

UNIVERSIDAD DEL ACONCAGUA

FACULDADE DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y JURÍDICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL

ALUMNA: SAR- SAR ROMERO LUCÍA

AÑO DE CURSADO: 2009

DIRECTOR: DR. ROLANDO GALLI REY

**TEMA: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-
REINTEGRO POR EXPORTACIONES**

**LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: 28/09/2010
MENDOZA**

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

REINTEGRO POR **EXPORTACIONES**

Índice analítico

Introducción	5
Título I: Introducción al gravamen	7
Capítulo I: Impuesto al valor agregado	7
Características del impuesto	7
Capítulo II: Esquema básico de liquidación del gravamen	13
Capítulo III: Objeto del impuesto y exportaciones	15
A Objeto del impuesto	15
B Exportaciones	16
Título II: Recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones	19
Capítulo I: Reintegro ¿en qué consiste el beneficio?	19
Compensación	19
Capítulo II: Resolución general n° 2000 AFIP	22
Modificaciones	22
Capítulo III: Régimen general de reintegro	25
A Conceptos generales	25
B Procedimientos de apropiación	26
C Condiciones para acceder al beneficio del régimen	
General	29
D Exclusiones	29
Capítulo IV: Régimen sujeto a fiscalización	31
A Solicitudes comprendidas	31

B	Presentación de la solicitud	31
C	Procedencia	31
Capítulo V:	Límite de la acreditación	33
Título III:	Solicitudes, requisitos y condiciones complementarias	35
Capítulo I:	Requisitos generales	35
A	Presentación de la información	35
B	Integridad del archivo	36
C	Formalización de la presentación	36
D	Inoperatividad general del sistema	37
E	Conformidad de incumplimientos tributarios	38
F	Formalización por presentación de una solicitud	39
Capítulo II:	Tareas de auditoría de proveedores	40
Procedimiento para la consulta de archivo de		
Proveedores		41
Capítulo III:	Facturas o documentos equivalentes. Obligaciones	47
Capítulo IV:	Régimen de reintegro simplificado	49
A	Sujetos comprendidos	49
B	Inicio de actividades	50
C	Exclusiones	50
D	Presentación de la solicitud	50
E	Procedencia	51
Capítulo V:	Informe especial del contador independiente	53
Pautas de control y procedimientos sugeridos		
por la FACPCE		53
Conclusión		66
Índice bibliográfico		67

Introducción

El presente seminario, trata un tema en particular del Impuesto al Valor Agregado, cual es, el reintegro atribuible a las operaciones de exportación y asimilables.

El Impuesto al Valor Agregado, es una imposición que incide en una manifestación de la capacidad contributiva del contribuyente, que es el consumo. Es indirecto y de efectos no acumulativos, cuya principal finalidad en nuestra legislación es la de recaudación.

Por el presente, se ahondará en las características principales del Impuesto al Valor Agregado, su objeto en forma sintética, y un esquema básico de su forma de liquidación.

El fin, como dije, es llegar a conocer sobre la incidencia del gravamen en las operaciones de exportación y otras asimilables.

En principio, estas operaciones están exentas del tributo. Pero el conflicto radica en que por esas operaciones, los sujetos que las realizan, afrontaron grandes gastos a la hora de pagar el impuesto por las compras de insumos vinculados con esas exportaciones. Y al tratarse de operaciones exentas, el contribuyente en principio, no podría tomarse el crédito fiscal que de allí surge.

Por lo tanto, en este seminario, se estudia cuál es la solución que al respecto nos brinda la legislación, y cuál sería el procedimiento para llevarla a cabo.

Se detallará en forma acabada cuáles son todos los pasos, requisitos, condiciones que deberán presentarse y ante qué organismo. Las personas idóneas para llevar a cabo la solicitud y demás información sugerida para lograr recuperar el saldo a favor acumulado de este impuesto, que de no ser de esta forma quedaría inmovilizado.

Título I

Introducción al gravamen

Capítulo I

Impuesto Al Valor Agregado

Características del impuesto¹

El impuesto al valor agregado que rige en el país fue introducido, en nuestra legislación por la Ley 20631, con vigencia a partir del 1 de enero de 1975. Con posterioridad, fue objeto de numerosas modificaciones, introducidas por las Leyes 21876, 22294, 22817 y 23349 (sancionada en 1986), siendo esta

¹ PARADA, Ricardo y otros; **Impuesto al valor agregado comentado**; 3ª edición (Buenos Aires, Errepar, 2010); páginas 1 y siguientes.

última la que continúa en vigencia, haciendo sufrido significativas variantes en los últimos años.

Se trata de un gravamen general plurifásico no acumulativo. Su base de medición sigue el criterio de sustracción y se determina siguiendo la pauta de impuesto contra impuesto.

A continuación se detallará en mayor precisión los conceptos anteriormente dichos.

a Imposición al consumo

El impuesto al valor agregado es una imposición al consumo. Es decir, que el legislador estableció como parámetro de medición de la capacidad contributiva de un sujeto para este impuesto, el CONSUMO O GASTO.

Se entiende que el consumo refleja el bienestar económico de una persona. La racionalidad del establecimiento de impuestos al consumo, desde una óptica de manifiesta equidad, encuentra sustento en las teorías que sostienen que la satisfacción sólo se obtiene del consumo, no del ahorro, y que el bienestar económico de las personas se refleja en su consumo, y no en su renta.

b Imposición indirecto

El impuesto al valor agregado, es un impuesto indirecto, porque está basado en una determinación en la cual el sujeto pasivo de derecho, no es el sujeto de hecho, o el incidido por la carga impositiva.

En este caso, no hay correlación entre quien es titular de la capacidad contributiva que evidencia el consumo, y aquel que es sometido al poder tributario del Estado, como deudor de la obligación tributaria.

Esta característica trae aparejada, no sólo una carga tributaria para el consumo, sino también una carga económica y/o financiera para el vendedor, locador o prestador que debe satisfacer en tiempo y forma la obligación.

En nuestro país, los impuestos indirectos sobre el consumo constituyen la principal fuente de recursos, lo que obliga a coordinar la normativa del impuesto elegido, con los otros gravámenes vigentes, basados en ventas y otros ingresos; de ahí que resulte necesaria la armonización de las legislaciones para lograr congruencia en la determinación de las bases de medida que posibiliten controles cruzados dentro del sistema.

b.1 Traslación

En este tipo de impuesto, normalmente, el sujeto pasivo del tributo no coincide con la persona del consumidor, atento a que no es frecuente distinguir una equivalencia entre el titular de la capacidad contributiva evidenciada a través del consumo, y la persona sometida al poder tributario del Estado. Por ello, se habla de que existe una “ficción legal” de consumo, ya que, si bien se grava la transacción realizada por el contribuyente de derecho, el verdadero consumo se produce cuando el consumidor final adquiere el bien o prestación sujeta al impuesto.

c Impuesto general

Este impuesto tiende a alcanzar, con la extensión de su objeto, una dimensión global de transacciones económicas.

Estamos en presencia de un gravamen de amplia base, casi inevitable complejidad y, en consecuencia, un costo de recaudación acorde con su estructura.

Su finalidad es fundamentalmente recaudatoria.

d Imposición de etapa múltiple

Teniendo en cuenta la cadena de circulación económica, que abarca las fases o etapas manufactureras, mayorista, y minorista, el impuesto al valor agregado, es un gravamen plurifásico. Podría ser conceptuado como aquel que incide en dos o más etapas de las anteriormente señaladas.

e Imposición no acumulativa

Su objeto no es el valor total, sino el mayor valor (valor agregado), que adquiere el producto en las distintas etapas de la producción y distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado.

La modalidad plurifásica no acumulativa se caracteriza por incidir una sola vez en el precio final de los bienes y servicios. Esto elimina consecuentemente el efecto piramidación, al gravarse sólo la parte que representa el valor agregado en cada una de las transferencias. De esta forma, se verifica una igualdad entre los impuestos abonados en las distintas etapas del proceso económico, y el impuesto que se obtendría de aplicar la alícuota del tributo sobre el precio neto final de enajenación.

Su método de determinación es el de sustracción. Implica determinar la referida base restando del importe de ventas de bienes, locaciones, o

prestaciones de servicios, el valor de las adquisiciones de mercaderías, materias primas y otros insumos alcanzados por el impuesto.

El gravamen se liquida por diferencia entre los impuestos correspondientes a las ventas, locaciones, o prestaciones de servicios (débitos fiscales), y a las compras (créditos fiscales), del período considerado.

Finalmente, y en lo referido al cómputo crédito de impuesto, contenido en la adquisición de insumos y servicios, el criterio de integración financiera, es el adoptado por nuestra legislación. Este consiste en la deducción, de todas las compras o los impuestos vinculados con ellas, dentro de un mismo período, prescindiendo del momento en que se produzca la efectiva utilización.

f Imposición “país de destino”

En materia de comercio internacional, existen dos criterios respecto de qué Estado debe percibir el impuesto indirecto, los cuales son conocidos como “país de origen” y “país de destino”.

La primera acepción atiende al lugar donde se fabrica el bien, por lo que los productos que se exportan resultan alcanzados por el gravamen; mientras que los importados, en principio, no quedan comprendidos, ya sea porque no se los grava o porque se los exime. Ahora bien, en ciertos casos, sí se prevé que se graven las importaciones, pero permitiendo computar en el país importador un crédito por el impuesto pagado en el lugar de origen.

La segunda acepción, toma en cuenta el lugar de consumo, por lo que los productos exportados se encuentran exentos o no alcanzados por la imposición, mientras que los bienes importados sí deben tramitar el impuesto.

De los criterios expuestos que regulan el comercio, la mayoría de las legislaciones, han adoptado el de “país de destino”, pues coloca en un trato

igualitario los bienes importados y los nacionales, sin discriminación alguna. También ha sido escogido por la doctrina por razones de equidad, es decir que el sujeto que reside en el Estado consume y dicho Estado ha de ser quien le brinde bienes y servicios, por lo cual debe ser el que reciba los impuestos.

Nuestra legislación adopta el criterio “país de destino”, para el impuesto al valor agregado. Esto es que no incluye el gravamen sobre los bienes y servicios exportados. Así, tratándose de exportaciones de bienes, lo hace en la modalidad de “exención”, en tanto que en el caso de la prestación de servicios, como “exclusión de objeto”. No obstante ello, ambos conceptos se hayan sujetos al tributo “a tasa cero”, permitiéndose de esta forma, el cómputo de los créditos fiscales originados en bienes y servicios vinculados con su operatoria.

En cambio, en materia de importaciones, tanto la introducción definitiva de cosas muebles al territorio nacional, como la prestación de servicios que tengan utilización o explotación efectiva en el país, estarán gravadas.

Capítulo II

Esquema básico de liquidación del impuesto²

El Impuesto al Valor Agregado, consiste en la diferencia entre el tributo discriminado en las ventas y en las compras; es decir, se calcula restándole al **débito fiscal**, que es el tributo que se obtiene respecto de las ventas, prestaciones y locaciones realizadas, el **crédito fiscal**, que equivale al gravamen facturado sobre las compras de bienes, obras y servicios.

Tanto el débito fiscal como el crédito fiscal constituyen, considerados individualmente, cada uno de los términos de la sustracción establecida en la ley como sistema de liquidación del gravamen.

La diferencia que surja del cálculo expuesto será el impuesto resultante, al que se le restarán las retenciones y percepciones sufridas, los pagos a cuenta realizados y los saldos a favor que corresponda computar; pudiendo surgir, como consecuencia de ello, un impuesto a pagar o un saldo a favor del contribuyente.

Por otra parte, la base imponible puede ser objeto de modificaciones, con posterioridad a su liquidación, debido a, por ejemplo, descuentos y

² PARADA, Ricardo y otros, Op. cit. Página 7

bonificaciones que se concedan u obtengan o por devoluciones que se efectivizen con posterioridad a la facturación de la operación con que se vincula.

Atento a su mecanismo de cálculo, el impuesto que recaiga sobre los descuentos y bonificaciones obtenidas o devoluciones efectuadas al proveedor, deberá considerarse como débito fiscal, en tanto que aquel que derive de los descuentos y bonificaciones cedidas o devoluciones recibidas de los clientes, se computará como crédito fiscal.

Capítulo III

Objeto del Impuesto al Valor Agregado³

A Objeto del impuesto

En cuanto al tributo que nos ocupa, el artículo 1 de la Ley del Impuesto Agregado, establece las cuatro manifestaciones del hecho imponible, a saber:

- a- La venta de cosas muebles situadas o colocadas en el país, realizada por determinados sujetos.
- b- Las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país. No se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.
- c- Las importaciones definitivas de cosas muebles.
- d- Las importaciones de servicios.

El hecho imponible puede ser definido como el hecho o acto o conjunto de actos, de naturaleza económica, previstos en la norma legal y cuya

³ PARADA, Ricardo y otros, Op. cit. Página 7

configuración da origen a la relación jurídica principal, esto es, la obligación tributaria.

Teniendo en consideración, que el Impuesto al Valor Agregado tiene en cuenta el criterio “país de destino” las exportaciones y una serie de operaciones asimilables están exentas de este gravamen.

En principio, los contribuyentes y responsables por estas operaciones no se podrían tomar el crédito fiscal que surgiera de la compra de insumos y demás materiales vinculados a estas operaciones. Sin embargo la Ley, prevé un mecanismo por el cual se pueda recuperar el mismo, basados en que en realidad, las exportaciones y operaciones asimilables se encontrarían gravadas con “tasa cero”

A continuación, se definen los conceptos de exportaciones y operaciones asimilables. Para luego exponer el procedimiento a seguir para solicitar el reintegro del Impuesto al valor agregado que por bienes, servicios y locaciones, destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, que les hubiera sido facturado.

B Exportación

a. Concepto

Entendemos por exportación. a la salida del país con carácter definitivo de bienes y servicios transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial local a sucursal, filial o casa matriz del exterior.

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

Asimismo se entenderá por exportador, a aquél por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero.

b. Exención

Según el **artículo 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado**, las exportaciones están exentas del gravamen.

Esta exención, importa la aplicación del principio de “país de destino” liberando a las exportaciones y sometiendo a impuesto a las importaciones. Este criterio, adoptado por nuestra legislación, responde al trato igualitario en el que se coloca a los bienes importados y los nacionales, evitando discriminación alguna; y también por razones de equidad.

En principio, por tratarse de operaciones exentas, no correspondería que el sujeto pasivo que las realice se tomare el impuesto al valor agregado que hubiere incurrido, correspondiente a la compra de los insumos destinados a la exportación. Sin embargo, la ley prevé en su artículo 43, un procedimiento por el cual este sujeto podrá solicitar que se le reintegre el impuesto al valor agregado atribuible a exportaciones y demás operaciones asimilables.

c. Operaciones asimilables

Son operaciones asimilables a las exportaciones las que se detallan a continuación:

- a) El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua.
- b) Las locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al

transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior.

- c) Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes y de embarcaciones, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, como así también de las demás aeronaves destinadas a otras actividades, siempre que se encuentren matriculadas en el exterior.
- d) Aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior (exportaciones de servicios)

Las 3 primeras operaciones se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado por el **artículo 7 inciso h de la Ley gravamen, puntos 13, 14 y 26 respectivamente.**

Y las prestaciones aludidas en el inciso c) son las operaciones que no se consideran realizadas en el territorio de la Nación, según el **artículo 1 inciso b) segundo párrafo de la Ley del impuesto**, comúnmente llamadas exportaciones de servicios.

Ahora bien, los sujetos que realicen tanto exportaciones y operaciones asimilables están en condiciones de solicitar el reintegro atribuible a las mismas según el régimen que corresponda aplicar, establecido el en artículo 43 de la Ley del impuesto en cuestión y demás regulaciones al efecto. El cual es abordado a continuación, en el Título II.

Título II

Recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones

Capítulo I

Reintegro: ¿en qué consiste el beneficio?

Compensación

A Compensación dentro del mismo impuesto al valor agregado

El artículo 43 de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado establece que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto, actualizado en su caso, que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las

exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado. Siempre y cuando se cumpla con las siguientes condiciones:

- 1) que el mismo esté vinculado a la exportación; y
- 2) no hubiera sido ya utilizado por el responsable⁴.

B Compensación contra otros impuestos, devolución o transferencia a terceros

Si la compensación dentro del impuesto no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables.

Los exportadores tendrán derecho al reintegro con el solo cumplimiento de los requisitos formales que disponga la AFIP, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y verificación que pudieren posteriormente conducir a la impugnación de la acreditación dispuesta.

Este procedimiento se llevará a cabo mediante una solicitud, que deberá tramitarse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. La cual regló el procedimiento a seguir en **la Resolución General 2000 del año 2006**, régimen vigente.

C Sujetos que pueden solicitar el reintegro

No sólo los exportadores pueden solicitar el reintegro. También podrán acceder a este beneficio, los contribuyentes, responsables y demás sujetos que desarrollan las actividades encuadradas en los **puntos 13, 14 y 26 del inciso h)**

⁴ PARADA Ricardo, ERRECABORDE José y CAÑADA Francisco; **Impuesto al valor agregado** (Buenos Aires, Errepar, 2009); página 98.

del artículo 7, en el artículo 34 de su decreto reglamentario, en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1 de la ley⁵, y las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones en virtud de lo establecido por la ley del gravamen o por leyes especiales y los prestadores de servicios postales⁶.

Estas actividades son:

- Transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua.
- Las locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior.
- Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes y de embarcaciones, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, como así también de las demás aeronaves destinadas a otras actividades, siempre que se encuentren matriculadas en el exterior.
- Aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior (denominados exportadores de servicios)

⁵ PARADA Ricardo, ERRECABORDE José y CAÑADA Francisco; Op. cit. página 20

⁶ Denominados comúnmente "couriers"

Capítulo II

Resolución general N° 2000 AFIP⁷

La Resolución General 2000/06 de la AFIP, sustituye el cuerpo normativo del régimen de devolución del impuesto al valor agregado para los exportadores y asimilables RG (AFIP) 1351.

En la misma se detallan las operaciones de exportación y asimilables; los requisitos y formalidades que deberán reunir las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia que establece el art 43 de la Ley de IVA; y por último, también trata cuales son los regímenes aplicables, entre ellos, uno general y otro sujeto a fiscalización.

Modificaciones

Entre las modificaciones introducidas figura la posibilidad de que los exportadores de servicios puedan recuperar el impuesto facturado vinculado a dichas operaciones, pero con una importante limitación.

No podrán acceder al régimen general de reintegro, sino que, por el contrario, deberán solicitar el recupero del IVA bajo las normas que regulen el régimen de fiscalización previa.

⁷ AFIP Resolución General N° 2000; www.afip.gov.ar

La norma pone a los exportadores de servicios en una situación de desigualdad, con el consiguiente perjuicio financiero, en virtud de las importantes demoras existentes para que la AFIP apruebe la restitución de los importes solicitados bajo este régimen.

Ahora quedan comprendidos en el régimen de fiscalización previa – además de las exportaciones de servicios las facturas que superen los 48 meses de antigüedad a la fecha de presentación de la solicitud de reintegro.

Esta limitación no resulta procedente respecto de las facturas por compras de bienes de uso, como tampoco respecto de las facturas cuya sumatoria de créditos fiscales vinculados resulten por debajo del cinco por ciento del monto total solicitado y que dicho valor sea inferior a mil pesos.

Los exportadores podrán presentar una segunda solicitud rectificativa a partir de los 90 días corridos desde la fecha de emisión del acto que apruebe la rectificativa anterior. No obstante, en la medida en que dicha solicitud supere en un 20 por ciento el monto de la rectificativa anterior, la solicitud será tramitada de conformidad con el régimen de fiscalización previa.

La presentación deberá realizarse vía transferencia electrónica de datos, con un nuevo programa aplicativo, para que la AFIP pueda realizar en forma más ágil y segura el proceso de la información. Además, se modifican ciertos aspectos vinculados a los datos que el exportador deberá incluir en su solicitud de reintegro.

El operador deberá ingresar a la página web de la AFIP en la opción “detalle de incumplimiento de obligaciones tributarias”, con el fin de verificar el estado de sus obligaciones impositivas o previsionales, para lograr la admisión formal de la solicitud de reintegro.

Si tiene deudas y el exportador manifiesta su conformidad, se procederá a la compensación de las mismas con el reintegro presentado. Caso contrario (disconformidad), deberá concurrir a la AFIP para materializar el reclamo.

Estos cambios se aplicarán a las solicitudes presentadas por los exportadores a partir del 1° de agosto del 2006.

Capítulo III

Régimen general de reintegro

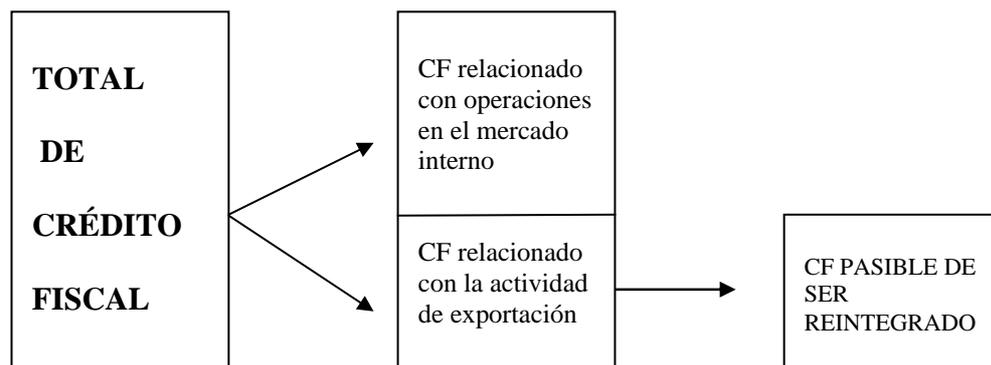
A Conceptos generales

Antes de detallar el procedimiento del régimen general para solicitar el reintegro, es necesario distinguir dos situaciones:

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

Es importante comprender, que solamente debe considerarse el crédito fiscal relacionado con la actividad de exportación a fin de solicitar el reintegro. Razón por la cual, de existir una actividad mixta que implique operaciones de

exportación como así también en el mercado interno, deberá realizar la correspondiente apropiación a fin de obtener el monto por el cual se solicitará el reintegro.



Esta apropiación deberá realizarse mediante el procedimiento que establece la Resolución General 2000.

B Procedimiento de apropiación

a. Afectación indirecta

Cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero, se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones de exportación y asimilables, deberá realizarse la apropiación de los respectivos importes, de acuerdo al siguiente procedimiento:

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

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

Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario (según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente) deberán ajustarse al determinar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones citadas en el inciso 1).

Dicho ajuste se exteriorizará en la solicitud interpuesta por el período mencionado.

En caso que no se efectúe una solicitud por el citado período, deberán ingresar las sumas solicitadas en exceso en el transcurso del año calendario considerado, de corresponder.

Dicha obligación deberá cumplirse al vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial.

Lo dispuesto en los incisos 1) y 2) no será de aplicación en los casos en que pueda establecerse la incorporación física de bienes o la apropiación directa de servicios, ni cuando por la modalidad del proceso productivo se pueda efectuar la respectiva imputación.

El impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones de exportación y asimilables, realizadas en el período y hasta la concurrencia del límite previsto, que establece la ley de impuesto la valor agregado.

b. Afectación directa

Los responsables que realicen simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo, deberán ajustar las solicitudes al procedimiento de imputación que se indica a continuación.

Corresponderá determinar en primer término el impuesto que adeude por sus operaciones gravadas, que surgirá de la diferencia entre débitos fiscales por operaciones en el mercado interno y créditos fiscales que le sean atribuibles, previo cómputo contra tales débitos, cuando corresponda, del saldo a favor reglado en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen (Saldo Técnico)

Si de lo expuesto anteriormente resulta un saldo a pagar, se compensará con los conceptos mencionados en el artículo 27 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (anticipos del impuesto, retenciones, pagos a cuenta, etc.)

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

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

C Condiciones para acceder al beneficio del régimen general

De acuerdo a la Resolución General 2000/2006, a fin de acceder al beneficio del Régimen General de Reintegro, el exportador deberá cumplir los siguientes requisitos:

1) No haber sido querellados o denunciados penalmente por cuestiones del ámbito aduanero o provisional y/o impositivo, siempre que se les haya dictado la prisión preventiva o, en su caso, exista auto de procesamiento vigente a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud.

2) No haber sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, propias o de terceros.

3) No estar involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex-funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concurra la situación procesal indicada en el punto 1 anterior.

Quedan comprendidos en los puntos 1, 2 y 3, las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los citados puntos.

D Exclusiones

Quedan excluidos del Régimen General:

- Las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor a 48 meses calendario a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud.
- Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, cuando -como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización - se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado.
- Los créditos fiscales vinculados a aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior (son las denominadas exportaciones de servicios)

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

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

2. Incluidas en presentaciones rectificativas, en los casos en que el límite de los 48 meses calendario, no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores con relación a dichos comprobantes.

3. Cuando la sumatoria de sus créditos fiscales vinculados resulte inferior al 5% del monto total vinculado, y dicho valor sea inferior a la suma de \$1000.

Las solicitudes formuladas por los sujetos que no reúnan los requisitos mencionados, o en su caso, los conceptos y solicitudes excluidos del régimen general tramitarán la solicitud de acuerdo al Régimen Sujeto a Fiscalización

Capítulo IV

Régimen de reintegro sujeto a fiscalización

A Solicitudes comprendidas

Las solicitudes formuladas por los sujetos que no reúnen los requisitos para quedar comprendidos dentro del régimen general, o en su caso, los conceptos y solicitudes excluidos del mismo mencionados anteriormente.

B Presentación de la solicitud

Para las solicitudes que se efectúen por este régimen regirá lo dispuesto para el régimen general con la excepción de que no resultará de aplicación el plazo de comunicación de pago, como así tampoco la opción de solicitar que este organismo proceda a cancelar en su nombre las deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social establecido en el régimen general.

C Procedencia de la solicitud

La procedencia de las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia se determinará previa fiscalización, verificación del impuesto facturado y detección de inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados

Capítulo V

Límite de la acreditación

La acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía, respecto de los cuales los organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo (según art. 43 de Ley Impuesto Al Valor Agregado).

Cuando el importe del crédito fiscal vinculado exceda el límite deberá presentarse una nota q deberá consignar lo siguiente:

a) Respecto de la operación que origina la solicitud:

1. Motivos por los cuales se excede el límite.
2. Descripción de los bienes, obras o servicios objeto de la exportación.
3. Precio neto o valor dado por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda.
4. Fecha en la que se haya perfeccionado la exportación.
5. Monto nominal del impuesto facturado atribuible a la exportación.
6. Especificación de la exportación: recurrente o estacional.

7. Precio, si lo hubiera, de los bienes exportados en los mercados nacionales e internacionales.
8. Margen de utilidad bruta.
9. Beneficios adicionales derivados de regímenes de estímulo o promoción.

b) Respecto del contratante del exterior:

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

A efectos de determinar el mencionado límite, corresponderá aplicar la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la ley del gravamen (21%), cualquiera sea la tasa a la que se hubiera facturado el impuesto al exportador y/o la que corresponda a los bienes o servicios exportados.

Título III

Solicitudes, requisitos y condiciones complementarias

Capítulo I

Requisitos en general

A Presentación de la información

Los exportadores y demás contribuyentes y responsables de las actividades asimilables, a fin de solicitar la acreditación, devolución o transferencia, deberán utilizar el programa aplicativo denominado "IVA -

SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO - Versión 5.0".

El referido programa aplicativo se podrá transferir desde la página web de este organismo (www.afip.gov.ar)

La presentación de la información producida mediante el mencionado programa aplicativo se efectuará por transferencia electrónica de datos a través de la página web de este organismo Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá el *formulario 1016*.

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

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

B Integridad del archivo

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

C Formalización de la presentación

Efectuada la transmisión a que hace referencia el artículo precedente, el solicitante se encontrará habilitado para concurrir a la dependencia a fin de formalizar la presentación.

Los responsables deberán formalizar la presentación aportando los elementos que se indican seguidamente:

- Copia de la constancia de transmisión electrónica F 1016.
- El formulario de declaración jurada N° 404, generado por el respectivo programa aplicativo.
- Un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas N° 271/02 o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De resultar aceptada la presentación, incluida la integridad del archivo, se entregará el duplicado sellado del formulario de declaración jurada N° 404 y un acuse de recibo, como constancia de recepción.

La fecha de dicha recepción será considerada *fecha de presentación de la solicitud a todos los efectos*.

D Inoperatividad general del sistema

En el caso de inoperatividad general del sistema de presentación de declaraciones juradas, podrá formalizarse la presentación de la información

producida mediante el programa aplicativo con la entrega de un sobre conteniendo el respectivo soporte magnético y la documentación recién mencionada, junto con el formulario 4006 de recepción diferida.

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

E Conformidad de incumplimientos tributarios

Los solicitantes, una vez formalizada la presentación deberán informarse, en todos los casos, respecto del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad formal de la solicitud.

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

Esta obligación deberá cumplirse dentro de los 6 días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha de presentación de la solicitud.

Transcurrido dicho plazo, sin que el solicitante realice dicha registración, la solicitud no se considerará formalmente admisible hasta el cumplimiento de la misma.

La conformidad registrada implicará para el responsable el reconocimiento de las obligaciones formales incumplidas y de la deuda registrada en las bases de datos de esta Administración Federal, las que, en su caso, serán objeto de las compensaciones y/o cancelaciones en nombre del solicitante.

Cuando el solicitante registre su disconformidad respecto del detalle de incumplimientos, deberá concurrir ante la dependencia, en un plazo no superior a los 2 días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha de la constancia emitida por el servicio "Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias", a efectos de realizar los reclamos pertinentes.

F Formalización por presentación de una solicitud

Podrá formalizarse la presentación de una sola solicitud por mes de exportación, a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento, siempre que haya sido presentada la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento.

Cuando la presentación se formalice con posterioridad al primer mes inmediato siguiente al del perfeccionamiento de la exportación, también deberán hallarse cumplidas las presentaciones de las declaraciones juradas vencidas, inclusive la correspondiente al mes anterior al de la interposición de la solicitud.

Capítulo II

Tareas de auditoría de proveedores

Las tareas de auditoría que involucren acciones sobre los proveedores generadores del impuesto facturado, no serán obligatorias respecto de:

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

b) Las facturas o documentos equivalentes, sobre los que no se hubiesen practicado retenciones.

c) Las solicitudes formuladas por los sujetos encuadrados en el régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a exportaciones.

d) El impuesto correspondiente a las importaciones definitivas de cosas muebles.

La aplicación de los procedimientos de auditoría, con los alcances indicados, implicará que el profesional actuante se expide respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, incluido en la solicitud.

Además dicho profesional, deberá dejar constancia en el citado informe del procedimiento de auditoría utilizado.

La firma del informe suscripto por el profesional interviniente deberá estar autenticada por el consejo profesional o, en su caso, entidad en la que se encuentre matriculado.

Los profesionales actuantes, respecto de la aplicación de los procedimientos de auditoría relacionados con los proveedores, deberán consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores", conforme a los requisitos y condiciones que a continuación se indican:

Procedimiento para la consulta de archivo de proveedores

A Sujetos obligados

Los profesionales actuantes que elaboren los informes especiales, a efectos de cumplir con la aplicación de los procedimientos de auditoría relacionados con los proveedores generadores del impuesto sujeto a reintegro y con las pautas de control y procesos realizados sobre el saldo del impuesto al valor agregado facturado vinculado con exportaciones, actividades u operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, deberán consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores".

B Condiciones

Los sujetos habilitados a la consulta deberán revestir las siguientes características:

1. Ser contadores públicos independientes o Asociaciones de Profesionales,
2. estar inscriptos ante esta Administración Federal y manifestar su actividad profesional bajo el código de actividad declarado.

C Obtención de clave de acceso y código de usuario de consulta

A efectos de solicitar el código de usuario y la clave de acceso al sistema informático donde se encuentra el citado archivo, los profesionales actuantes cumplirán esta obligación mediante la presentación de una nota.

La misma deberá estar suscripta por los profesionales actuantes, cuya firma deberá estar legalizada por el consejo profesional, colegio o entidad en que se encuentre matriculado- y por el responsable que solicite la acreditación, devolución o transferencia.

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

D Consulta

d.1 Objetivo

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

d.2 Oportunidad

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

d.3 Acceso y servicios

La consulta se efectuará mediante una aplicación disponible en la página web habilitada por este organismo, cuya dirección es: www.afipreproweb.gov.ar. Al ingresar a la misma y seleccionar la opción "Sistema de Retenciones a Proveedores", el sistema solicitará que el usuario habilitado ingrese su código de usuario y clave de acceso.

Luego, al ingresar a la consulta "Sistema de Información sobre Proveedores" y seleccionar la opción "RG N° 2.000 Auditores - Contadores" el usuario contará con los siguientes servicios:

1. Parámetro de cumplimiento (puntual y por lote): clasificación de cumplimiento tributario que se aplica al período de consulta.

2. Consulta histórica sobre condición para retención (puntual y por lote): para constatar como parte de la auditoría el cumplimiento como agente de retención.

d.4 Datos a ingresar

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

- a) Parámetro de cumplimiento (puntual).
- b) Parámetro de cumplimiento (lote).
- c) Consulta histórica sobre condición para retención (puntual).
- d) Consulta histórica sobre condición para retención (lote).

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

1. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) del proveedor.
2. Mes y año de consulta.

E Clasificación

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

La misma se traduce en los siguientes códigos de respuestas:

1. *"Retención General Vigente R.G. 18"*, si el proveedor no registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.

2. *"Retención Sustitutiva 100% R.G. 18"*, si el proveedor registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.

3. *"Crédito Fiscal No Computable"*, si el proveedor no reviste el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado al mes de consulta.

4. *"Retención Sustitutiva 100% R.G. 18"*, si se registran, como consecuencia de acciones de fiscalización, irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor consultado. Los proveedores que hayan sido encuadrados en esta categoría permanecerán en ella por el lapso de 3 meses calendario. A partir de la finalización del tercer mes podrán quedar alcanzados por cualquiera de las categorías establecidas en este inciso. En el caso de reincidencia, el período indicado anteriormente se incrementará a 12 meses calendario."

5. *"Retención Sustitutiva 100% R.G. 18 - Habilitado Factura "M"*, si registra algún incumplimiento tributario en el marco de la Resolución General Nº 1.575, sus modificatorias y complementarias, o si no posee un nivel de solvencia adecuado.

F Reporte

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

El reporte informará:

1. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) y nombres y apellido del contador público actuante o denominación de la Asociación de Profesionales.

2. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) y nombres y apellido o razón social del proveedor consultado.
3. Mes y año de consulta.
4. Código de respuesta obtenido.

G Código 3 “crédito fiscal no computable”

En cuanto a la calificación del código 3 "Crédito Fiscal No Computable", es importante aclarar que, a los efectos de validar la condición de inscriptos en el impuesto al valor agregado al momento de la facturación del crédito, se deberá utilizar la consulta disponible en la página web de este organismo accediendo a la transacción "Consultas - Constancia de inscripción".

Capítulo III

Facturas o documentos equivalentes- obligaciones

Deberán constar en el cuerpo de la factura original los datos que seguidamente se detallan:

- a) Monto del crédito computable en la solicitud correspondiente.
- b) Mes y año de la solicitud del punto anterior.

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

El ejercicio de la opción anteriormente mencionada se informará a este organismo mediante nota, que será presentada con 1 mes de anticipación al momento de habilitación del referido registro. Esta alternativa deberá ser mantenida, como mínimo, por el término de 1 año.

Asimismo, cuando se desista del uso del registro, deberá procederse en forma análoga informando dicha renuncia con 1 mes de antelación.

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

1. Apellido y nombres, denominación o razón social.
2. Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).
3. Tipo y número de factura o documento equivalente.
4. Monto del impuesto al valor agregado, consignado en la factura o documento equivalente.

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

Capítulo IV

Régimen de reintegro simplificado

A Sujetos comprendidos

Los sujetos comprendidos en las disposiciones del régimen general podrán requerir que la acreditación, devolución o transferencia, del importe del impuesto facturado, se efectúe conforme a lo dispuesto en el presente régimen cuando:

a) El importe total de las solicitudes interpuestas, en los 12 meses inmediatos anteriores a aquél en que se realiza la presentación, no supere la suma de \$ 1.500.000. El precitado monto resulta comprensivo de la totalidad de pedidos formulados por cualquiera de los regímenes previstos (general, sujeto a fiscalización y simplificado), y

b) cada solicitud no exceda la suma de \$125.000, conformada exclusivamente por facturas o documentos equivalentes, cuya antigüedad no exceda de 48 meses a la fecha de la presentación.

B Inicio de actividades

Para determinar el límite establecido en el inciso a) del apartado precedente, será de aplicación el siguiente procedimiento:

- Cuando no hayan transcurrido 12 meses calendario, desde el mes de inicio de actividad hasta el inmediato anterior al de la presentación -ambos inclusive-, el monto que resulte del cociente entre el importe total de las solicitudes -régimen general, sujeto a fiscalización y simplificado- en el citado período y el total de meses que comprenda el referido lapso, deberá ser inferior o igual a la suma de \$ 125.000.
- Asimismo en el caso que el importe indicado supere la suma de \$ 75.000., el solicitante deberá estar inscripto, a la fecha de solicitud, en el "Padrón de PYMES Exportadoras", creado por la Resolución N° 154/03 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del entonces Ministerio de la Producción.

C Exclusiones

Quedan excluidas del presente régimen las solicitudes:

1. Interpuestas por agentes de retención o por quienes se encuentren obligados a actuar como tales.
2. Que deben tramitarse conforme al régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

D Presentación de la solicitud

Para las solicitudes que se efectúen por este régimen regirá lo dispuesto para el régimen general de reintegro, con las excepciones, adecuaciones y requisitos que a continuación se detallan:

a) El formulario de declaración jurada N° 404 generado por el programa aplicativo, deberá exteriorizar la opción de inclusión en el régimen de este anexo.

b) La presentación de la solicitud implicará la aceptación del régimen y la renuncia a toda acción o recurso contra las disposiciones que se dicten en su consecuencia.

E Procedencia

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

a) Verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes que respaldan el pedido;

b) razonabilidad de los importes reclamados;

c) veracidad de los datos identificatorios del respectivo proveedor, su domicilio y comportamiento fiscal y relación razonable entre los débitos y créditos declarados, con respecto a la actividad que desarrolla.

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

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

2. Categoría "B": no admitido. Se incluirán en esta categoría los importes originados en facturas o documentos equivalentes respecto de los cuales, mediante la utilización de medios informáticos, no se verifique al menos uno de los conceptos detallados en los incisos a), b) y c), así como aquellos emitidos por proveedores que:

- Según la información de la base de datos de este organismo, registren incumplimientos, a la fecha de solicitud, respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas
- Tengan una relación entre los débitos y créditos, declarados en el período fiscal al que corresponde la documentación mencionada, que no guarde razonabilidad con su actividad.
- Integren la base de contribuyentes no confiables.
- Declaren débitos fiscales en el período fiscal de la fecha del comprobante informado, que evidencien insuficiencia respecto de los montos de impuesto facturado en los comprobantes emitidos que forman parte de la solicitud.
- Hayan sido informados con documentos cuyo tipo y numeración no se encuentra en un rango de código de autorización de impresión (CAI) autorizado y vigente a la fecha

Capítulo V

Informe especial del contador independiente

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aprobó la **Resolución 271 del 2002**. En la misma, establece pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos y un modelo de informe especial de procedimientos sobre saldos del impuesto al valor agregado facturado vinculado con las operaciones de exportación.

Pautas de control y procedimiento sugeridos por la FACPCE

A Condición subjetiva habilitante para la solicitud del beneficio

Se constatará que el exportador no se encuentre excluido del presente régimen.

Para ello, debería obtener una manifestación escrita de la gerencia referida a la inexistencia de exclusiones subjetivas del régimen general de reintegro del

impuesto atribuible a operaciones de exportación y actividades u operaciones que reciban igual tratamiento.

B Condición objetiva habilitante para la solicitud del beneficio

1) Se revisará que las operaciones de exportación correspondientes al período de reintegro se hayan perfeccionado en el período de exportación presentado.

Deberá revisar que las operaciones de exportación o asimilables, se hayan realizado dentro del período presentado, con documentación respaldatoria del tipo formularios O.M. 700A, O.M. 1993 (SIM), O.M. 1993/3 (DUA) y/o documentos equivalentes.

También, revisar que las prestaciones de servicios se hayan perfeccionado mediante la documentación que para cada caso se indica:

- Transporte marítimo y de locación y/o sublocación a casco desnudo o de fletamiento a tiempo o por viaje: constancia de entrada y salida del buque, firmada por su capitán y certificada por la Prefectura Naval Argentina.
- Transporte aéreo: registro o factura certificada por la Fuerza Aérea Argentina.
- Transporte terrestre: documentación intervenida por la última autoridad aduanera o la que corresponda.
- Servicios conexos al transporte internacional: factura emitida y conformada.
- Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves y embarcaciones 1) Transporte marítimo: certificado de asentamiento de la reparación, modificación o transformación en el Registro Nacional de Buques que a tales fines se

encuentra controlado por la autoridad de aplicación; 2) Transporte aéreo: registro de aeronaves.

2) Se corroborará que el valor F.O.B. de las exportaciones se encuentre declarado en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado y se constatará la correcta atribución del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación o asimilables del módulo de exportador de la(s) declaración(es) jurada(s) del Impuesto al Valor Agregado del(los) período(s) fiscal(es) de su vinculación (momento de generación del crédito o momento de la exportación)

Revisar la correcta determinación del módulo de exportación de las D.D.J.J. del I.V.A., incluyendo los siguientes valores:

- Saldo inicial del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
- Monto solicitado en devolución, acreditación o transferencia.
- Valor F.O.B. (Precio neto o valor dado por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda).
- Impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.
- Compensación con el impuesto determinado en el mercado interno.
- Saldo final del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables.

3) En el caso de que las disposiciones lo exigieran, se corroborará la efectiva liquidación de las divisas cobradas por la operación, a partir de la documentación cambiaria correspondiente.

4) Se corroborará que las exportaciones guardan relación con la capacidad operativa de la empresa exportadora.

Entonces deberá indagar si es verosímil que la empresa pueda exportar el tipo de bienes y/o servicios que figuran en la contabilidad/documentación que se revisa, a partir del conocimiento general que el contador independiente ya tenga de la empresa y de las restantes evidencias que se obtengan durante el trabajo. Al respecto, informará las excepciones detectadas de los siguientes procedimientos. La selección de los procedimientos a realizar y su alcance quedará a criterio de cada profesional según lo estime necesario. En caso de tratarse de:

- empresa industrial: obtener de un profesional del exportador (ejemplo: ingeniero, técnico matriculado, etc.) su opinión sobre la capacidad operativa del establecimiento industrial para producir los bienes exportados; y/o corroborar la existencia de la planta productiva, depósitos, etc. mediante su visualización u otro procedimiento alternativo.
- empresa comercial: aplicar procedimientos de auditoría para revisar la existencia de compras realizadas por el exportador para comercializar los bienes exportados.
- empresa de servicios: aplicar procedimientos de auditoría para revisar que posea, contrate u obtenga de alguna forma recursos humanos o de otro tipo que hagan posible la prestación y exportación de servicios.

C Exportaciones u operaciones asimilables – Objeto de auditoría

Se realizarán procedimientos de auditoría para revisar que:

1) El solicitante sea el titular de las exportaciones realizadas en el período (entendiéndose por exportador al mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y por lo tanto el titular de los créditos por el impuesto facturado).

Revisar que el solicitante sea el titular de las exportaciones realizadas en el período, cotejando con la documentación que respalda las exportaciones.

2) Las operaciones de venta al exterior o asimilables surgen de documentación respaldatoria original del tipo de facturas de exportación, instrumento de cuenta de venta y líquido producto, notas de crédito relacionadas por descuentos y bonificaciones y/o equivalentes y que la misma cumple con los requisitos formales de este tipo de documentación y que los montos de las operaciones de ventas al exterior informadas surgen de registraciones detalladas en el Subdiario de Ventas (o equivalente) Nro. .., rubricado. ..folios desde...hasta.... Fecha de rúbrica dd/mm/aaaa (indicar si está autorizado a llevar registros computarizados).

Revisar cotejando con la documentación respaldatoria original (ej. facturas de exportación, cobranzas, subdiario de Ventas, etc.) que las operaciones de venta al exterior o asimilables surgen de dicha documentación.

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

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

1) El monto de crédito fiscal informado ha sido destinado efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas:

a) El monto de crédito fiscal informado sea procedente respecto de las operaciones de exportación por encontrarse vinculado directamente a la misma (Art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

Para ello, revisar que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compras vinculadas a las operaciones de exportación surjan del sistema de información vigente en la empresa. Para ello, en especial, realizar los siguientes procedimientos:

- Solicitar una manifestación escrita de la gerencia de la compañía sobre las premisas utilizadas para el cálculo de los prorrateos y asignación de los créditos fiscales de las operaciones de exportación.
- Revisar que las premisas del punto anterior se cumplan para los casos bajo análisis.
- Revisar la correcta asignación proporcional de los créditos fiscales a los bienes y/o servicios bajo análisis.

b) Los créditos fiscales informados y destinados efectivamente a la exportación u operaciones asimilables, o a cualquier etapa en la consecución de las mismas:

- No han sido utilizados en el mercado interno.
- Se encuentran incluidos en el saldo a favor del contribuyente del período fiscal en el que se realizaron las operaciones de exportación, de acuerdo a la anticuación de créditos informada.
- No han sido utilizados en solicitudes anteriores de recupero de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones.
- Han sido computados aplicando las disposiciones del tercer párrafo del artículo 43 de la Ley del gravamen en aquellos casos en que existan proveedores con vinculación económica, con beneficios promocionales.

- Se originan en comprobantes con fecha anterior al último embarque o si fuera de fecha posterior, que esté relacionado con el embarque u operación asimilable a exportación. Si los mismos fueran de fecha posterior, se deberá dejar indicado en los papeles de trabajo los procedimientos realizados a los efectos de determinar su relación con el embarque u operación asimilable a exportación.
- Han sido computados aplicando las disposiciones vigentes en aquellos casos en que derivan de contribuciones patronales al Sistema Único de Seguridad Social.
- No han sido utilizados en solicitudes de recupero.

El contador debería solicitar a la empresa, a partir de la información surgida de los registros de cuentas a pagar del último año calendario anterior a la fecha de presentación, la preparación de un registro histórico y acumulado por mes (ordenado por proveedor y número de factura) que contenga el detalle de las facturas y sus respectivos créditos fiscales hasta el momento de la presentación, de acuerdo a la siguiente imputación (los procedimientos detallados a continuación deberán adaptarse según las circunstancias):

- El mercado interno, correspondiente a operaciones que no se encuentren relacionadas con exportaciones (y/o, de corresponder, con bienes de capital).
- El mercado externo, correspondiente a operaciones que no se encuentren relacionadas con el mercado interno (y/o, de corresponder, con bienes de capital)
- De existir, las operaciones de bienes de capital que den lugar al recupero del saldo a favor mediante el régimen del Decreto 492/01.

Con la información obtenida el independiente hará lo siguiente:

- Revisar que el total mensual de créditos fiscales por todas las categorías se corresponda con los incluidos en la declaración jurada mensual preparada por la empresa
- .Revisar (mediante pruebas selectivas con un alcance del 80 % de los proveedores que no sean agentes de retención) las imputaciones a las categorías.
- Revisar a través de la visualización de los números de facturas, que en la información anterior no se encuentran facturas duplicadas, a través de los números de facturas incluidas en los listados anteriores.
- Revisar que los créditos fiscales no han sido utilizados en solicitudes de recupero por el artículo 28 inciso e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo:

- Revisar la aplicación de lo dispuesto por tercer párrafo del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los casos de existir proveedores con vinculación económica, con beneficios promocionales.
- Revisar, en el caso de haberse incluido créditos por contribuciones patronales al Sistema Único de Seguridad Social, el cómputo y asignación de los mismos a las exportaciones del período, de acuerdo a la normativa vigente.

c) El monto de crédito fiscal destinado a operaciones de exportación o asimilables no supere el límite previsto en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y los costos límites de referencia según el caso.

Entonces, revisar que los cálculos de imputación de los créditos fiscales consignados en las facturas de compra (vinculadas a operaciones de exportación

u otras que reciban el mismo tratamiento) no supere el límite previsto en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En el caso de superarlo, se deberá detallar entre las observaciones en el informe del Contador Público el monto excedente a los efectos de que el exportador pueda aplicar los procedimientos legales para solicitar la acumulación del saldo en futuras operaciones.

d) El monto de crédito fiscal indirecto informado está de acuerdo al procedimiento previsto en la normativa vigente.

Revisar que los cálculos de imputación de los créditos fiscales indirectos vinculados a operaciones de exportación surjan del procedimiento determinado por la A.F.I.P. para tal imputación.

e) Los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado se han realizado con cheques u otros medios autorizados por las normas legales vigentes.

Revisar que los pagos por las operaciones que contienen el crédito fiscal informado se han realizado con cheques u otros medios autorizados por las normas legales vigentes con un alcance tal que los pagos ordenados de mayor a menor cubran el 70% del total de los mismos.

f) Los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones), que se ha cumplido con la intervención prevista y han sido registrados –según el siguiente detalle- de acuerdo a las normativas legales de facturación y registración vigentes, en el Subdiario de Compras (o equivalente) Nro. ... rubricado ... folios desde ... hasta ... Fecha de rúbrica dd/mm/aaaa (indicar si está autorizado para llevar registros computarizados).

1) Revisar que los créditos fiscales informados se encuentran respaldados por comprobantes de facturación y notas de crédito relacionadas (por descuentos o bonificaciones) y que dichas

facturas cumplan con las normativas legales relativas a la facturación, y que los mismos han sido intervenidos de acuerdo a la normativa vigente.

- 2) Revisar que la empresa posea un sistema de control interno razonable con el objeto de impedir la duplicación en la contabilización de las facturas (por ejemplo, sellado de todas las facturas originales para impedir su doble procesamiento, identificación de la fecha de contabilización y/o procesamiento, etc.).
- 3) Revisar que los créditos fiscales informados surjan de registraciones realizadas en el libro Subdiario de Compras (o equivalente) Nro....rubricado...folios desde ... hasta ... Fecha de rúbrica dd/mm/aaaa (indicar, si se está autorizado para llevar registros computarizados, y número de folio y libro en el cual se ha transcripto dicha autorización).

g) Se cumplimentó con las obligaciones establecidas para los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (de corresponder), en cuanto a las obligaciones de consulta de la situación de sus proveedores, retenciones practicadas, información de las mismas (SICORE) y cancelación de las retenciones practicadas.

2) Se realizarán tareas de auditoría relacionadas con los proveedores generadores del crédito fiscal respecto de las operaciones informadas, a efectos de revisar, en base a una muestra representativa, la legitimidad de los créditos referidos:

- a) Cumplimiento de la normativa legal relativa a la facturación.
- b) Condición de inscripto en el Impuesto al Valor Agregado al momento de la facturación de los bienes o servicios.

c) Que haya información en la empresa exportadora que evidencie la existencia del proveedor, por ejemplo pero sin que sea indispensable, lo siguiente:

- Balances auditados de, por ejemplo, los tres últimos ejercicios cerrados que hayan sido analizados por la empresa

- Información sobre la situación financiera del proveedor (por ejemplo, a través de la obtención de información suministrada por compañías especializadas en la materia).

- Acuerdo firmado y/u órdenes de compra con su proveedor que establezca planes de entrega de los bienes y/o servicios.

- Pedidos de cotización, órdenes de compra, remitos o certificados de recepción del servicio y constancias de autorización del desembolso.

Alcance: proveedores más significativos y cinco al azar hasta alcanzar el 80% del crédito total informado y al 20% del total de los proveedores informados.

d) En el caso tanto de proveedores radicados en la República Argentina como en el exterior: obtener una confirmación escrita de la gerencia del proveedor sobre las operaciones que está facturando.

e) En base a lo informado en el Archivo de Información sobre revisar: la condición del proveedor es inscripto en el Impuesto al Valor Agregado al momento de la facturación de los bienes y servicios. Y además que el proveedor se encuentra al día con sus obligaciones tributarias al momento de la revisión por parte del contador independiente.

Alcance: totalidad del universo de proveedores informados por la empresa.

Excepto para los proveedores alcanzados por las normas de la Comisión Nacional de Valores (entidades con oferta pública) y/o que sean sujetos

obligados a actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando de la aplicación de los procedimientos mencionados y/o habituales surjan dudas sobre la existencia de un proveedor o de su capacidad para producir o comercializar el tipo de servicios y/o insumos facturados que se revisan, se deberían aplicar procedimientos adicionales de excepción tales como algunos de los que se detallan a continuación u otros que sean adecuados según las circunstancias.

- Obtener el detalle de las facturas que originaron el crédito fiscal informado y solicitar al proveedor la confirmación escrita del número, fecha e importe de las facturas que han originado el crédito fiscal informado.
- Formarse una opinión sobre la capacidad operativa del proveedor para la facturación de los bienes o servicios, en función a la actividad que desarrolla. Si la conclusión no fuera satisfactoria o no se llegara a una conclusión, una alternativa podría ser solicitar al contador independiente del proveedor que informe por escrito si dicho proveedor tiene por objeto real la producción o comercialización (según sea el caso) de los insumos y/o servicios que facturó al exportador. Para ello, el contador independiente del proveedor podría realizar procedimientos similares a los descritos en lo referente a corroborar que las operaciones guardan relación con la capacidad operativa de la empresa proveedora. En este caso se sugiere incluir en el informe que el contador del exportador emita que a los efectos de este procedimiento se ha basado en el informe de otro profesional de fecha xx y mencionar el nombre del mismo.

A los procedimientos detallados precedentemente se deberá adicionar la obtención de una declaración y/o carta de gerencia del cliente en la que manifieste la veracidad de toda la información puesta a disposición y la corrección y procedencia de los cálculos de imputación de los créditos fiscales.

Para obtener el modelo del informe especial que sugiere la Federación, ver la resolución 271/02 anexo B.

Conclusión

Las nuevas reglas de juego que se imponen en nuestro país a partir obligan al empresario de hoy a fijar su objetivo en la exportación. Aquel que ya exportaba, seguramente lo querrá hacer en mayor medida y el que no lo hacía agotará todos los medios para implementarlo.

El exportador, en su proceso productivo, sufre el crédito fiscal que le facturan sus proveedores de insumos directos e indirectos, no pudiendo trasladarlo al precio de venta ya que las exportaciones están gravadas a tasa cero.

La solución surge de la mano de La ley de I.V.A. que establece un mecanismo tendiente a recuperar el impuesto abonado, en la medida que no haya sido absorbido por los débitos fiscales provenientes de operaciones en el mercado local.

Tal recupero se puede instrumentar por vía de la acreditación contra otros impuestos, o la transferencia, o la devolución del monto solicitado.

En caso de no hacer nada, el exportador verá paulatinamente incrementado un Saldo a Favor con el fisco que, muy probablemente no pueda utilizar de otra manera y por ende resentirá, a la larga, su capital de trabajo.

Este procedimiento pasará a ser cada vez más importante porque el empresario puede cumplir con su objetivo de maximizar sus beneficios y optimizar sus costos. Ya que permite que el impuesto deje de ser parte de los mismos para transformarse en una pieza importante en el cash flow diario.

Índice bibliográfico

- PARADA, Ricardo y otros; **Impuesto al valor agregado comentado**; 3^a edición (Buenos Aires, Errepar, 2010); 166 páginas.
- PARADA Ricardo, ERRECABORDE José y CAÑADA Francisco; **Impuesto al valor agregado** (Buenos Aires, Errepar, 2009); 188 páginas.
- **AFIP Resolución General N° 2000**; www.afip.gov.ar
- **FACPCE Resolución General N° 271**.