo n°43 de la Ley n° 23.349/97 (IVA), el Decreto n°959/01 estableciendo: *“que las solicitudes de recupero deben ser acompañadas por dictamen de Contador Público Independiente...”*. Tema de absoluta competencia e importancia para nuestra profesión.

Nos parece muy relevante vincular el tema investigado a la actualidad de este proceso de recupero, a través del análisis de distintos artículos periodísticos, publicados por autores estudiosos en el tema.

Con el presente trabajo de investigación, pretendemos brindar una herramienta informativa útil para los interesados en este tema, ya sean estudiantes universitarios o profesionales. Y también, brindar posibles soluciones para que en un futuro no muy lejano el proceso de recupero *“sea un sueño posible.”*

Capítulo I

Marco teórico del régimen de recupero del IVA

A. Principios de tributación

Los exportadores, para poder realizar sus operaciones de exportación, necesitan bienes y servicios que son adquiridos y recibidos de sujetos que pueden ser Responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En tal caso, tales ventas y prestaciones de servicios anteriormente generaron un débito fiscal para los proveedores. Mientras que para los exportadores constituyen créditos fiscales. Existe la posibilidad que ese crédito sea recuperado, compensado, acreditado o devuelto al exportador.

El hecho de que las exportaciones se encuentren “no gravadas” en el Impuesto al Valor Agregado y que existan los mecanismos mencionados, hace que desaparezca totalmente la incidencia de dicho impuesto. Derivado de esto, el régimen se conoce como “gravabilidad a tasa cero”.

Existen dos métodos para que la aplicación de tributos que gravan bienes y servicios que se transfieren de un país a otro no se superpongan:

- **PRINCIPIO DEL PAÍS DE DESTINO.** Se basa en que el país de origen es decir exportador, no debe gravar los bienes exportados. Mientras que el país de destino, o sea el del importador, se grava por ser el mercado consumidor del bien.
- **PRINCIPIO DEL PAÍS DE ORIGEN.** En este caso, los productos exportados solo tributan en el país exportador, independientemente de su destino. Es por eso que los impuestos están incluidos en los precios. De este modo, los países de destino quedan sin posibilidad de aplicar tributo alguno.

1. Antecedentes internacionales

El principio del país de destino surge del Acuerdo Internacional del GATT (OMG). También se han adherido a este principio los tratados internacionales y es reconocido por la doctrina.

Este principio produce la neutralización de los tributos en el país de origen, para lograr que el país de origen aplique aquellos que rigen en su jurisdicción, y así mantener su potestad tributaria.

Existen dos estrategias para lograr la neutralización:

- Liberar del pago del impuesto, y/o;
- Devolver al exportador lo que ha pagado por ese concepto.

En relación a estas estrategias existen normas tales como el “Régimen de Draw-Back” y la “Importación Temporal para perfeccionamiento Industrial”.

El hecho de que el IVA sea un impuesto indirecto hace que la suma pagada sea neutralizada en el momento de la exportación de los bienes.

El tema abordado se encuentra ampliamente tratado por la doctrina.

“Las exportaciones deben ser liberadas del impuesto sin dificultad, normalmente son excluidas del tributo a través del mecanismo tasa cero, el cual:

- Exime la operación de exportación,
- Permite reintegrar el impuesto pagado por los insumos y materias primas utilizadas en la producción de bienes exportados.” (Pereira, Errepar DT,1997)

Al igual que Amigo (1975), señala que el régimen aplicable es el de tasa cero.

“El reintegro impositivo consiste en la restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores, en todas las etapas de producción y comercialización, por los bienes y servicios que se exponen para uso y/o consumo, a título oneroso y por los servicios que se hubieran prestado con relación a los mismos”. (Fratilocchi 1997)

Por su parte, Sternberg (1986) en uno de sus trabajos ha advertido acerca de las medidas proteccionistas en defensa de sus industrias locales que imponen los países desarrollados, como compradores de grandes volúmenes de mercaderías provenientes de mercados menos

desarrollados, tales como barreras arancelarias que entorpecen el crecimiento de las exportaciones de países en desarrollo.

Por este motivo, se recurren a incentivos llamados “subsidios”. Estos pueden adoptar la forma de devolución de tributos por encima de lo efectivamente pagado, exenciones, etc.

2. Antecedentes nacionales

Nuestra legislación se ha adherido a la doctrina internacional, por lo que ha adoptado el principio de tributación en el país de destino para el Impuesto al Valor Agregado.

Como antecedente al Impuesto al Valor Agregado se encontraba el “Impuesto a las ventas”. Se trató de un tributo que gravaba el valor agregado en la etapa industrial o manufacturera, agregando los trabajos sobre inmuebles propios o de terceros y determinados servicios finales.

Hasta el año 1960 alcanzaba casi la totalidad de las exportaciones, aunque según las condiciones de mercado se eximían temporariamente ciertos productos, se suspendía el impuesto de otros o se rebajaba la tasa total o parcialmente.

Los Decretos n°614/60 y n°3696/60 eximieron del impuesto a las ventas a las exportaciones no tradicionales otorgándose el recupero del impuesto.

El Decreto n°3696/60 preveía la devolución del gravamen. Luego el Decreto n°384/66 y la Ley n°19.413 eximieron a todas las exportaciones, pero subsistió el recupero del impuesto solo para aquellas no tradicionales. Mientras que los saldos a favor eran susceptibles de:

- Compensación
- Transferencia
- Devolución

Es decir, eran saldos de libre disponibilidad.

En la actualidad, el artículo 8 y 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone la exención de todas las exportaciones y el derecho de los exportadores de recuperar el IVA facturado por sus proveedores, consagrando la “tasa cero”.

Con respecto al sistema de “tasa cero” ha opinado Vásquez (1999) advirtiendo que corresponde aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero debito fiscal y permite el cómputo del crédito fiscal y cuando corresponda la utilización del saldo a favor.

A su vez Sternberg (1993) señala que *“La neutralización de los efectos del IVA respecto del precio de los bienes exportados constituye una de las pocas medidas que la legislación*

internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrabalanceado con la imposición de derechos de represalia y otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.” Además, menciona que las exportaciones son encaradas mayormente por los mismos productores, verificándose la exención directa del impuesto.

3. Reglamentaciones de AFIP

Ha sufrido de distintas reglamentaciones por parte de la AFIP el recupero del impuesto facturado por los proveedores a los exportadores. Sternberg (2006) realiza una breve reseña de la evolución histórica de las normas administrativas que reglamentaron dicho régimen, entre ellas mencionamos:

- RG n° 3417 (DGI): tuvo una vigencia de 6 años y fue una de las importantes posibilitando optar por el procedimiento de recupero provisional anticipado con garantías.
- RG n° 65 (AFIP): Esta reemplaza a la anterior, se ocupó no solo de las exportaciones sino también de otras transacciones que reciben un trato análogo, tales como el transporte internacional, trabajos realizados sobre embarcaciones de uso comercial, de defensa y seguridad, etc. También innovo en materia de plazos: estableció un lapso máximo de 180 días para la restitución del Impuesto al Valor Agregado, así como la constitución de garantías y un periodo máximo de 45 días para la devolución anticipada. También introdujo importantes modificaciones al régimen, simplificando ciertos procedimientos administrativos y cambiando criterios técnicos jurídicos.
- RG n° 150 (AFIP): esta resolución contempló el régimen aplicable a las exportaciones por cuenta de terceros, abarcando aspectos aduaneros como a los que se vinculan con el recupero del crédito fiscal.
- RG n° 616 (AFIP): ésta sustituyo a sus predecesoras en materia de recupero del IVA para exportaciones de bienes y operaciones similares. Se complementó con la RG 615 que modificaba el régimen de retenciones del IVA. Ambas conforman un marco de regulación integral del régimen de recupero.
- RG n° 1351 (AFIP): la misma regula con carácter definitivo el nuevo régimen aplicable a las solicitudes de recupero del IVA por exportaciones. Se aplicó desde el 01/01/2003 al 31/07/2006. Está compuesta por 5 Títulos y 12 anexos.

Por último la RG n° 2000 AFIP: reglamenta el régimen aplicable a las solicitudes de recupero del IVA por exportaciones a partir de 1° de agosto del 2006.

En dicha obra, el autor menciona a Dalmasio. Éste se encarga de analizar las modificaciones introducidas por la RG n° 616 al régimen de acreditación, devolución o transferencia, describiendo sus características principales. También cita a Álvarez, quien analiza las disposiciones del régimen de recupero y lo compara con dos grandes resoluciones.

B. Conceptos relacionados con la exportación

Para poder entender esta temática es necesario precisar algunos conceptos:

1. Las distintas formas de recupero

Las Resoluciones Generales n°1351 y 2000 de AFIP reproducen el criterio aplicado por las Resoluciones Generales n°65 y 616 y anteriormente por la n°3417 (DGI y AFIP). Deja afuera a la compensación con débitos fiscales por operaciones gravadas en el mercado interno, y se ocupa de las restantes modalidades establecidas por el artículo 43 de la ley de IVA:

- Acreditación.
- Devolución y
- Transferencia.

La compensación queda reglada por la ley de IVA y su decreto reglamentario. Este procedimiento resulta utilizable solo por parte de los exportadores impuros y no a los exportadores puros.

De lo dicho anteriormente, resulta imprescindible diferenciar ambos tipos de exportadores.

2. La figura del exportador

El artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA establece que *“A los fines de lo previsto en el artículo 43 de la ley, se entenderá por exportador, a aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realiza esta a su nombre o a nombre de un tercero”*.

Esta definición difiere de la que asigna la legislación aduanera, la que no considera si quien exporta lo hace por su cuenta o por cuenta de un tercero.

Esta diferencia trajo dificultades operativas para la obtención del recupero de IVA y para la percepción de los reintegros y del “draw-back”, cuando se trataba de exportaciones por cuenta de terceros. Esta dificultad ha quedado resuelta por una resolución general de la AFIP.

a) Exportadores impuros

Se trata de sujetos que efectúan operaciones de exportación y de mercado interno conjuntamente.

El primer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA comprende la posibilidad de computar el crédito fiscal vinculado con las adquisiciones relacionadas a exportaciones para compensar el impuesto que generan las operaciones gravadas y realizadas en el mercado interno.

En el segundo párrafo del artículo citado en el párrafo precedente, es el que se aplica cuando el impuesto generado por operaciones de mercado interno no alcanza a ser absorbido por el IVA contenido en las adquisiciones destinadas a las exportaciones. En este caso, puede recurrirse a:

- La acreditación contra otros impuestos a cargo de la AFIP
- Su devolución, o
- Transferencia a 3°.

b) Exportadores puros

Son aquellos que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo.

Este caso se encuentra comprendido en la exención prevista para las exportaciones citadas en el inciso d) del primer párrafo del artículo 8° de la ley de Impuesto al Valor Agregado.

Si bien a este tipo de exportadores no les corresponde tributar el gravamen y figuran excluidos de la obligación de inscribirse, según lo que establece el inciso b) del primer párrafo del artículo 36 de la Ley, necesariamente deben inscribirse, porque solo en el caso de categorizarse como responsables inscriptos podrán obtener los comprobantes fiscales emitidos por proveedores con el impuesto al Valor Agregado discriminado.

La redacción de la norma es contradictoria:

- Por un lado, el primer párrafo del artículo 39 de la ley de IVA, prohíbe que el responsable inscripto discrimine el impuesto al valor agregado en las ventas que se realicen a sujetos exentos, en este caso sería a los exportadores “puros”.
- Por otro lado, los artículos 37 y 38 obliga a discriminar el impuesto en las ventas que se realicen a otros responsables, inscriptos o no, siendo que los exportadores puros no revisten la característica de responsables por obligaciones propias relacionadas con el gravamen, sino que se trata de un acreedor o beneficiario del régimen de reintegro.

3. Exportación

La Ley de Impuesto al Valor Agregado no define el concepto de “Exportación”, pero si lo hace su Decreto Reglamentario en su artículo 41: “A los fines de lo previsto en el inciso d) del artículo 8° de la ley, se entenderá por exportación, la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa. Se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque.”

A su vez, también el Código Aduanero en su artículo n° 9 establece que: “Existe exportación cuando:

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

El criterio que adopta la Administración Federal de Ingresos Públicos se ajusta a lo que establece el Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, tanto en sus dictámenes como en sus resoluciones generales.

Por su parte, Sternberg (2000) hace referencia a que el perfeccionamiento de la exportación ocurre con el cumplimiento de embarque siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque, agregando que ya se había suprimido como certificación válida la del despachante de aduana que eventualmente intervenga en la operación, considerándose exclusivamente la del funcionario aduanero.

4. Impuesto o crédito fiscal

La Resolución General n°65 de AFIP introdujo la sustitución de la expresión “crédito fiscal” por “impuesto facturado”, para referirse al monto a cuyo recupero tiene derecho el exportador.

Las normas reglamentarias han interpretado que la expresión del artículo 43 en su primer párrafo al aludir al “impuesto que por bienes, servicios y locaciones que (los exportadores) destinaren efectivamente a las exportaciones...”, asigna al importe discriminado en la factura del proveedor, el carácter de impuesto y no de crédito fiscal.

Es decir, que al importe susceptible de ser recuperado por los exportadores, se les reconoce un carácter distinto al atribuido por el artículo 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado a los créditos fiscales.

En conclusión, esos importes facturados por proveedores a los exportadores que no generan “crédito fiscal”, van a ser considerados, como impuestos para gestionar el recupero. Sin embargo, la Resolución General n° 2000 recurre a la expresión de crédito fiscal.

En cuanto a doctrina, Sternberg (2000) ha opinado al respecto de la sustitución de la expresión “crédito fiscal” por “impuesto facturado” considerándolo un gran cambio de importancia técnica.

5. Recupero para la exportación de bienes exentos

Anteriormente, AFIP supuso que para que pudiera proceder el recupero del IVA, la exportación tendría que consistir únicamente en mercaderías alcanzadas por este gravamen.

Sin embargo, en la actualidad esto ya no es así. Si se exportan bienes que gozan de exención en dicho impuesto, no constituye impedimento algo para obtener su recupero.

Puede ocurrir también que se trate de productos exportados exentos, pero que han sido incididos por el impuesto a través de sus insumos que si pueden estar alcanzados.

6. Concepto reintegrable

El inciso a) del primer párrafo del artículo 12 de la ley de Impuesto a las Ganancias:

- Para hacer referencia al “débito fiscal” lo denomina “impuesto”, y
- Al “crédito fiscal” lo menciona como “gravamen.”

Con respecto a esto, Dino Jarach (mencionado por Alfredo Sternberg) reconoció que ni el débito ni el crédito fiscal constituyen impuestos por si solos, el verdadero impuesto resulta de la contraposición de ambos.

Como mencionamos anteriormente, el Organismo Fiscal tomo el concepto de “Impuesto” para conceptualizar los importes sujetos a recupero. Para ello, se basó en la redacción del artículo 43 en cuanto dice que: *“los exportadores podrán computar... el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiere sido facturado...”*

La redacción del artículo 12 es prácticamente idéntica, solo cambia el vocablo “impuesto” por el de “gravamen”. Igualmente, ambos conceptos deben ser considerados como sinónimos.

La Ley n° 24.475 incluyó restricciones al artículo 12 de la Ley de IVA, disponiendo que no se consideran vinculadas con las operaciones gravadas una serie de bienes y servicios, es decir, que no generan “crédito fiscal”. Al respecto, el Organismo Fiscal considero que no resultan aplicables al “impuesto” susceptible de ser devuelto a los exportadores.

Se trata de los conceptos siguientes:

- 1) Compras, importaciones definitivas y locaciones de automóviles, en la medida que el costo de los mismos sea superior a \$20.000.
- 2) Las locaciones y prestaciones de servicios:
 - Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas.
 - Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.
 - Efectuadas por posadas, hoteles o alojamientos por hora.
 - Efectuadas por casas de baños, masajes y similares.
 - Efectuadas por piscinas de natación y gimnasios.
 - Efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares.
 - Efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares.

A través del Dictamen n°27/97 (DAT), la Dirección General Impositiva en ese entonces, dio a conocer su opinión , refiriéndose a que el crédito fiscal derivado de determinadas locaciones y prestaciones de servicios, comidas y hospedaje, efectuadas a empleados de empresas pesqueras dedicadas a la exportación, era susceptible de reintegro.

Capítulo II

Recupero por exportación de bienes

A. El régimen único

El órgano de Administración, para poder adecuar en un solo cuerpo a todas las disposiciones legales mencionadas en el capítulo anterior que se refieren al régimen de recupero, dicta la RG 1351 modificando a la RG n° 616 y sus modificatorias, estableciéndonos la nueva reglamentación para este proceso. A partir de esta nueva resolución desaparecen:

- Los dos regímenes preexistentes con sus diferentes plazos
- Las garantías que exigía uno de ellos
- La demás exigencias y trasvasamientos entre uno y otro.

La nueva RG n° 1351 nos otorga la estructura de un régimen general y único para formular las solicitudes en el cumplimiento de los requisitos que ésta establece, referidos tres grandes aspectos:

- La consulta informática a una base de datos donde figuran los proveedores.
- La actuación de los exportadores en carácter de agente de retención en el momento de la operación.
- Un informe especial del contador público independiente acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar

Dicho régimen fue creado con un motivo de una fiscalización "ex-post" respecto del pago del importe que figura en dicha solicitud, o de la autorización de la transferencia, en caso de solicitarse este mecanismo.

Para los casos de exportación, el régimen nos establece los requisitos necesarios para el recupero del crédito fiscal:

- El cumplimiento de las normas relacionadas con la facturación.

- El cumplimiento de las normas referidas a los medio de pago.
- El cumplimiento de las normas sobre la actuación de los agentes de retención e información e ingreso de los importes retenidos.
- Cuando se trate sobre las exportaciones realizadas por cuenta de terceros, cumplir con las respectivas disposiciones que versan sobre el tema.

Con relación a la documentación que tiene que ser presentada juntamente con la solicitud, la resolución nos dispuso un cambio importante respecto de lo que establecían sus antecesoras, éste consistió en eliminar la presentación de la documentación aduanera que respaldaba al embarque realizado, cuando la transacción se hubiera realizado a través del sistema específico: Sistema Informático María. Sin embargo, el juez administrativo puede contradecir esta disposición y considerar necesario que se acompañe la copia del cumplido de embarque o factura de exportación simplificada, debidamente certificada por el funcionario aduanero interviniente, y copia de los comprobantes que permitan acreditar los pagos de los correspondientes derechos de la importación.

A través de un soporte magnético debía formularse la solicitud, que previamente tuvo que ser elaborada utilizando el programa aplicativo provisto por la Administración Federal de los Ingresos Públicos. Este aplicativo generaba el formulario N° 404 que debía ser presentado ante este organismo junto con el soporte magnético utilizado.

Este soporte produjo como gran innovación, que todas las facturas de los proveedores debían ser indicadas individualmente y así tratar de lograr un mayor control de la facturación de éstos.

En el caso de optar por el mecanismo de transferencia de los créditos fiscales a favor de un tercero, se debe desarrollar una nota siguiendo el modelo aprobado por la resolución general, por cada uno de los cesionarios. También nos requiere incluir una fotocopia del poder o documento equivalente que acreditara a la persona que estampa su firma.

Poco después, la RG n° 2000 aprobó el sistema IVA- Solicitud de reintegro del Impuesto facturado- Versión 4.0 que nunca entro en vigencia ya que la RG 2040 AFIP lo reemplazo por una versión más nueva. Sin embargo, la RG n° 2000 introdujo dos grandes modificaciones derivadas del análisis de la resolución anterior.

Entre las reformas más importantes se encuentra:

- La transferencia electrónica de datos para la presentación de la solicitud y para informarse el contribuyente respecto de los incumplimientos de sus obligaciones, requisito por el cual agiliza los medios de cruzamiento de la información, y

- La incorporación al régimen de las "exportaciones de servicios", actividad que va creciendo día a día.

B. El perfeccionamiento de la exportación

En este aspecto, Sternberg (2006) señala distintas doctrinas tales como:

- La Resolución General N° 2000 (AFIP) que en su artículo 3° nos expresa, que la exportación se considera perfeccionada con constancia del Cumplido de Embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país, fecha que deberá surgir el permiso de embarque certificado por el funcionario aduanero interviniente.
- La Dirección General impositiva en su Dictamen n° 16/98 comparte la definición establecida por la resolución anterior.

Una situación a tener en cuenta es que cuando intervengan dos o más aduanas, se considerará perfeccionada la exportación con la fecha de intervención de la última en los cuales los bienes salen del país. Esta última aduana debe tramitar y remitir a la aduana anterior un documento que se denomina "tornaguía" donde nos refleja la verdadera salida de los bienes del país.

El registro del referido documento habilita a la Aduana de registro a entregar constancia de perfeccionamiento de la exportación a quien la realice. La innovación tecnológica de estas gestiones, ha disminuido las significativas demoras que se producían en estos trámites y agilizar el recupero del impuesto ocasionado por la exportación.

En tal obra, Vázquez (1999) comparte lo mencionado anteriormente y menciona que el momento de perfeccionamiento de la exportación varía cuando hayan intervenido más de una Aduana.

Asimismo Casal (Ley Express N° 4) comparte sobre la no presentación de la documentación aduanera cuando la exportación se efectúa a través del sistema S.I.M., ya mencionado en párrafos anteriores.

C. Las diferentes exclusiones

La Resolución General vigente n°2000 (AFIP) nos muestra los sujetos y conceptos que quedan excluidos de solicitar los beneficios que otorga este régimen. Existen dos tipos:

Las exclusiones subjetivas, que comprende a:

- Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente con sustento en las Leyes Penales Tributarias y en las normas del Código Aduanero concernientes al contrabando.
- Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas o aduaneras, propias o de terceros.
- Quienes estén involucrados en casas penales en la que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales.

Dentro de los puntos enumerados anteriormente, se encuentran también comprendidas las personas jurídicas, toda agrupación no societaria donde sus gerentes, socios, directores u otro sujeto que ejerza la administración del ente, se encuentre involucrado en algunos de los supuestos ya citados.

La Resolución General 3397/2012 introdujo dos nuevas causales de exclusión con la intención de tratar de que el Organismo no devuelva una suma de dinero cuando el contribuyente posea una deuda con este. Ellas son:

- Los que registren deudas liquidas y exigibles con AFIP.
- Los que se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal.

Estas dos nuevas exclusiones serán desarrolladas más adelante.

Las exclusiones objetivas son:

- Las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor o igual a veinticuatro meses a la fecha de interposición de las solicitudes, salvo que se trate de facturas correspondientes a la adquisición de bienes de uso.
- Solicitudes cuya tramitación esté en curso, cuando la AFIP hubiera detectado la ilegitimidad o improcedencia del impuesto reintegrado que correspondan a solicitudes anteriores.
- Solicitudes posteriores aquélla en la que se hubiera observado, por parte del fisco, montos ya reintegrados. Esta exclusión no se aplica si el monto observado no alcanza al cinco por ciento del monto total de la solicitud de origen.

El nuevo artículo 4° de RG n° 2000 AFIP presenta una flexibilización de algunas de las exclusiones del régimen general. Una de los beneficios fue considerar las facturas o documentos

que tengan una antigüedad menor o igual a cuarenta y ocho (48) meses. Esto permitió tratar de recuperar un mayor impuesto facturado por los proveedores.

D. Límites cuantitativos

El artículo 43 de la ley de IVA nos establece los límites a la hora de confeccionar el monto del recupero a solicitar, que surge de:

- 1) El que resulta de aplicar la alícuota del impuesto sobre el monto de la exportación (2° párrafo in-fine).
- 2) Cuando se exportan productos beneficiados con el impuesto mencionado, que según la realidad económica, benefician al propio exportador. En este caso, el monto a recuperar no puede exceder a lo efectivamente tributado.

1. Relación con el valor FOB de la exportación

Siguiendo como fuente a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ésta nos establece que el límite del impuesto está dado por la suma que resulta de aplicar la tasa del gravamen sobre el valor FOB de exportación. En los casos en que supere el límite y tengamos la intención de recuperar dicho excedente, deberemos realizar la presentación de una nota complementaria en la que se deben expresarse los motivos por los cuales se produce el excedente del tope.

Hay que recalcar que la presentación de la nota no nos habilita a solicitar un recupero mayor al tope establecido, sino que es necesaria para el traslado de dicho excedente para periodos siguientes, según nos afirma Sternberg (2006).

El problema surge cuando existen bienes que tienen alícuotas distintas, entonces para el cálculo del límite, al tratarse específicamente de exportación de bienes que estén sometidos a una tasa reducida del 10,5%, el Fisco estableció que igualmente podrá determinarse el tratado tope aplicando el veintiún por ciento sobre el valor FOB. Esto alcanza, por ejemplo, a la exportación de bienes tales como la fruta fresca.

Lo establecido anteriormente, no será aplicable para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía, estableciendo costos límites de referencia.

Sternberg (2006) nos ofrece varias disposiciones referidas al cálculo del límite a recuperar, entre ellas:

- La RG n° 616 (AFIP) en su art 4.

- El Dictamen n° 6/94 (D.A.T.)
- El Dictamen n° 74/95 (D.A.T.)
- El Dictamen N°14/98 (D.A.T.), de gran importancia, donde el excedente del límite para el recupero del IVA solo puede ser trasladado a periodos fiscales posteriores hasta cubrir el monto de sus respectivos límites.

Y por último, la RG N° 2000 (AFIP) introduce cambios conceptuales a la redacción del art 6 de la RG N° 1351 (AFIP) que nos parecen muy acertados a la hora de utilizar la expresión de crédito fiscal.

Para brindarnos una mayor información, se destaca Vázquez (1999) donde nos enumera los datos que debe contener la nota en donde se solicita el recupero del excedente para periodos futuros, siguiendo la misma idea Casal (Ley Express n° 4)

2. Exportación de productos beneficiados con liberación del impuesto

Este tema está regido en el artículo 76 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, donde nos establece el límite a recuperar cuando el exportador esta beneficiado con la liberación del impuesto en el mercado interno. En este, figuran distintas presunciones:

1. Se presume *juris-et-de-jure*, es decir, establecido por ley y sin admitir una prueba en contra, la aplicación de esa situación entre la empresa beneficiaria del régimen que otorga la liberación del impuesto y la que realiza las exportadoras, cuando existe vinculación de:
 - El origen de los capitales.
 - La dirección efectiva del negocio.
 - El reparto de utilidades.
 - Cualquier otra circunstancia.
2. Se presume *juris-tantum*, es decir, presunción a la cual se admite prueba en contrario, a esa vinculación:
 - Cuando la totalidad de las operaciones del beneficiario del régimen de liberación sea absorbida por el exportador.
 - Cuando la casi totalidad de las compras del exportador o determinada sea efectuada al beneficiario del régimen de liberación del IVA.

Para entender mejor estas presunciones, el autor nos remite a la lectura de dos grandes causas: Barmit y Amp San Juan donde, en síntesis, apoyamos la idea de que no se trate de evadir este régimen utilizando algunas de las figuras establecidas en las presunciones mencionadas anteriormente.

Diez (1997) también analiza las limitaciones que existe con respecto a este régimen, así como Fenochietto (2001) se ocupa del tema.

3. Limitaciones comunes a los créditos fiscales

La Ley de IVA, en su cuarto párrafo del artículo 43, nos establece otra limitación más al impuesto recuperable por exportaciones y operaciones asimiladas.

Estos límites están representados en cada adquisición por:

1. El mayor entre:
 - El importe que figura facturado por el proveedor en forma discriminada.
 - El importe que resulta de aplicar al precio neto gravado la alícuota de IVA aplicable (lo cual presupone lo que debió facturar el proveedor por dicha operación).
2. El grado de vinculación de la adquisición con la operación gravada.

E. La afectación, imputación e indexación

La RG n° 2000 en su artículo 7° y en el apartado a) de Anexo V nos da la solución al caso del impuesto facturado por los proveedores, por compras y contrataciones que se relacionan indirectamente con las exportaciones, y para ello, nos indica el procedimiento a emplear para determinar proporcionalmente el monto del impuesto a recuperar.

En dicho artículo se expresa que: sobre el importe total del crédito, deberá aplicarse el coeficiente que resulta de dividir el monto de las exportaciones (neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente), por el total de operaciones gravadas, no gravadas y exentas, todas ellas acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes en que se realizan las transacciones generadoras del impuesto a recuperar.

La resolución nos recalca que solo es aplicable este método cuando no pueda determinarse la incorporación física de los bienes o la apropiación directa de servicios, y no pueda efectuarse tampoco la imputación en virtud del proceso productivo. Esto es lo que también comparte Sternberg (2006).

Para la apropiación del crédito fiscal, Casal (ley Express N°4) nos aporta dos sistemas básicos a considerar:

- 1) El sistema de apropiación financiera: que es aquel que permite tomar, contra el débito fiscal que se produzca, todo el crédito que surja de las compras o gastos vinculados con el mismo, sin importar si los bienes se encuentran vendidos o prestados.
- 2) El sistema de la apropiación física: el cual permite el cómputo de los referidos créditos en la medida en que las compras o gastos se vinculen con una venta o prestación efectivamente realizadas.

A tales sistemas, consideramos correcto el método de la apropiación física, porque nos basamos en el hecho imponible por el cual se produce una venta, que es, con la entrega de la cosa o del servicio prestado.

Otro aspecto, por el cual la Administración sigue respetando, es lo relacionado con la apropiación de los ingresos directos. A tal efecto, contra los excesos de los débitos sobre los créditos fiscales, se podrán utilizar dichos ingresos para disminuir los primeros, ya que solicitar la devolución de éstos no es cosa tan sencilla.

F. Los requisitos de los comprobantes

La RG n° 2000 (AFIP) nos menciona los requisitos que deben cumplirse en relación con los comprobantes que respaldan las adquisiciones que generen el derecho al recupero de los créditos fiscales:

- 1) Aquellos que figuran en el artículo 9° y en el Apartado D) del Anexo IV de dicha resolución.
- 2) Por otro lado, los del Apartado C) del mismo Anexo IV donde se especifica la información en detalle que debe suministrarse en cada uno de los comprobantes mencionados.

G. La consulta al archivo de datos de proveedores: Requisito esencial

Esto fue establecido por resoluciones generales anteriores, en donde, la actual RG n° 2000 (AFIP) respeta esta acción con algunas modificaciones, para aquellos exportadores que deban actuar como agentes de retención del gravamen en virtud de su designación como tal, puedan solicitar los diferentes mecanismos como la acreditación, devolución o transferencia del impuesto.

Pasos a seguir

Sternberg (2006) comenta que antes de realizar la cancelación del precio de las operaciones efectuadas con los proveedores, tendremos la obligación de realizar una consulta informática al Archivo de Información sobre Proveedores, que fue creada por la RG n°615 (AFIP). El resultado de tal consulta será:

- La situación fiscal que atraviesan los proveedores, y
- el nivel de retención a realizar.

Con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud de recupero, deberemos efectuar la consulta al archivo de información y la consecuente retención. Esto implica que antes de la presentación de la solicitud, el proveedor debió haber pagado el correspondiente IVA de la operación con respecto de la cual se formula la consulta, y practicado la retención por parte del exportador.

Según nos informa el Anexo IV de la RG N° 18, la consulta debe realizarse por cada proveedor y para el mes de pago determinado, mediante un programa aplicativo disponible en la página Web, habilitada por la AFIP.

En la consulta al archivo se deberá contar con los siguientes datos:

- La Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y la Clave de acceso del consultante.
- La Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del proveedor consultado.
- El mes y año de las operaciones.

Una vez efectuada la consulta, el sistema nos emite un acuse como constancia de haberse realizado, que contiene un código de validación y del que surge:

- El régimen de retención aplicable a las operaciones a pagar o
- La constancia de que el crédito fiscal no resulta computable en la confección de la solicitud del beneficio.

La mencionada Resolución nos informa sobre las distintas alternativas de retención que pueden surgir de ese código de validación:

- Resolución General Vigente – Resolución General n° 18.
- Retención Sustitutiva 100% - Resolución General n° 18, si el proveedor registra incumplimiento de sus obligaciones fiscales y/o previsionales.
- Crédito Fiscal no Computable.

- Retención Sustitutiva 100% - Resolución General n° 18, si se han detectado irregularidades en materia de cumplimiento fiscal.

Esta constancia que fue emitida por el aplicativo no debe ser presentada junto con la solicitud, pero si debe ser conservada.

H. La solicitud de recupero

Las solicitudes para el recupero del impuesto deberán presentarse mediante la utilización del sistema informático –aplicativo- aprobado por la resolución que corresponda.

En la actualidad, hay que utilizar el aplicativo generado, en su momento, por la RG n° 1351 (AFIP) donde nos establece otras disposiciones adicionales:

- Los artículos 12 y 13 nos informan de los plazos a cumplir en las presentaciones y en qué casos deben presentarse solicitudes rectificativas.
- Los apartados A) y C) se ocupan de los requisitos formales que deben cumplirse y de la información a suministrar en forma detallada sobre los comprobantes.

La idea de crear un aplicativo, nos indica el mecanismo a seguir para presentar la correcta petición del recupero, situación que creemos muy acertada, siempre y cuando, no se vuelva en un obstáculo el cumplimiento de ésta.

Transferencia electrónica

La solicitud de recupero debe ser interpuesta mediante transferencia electrónica de sus datos a través de la página web de la AFIP. Según Sternberg (2006) esta fue una de las principales modificaciones introducidas por la RG n° 2000 (AFIP). En caso de problemas técnicos en su transmisión, así como el caso de que la información a transmitir supere el tamaño de máximo permitido (2 Mb), la Administración contempla que el solicitante concurra a la dependencia de la AFIP a fin de realizar la transmisión de los datos.

El procedimiento a seguir es:

- Se elabora la solicitud con el programa aplicativo versión 5.0, luego se realiza la transferencia electrónica conforme al procedimiento de la RG n° 1345 y el sistema emite el F. n° 1016 como constancia. En caso que hubiere una transmisión con errores se rechaza la presentación y se emite una constancia de lo sucedido.

- Si la transmisión fue satisfactoria el contribuyente verifica si la información ha superado los controles de integridad. Si no supera los controles debe efectuarse una nueva transmisión dentro del plazo de un día, generando una nueva solicitud presentando el nuevo F. 404 y F. 1016 en un plazo de dos días hábiles. Si supera los controles mencionados, se concurre a la dependencia de la AFIP con copia del F.1016, F. 404 e informe del contador público independiente. En este organismo se sella el F. 404 y se genera el acuse de recibo.
- Luego el contribuyente se informa de incumplimientos y deudas en el plazo de 6 días hábiles (a través de la página de internet de la AFIP mediante su Clave Fiscal). Si da conformidad a estas diferencias, es decir, las obligaciones incumplidas y deudas existentes, la AFIP realiza la compensación con el crédito solicitado por el contribuyente. En caso de no dar conformidad, debe concurrir a la dependencia de la AFIP en el plazo de 2 días, donde se detalla el nuevo incumplimiento emitido por la AFIP y debiendo el contribuyente tomar conocimiento en el plazo de 2 días hábiles.

I. Información sobre incumplimientos de obligaciones y deudas pendientes

Es una obligación establecida por la RG N° 1351, informarse acerca de sus incumplimientos y de sus deudas.

Para obtener dicha información, el contribuyente deberá ingresar, a través de su Clave Fiscal, en la página web de la AFIP, seleccionando la opción "Recupero de IVA por exportaciones – Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias". Luego deberá dar su conformidad o no acerca del detalle mostrado por la página, respecto del cual recibirá la correspondiente constancia. El contribuyente cuenta con un plazo de seis días hábiles administrativos posteriores a la presentación de la solicitud para realizar esta consulta.

Cuando no preste conformidad el contribuyente y concurra a la dependencia, implicara que la solicitud detenga su trámite y que no se devenguen intereses durante la suspensión del trámite, la que recién concluirá cuando se efectúen las pertinentes consultas.

Sostenemos que este nuevo requisito es muy arbitrario. Hay que tener muy en cuenta, que si el contribuyente no realiza esta consulta, la solicitud de recupero no es aceptada y por ende se perderá de este beneficio.

J. La Resolución General N° 2000 (AFIP)

Estas disposiciones fueron establecidas por la Resolución General n° 1351 (AFIP). La resolución n° 2000 (AFIP) respeta lo establecido por la resolución anterior, en donde nos remitiremos a analizar las partes más importantes.

Las formalidades a cumplir en las solicitudes de recupero son:

- El informe especial del contador público independiente, presente en los artículos 14 y 15 y anexo VI.
- Los sujetos y conceptos excluidos, que figuran en el artículo 4°.
- Los plazos, en los artículos 12, 13, 18 y 19.
- Los importes detraíbles, en el art 17.
- El recupero sujeto a fiscalización previa, en sus artículos 35 y 36.
- El sistema aplicativo utilizable, que remite al programa "solicitud de reintegro del impuesto facturado" aprobado por resolución correspondiente

1. El informe especial

El art 43 de la ley de IVA establecido por el decreto 959/2001, así como el nuevo artículo incorporado a continuación del indicado, introdujeron la obligación de que las solicitudes sean presentadas acompañadas de un dictamen de contador público independiente quien debe expresarse sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto cuyo recupero se solicita. Con esto, el Organismo trata de acelerar los plazos en la devolución de los importes, omitiendo de hacer esta tarea de fiscalización por ella misma.

Las reglas a las que debe ajustarse el profesional surgen de lo que establece el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, fundamentadas en las Resoluciones Generales Nros 1351 y 2000 (AFIP).

Estas indican a realizar procedimientos de auditoría de carácter especial que deben ser aplicados por los profesionales en Ciencias Económicas con el objetivo de expedirse acerca de los respectivos saldos a favor del contribuyente en el IVA.

En virtud de la aplicación de los referidos procedimientos, el contador público debe emitir el informe especial que habilita, entre otros elementos, al contribuyente titular del aludido saldo a su favor, para su recupero. Esto es lo que se pretende, principalmente.

Con dicho informe, el fisco, con sustento en las normas, delega en los contadores públicos la realización de controles y verificaciones que sustentaran devolutivas de la administración tributaria.

La AFIP, a través de la Resolución General N° 1351, instrumentó el modelo del procedimiento que deberán utilizar los contadores para informar acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar por lo exportadores.

Sternberg (2006) vuelve a recalcar que el mencionado informe especial de contador público será extendido por el profesional, sobre la base de la realización de los procedimientos de auditoría dispuestos por la resolución técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Cabe aclarar que se trata de un informe especial de contador público y no de una certificación, lo que implica un grado de responsabilidad mayor porque quien lo extienda debe tener el carácter de contador público independiente, acorde con las reglas profesionales que rigen la materia

Obviamente, para poder el contador público realizar esta tarea, su firma debe estar autenticada por el Consejo Profesional o entidad en la que se encuentre matriculado.

Tener presente que todos los papeles de trabajo elaborados por el profesional son de propiedad privada y que deben ser conservados porque pueden ser requeridos en verificaciones posteriores por personal que esté autorizado a solicitarlos.

El profesional que intervenga, debe efectuar consultas al archivo de información sobre proveedores, y estar:

- Inscripto en la AFIP, es decir, haber tramitado su CUIT con la correspondiente clave fiscal.
- Solicitar, en la dependencia en la que se encuentra inscripto, mediante nota suscripta por él y con la firma legalizada por el consejo o entidad correspondiente, el código de usuario y la clave de acceso al sistema informático en el que se encuentra el archivo de información de proveedores
- La consulta debe ser efectuada por proveedor y para el mes que corresponda la solicitud, en la página "web"
- Los datos que deberá ingresar para realizar dicha consulta son:
 - Clave de acceso y CUIT del contador.
 - La CUIT del proveedor
 - EL mes y año de la consulta

Como respuesta el sistema nos emite un reporte que, además de individualizar al profesional, identificará al proveedor consultado y al mes y año de la consulta, estableciendo un código de respuesta.

El código podrá ser:

- La retención general vigente (establecida en la resolución general n° 18), cuando el proveedor no registre incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales.
- La retención sustitutiva del 100% (establecida por la RG n° 18) que se aplica cuando el proveedor registra incumplimientos o si se registran irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor consultado.
- De crédito fiscal no computable, en caso de que el proveedor no reviste el carácter de responsable inscripto en IVA al mes de la consulta.

Como ayuda, existe un modelo de informe especial para ser emitido por el contador público independiente respecto de los saldos de IVA a favor amparados por el artículo 43 de la ley de IVA. El referido informe se sustentara en la realización de los procedimientos de auditoría.

2. Los plazos

La RG N° 2.000 (AFIP) nos establece los plazos que deben tenerse en cuenta en las solicitudes de recupero, donde señala:

- Debe presentarse una sola por cada mes, a partir del día 21 de cada mes siguiente al del embarque.
- Al momento de solicitarse el recupero, las declaraciones juradas del impuesto correspondiente al mes del embarque deben encontrarse presentadas ante la Administración, y en su caso, las vencidas a la fecha de la solicitud si la presentación se hiciera con diferimiento, así como la del mes anterior a ésta.
- El plazo que tiene el juez administrativo para expedirse es de 15 días.
- Si se registran incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas por obligaciones impositivas o previsionales, el plazo se suspende
- También, nos menciona otros plazos a tener en cuenta:
 - Seis días para que el juez administrativo requiera que se subsanen las omisiones o deficiencias, transcurrido el cual se considerara a la solicitud admitida desde la fecha de su presentación.

- Cinco días para que, incumplido el requerimiento, se disponga el archivo de las actuaciones.

Para recalcar, el Fisco se ha pronunciado acerca del plazo en el que prescriben las acciones para pedir el recupero del impuesto, para ello el artículo 56 de la Ley N° 11.683 dispone que se prescribirán a los cinco (5) años las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos relacionados con las operaciones de exportación.

3. La evolución de los controles

Como importancia de este tema en el régimen de recupero del Impuesto al Valor Agregado facturado por los proveedores, mencionaremos los rigurosos sistemas de control que se aplican.

A principios del año 2001, el control minucioso de la solicitud fue efectuado a través de la intervención de los contadores públicos independientes, tema mencionado anteriormente.

La reciente Resolución General n° 2000/06 también introdujo los controles automatizados, que como beneficio redujo la intervención del personal de la Administración y produce el cruzamiento informático de la información. Esto se encuentra regulado en los artículos 1 al 32 de la Resolución.

K. La aprobación de la administración

La administración, es decir, AFIP, fija los plazos al accionar del juez administrativo en la aprobación del régimen general “único” de recupero del impuesto. Tener en cuenta que los días expresados en la norma son hábiles administrativos. Estos son:

- Efectuada la presentación de la solicitud, el juez administrativo tiene un plazo de seis días para requerir que se subsanen eventuales omisiones o deficiencias.
- Si hace uso de esta facultad, nos otorga un plazo no inferior a cinco días para subsanarlas, bajo apercibimiento de disponerse el archivo de las actuaciones en caso de incumplimiento. Si trascurren los seis días mencionados sin que el juez administrativo formulara el requerimiento, se considerara la solicitud formalmente aceptada.
- Desde esa fecha de aceptación, el juez administrativo cuanta con un plazo de 15 días para emitir una comunicación de pago o de autorización de transferencia (en caso de solicitarse

esta medida), acto administrativo que, sin constituir una resolución en los términos legales, será considerada como constancia del trámite de recupero efectuado.

- Cuando la medida solicitada sea la devolución del impuesto, hay que agregar, después del cumplimiento de los 15 días ya citados. un plazo de cinco días para la efectivización del pago.
- A los solicitantes del beneficio que no hayan hecho presentaciones en los últimos 24 meses, el plazo de 15 días se extiende a 30, al que también se le agregaran los 5 días necesarios para la efectivización del pago.

Este es uno de los problemas a la hora de solicitar el recupero del impuesto rápidamente considerando la inflación que atraviesa nuestro país, convirtiéndolo cada vez más insignificante.

1. Obligaciones adicionales previas a la comunicación de pago y autorización de transferencia

La Resolución General N° 2000 nos establece una nueva obligación para el solicitante, originada en la demora por parte del juez administrativo de cumplir el plazo de 15 días hábiles para emitir su respuesta a la medida solicitada por el contribuyente.

El solicitante deberá efectuar nuevamente la consulta del detalle de incumplimiento de obligaciones tributarias establecido por el primer párrafo del artículo 16 de la norma reglamentaria, dentro de los 2 días hábiles administrativos siguientes al cumplimiento del plazo de 30 días corridos en caso de haber transcurrido más de 30 días corridos desde la fecha de registro, detalle de incumplimiento de obligaciones y deudas pendientes, sin que se hubiera producido la emisión del acto administrativo por parte de dicho juez

Se suspenderá la tramitación y el devengamiento de los intereses a favor, cuando el solicitante no cumpla con esta nueva obligación.

Pero si el solicitante conforma un nuevo detalle de incumplimientos con motivo de la interposición de una nueva solicitud, antes de la emisión de la comunicación de pago, la información de los nuevos incumplimientos servirá de base a los fines previstos en el requisito anterior.

2. Modificaciones posteriores a la emisión de la comunicación de pago

La RG N° 2000 (AFIP) nos permite modificar el importe de la solicitud de recupero luego de emitida la comunicación de pago por parte del juez administrativo.

Está establecido en el artículo 28 de la mencionada resolución, donde los contribuyentes deberán realizar:

- Transcurridos seis días hábiles administrativos desde la fecha de notificación de la comunicación de pago, sin que se hubiese realizado, deberemos requerir un cambio en la forma de efectivización. Esta modificación se realizará a través de la página web de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante el servicio de Clave Fiscal, seleccionando la opción "Recupero de IVA por Exportaciones – Realizar cambios de destino".
- A la solicitud presentada originalmente se la rectificará incorporando los nuevos conceptos, como también se incluirán los motivos de tal rectificación al dictamen del contador público.
- Presentar la nueva solicitud rectificativa después de la emisión del acto administrativo correspondiente a la solicitud anterior, y para ello deberán transcurrir (90) días corridos entre la fecha del referido acto y la presentación de la nueva solicitud.

Vale recalcar que para aquellos conceptos que no fueron modificados se mantendrá la fecha de la presentación originaria para el cálculo de los intereses.

3. Detracción de importes

El juez administrativo puede efectuar la detracción de importes que figuran en las solicitudes de recupero del impuesto, cuando éste detecte que:

- Los agentes de retención hubieran omitido actuar en ese carácter respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el monto solicitado para su recupero.
- El informe del contador público independiente contenga salvedades.
- La existencia de facturas falsas.

Para el último caso mencionado la detracción estará circunscripta a los montos de crédito observados.

La nueva Resolución nos enumera las situaciones que darán lugar a que el juez administrativo pueda proceder a efectuar las detracciones de los respectivos montos de impuesto facturado. Con esta nueva imposición, vamos reflejando cada vez más trabas a la hora de recuperar el impuesto.

Cuando contribuyente es pasible de una detracción, podrá interponer el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley n° 11.683. En este accionar, el responsable podrá interponer contra el acto administrativo, dentro de los quince (15) días de

notificado el mismo, el recurso de apelación fundado ante el Director General para que resuelva en tiempo y forma.

En la actualidad, el nuevo recurso (denominado de disconformidad) se instrumenta mediante la presentación de una nota ante el juez administrativo interviniente, dentro de los 15 días hábiles administrativos siguientes a la fecha de notificación de la comunicación de pago, con relación a los comprobantes no aprobados y no ante la autoridad superior siguiente.

Es condición para que proceda este recurso, que la cantidad de comprobantes no exceda de 50 y el monto sujeto a controversia sea inferior al 5 % de la solicitud.

Casal (Ley Express N°4) nos explica en qué casos el juez administrativo podrá detraer de los montos correspondientes del impuesto al valor agregado cuya recuperación se solicita y coincide en los primeros dos requisitos mencionados por Sternberg pero agrega un último que es cuando se verifican inconsistencias como resultados de los controles informáticos.

4. Régimen de recupero sujeto a fiscalización previa

La RG N° 2000 contempla un régimen especial en el que el recupero está supeditado a la previa intervención fiscalizadora de la AFIP. Estas solicitudes se tramitarán por el título IV de dicha Resolución.

Se aplicará en los siguientes casos:

- Solicitudes cuyos peticionantes se encuentren comprendidos en las exclusiones subjetivas.
- Solicitudes formuladas por agentes de retención que, no hubieran ingresado las retenciones correspondientes.
- Las solicitudes en trámite, cuando se compruebe respecto de solicitudes anteriores, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto recuperado.
- Las facturas o documentos equivalentes incluidos en la propia solicitud interpuesta por el Régimen General, que tengan una antigüedad superior a 48 meses a la fecha de la presentación, salvo adquisiciones de bienes de uso.

Casal (Ley Express N° 4) las define como una “sanción anómala” a la tramitación del recupero bajo este sistema.

5. Formulario 404

En la parte respectiva a Anexos, se presenta el aplicativo brindado por la Administración Federal de los Ingresos Públicos, donde mostramos la declaración jurada resultante

Capítulo III

Otros aspectos a tener en cuenta

A. Retención del Impuesto

La retención al IVA deberá ser realizada considerando la alícuota equivalente al cien por ciento de la tasa del gravamen, es decir, retener el veintiuno por ciento (21%), según nos establece el artículo 8° de la RG n° 18 (AFIP), cuando se produzcan las siguientes condiciones:

- El agente de retención sea un sujeto obligado a efectuar la consulta al Archivo de Información sobre Proveedores, y el informe obtenido sea el de practicar esta retención consistente en el total del impuesto, y
- El agente de retención sea sujeto obligado a efectuar la consulta al Archivo de Información sobre Proveedores y el importe de la factura o documento equivalente sea menor o igual a \$10.000.

B. Exportaciones en consignación

Cuando no se produce la transferencia de dominio de la mercadería, existe la posibilidad de realizar exportaciones en consignación. Según lo establece la legislación aduanera, a lo cual también adhiere Sternberg (2006).

Esta modalidad implica, que en el plazo máximo de un año los bienes exportados deben regresar al país, o se convertirán en una "exportación definitiva para consumo", lo que la autoridad aduanera procederá a su registro.

Cuando la salida de los bienes del país se efectúa bajo este régimen de exportación, la Resolución General n° 2000 (AFIP) considera configurada la exportación en la fecha en que se la registre como exportación definitiva para consumo. Entonces el derecho a obtener el recupero del IVA nacerá con el registro como exportación definitiva para consumo, siendo imputable la operación al mes en que este hecho ocurra.

C. Recupero por inversiones en bienes de uso

Para solicitar el recupero del impuesto generado por la inversión en bienes de uso, dichos bienes deben cumplir tres requisitos:

- Que el bien se encuentre habilitado.
- Que se encuentre afectado a exportaciones realizadas en el periodo.
- Que el monto solicitado, no supere el límite establecido.

En relación con el recupero del IVA relacionado con las adquisiciones de bienes de uso, se aplica, para el último requisito mencionado, lo que nos establece el artículo 6° de la resolución general n° 2000 (AFIP): el límite que resulta de aplicar la tasa del gravamen sobre el valor FOB de la exportación.

Sternberg (2006) cita a otros autores a la hora de solicitar el recupero por la “compras” de bienes de uso y estos comparten la idea de cumplir con tales requisitos recalcando la efectiva apropiación a operaciones en mercados internos y externos.

D. Actualización monetaria

Este es un tema de gran interés que fue dejado de lado cuando comenzó la estabilidad monetaria, establecida por el régimen de convertibilidad del año 1991, donde la RG N° 616 (AFIP) había mantenido un procedimiento de actualización de los importes a recuperar empleando diferentes índices según sea el caso.

Tener en cuenta que todo el proceso de devolución del efectivo lleva alrededor de 6(seis) meses, y en un contexto inflacionario como el que estamos viviendo, nos impacta. Otro aspecto a analizar es los costos que se asumen para lograr este recupero. Esto fue uno de los grandes detonantes que nos llevaron a realizar este trabajo de investigación, queriendo mostrar los numerosos requisitos a cumplir para solicitar la devolución de importes, aunque sean mínimos.

E. La imputación de los créditos.

La Resolución General n° 2000 (AFIP), en contrario a lo que dispuso la Dirección General Impositiva en su dictamen del 20/12/95, nos establece que tratándose de exportadores “impuros”, que son aquellos que realizan operaciones de exportación y también actividades en el

mercado interno, se debe cumplir con el siguiente procedimiento para calcular el impuesto determinado:

- Como primer paso se determina el impuesto que adeude el responsable por las operaciones realizadas en el mercado interno (que surge por diferencia entre débitos y créditos fiscales atribuibles), que en el caso de ser un saldo a su favor, será denominado de carácter "técnico".
- En caso contrario, si dicha diferencia resultara un saldo favorable al fisco, el mismo será compensado con los importes a que se refiere el artículo 27 de la ley n° 11.683, son los denominados ingresos directos, de difícil devolución por parte de la Administración.
- Aun resultando un saldo de impuesto a pagar, se detraerá el impuesto recuperable en virtud de su afectación a exportaciones.

En el dictamen n° 47/98 (D.A.T), la AFIP aclara que contra los débitos fiscales del mes corresponderá deducir los créditos fiscales "que le sean atribuibles", es decir los vinculados con el "mercado interno".

Sternberg (2006) introduce en su obra a Dalmasio (Ley Errepar). Este nos muestra las dos posiciones en relación con el tratamiento que debe otorgarse al cómputo del IVA facturado por bienes, servicios y locaciones que se destinen a la exportación:

- Operaciones gravadas a "tasa cero". Es aquel que solo permite computar como crédito fiscal el vinculado con operaciones gravadas.
- Operaciones exentas de dicho impuesto pero beneficiadas por un régimen especial de acreditación, devolución o transferencia del impuesto facturado.

El autor nos introduce a discutir si el impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones que se destinen a operaciones de exportación, es considerado:

- Como un "crédito fiscal" más, dentro de la determinación general del gravamen, o por el contrario
- Ese "impuesto facturado" no es un crédito fiscal y, por lo tanto, es necesario aclarar cómo ha de regirse su determinación.

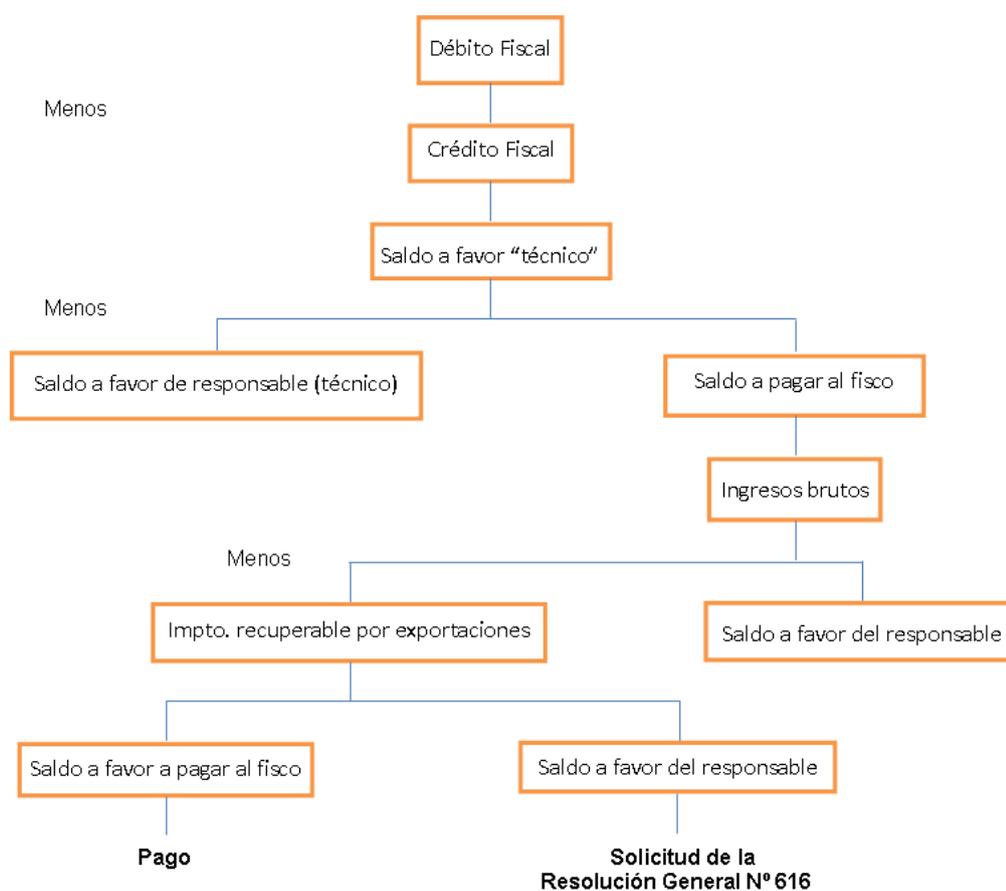
Diez (1997) nos destaca uno de los problemas que plantea el régimen está dado por el orden en la absorción del débito fiscal, cuando exista saldo a favor de periodos anteriores.

Entonces habrá que analizar si contra el débito de un periodo se imputa primero el crédito fiscal vinculado a operaciones de exportación o el saldo a favor del periodo anterior.

También, Marchevsky (2002) no comparte la idea del criterio de imputación del crédito fiscal de IVA en el caso de operaciones de exportación.

Sternberg (2006) nos representa, mediante el siguiente esquema el procedimiento que debe emplearse para la imputación de créditos:

Esquema 1
Imputación de créditos



Fuente: Sternberg (2006).

F. Compensación con sumas retenidas y percibidas

Este es un mecanismo optativo para poder recuperar el impuesto en el menor tiempo posible, pero las sumas retenidas suelen ser valores muy insignificantes con relación al crédito solicitado.

Está reglamentado en la Resolución General n° 2000 (AFIP), donde nos permite la compensación de las sumas retenidas o percibidas con el impuesto a cuya devolución tiene derecho el exportador.

El procedimiento tiene lugar cuando los exportadores- agentes de retención y/o percepción que tienen en su poder el importe retenido o percibido del IVA, que deberían depositar a favor del fisco, han realizado exportaciones, y por este motivo se encuentran en condiciones de solicitar el mecanismo de la compensación.

A tal situación, Sternberg (2006) nos establece que habrá que analizar:

- Si el monto retenido o percibido fuera inferior al impuesto a recuperar, el exportador solo podrá solicitar la devolución de la diferencia no compensada, y
- si las retenciones y percepciones fueran superior al impuesto a recuperar, deberá depositar el remanente el contribuyente.

Al momento que debería efectuarse el depósito de lo retenido y/o percibido, el exportador debe informar por nota que no efectúa ese depósito por las razones expresadas. Si la compensación no se puede llevar a cabo, debe depositarse lo que no se ingresó por retenciones y percepciones dentro de los 3 días del mes siguiente, agregando los pertinentes intereses resarcitorios.

Vale aclarar, que esta compensación no comprende a los sujetos que efectúen operaciones al área franca regida por la Ley n° 16.640.

G. Transferencia del impuesto

Este tema está regulado en la RG N° 2000 al igual que en las reglamentaciones anteriores donde remitimos a su lectura debido a que el objetivo de nuestro trabajo de investigación está centrado en el mecanismo de la devolución del impuesto pero como recomendación a seguir, por parte de Sternberg (2006), es que se mantiene la restricción de utilizar los créditos transferidos mientras la AFIP no haya otorgado la respectiva autorización.

H. Exportaciones por cuenta de terceros

La Resolución General n° 150 de AFIP resolvió el tratamiento de las exportaciones por cuenta de terceros considerando las diferencias por parte de las normas aduaneras e impositivas, realizando los siguientes cambios:

- Modificó las normas anteriores relacionadas con toda la operatoria aduanera.
- Estableció las características del proceso de recupero del IVA para el beneficiario del mismo y un régimen informativo a cumplir por parte de los intermediarios.

La exportación no es un hecho imponible del IVA, la ley del impuesto no incluye en su artículo 4° una definición del "exportador", como sujeto pasivo del gravamen. Tampoco se encuentra en el art 43 de la respectiva ley.

Sin perjuicio de ello, el decreto reglamentario de la ley de IVA define expresamente al exportador como aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, ya sea esta se realice a su nombre o a nombre de un tercero.

Entonces, según Sternberg (2006) a la hora de establecer una definición de la figura del exportador, se encuentran diferencias según el tipo de legislación. Por eso, en la aduanera, exportador es quien en su nombre exporta mercaderías, ya sea que las lleve consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieran expedido. La mercadería puede pertenecer al exportador, o en cambio, ser propiedad de un tercero, quien le habría encomendado al exportador la gestión aduanera de la operación de venta al exterior.

Entonces es al documentante a quien le corresponden los beneficios reglados en materia de estímulos aduaneros a la exportación.

Mientras que para el código aduanero el exportador es el intermediario documentante, para la legislación impositiva adquiere tal carácter el dueño de la mercadería exportada, es decir el tercero de la relación tratada.

Es a él a quien corresponde obtener el recupero del IVA, ya que el intermediario es considerado para el gravamen como un sujeto prestador de servicios que no tiene crédito fiscal por la adquisición (que no hace) de los bienes exportados

La Administración Federal de los Ingresos Públicos como condición para poder interponer las solicitudes de recupero del impuesto, le exige al exportador toda aquella documentación aduanera a su nombre relacionada al embarque de la mercadería, que sus propios

proveedores le hubieran facturado. El problema surge que no es frecuente que dicha documentación figure a nombre del exportador.

También uno de los inconvenientes se presenta cuando el intermediario al querer individualizar en el permiso de embarque a su comitente, no siempre puede incluir los valores correspondientes, cuando se trata de embarques que incluyen mercaderías de distintos exportadores.

Esto fue receptado por la Resolución General n° 150 (AFIP), aportando su solución a través del establecimiento de un sistema informativo que debe ser conocido por los intermediarios.

En dicha Resolución estableció la definición de las operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros definiéndolas a aquellas encomendadas por el propietario de la mercadería a consignatarios, mandatarios, y otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden de aquél.

Mientras no exista la transferencia de dominio de los bienes, quien documenta aduaneramente las operaciones tratadas por cuenta del exportador será considerado intermediario.

La presentación informativa que deberán cumplir los intermediarios permitirá, respecto de cada permiso de embarque:

- La individualización de cada uno de los comitentes (exportadores) que le encargo una tarea a realizar.
- Determinar su participación cuantitativa en el valor FOB total del embarque, de manera tal que la suma de las partes adjudicadas a cada tercero exportador debe ser igual al valor FOB total del embarque.

Dicha información debería presentarse en la dependencia de la Administración Federal de los Ingresos Públicos en la que el intermediario se encuentre inscripto, hasta el día 15 del mes siguiente al del o de los embarques. Debe ser elaborada en soportes magnéticos conforme a un programa aplicativo proporcionado por la entidad.

El sistema, como constancia, emite un formulario del carácter de declaración jurada.

Una vez efectuada la presentación, el intermediario debería entregar una fotocopia de la declaración jurada y una constancia, que emite el propio programa aplicativo, a cada uno de los exportadores por cuya cuenta realizo la operación. En dicho acuse de recibo, se indican los datos del embarque y de los exportadores intervinientes en el mismo. La mencionada constancia debe ser suscripta por el intermediario

La aplicación de este sistema informático, produjo beneficios tanto a la Administración Federal de los Ingresos Públicos como a los exportadores, que realizaban su actividad a través del servicio prestado por sus intermediarios:

- La entidad tomaba conocimiento, por conducto del intermediario de los datos cuantitativos de la exportación, incluyendo la participación en el embarque que le corresponde a cada uno de los comitentes
- Los exportadores, reciben de sus mandatarios, el soporte necesario para poder interponer las solicitudes de recupero del IVA, por el gravamen que sus propios proveedores les hubieran facturado.

La nueva Resolución General nos produjo algunos cambios en el procedimiento y programa aplicativo correspondiente.

Hoy, para las presentaciones que efectúen tales intermediarios, la información deberá ser elaborada utilizando un nuevo programa aplicativo, donde sus pasos a realizar son:

- La información debe ser presentada por transferencia electrónica de datos a través de la página web de la Administración.
- Dicha presentación, implicará la emisión por parte del sistema de una constancia (F.1016). El sistema rechazara automáticamente las presentaciones que contengan errores, utilización de un programa distinto o archivo defectuosos. En tales casos, emitirá una constancia del rechazo.
- Cuando surjan inconvenientes en la transmisión electrónica, se contempla la posibilidad de concurrir a la dependencia de la AFIP a fin de realizar la transmisión de los datos en la misma.

I. El régimen de exportación para los pequeños exportadores

El principal problema, según nos recalca Sternberg (2006) son los plazos y condiciones en que opera el recupero del IVA, tanto para los exportadores como para el Fisco.

Para los primeros son los múltiples requisitos formales y materiales y las garantías a ser cumplidas y constituidas para acceder al recupero. Constituyen un importante factor de costo y de complejidad administrativa.

El tiempo que transcurre entre la solicitud y la obtención del recupero del IVA repercute fuertemente como costo financiero, agravándose aún más por el contexto inflacionario existente.

Para el Estado, presenta como dificultad los necesarios controles que las normas imponen respecto de las solicitudes, que constituyen un factor de costo no despreciable, tanto en recursos materiales como humanos que el organismo recaudador debe aplicar para llevar a cabo las tareas relacionadas.

Contra estos aspectos negativos, la Resolución General n° 829, puso en marcha un procedimiento de recupero del IVA para aquellos exportadores que realizan estas operaciones en volúmenes pequeños.

Con este mecanismo se pretende simplificar los requisitos a cumplir a la hora de obtener el recupero. Se trata de un sistema reservado para las pequeñas exportaciones que cumplan con las características que establezca el régimen.

Comprende:

- Las solicitudes interpuestas durante los 12 meses inmediatos anteriores, que no superen en conjunto, la suma de \$600.000.
- Aquellas solicitudes presentadas una por mes, y que no excediera de \$50.000 de crédito fiscal a recuperar.

El régimen también contempla dos exclusiones del mismo, según nos menciona dicha resolución:

Las exclusiones subjetivas, comprende a los:

- Querellados o denunciados penalmente con sustento en el Código Aduanero y las Leyes Penal Tributarias.
- Querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones impositivas o aduaneras.
- Involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales.
- Personas jurídicas cuyos gerentes, socios gerentes, o directores, etc. se encuentren involucrados en las situaciones descriptas precedentemente.

Las exclusiones objetivas, comprende a las:

- Operaciones comprendidas en el Régimen Simplificado Opcional de Exportaciones establecido por el Decreto n° 855/97.

El gran aporte de este régimen es la exteriorización del método y de los criterios de evaluación de las solicitudes.

Los aspectos que verifica la AFIP en la tramitación del recupero son los siguientes:

- 1) Credibilidad de las facturas emitidas por los proveedores.
- 2) Razonabilidad de los importes reclamados en la solicitud y de la relación entre débitos y créditos fiscales declarados, y la
- 3) Veracidad de los datos que identifican al proveedor, su domicilio y el comportamiento ante el impuesto.

De la evaluación que se efectúa a las solicitudes, los importes solicitados en la presentación reciben una calificación:

- Categoría A (admitido): quedan incluidos los créditos los cuales se verifican la credibilidad de las facturas, la razonabilidad de los importes y la veracidad de los datos relacionados con el proveedor
- Categoría B: comprende aquellos créditos provenientes de proveedores que registran incumplimientos de presentación de DDJJ de IVA, o bien cuya relación entre débitos y créditos fiscales del periodo fiscal no guarda razonabilidad con su actividad.

Aquellos proveedores que integren la base de "no confiables" deberán ser objeto de una auditoría por parte del contador público independiente.

La Resolución General n° 2000 (AFIP), en su Anexo VI, nos establece los nuevos requisitos de las solicitudes del beneficio a tramitar por los pequeños exportadores.

J. El tratamiento de las exportaciones en zonas de frontera

Para los operadores ubicados en ciertas localidades próximas a la frontera de nuestro país con los países limítrofes, el poder ejecutivo, a través de su Decreto n° 855/97, nos estableció un régimen de exportación de carácter opcional destinado a ser utilizado bajo ciertas condiciones.

La AFIP emitió un conjunto de resoluciones destinadas a hacer operativo el mencionado régimen:

- La Resolución General n° 26 tuvo como objetivo amparar una modalidad comercial muy frecuente en las zonas de frontera. Esta actividad consiste en que el residente de un país limítrofe adquiera a un vendedor radicado en nuestro país los bienes que luego se llevara a su país de residencia. Dicha operación es considerada como una venta en el mercado interno efectuada a un responsable no inscripto en IVA o a un "sujeto no categorizado".

Dicho régimen tiene como objetivo que tales operaciones pueden ser realizadas siguiendo procedimientos simples, sin costo adicional para las partes involucradas y así evitar la evasión tributaria y aduanera.

Quedan comprendidas, según lo que nos proporciona el régimen, dos tipos de operaciones:

- La venta con entrega de la mercadería en la frontera.
- La venta con entrega de la mercadería en el comercio instalado en la zona de frontera.

Los efectos que se producen con relación al impuesto son:

- ✓ Para el vendedor (considerado como exportador) la posibilidad de facturar sin incluir el IVA en el monto de la operación, haciendo al producto más competitivo, y sin perder el derecho a recuperar el crédito fiscal atribuible a las ventas, y
- ✓ Para el comprador, residente en el país limítrofe, la posibilidad de llevarse a su país la mercadería sin IVA.

- La Resolución General n° 302 (AFIP) generalizó el régimen simplificado, establecido por la resolución anterior, a todo el país, sin necesidad de solo desarrollar las actividades en la jurisdicción de las Aduanas autorizadas.

Requisitos a cumplir para operar en el régimen:

- Poseer CUIT
- Revestir el comportamiento fiscal de responsable inscripto en el IVA
- Inscribirse en un registro de importadores/exportadores especialmente habilitado para este régimen.

Todos aquellos sujetos que cumplan con los requisitos anteriores, reciben del órgano de control en las Aduanas, una constancia que acredita su habilitación para operar. También debe publicar los datos de quienes se inscribieron en el registro.

Las operaciones que encuadren en el régimen son:

- Efectuar la transacción con sujetos que acrediten residencia en el país limítrofe.
- No superar el valor FOB, FOR O FOT de cada operación, la suma U\$S 10.000.
- No superar el monto de las operaciones mensuales comprendidas en el régimen, la suma de U\$S 50.000.
- Al momento de su exportación, las mercaderías se encuentren acompañadas de los respectivos certificados o autorizaciones.
- No estar las mercaderías sujetas al pago de derechos de exportación ni alcanzadas por una prohibición.
- Deben ser bienes nuevos producidos en el país.

K. Artículos relacionados con el recupero del IVA por los exportadores

“El recupero del IVA en las exportaciones”

por Enrique Pelle para La Nación, 2011

En esta nota, el autor nos recalca que es importante no gravar las exportaciones con dicho impuesto para hacer al producto más competitivo. También nos indica la necesidad de cumplir con los requisitos que establece la RG N° 2000, ya mencionados en nuestro trabajo. Acá hace hincapié en que la Administración Federal de los Ingresos Públicos no permitirá la devolución de un impuesto (el crédito fiscal para el exportador) si éste no fue ingresado a las arcas públicas (es decir, el débito fiscal que se generó por la operación de venta del proveedor al exportador)

Ante la apelación del exportador al Fisco, tomó participación la Procuraduría de la CSJN dando una solución muy importante en la discusión por las solicitudes de recupero de IVA. La Cámara concluyó, a través de sentencia, que “la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o incumplimiento de sus propias obligaciones, no es determinante para la procedencia del reintegro”.

“Modificaciones al régimen de recupero de IVA para exportadores”

por Alfredo Sternberg, 2013

Este artículo menciona el gran cambio que estableció la RG N° 2000. En ella, la Administración Federal de los Ingresos Públicos se interesó en reducir los tiempos en la devolución del impuesto solicitado. Para ello, antes, era éste el organismo que previamente realizaba la fiscalización. Hoy, es el contador público independiente, que con el informe que

emite, se expresa sobre la razonabilidad y legitimidad de los importes a recuperar y supe lo anterior mencionado.

Sternberg (2013) nos introduce las dos nuevas exclusiones que estableció la RG N° 3397 a saber:

- Aquellos que registren deudas liquidas y exigibles por cualquier concepto correspondiente a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras ante la AFIP al momento de la presentación de la solicitud de recupero
- Quienes se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal.

Para este último requisito, la norma no define los alcances de esta nueva exclusión. De manera que le permitirá a la AFIP eliminar, sin ningún argumento, las solicitudes de recupero tramitadas regularmente.

Estas modificaciones constituyen un serio retroceso en la tramitación del recupero.

“La AFIP usa nuevas barreras para frenar la devolución del IVA a los exportadores”

por Dolores Oliveira para el Cronista.com, 2013

La especialista, en el artículo, nos muestra la situación actual que vive este mecanismo. Estamos de acuerdo en que la Administración Federal de los Ingresos Públicos tenga que asegurarse de que el contribuyente cumpla con los requisitos necesarios para obtener el recupero pero no tiene el poder de retener dicho pago cuando se satisface las condiciones establecidas.

“Demoras en el recupero del IVA por exportaciones”

por MDZ, 2013

Las modificaciones en materia de recuperos, realizadas por las últimas Resoluciones, llevan a que al momento de presentarse la solicitud, si existe alguna deuda con el Fisco, dicho proceso deberá estar sujeto a una verificación previa. Ante las dificultades para recuperar el IVA, las empresas han comenzado a solicitar la compensación y no la devolución debido a que los fondos del estado son cada vez menores.

Pero el mecanismo de compensación, implico para el Fisco una disminución en la recaudación de efectivo, para ello, se emitió la RG N° 3397/2012 que estableció que aquellos contribuyentes que posean deudas liquidas y exigibles, deberán ser canceladas para seguir con la gestión de recupero del IVA.

Para muchos exportadores, el recupero del impuesto resulta una fuente de capital de trabajo, por esto, se impone la necesidad de buscar alternativas a la utilización de estos créditos fiscales a fin de mitigar los problemas financieros mencionados.

El haber conseguido que el fisco apruebe la solicitud de devolución, implica, esperar un plazo promedio de seis (6) meses. Ante estas demoras, se podrá solicitar la cesión o transferencia del crédito fiscal a terceros y así reducir deudas y tiempo para los exportadores.

“El recupero de IVA para exportadores”

Por el Fondo provincial para la transformación y el crecimiento de Mendoza.

El organismo tiene como objeto el financiamiento del capital de trabajo de empresas ubicadas en Mendoza y que hayan legitimado en AFIP el reintegro en concepto de créditos fiscales del IVA atribuibles a operaciones de exportación

Dichas empresas deber ser PyMEs y haber acreditado el derecho y la suma a reintegrar ante la entidad. Esto es un crédito muy importante debido a los flagelos que presenta AFIP a la hora de la devolución del impuesto en tiempo y forma.

Conclusiones

En los últimos años, la Administración Federal de los Ingresos Públicos ha tomado medidas que afectaron al proceso de recupero del Impuesto al Valor Agregado facturado a los exportadores. Una de ellas, ha resultado favorable, ya que para reducir los tiempos de aprobación de la solicitud interpuesta, estableció que la verificación de los importes a recuperar sea a través de la intervención de la figura del Contador Público Independiente en la emisión de un informe que se exprese sobre la razonabilidad y legitimidad de los mismos.

El aspecto negativo y controversial fue que introdujo nuevas exclusiones subjetivas a la hora de solicitar este beneficio, debido a que en la actualidad, dicha Administración no cuenta con una correcta plataforma que le permita evitar maniobras dolosas, como así también, asegurarse de la correcta facturación de estas operaciones que crecen día a día. Si bien AFIP, ha tenido en cuenta los avances tecnológicos de estos tiempos, este aplicativo posee algunas deficiencias o faltas que en caso de corregirlas o tenerlas en cuenta, le permitirían agilizar muchos tramites al efecto.

Sería importante tomar cartas en este asunto, ya que, el diseño e implementación de un buen aplicativo, le permitiría entrelazar toda la información necesaria, y a la vez aumentar la recaudación fiscal debido a los problemas económicos conocidos por todos.

Hoy en día, los exportadores deben estar preparados para enfrentar los desfasajes y planificar la devolución de estos importes considerando el contexto inflacionario existente. Este organismo crece a pasos agigantados tratando de controlar y verificar todo, y en su búsqueda, complica las gestiones de pago a éstos sin considerar el devengamiento continuo de las obligaciones impositivas, aduaneras y de seguridad por las que atraviesan los contribuyentes.

Bibliografía

- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General 616, Régimen de acreditación, devolución o transferencia por operaciones de exportación.*
- Amigo, R.(1975). *El comercio internacional y los impuestos al consumo.* Boletín de la D.G.I. N°256.
- Argentina (2013, 23 de abril).*Demoras en el recupero del IVA por exportaciones.* MDZ [En línea]. Disponible en <http://www.mdzol.com/nota/460677/>.
- Argentina, *Ley del Impuesto al Valor Agregado/97*, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- Argentina, *Resolución General 3397/12*, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- Argentina, *Resolución General N° 2000/06*, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- Casal, A. *Ley Express N° 4, Nuevo régimen de recupero de impuesto facturado vinculado a exportaciones.*
- Diez, H. (1997). *Impuesto al Valor Agregado.* Buenos Aires: Errepar.
- Fenochietto, Ricardo. *Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico.* Ed. La Ley, N° 2001, página 894.
- Fratilocchi, A.(1997). *Cómo exportar e importar.* Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A..
- FTYC (2014, a la fecha). *El recupero de IVA para exportadores.* [En línea]. <http://www.ftyc.gob.ar/lineas-de-credito/recupero-de-iva-para-exportadores>.
- Marchevsky, R. (2002). *IVA. Análisis integral.* 2ª ed. ampliada y actualizada. Buenos Aires: Macchi.
- Oliveira, D. (2013, 5 de septiembre) *La AFIP usa nuevas barreras para frenar la devolución del IVA a los exportadores .*El Cronista [En línea]. Disponible en <http://www.cronista.com/economiapolitica/La-AFIP-usa-nuevas-barreras-para-frenar-la-devolucion-del-IVA-a-los-exportadores-20130905-0086.html>.
- Pelle, E. (2011, 23 de agosto) *El recupero de IVA en las exportaciones.* La Nación [En línea]. Disponible en <http://www.lanacion.com.ar/1399272-el-recupero-de-iva-en-las-exportaciones>.
- Pereira, Omar (1997). *Régimen especial de recupero del IVA de exportadores.* Tomo IX. Buenos Aires: Errepar.
- Recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones*, disponible en <http://www.afip.gob.ar/genericos/documentos/RecuperoImpuestoValorAgregadoExportaciones.pdf>.
- Sternberg, A (2006). *El IVA y las exportaciones de bienes y servicios: nuevo régimen del recupero del IVA.* 2ª ed.. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A..

- Sternberg, A. (1993). *La promoción tributaria de exportaciones en la Republica Argentina*. Boletín de la D.G.I. N° 469.
- Sternberg, A. (2000). *Los impuestos y el comercio exterior argentino*. 1° ed. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A..
- Sternberg, A.(1986). *Derechos de represalia, algunas medidas para contrarrestarlos*. Guía Práctica del Exportador e Importador N°352..
- Sternberg, Alfredo (2013, 4 de abril) *Modificaciones al régimen de recupero de IVA para exportadores*. despachantes argentinos. [En línea]. Disponible en http://www.despachantesargentinos.com/detalle_noticia.php?id=1821.
- Vázquez, F. (1999). *Reintegro del IVA por exportaciones*. Buenos Aires: Errepar.

Anexo
Tratamiento realizado por la
Administración Federal de los Ingresos Públicos

En este Anexo reflejamos el tratamiento del recupero del impuesto desde el punto de vista práctico, donde la Administración nos establece como obligación, utilizar el programa aplicativo "IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - Versión 5.0 release 3" (que se encuentra disponible en su página Web), generando el formulario 404 y el soporte magnético correspondiente.

La RG 2000/2006, en su artículo 49, nos establece que se utilizará esta versión para las solicitudes que se interpongan a partir de a partir del 1 de agosto de 2006.

Para tener un mayor conocimiento, se exponen las pantallas e información que requiere el sistema, como así también el formulario que se genera

- El aplicativo "Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado – Versión 5.0 release 3", como primer paso, solicita consignar los datos sobre la actividad desarrollada, el Período de exportación, Secuencia de la Declaración Jurada, Origen del exportador, si se trata o no de un Agente de Retención y Regímenes por los cuales solicita el reintegro del impuesto.

DD33 - C.I.L.T. 20-50000000-8

Periodo Informado	Secuencia	Código de Actividad	Orige
08/2006	00	523210	

Periodo Exportación: 08/2006

Secuencia: ORIGINAL

Actividad: 523210 523210 MENTA AL POR MENOR DE HILADOS, TEJIDOS Y ARTICULOS DE MERCERIA

Origen del Exportador: C Otros Exportadores

Indice los Regímenes por los que Solicita Fiebrelego:

- Régimen General
- Transacción Internacional
- Servicio Conexión Préstado por el Servicio Postales / PSP (Ecuador)
- Trabajo de Gran Formato (Impresión en color de gran formato)

- El aplicativo solicita un detalle de los comprobantes declarados que respalden los créditos fiscales facturados que se vinculan con la operación de exportación.

Rubro 3: Régimen General

Informante Activo

20-50000000-8 PRUEBA, ... - Periodo: 08/2006

Tipo Doc. de Exp.	N° Doc. Exportación	Item	Posición Arancelaria	Unidad de Medida	Cantidad
05	04000E001912650	1111	111111111111J	07	1000000

Documento de exportación

Tipo: 05 05-PERMISO DE EMBARQUE

N° Permiso de Embarque: 04 000E001 191265 0

Item: 1111 Posición Arancelaria: 111111111111J

Medida: CP UNIDAD Cantidad: 10000000,0000

Monto FOB en US\$: 500,00 Tipo de Cambio: 3,600000

Aduana de Registro: 000 ADMINISTRACION CTRAL Aduana de Salida: 000 ADMINISTRACION CTRAL Fecha de Cumplido: 31/08/2006

- Permite la opción para cargar "Ajustes Anuales", donde deberán consignarse los ajustes anuales positivos o negativos que surgieren de la Declaración Jurada de IVA, a imputar en el mes de cierre declarado en el aplicativo Siap.

Rubro 7: Comprobantes Declarados
Informante Activo
 20-5000000-8 PRUEBA... - Período: 08/2006

Tipo Comprobante	Fecha Comprobante	Nº Comprobante	C.U.I.T. Emisor	Denominación Emisor
001	01/08/2006	0001000000000000001	3022222222	DENOMINACION EMISOR

Comprobantes Movimiento de no relación y Medios de pago

Comprobante (expresar los importes en \$)

Tipo: 001 | 001-FACTURA A

Fecha: 01/08/2006 Nº: 0001 | 00000001 C.F. Directo:

CUIT Emisor: 30 | 55555555 | 1 Denominación Emisor: DENOMINACION EMISOR

Descripción del bien: H.L.O.

Neto	IVA Facturado	IVA Comp. w/Exp. Serv.	IVA Comp. vinc. Otras	IVA Computable
4132,20	867,76	0,00	867,76	867,76

Período Pago: 00 | 0000 Período D.J.: 08 | 2006

- El sistema requerirá el total de créditos fiscales con afectación directa y sin afectación directa, determinándose el total del crédito fiscal atribuible a exportación.

Ajustes anuales
Informante Activo
 20-5000000-8 PRUEBA...

Tipo Comprobante	Importe IVA Computable vinc. a exp. de Servicios	Importe IVA
101		0,00

Expresar los importes en \$

Tipo de Ajuste:
 101-AJUSTE ANUAL PROVENIENTE DE LA D.J. DEL IVA (POSITIVO)

IVA Comp. w/Exp.Serv.	IVA Comp. vinc. Otras	IVA Total Computable	Período D.E.A.I.
0,00	33,00	33,00	08 2006

- También solicitará información para determinar el límite establecido en la ley del Impuesto al Valor Agregado y el excedente a trasladar a periodos futuros, como así también que indique el destino del importe disponible.

D.I.: 20-50000000-8 PRUEBA, - Período: 08/2006 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2		Rubros 5 y 6	
Rubro 1 - Determinación de los Créditos Fiscales atribuibles a Exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa.			
	Gravados (I)	Eventos y no gravados (II)	Operaciones Beneficiadas (III)
A	0,00	0,00	0,00
Prorrateo del Crédito Fiscal en afectación directa atribuible al período:			
B	Total: 0,00	Col. II \$ 0,00	Col. IV \$ 0,00
Rubro 2 - Total Crédito Fiscal			Importes
Crédito Fiscal con afectación directa			862,76
Crédito Indirecto			33,00
Ajuste de Indirectos según F. 404 vinculados a exportaciones de servicios			0,00
Ajuste de Indirectos según F. 404 vinculados a otras operaciones beneficiadas			0,00
TOTAL CRÉDITO FISCAL:			900,76

- En la opción Generación del Soporte y la Declaración Jurada, deberemos confeccionar una serie de datos necesarios para generar el soporte magnético y la declaración jurada. Como resultado, se obtendrá el soporte magnético a enviar por transferencia electrónica a través de su página web e imprimirá como constancia el Formulario n°404.

D.I.: 20-50000000-8 PRUEBA, - Período: 08/2006 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2		Rubros 5 y 6	
Rubro 5 - Determinación del límite Art. 43, 2do. Párrafo Ley y excedente ...			
a) Total del Crédito Fiscal consignado en el Rubro 2:		900,76	
b) Valor act. del excedente Rubro 5 del período:		0,00	
c) Subtotal inc. a) + inc. b):		900,76	
d) Límite art. 43, 2do. párrafo (Total Rubro 3 x Tasa IVA):		378,00	
e) Importe computable (inc. c) ó d) el que fuere menor:		378,00	
f) Excedente que se trasladó a períodos futuros:		522,76	
Rubro 6 - Aplicación del importe disponible.			Régimen General
Importe adeudado por Reg. Exp. de ingresos:		0,00	
Importe por el que solicita acreditación:		378,00	
Importe por el que solicita transferencias:		0,00	
Importe por el que solicita devolución:		0,00	
TOTAL:		378,00	

Generación del Soporte y la Declaración Jurada.

Datos para la generación

Se encuentra acogido a la Ley N° 24902 (NO) Deudas impositivas (NO)

Existe vinculación económica con los proveedores (NO) Acogido a regímenes especiales. Norma N°

Deudas de los recursos de la seguridad social (NO) Opción percepción de in-servicio en el ISE (NO)

Observaciones: Carácter:

Contador certificante

C.U.I.T.:

Apellido y Nombres o Denominación:

Código de Provincia del Colegio/Consejo Profesional:




Generación del Soporte y la Declaración Jurada.

Datos para la generación

Se encuentra acogido a la Ley N° 24902 (NO) Deudas impositivas (NO)

Existe vinculación económica con los proveedores (NO) Acogido a regímenes especiales. Norma N°

Deudas de los recursos de la seguridad social (NO) Opción percepción de in-servicio en el ISE (NO)

Observaciones: Carácter:

Contador certificante

C.U.I.T.:

Apellido y Nombres o Denominación:

Código de Provincia del Colegio/Consejo Profesional:




Formulario AFIP n°404

AFIP				Secuencia		ORIGINAL	
				Código de Actividad		DD.JJ. presentada el	
DECLARACION JURADA EXPORTACIONES CREDITO FISCAL		Firma (1)		Acojido a la Ley N° 24.402			
Sello fechador de recepción		Carácter		Clave Unica de Identificación Tributaria		Origen Exportador	
F.404		Apellido y Nombre o Razón Social:					
Existe vinculación económica entre el/los proveedores.		cogidos u Regímenes Especiales Norma:		Deudas impositivas:		Deudas de los Recursos de la Seguridad Social:	
						Opción percepción de la devolución en dólares Estadounidenses	
						Versión 03.00.066	
EXPORTACIONES REALIZADAS DURANTE EL MES DE				DE		AGENTE DE RETENCION:	
R1 - Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa (2)							
Importe neto de ventas, locaciones y prestaciones de servicios.							
Gravadas (I)		Exentas y no Gravadas (II)		Operaciones Beneficiadas (III)		Total (IV)= (I + II + III)	
						(a) Crédito Fiscal Indirecto	
R2 - (b) Crédito Fiscal con afectación directa							
Subtotal Crédito Fiscal atribuible a export. del período, detallado en soporte magnético, adjunto a este formulario (a) + (b).							
Ajuste anual de Crédito Fiscal atribuible a exportaciones, computado en el ejercicio fiscal cerrado en el mes al que corresponden las exportaciones de la presente solicitud.							
Total de Crédito Fiscal							
R3 - Subtotal valor FOB informado por Régimen General (3):							
Subtotal por Transporte Internacional (4):							
Subtotal por Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales / PSP (Couriers) (5):							
Subtotal por Trabajos de transformación y locación a casco desnudo (6):							
TOTAL:							
R4 - Crédito Fiscal no utilizado, según determinación efectuada en soporte magnético adjunto a este formulario.							
R5 - a) Total del importe consignado en Rubro 4.							
b) Valor excedente resultante del Rubro 5 inc. f) de fecha							
c) Subtotal inc. a) + inc. b)							
d) Límite Art. 43, Párrafo 2do. (total R.3 x Tasa 0,00)							
e) Importe computable (inc. c) ó d), el que fuere menor							
f) Excedente que se traslada a períodos futuros (7)							
R6 - Aplicación del importe disponible							
						Título I Régimen General	
Importes adeudado por el Régimen especial de ingresos							
Importe por el que se solicita acreditación							
Importe por el que se solicita transferencia							
Importe por el que se solicita devolución							
TOTAL:							
R7 - La información detallada de los comprobantes que para la determinación del crédito fiscal total atribuible a las exportaciones del mes que originan esta solicitud se suministra en el soporte magnético que se presenta juntamente con este formulario							
OBSERVACIONES:							
INFORME PROFESIONAL: se acompaña al presente F.404, informe extendido por Contador Público, en cumplimiento de lo establecido por la Resolución General N° 1313/02 (AFIP), sus modificatorias y complementarias.							

(1) Declamo que los datos consignados en este formulario son ciertos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (posturas) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir el febrar idón alguno que debe constar, según sus expresiones o lo verán. (2) Consigno en todo momento desde el inicio del ejercicio fiscal hasta el mes que se declara, las tasas. (3) Valor FOB en \$ del total de exportaciones del período detalladas en soporte magnético que se presenta juntamente con este formulario. (4) Total Pasaje / Costos asociados a transporte internacional. (5) Total de facturas de servicios conexos o Corriers emitidos en el período, corroboradas por los transportes internacionales detalladas en soporte magnético que se presenta juntamente. (6) Trabajos sobre embarcaciones o aeronaves a locación a casco desnudo y fabricación de buques destinados a transporte internacional. (7) Diferencia entre inc. e) e inc. d) cuando el primero es mayor que el segundo.

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

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

Mendoza, junio de 2014

Gustavo Gómez Girini	Reg. n° 26.170
Valentina Lourdes Simionato	Reg. n° 26.387
Marcio Talley Dapra	Reg. n° 26.396
Daiana Brunela Zadra	Reg. n° 26.436
Lucas Martín Zarategui	Reg. n° 26.934



Handwritten signatures of the authors, including the names 'Marcio' and 'Daiana' written in cursive.