



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: RECUPERO DEL CRÉDITO FISCAL ORIENTADO A PEQUEÑOS EXPORTADORES

Trabajo de Investigación

POR

Sebastián Leonardo Becker
Valentina Bertona Morcos
Kevin Wiederhold

DIRECTOR:

Prof. Edgardo O. Fernández Aguilar

M e n d o z a - 2 0 1 3

Índice

Introducción	1
<hr/>	
Capítulo I	
Impuesto al valor agregado	2
<hr/>	
A. BREVE RESEÑA	2
B. OBJETO DEL IMPUESTO	3
C. SUJETOS PASIVOS	3
Capítulo II	
Aspectos legales	5
<hr/>	
A. INSCRIPCIÓN, EFECTOS Y OBLIGACIONES	5
B. ACTIVIDADES DIFERENCIALES	6
1. Responsables inscriptos	6
a) Sus obligaciones - operaciones con otros responsables inscriptos	7
b) Operaciones con consumidores finales	7
c) Operaciones con responsables no inscriptos	7
2. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes	7
3. Consumidores finales	7
C. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE FACTURAR	8
Capítulo III	
Efectos del IVA en las importaciones	9
<hr/>	
A. IMPORTACIONES	10
1. Concepto de importación	10
a) Percepciones	11
b) Garantías	11
2. El IVA en las importaciones	12
B. IMPORTACIÓN DE COSAS MUEBLES	12
1. Sujeto pasivo del impuesto	12
2. Impuesto instantáneo y no periódico	13
3. Momento imponible	13

II

4. Exenciones	13
5. Base imponible del impuesto	14
6. Formas de ingreso del impuesto	14
7. Cómputo posterior del IVA ingresado	15
8. Certificado de validación de datos de importadores	15
9. Cómputo posterior del importe ingresado como percepción	16
C. IMPORTACIÓN DE SERVICIOS	16
1. Caracterización de la importación de servicios en el IVA	16
2. Perfeccionamiento del hecho imponible	17
3. Sujetos pasivos	17
4. Base imponible	17
5. Alícuota aplicable	18
6. Exenciones	18
7. Cómputo como crédito fiscal	19
8. Pago únicamente por depósito bancario	19
9. Régimen de ingreso a través de entidades bancarias	20
10. Exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en las importaciones	20

Capítulo IV

Efectos del IVA en las exportaciones

22

A. CONCEPTOS INTRODUCTORIOS	22
B. LA EXPORTACIÓN Y LOS TIPOS DE EXPORTADORES	23
1. Exportaciones	23
2. Exportadores	23
3. Exportadores "puros" e "impuros"	24
4. Exportadores de servicios	25
5. Exportaciones por cuenta y orden de terceros	26

Capítulo V

Régimen general de recupero

28

A. RESOLUCIÓN GENERAL 2000	28
B. RÉGIMEN DE REINTEGRO SUJETO A FISCALIZACIÓN	28
C. RÉGIMEN DE REINTEGRO SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO ATRIBUIBLE A EXPORTACIONES	29
D. SUJETOS ALCANZADOS POR EL RÉGIMEN	30
E. PERÍODO DE PERFECCIONAMIENTO DE LAS OPERACIONES	

DE EXPORTACIÓN	31
F. CONDICIONES SUBJETIVAS Y OBJETIVAS HABILITANTES PARA LA SOLICITUD DEL BENEFICIO	32
1. Exclusiones subjetivas	32
2. Exclusiones objetivas	33
G. IMPUESTO FACTURADO. LÍMITE	34
1. Primer límite: aplicación de la alícuota general vigente a las operaciones de exportación	34
a) Alícuota aplicable	34
b) Valor FOB de las exportaciones	35
c) Tratamiento aplicable al excedente	36
2. Segundo límite: exportadores que posean vinculación con proveedores beneficiados en el mercado interno con liberación en el impuesto al valor agregado	37
Vinculación económica	37
H. IMPUESTO FACTURADO. AFECTACIÓN DIRECTA	38
1. Imputación de los créditos fiscales con afectación directa (con incorporación física) para exportadores cuyo sistema de producción es discontinuo o por órdenes de trabajo	38
2. Imputación de los créditos fiscales con afectación directa (con incorporación física) para exportadores con procesos de producción en línea y continuos	39
3. Imputación de los créditos fiscales con afectación directa de bienes y servicios sin incorporación física a los productos exportados	40
I. IMPUESTO FACTURADO. AFECTACIÓN INDIRECTA	41
1. Aplicación de coeficientes específicos	42
2. Créditos fiscales derivados de importaciones de servicios	43
3. Bienes de uso	44
4. Ajuste anual	45

Capítulo VI

Operaciones de exportación y en el mercado interno: imputación del impuesto facturado

47

A. MÉTODO DE IMPUTACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES VINCULADOS CON EXPORTACIONES EN LA DECLARACIÓN JURADA DE IVA	47
1. Método de las compras	48
2. Método del perfeccionamiento de las exportaciones	48
B. MOMENTO EN QUE CORRESPONDE DETRAER O DAR DE BAJA EL CRÉDITO FISCAL SOLICITADO EN LA DECLARACIÓN JURADA DE IVA	49
C. TRATAMIENTO DE LAS DETRACCIONES	49
D. ORDEN DE PRELACIÓN DE CONSUMOS DE SALDOS A FAVOR EN LA	

DECLARACIÓN JURADA DE IVA	50
E. FACTURAS O DOCUMENTOS EQUIVALENTES	50
F. REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA RESOLUCIÓN GENERAL 2000	51
G. OBLIGACIÓN DE INGRESO DEL IMPUESTO POR PARTE DEL PROVEEDOR. ACREDITACIÓN DE LA EXISTENCIA DE LAS OPERACIONES. LA OPINIÓN DEL FISCO Y LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA	51
Conclusiones	54
Bibliografía	55

Introducción

A lo largo de su historia, la Argentina se ha caracterizado por ser un país exportador debido a la excelente calidad de sus materias primas y a la gran diversidad de sus productos. Después de la crisis del año 2001 se implementó un tipo de cambio favorable a los consumidores del exterior, lo que potenció los beneficios de dedicarse a la exportación.

En la actualidad, hay muchos emprendedores y pequeñas y medianas empresas que operan en el comercio internacional o quieren comenzar a hacerlo, pero ellos no conocen en su totalidad cuáles son las implicancias inherentes a las importaciones y exportaciones que pueden tener en su actividad, como por ejemplo en el IVA.

De acuerdo a consultas efectuadas en esta clase de empresas, la mayoría de ellas se plantea los siguientes interrogantes: ¿Cuál es la normativa actual que rige a las importaciones y exportaciones? ¿Se encuentran gravadas por el Impuesto al Valor Agregado? ¿Cuáles son las ventajas que brinda la legislación vigente? ¿Existe la posibilidad de recuperar los impuestos abonados en el mercado interno? ¿De qué forma puede lograrlo? ¿Qué régimen legal se aplica? ¿Qué tipos de recaudos deben tomarse para evitar inconvenientes ante los distintos organismos?

En el presente trabajo nos proponemos brindar las herramientas necesarias para que este tipo de empresarios puedan tener un preciso conocimiento sobre los efectos del IVA en las importaciones y exportaciones y se encuentren en condiciones concretas de recuperar el crédito fiscal vinculado a operaciones de exportación.

A continuación comenzaremos introduciendo al lector en las características generales del IVA y cómo se relaciona con las importaciones y exportaciones, para luego enfocarnos en instruir, de forma sencilla, a los pequeños exportadores sobre la posibilidad de recuperar el crédito fiscal vinculado a exportaciones.

Capítulo I

Impuesto al valor agregado

A. Breve reseña

Según la naturaleza jurídica de los recursos del Estado, éstos pueden clasificarse en tributarios y no tributarios. Las características sobresalientes de los tributos es que los mismos son establecidos por el Estado en virtud de su poder de imperio; sobresale su carácter coercitivo.

El IVA es un tributo y dentro de esta categoría un impuesto, pues no ha de recibirse un servicio determinado e individualizado a cambio, ni tampoco puede identificarse el aumento de patrimonio con el que ha de beneficiarse quien lo pague. Asimismo es un impuesto al consumo, indirecto, ya que no considera en forma directa manifestaciones de la capacidad contributiva, y real, ya que no toma en consideración aspectos personales de los contribuyentes, en este caso de los consumidores.

Desde un punto de vista teórico, el hecho imponible puede definirse como "el presupuesto de hecho o acto, acontecido el cual, por disposición de una ley, nace la obligación tributaria."¹ Podemos decir que en el caso del IVA, el hecho imponible no es el valor agregado en cada una de las etapas, sino que es la venta de determinadas cosas muebles, determinadas obras, locaciones o prestaciones de servicios, así como también ciertas importaciones de cosas muebles o servicios.

También encontramos que el citado gravamen es un impuesto plurifásico y no acumulativo, ya que se aplica a todas las etapas del ciclo productivo y permite en cada una de ellas deducir el impuesto pagado en las anteriores. Se liquida por el sistema de sustracción (débitos fiscales - créditos fiscales), a través del mecanismo de integración financiera, de acuerdo con el cual al total del impuesto generado por los ingresos gravados, se le debe restar el

¹ FENOCHIETTO, Ricardo, **El impuesto al valor agregado**, La Ley (Buenos Aires, 2007), pag 161.

total del impuesto pagado en las adquisiciones y locaciones y prestaciones contratadas, sin importar si las mismas se produjeron en ese ejercicio o en el anterior y si se vendieron o permanecen en inventario.

B. Objeto del impuesto

En cuanto a su objeto, según el artículo primero de la Ley, el gravamen recae sobre las siguientes actividades:

- 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.
- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.
- d) Las importaciones de servicios.

C. Sujetos pasivos

Según el artículo 4° de la ley de IVA, son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.
- b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.
- c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.
- d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines del párrafo anterior, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble.
- e) Presten servicios gravados.
- f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1°.

Los sujetos mencionados en el párrafo precedente que realicen operaciones alcanzadas por el gravamen, pueden revestir la condición de:

- a) Responsable inscripto, debiendo percibir el débito fiscal e ingresarlo mensualmente, neto del créditos fiscal que correspondan deducir según las disposiciones legales.
- b) Optar por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, es decir, Monotributo, eximiéndose del IVA y de las obligaciones mencionadas en el inciso anterior, pero debiendo ingresar un importe fijo en forma mensual.
- c) Sujetos exentos: son aquellos que por ley se encuentran eximidos de las obligaciones anteriores.

Capítulo II

Aspectos legales

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, a continuación desarrollaremos algunos aspectos legales en general y nos enfocaremos en el comercio exterior.

Antes de entrar en lo relacionado con el comercio internacional, haremos algunos comentarios sobre los deberes y obligaciones que tienen los sujetos pasivos y sobre los efectos de su incumplimiento.

A. Inscripción, efectos y obligaciones

A los efectos de demostrar su clave de identificación tributaria y su condición frente al IVA, los Sujetos pasivos deberán inscribirse en la AFIP-DGI, quién les extenderá un certificado con dichos atributos, que hará las veces de constancia de inscripción.

La identificación de los consumidores finales deberá efectuarse de acuerdo con la naturaleza de cada operación. La distinción de los sujetos no categorizados es relevante debido a que a éstos deberá cobrárseles el impuesto adicional y a los consumidores finales no.

De acuerdo al artículo 36 de la Ley, los sujetos pasivos del impuesto mencionados en el artículo 4° deberán inscribirse en la AFIP - DGI en la forma y tiempo que la misma establezca.

No están obligados a la inscripción a que se refiere el párrafo anterior, aunque podrán optar por hacerlo:

- a) Los importadores, únicamente en relación a importaciones definitivas que realicen.
- b) Quienes sólo realicen operaciones exentas en virtud de las normas de los artículos 7° y 8°.

Es decir que: los sujetos enunciados en el artículo 4 de la Ley están obligados a inscribirse, excepto los importadores, únicamente en relación al hecho imponible importaciones, pero en el supuesto de hacerlo no podrán optar por el RSPC.

Los sujetos exentos si bien pueden optar por no inscribirse en el IVA, siempre deben solicitar la CUIT en la AFIP-DGI, en caso contrario serán considerados sujetos no categorizados debiendo pagar el adicional correspondiente en cada adquisición. En conclusión deben solicitar la CUIT e inscribirse en la AFIP-DGI como sujetos exentos del IVA, no debiendo efectuar liquidación alguna del gravamen. ²

Es importante destacar que la obligación tributaria sustantiva en el IVA nace a partir del perfeccionamiento del hecho imponible según la ley, mientras que las obligaciones formales correlativas surgen a partir del momento en que la actividad económica desarrollada dé lugar a que se configure la obligación fiscal, o bien desde la inscripción del responsable ante el Organismo, el que fuere anterior.

B. Actividades diferenciales

Los sujetos que mencionamos anteriormente, según realicen operaciones alcanzadas por el gravamen, pueden revestir la condición de:

- a) Responsable inscripto.
- b) Optar por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, es decir, Monotributo.
- c) Sujetos exentos.

1. Responsables inscriptos

Los responsables inscriptos, deben percibir el débito fiscal e ingresarlo mensualmente, neto del crédito fiscal que corresponda de acuerdo con las disposiciones legales vigentes. La clase de factura que deberá emitir dependerá de la condición del comprador, locatario o prestatario, y será:

- Tipo A, cuando se trate de responsable inscripto o no inscripto en el IVA
- Tipo B, cuando se trate de consumidores finales, sujetos exentos, no responsables o responsables del Monotributo.

² **Ibidem**, pág. 946.

a) *Sus obligaciones - operaciones con otros responsables inscriptos*

De acuerdo con el artículo 37 de la Ley, los responsables inscriptos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscriptos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, el cual se calculará aplicando sobre el precio neto indicado en el artículo 10 (Base Imponible), la alícuota correspondiente.

En estos casos se deberá dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación.

No obstante lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de este artículo, la Dirección General Impositiva podrá disponer otra forma de documentar el gravamen originado por la operación, cuando las características de la prestación o locación así lo aconsejen.

b) *Operaciones con consumidores finales*

El artículo 39 de la Ley establece que cuando un responsable inscripto realice ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a consumidores finales, no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, siendo el mismo criterio que se aplicará con sujetos cuyas operaciones se encuentran exentas.

c) *Operaciones con responsables no inscriptos*

El artículo 38 de la Ley que menciona las operaciones con responsables no inscriptos, fue derogado por el art. 1º, inciso a), punto 6 de la Ley N° 25.865.

2. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes

Son también conocidos como responsables monotributo. A este tipo de responsable se lo exime del IVA pero debe ingresar un importe fijo en forma mensual.

Deben emitir Factura tipo C en todos los casos y a ellos se les debe emitir una tipo B o C, según la condición del vendedor, locador o prestador

3. Consumidores finales

No se les debe discriminar el impuesto en las facturas o documentos equivalentes, cuyo tipo dependerá de la condición del vendedor, locador o prestador (será tipo B si es un RI, y tipo C en cualquiera de los otros casos).

C. Incumplimiento de la obligación de facturar

El artículo 41 de la ley dispone que el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 37 (obligaciones de los RI, operaciones con otros responsables inscriptos) hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestatario no tendrá derecho al crédito a que hace mención el artículo 12 (crédito fiscal).

Lo dispuesto precedentemente no implica disminución alguna de las obligaciones de los demás responsables intervinientes en las respectivas operaciones.

Analizando el primer párrafo del artículo podemos concluir que, si un responsable inscripto no discrimina el IVA en la factura que emita a otro responsable inscripto, hace presumir la falta de pago del impuesto. Esta situación trae aparejado:

- a) Para el vendedor, locador o prestador la obligación de incluir el débito fiscal de esa operación en el mes en que corresponda.
- b) Para el adquirente, locatario o prestatario (considerando que se trata de un responsable inscripto) la imposibilidad de computar el crédito fiscal que podría incluir esa factura.

Capítulo III

Efectos del IVA en las importaciones

El propósito de evitar la superposición de los tributos que alcanzan los bienes y servicios que se transan en el ámbito del comercio internacional (en cuanto a qué país debe percibir los impuestos) se persigue a través de dos métodos:

- **PRINCIPIO DE PAÍS DE DESTINO.** El país exportador no grava los conceptos exportados, y los bienes quedan alcanzados por los impuestos del país donde se van a consumir (y a la misma tasa que los de origen local). Supone que se dispensará el mismo tratamiento a los bienes importados respecto de los nacionales, sin discriminación alguna.
- **PRINCIPIO DEL PAÍS DE ORIGEN.** Los conceptos exportados sólo se gravan en el país productor o exportador, independientemente de que el destino de los mismos sea para su consumo interno o exportación (los impuestos forman parte del precio), eximiéndose de tributos en donde se importan.

Los organismos que regulan el comercio internacional, entre las opciones descriptas, han optado por el principio de país de destino.

Este principio ha sido mayoritariamente elegido por la doctrina, por razones de equidad. Explica Enrico que *"... se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume y dicho Estado ha de ser quien le brinde bienes y servicios, por lo cual, debe ser el que reciba los impuestos."*³

Cuando los gravámenes son abonados al Estado de origen de los bienes y no son reintegrados por éste, integrarán el costo de dichos bienes y por consiguiente, existirá exportación de impuestos. Ello perjudica al exportador, puesto que sus productos tendrán un mayor precio que el de aquellos bienes (y/o servicios) que provengan de países que por

³ ENRICO, Federico A. y RODRIGUEZ USÉ, Guillermo, **Análisis del impuesto al valor agregado**, La Ley (Buenos Aires, 2005), pág. 34.

aplicación del criterio de destino no tendrán incorporados en sus precios el efecto de los impuestos.

La adopción del principio "país de destino" trae aparejada el compromiso para el país de origen de neutralizar los efectos de los tributos abonados por "la importación de insumos de los bienes que se exportarán". En el sistema tributario argentino, esto se ve de manifiesto en los regímenes de "draw back" (mecanismo especial mediante el cual se prevé la devolución de esos impuestos) y de "importación temporaria para perfeccionamiento industrial" (mecanismo mediante el cual se dispone la liberación del pago de tributos de importación a condición de realizar la exportación dentro de un plazo establecido).⁴

Respecto de la legislación argentina, la ley de IVA recepta el criterio de país de destino, dado que:

- Se grava a "tasa cero" a las exportaciones [conforme el artículo 8, inciso d) y el artículo 43];
- La importación de cosas muebles y servicios se grava a la misma tasa que las nacionales;
- En el artículo 45 se prohíbe cualquier trato discriminatorio en razón del origen de los bienes.

A. Importaciones

1. Concepto de importación

El comercio internacional ha desempeñado un papel cada vez más importante en las economías de casi todas las naciones desde la Segunda Guerra Mundial. Actualmente la mayoría de los países compra más en el extranjero que en los años cincuenta y sesenta.

*“Las importaciones son los bienes y servicios que compran los residentes nacionales a extranjeros”.*⁵

Es importante tener en cuenta que este concepto se define desde el punto de vista de las personas que comercializan y no desde el punto de vista del lugar en que comercializan. Por ejemplo si un turista argentino come en un restaurante de Boston, la comida se considera una importación de Argentina y una exportación de Estados Unidos.

⁴ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, **Reintegro del IVA por exportaciones**, Errepar (Buenos Aires, 2012), pág. 3.

⁵ FISCHER, Stanley, DORNBUSCH Rudiger y SCHMALENSEE, Richard, **Economía**, 2ª ed., McGraw-Hill (Massachusetts, 1990), pág. 838.

Cuando la gente habla de mercado internacional a menudo se refiere a bienes como automóviles, computadoras, televisores, etc., pero también existen importaciones y exportaciones de servicios que van desde el turismo y servicios laborales hasta los seguros, el transporte marítimo y la consultoría. Entonces, al pensar en comercio internacional, debemos tener en mente este concepto más amplio.

a) Percepciones

La Resolución General 1908 de la AFIP establece que las destinaciones definitivas de importación para consumo cuyo valor FOB unitario declarado sea inferior al 80% del valor criterio establecido por la Dirección General de Aduanas, para las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR, quedarán sujetas a percepciones:

Éstas se calcularán aplicando sobre la base de imposición definida por el artículo 25 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, las alícuotas que se indican a continuación:

- 21%: cuando se trate de operaciones de importación definitiva de cosas muebles que se encuentran alcanzadas por la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- 10,50%: cuando se trate de operaciones de importación definitiva de dichos bienes que se encuentran gravadas con una alícuota equivalente al 50% de la establecida en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

b) Garantías

Las destinaciones definitivas de importación para consumo en que se declaren valores por debajo del valor criterio establecido por la Dirección General de Aduanas se cursarán en todos los casos mediante constitución previa de una garantía por la diferencia de tributación entre el importe pagado y el importe que surja de considerar dicho valor criterio, no incluyendo en la misma el impuesto al valor agregado y las percepciones correspondientes a dicho gravamen y al impuesto a las ganancias.

A tal efecto las formas en que se podrá constituir dicha garantía serán las siguientes:

- a. Sólo se considerarán satisfactorias para el servicio aduanero las garantías constituidas a través de dinero en efectivo, aval bancario o títulos de la deuda pública cuando:
 - El valor documentado sea inferior al 80% del valor criterio y se trate de importadores que tengan menos de 6 meses de inscritos en dicha condición.

- El valor documentado sea inferior al 80% del valor criterio y se trate de importadores que posean incumplimientos de sus obligaciones aduaneras, impositivas y/o de la seguridad social.
- b. Para las demás situaciones no contempladas en el inciso a) se podrán utilizar las formas previstas en el artículo 455 del Código Aduanero.

2. El IVA en las importaciones

La ley de IVA considera tanto las importaciones de bienes (al gravar las importaciones definitivas de cosa mueble) como las de servicios (al gravar determinadas prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos).

B. Importación de cosas muebles

Debe considerarse importación definitiva de cosa mueble la que se efectúa "para consumo", en los términos del Código Aduanero.

Según esta norma una importación es para consumo cuando la mercadería puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero, o sea, estamos en presencia del denominado "libramiento a plaza de los bienes", que implica que la mercadería en cuestión se encuentra en libre circulación en el territorio aduanero.

Ello significa que puede ser usada o consumida por el propio importador o susceptible de ser utilizada como insumo de productos fabricados en el mercado interno para luego ser comercializados o revendidos.

1. Sujeto pasivo del impuesto

En el aspecto subjetivo, la ley establece como sujetos pasivos del IVA, entre otros, a los que importan definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros [art. 4º, inc. c)].

Es decir que resulta indiferente que la importación se efectúe por cuenta propia o por cuenta de un tercero, ya que designa como responsable del pago del correspondiente tributo a quien realiza la importación "a su nombre".

La Dirección General Impositiva (DGI) se ha pronunciado respecto de la importación por cuenta de terceros en diversas oportunidades a través de dictámenes de sus Asesorías Técnica y Legal. En tal sentido, con sustento en el principio de la realidad económica, sólo podrá computar el crédito fiscal el propietario de la mercadería.

2. Impuesto instantáneo y no periódico

El sistema general establecido para el IVA lo consagra como un impuesto "de período", cuyo lapso de determinación es el mes calendario.

"Pero para el hecho imponible importación de cosas muebles, la ley prevé que su perfeccionamiento sea instantáneo y no periódico, es decir que por cada uno de estos hechos imponibles nacerá una obligación frente al IVA, no acumulable a las restantes que eventualmente se realicen en el mismo mes".⁶

3. Momento imponible

Se define como el momento en que la importación sea definitiva [art. 5º, inc. f)]. A este respecto, es decir, al momento en que se produce el nacimiento del hecho imponible.

4. Exenciones

La ley del IVA contempla, también, diversas exenciones relacionadas con importaciones. Se encuentran exentas del pago de este impuesto las que consistan en efectos de uso personal y del hogar que gocen de franquicias en materia de derechos de importación sujetas a los regímenes especiales de despacho de equipajes e incidentes de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, científicos y técnicos argentinos, personal del servicio exterior, representantes diplomáticos acreditados en el país, y otras personas amparadas por regímenes semejantes [art. 8º, inc. a)].

También están exentas las importaciones efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por instituciones religiosas, asociaciones y entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y de cultura física o intelectual [art. 8º, inc. b)].

⁶ BIBLIONI, Mario, **Introducción a los aspectos básicos de los tributos a las operaciones de comercio exterior**, disponible en www.econ.uba.ar/www/.../plan97/.../Bibiloni.Comercio%20Exterior.doc [feb/13].

Análogamente, las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación, también están exentas del IVA [art. 8º, inc. c)].

También se encuentran exentas las importaciones de bienes donados al Estado Nacional, Provincial o Municipal, sus respectivas reparticiones, y entes centralizados y descentralizados.

5. Base imponible del impuesto

La determinación de la base imponible del IVA, en el caso de las importaciones de cosas muebles, se encuentra especialmente descripta en el artículo 25 y siguientes de la ley, que la definen como el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se le agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.

No corresponderá el ingreso del gravamen cuando se trate de reimportación definitiva de cosas muebles a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el artículo 566 del Código Aduanero, aprobado por Ley N° 22.415.

En tal caso el monto que se hubiere reintegrado en concepto del presente impuesto a raíz de la reimportación será computable como crédito de impuesto en la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de la reimportación, en la medida que lo permitan las normas que rigen el crédito fiscal.

En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º (locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos), la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, siendo de aplicación en estas circunstancias las disposiciones previstas en el primer párrafo del artículo 10.

6. Formas de ingreso del impuesto

Está establecido en el artículo 27, quinto párrafo, de la ley del IVA, que el impuesto concerniente a las importaciones de cosas muebles deberá liquidarse y abonarse juntamente con la liquidación y el pago de los derechos de importación.

En los casos y en la forma que disponga la AFIP, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante la retención o percepción en la fuente.

7. Cómputo posterior del IVA ingresado

El IVA liquidado e ingresado con motivo del hecho imponible importación de cosas muebles constituye luego crédito fiscal para el importador, computable en los términos del artículo 12 (crédito fiscal) y siguientes de la ley respectiva, contra el débito fiscal emergente de las operaciones gravadas que el antedicho sujeto realice en el mercado interno.

Es decir que el IVA general, pagado con motivo de la importación definitiva de cosas muebles, representa para el importador un crédito fiscal, computable por él en tal carácter en la liquidación del IVA que corresponda al mes calendario (período fiscal) en que se realizó la importación, todo ello en la medida en que se trate de importación de cosas muebles vinculadas con operaciones gravadas del importador.

El eventual saldo a favor del contribuyente, que pudiera resultar del cómputo del referido crédito fiscal, sería del tipo de los "saldos técnicos", a los que se refiere el artículo 24, primer párrafo, de la ley de IVA.

8. Certificado de validación de datos de importadores

Cuando el importador obtiene un "Certificado de Validación de Datos de Importadores" (CVDI), le permitirán al poseedor del certificado mantener las alícuotas normales para el cálculo de la percepción del IVA que debe ingresar. En caso de no poseer el mencionado certificado, o en caso de haber caducado el que el importador poseía, las alícuotas de la referida percepción se incrementan al doble.

Están excluidos de la necesidad de contar con el CVDI los importadores que hayan sido designados agentes de retención del IVA, en virtud del régimen reglado por la resolución general 18. Estos sujetos deberán pagar la percepción del IVA a las alícuotas comunes, aun cuando no posean el CVDI.

En general, la alícuota a utilizar para el cálculo de esta percepción varía entonces según el carácter que el importador tenga frente al IVA, según que posea o no el CVDI, y obviamente se reduce a cero cuando se trata de importaciones que, por el tipo de sujeto importador o por las características de los bienes importados, están excluidas de la percepción.⁷

⁷ **Ibíd.**

9. Cómputo posterior del importe ingresado como percepción

El monto de la percepción reviste para el importador el carácter de impuesto ingresado, es decir que no sólo puede ser computado como crédito fiscal en la liquidación del IVA que el sujeto efectúa por el período fiscal al que son imputables las operaciones, sino que el eventual saldo a favor que dicha percepción genere por exceder de los débitos fiscales tendría el carácter de saldo de libre disponibilidad, pudiéndoselo utilizar en tal sentido, sin sujeción a las restricciones impuestas por el primer párrafo del artículo 24 de la ley del impuesto para los "saldos técnicos".

C. Importación de servicios

La ley de impuesto al valor agregado ha definido sus hechos imponibles, durante sus años de vigencia y en materia de importaciones, refiriéndose exclusivamente a la introducción al país de cosas muebles.

A fin de 1998, y con vigencia desde el 1 de enero de 1999, la ley 25.063 modificó a la ley del IVA, incorporando entre los hechos imponibles de este gravamen a la mencionada "importación de servicios".

Una completa aplicación del principio de tributación en el país de destino, habida cuenta de la generalización del IVA haciéndolo comprensivo de las prestaciones de servicios, implica la necesidad de gravar también la "importación" de servicios, liberando a la vez del tributo a las "exportaciones" de los mismos.

1. Caracterización de la importación de servicios en el IVA

El artículo 1º, inciso a), de la ley 25.063 sustituye el artículo 1º de la ley del IVA, incorporando al mismo un nuevo inciso d), por el que se crea este hecho imponible, consistente en prestaciones:

- Comprendidas en el inciso e) del artículo 3º de la ley del IVA.
- Realizadas en el exterior.
- Cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país.
- Cuyos prestatarios sean sujetos del IVA por otros hechos imponibles.
- Cuyos prestatarios revistan la calidad de responsables inscriptos.

Cabe apreciar que la definición de este hecho imponible incluye la necesidad de verificación de condiciones subjetivas, derivadas de la imposibilidad legal de atribuir responsabilidad fiscal por el citado hecho al prestador del servicio radicado en el extranjero, razón por la cual la norma elige como responsable sustituto de la correspondiente obligación tributaria al prestatario local.

2. Perfeccionamiento del hecho imponible

Según lo dispuesto por el inciso h) del artículo 5° de la ley del gravamen, el hecho imponible "importación de servicios" se perfeccionará en el momento en el que se termina la prestación, o en el del pago del precio (total o parcial), el que fuera anterior.

Queda expresamente exceptuado de esta regla temporal el caso de las prestaciones o colocaciones financieras, para las que la ley indica que el hecho imponible "importación" se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento, o en el de la percepción total o parcial del mismo, lo que fuera anterior.

3. Sujetos pasivos

Respecto del hecho imponible "importación de servicios", la ley define a los sujetos pasivos como "los prestatarios" de tales servicios [art. 4°, inc. g), de la ley, introducido por el inc. c), art. 1°, L. 25.063.

A esta referencia debe agregársele que los referidos "prestatarios" de los servicios "importados" deben reunir, además, otros atributos, que son:

- Ser sujetos del IVA por otros hechos imponibles. Y:
- Revestir la calidad de responsables inscriptos.

Por otra parte, cabe poner de manifiesto que el hecho imponible no se configura cuando el prestatario tenga frente al IVA otro carácter que no sea el de responsable inscripto. Tal sería el caso, por ejemplo, de los sujetos exentos o no alcanzados y pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo).

4. Base imponible

La aludida ley 25.063 incorpora un artículo a continuación del artículo 26 de la ley del IVA, por el que define la base imponible relativa al hecho imponible bajo análisis.

Así, dispone que, en estos casos, la alícuota del gravamen será aplicada sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o el documento equivalente, extendido por el prestador del exterior.

Dicho artículo declara aplicable, al caso tratado, lo establecido por el primer párrafo del artículo 10 de la ley del tributo; es decir que resultarán deducibles del valor facturado por el prestador del extranjero los descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. Asimismo, en virtud de lo preceptuado en el referido primer párrafo del artículo 10, de no existir factura o documento equivalente (en este caso extendido por el prestador del exterior), o cuando dichos documentos no expresen el valor corriente en plaza, se aplica la presunción legal de que éste (el valor corriente en plaza) es el valor computable como base imponible, salvo prueba en contrario.

5. Alícuota aplicable

La tasa del IVA, que deberá aplicarse para calcular el tributo en el caso de la importación de servicios, será en general del 21%, ya que no existe una disposición que imponga una alícuota diferencial, ni a los servicios importados, ni a los locales.

Sin embargo, de tratarse de los servicios, a que se refiere el inciso d) del cuarto párrafo del artículo 28 de la ley del gravamen (prestaciones financieras), en tanto se verifiquen las condiciones descriptas en el ya citado inciso d) del artículo 1º de la ley, y los préstamos sean otorgados por entidades bancarias radicadas en países en los que los respectivos bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria, establecidos por el Comité de Bancos de Basilea, la tasa aplicable será del 10,5%, tal como ocurre con las referidas prestaciones efectuadas en el país, siendo el prestador una entidad regida por la ley 21.526 de entidades financieras.

6. Exenciones

Por imperio de una incorporación a la ley del gravamen, dispuesta por la ley 25.063, quedan exentas las prestaciones de servicios "importados", a que se refiere el hecho imponible, en las que el prestatario sea el Estado Nacional, las Provincias, las Municipalidades, o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones, y entes centralizados o descentralizados.

7. Cómputo como crédito fiscal

El impuesto que el prestatario de los servicios importados determina, será computable por el mismo como crédito fiscal en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en que se perfecciona el hecho imponible que lo origina. Esto se diferencia de la importación de cosas muebles, ya que el cómputo del crédito fiscal es procedente en el mismo período fiscal en que se perfecciona la importación.

Cabe considerar la hipótesis del no pago del impuesto por parte del prestatario del servicio importado, lo que es posible en estos casos a diferencia de la importación de cosas muebles, en virtud de la necesaria intervención aduanera en estos casos. En teoría, dicho incumplimiento no sería impeditivo del cómputo del crédito fiscal, ya que éste está condicionado por la ley al "perfeccionamiento del hecho imponible" y no al pago del correspondiente impuesto. En tal caso, corresponderá a AFIP reclamar al prestatario el ingreso del impuesto, con más los accesorios previstos en las normas procedimentales.

Otro aspecto a considerar, respecto del cómputo del crédito fiscal derivado del hecho imponible, es el que se refiere al carácter del eventual saldo a favor del responsable, que podría surgir en la declaración jurada en que el mencionado crédito se impute. También, en paralelo con lo que ocurre respecto del IVA pagado a proveedores de mercado interno, y aun con el impuesto pagado a AFIP por la importación definitiva de cosas muebles, el saldo a favor que nos ocupa será "técnico", es decir que encuadrará en lo establecido en el primer párrafo del artículo 24 de la ley, y su utilización estará limitada a la imputación contra futuros débitos fiscales del mismo responsable.⁸

8. Pago únicamente por depósito bancario

Con vigencia desde el 1/1/1995, la DGI había establecido, por su Resolución General 3920, que la única forma de cancelación del IVA correspondiente al hecho imponible importación definitiva de cosas muebles, es el depósito bancario, declarando no utilizables para tales fines a los procedimientos de compensación, acreditación y transferencia.

La Resolución General 549, dispone análogamente que, para pagar el IVA, resultante del hecho imponible, debe utilizarse exclusivamente el depósito bancario y que, consecuentemente, no resulten aplicables para tal cancelación, los mecanismos de compensación, acreditación y transferencia reglados por la ley 11.683.

⁸ **Ibíd**em

9. Régimen de ingreso a través de entidades bancarias

Sin perjuicio de los procedimientos de pago del impuesto que la resolución general mencionada establece, para ser utilizados por los prestatarios de los servicios importados, crea también un régimen de ingreso del gravamen, a ser aplicado cuando intervengan en la prestación de servicios financieros que den lugar al hecho imponible referido, las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526.

En tales casos, las citadas entidades deberán cobrar a los prestatarios el monto total del impuesto que resulte de la pertinente determinación, cuando perciban de los mismos el rendimiento total o parcial de la prestación o colocación financiera.

A este respecto, la Resolución General 585 incorporó una obligación que deben cumplir los prestatarios responsables del impuesto, consistente en presentar ante la entidad bancaria interviniente, una nota en la que conste la determinación del tributo, la que tendrá carácter de declaración jurada. De tal manera, la entidad bancaria practicará el referido cobro sobre la base de la mencionada determinación presentada por el prestatario.

10. Exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en las importaciones

El Impuesto al Valor Agregado grava las ventas de cosas muebles y las prestaciones de servicio independientes dentro del país, la importación de bienes muebles, y las prestaciones de servicios en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina, cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscriptos.

El IVA tiene excepciones en su aplicación taxativamente señaladas, en lo que hace a las transacciones de importación. Las actividades exentas totalmente del pago del IVA son las siguientes:

- a. La importación definitiva de mercaderías que califiquen para la exención de derechos de aduana conforme a regímenes especiales para turistas, científicos y técnicos, y representantes diplomáticos.
- b. La importación definitiva de mercaderías exceptuadas del pago de derechos de importación efectuada por instituciones religiosas y otras entidades exentas del impuesto a las ganancias, con el objetivo de prestar asistencia médica sin fines de lucro o llevar a cabo investigaciones tecnológicas y científicas.
- c. La importación final de muestras y encomiendas exceptuadas del pago del derecho de importación.

- d. La importación de bienes donados a los Estados Nacional, Provincial y Municipal.
- e. La importación de servicios prestados en el exterior, cuando el servicio se contrate por el Estado Nacional, Provincial o Municipal

Las importaciones con tasa reducida del 10,5% se refieren a:

- a) Animales vivos de las especies bovina, ovina y caprina exclusivamente, específicamente de importaciones de reproductores de raza pura, lo que encierra la preocupación por mejoramiento genético de dichas razas en Argentina.
- b) Carne de animales de las especies bovina, ovina y caprina, fresca, refrigerada o congelada. Estas importaciones en un país básicamente productor y exportador, constituirían casos de excepción, lo que hace suponer que responden a razones de seguridad alimentaria.
- c) Los despojos comestibles de todas las especies animales frescos, refrigerados o congelados.
- d) La leche natural sin edulcorantes.
- e) La miel natural, deben responder al mismo supuesto enunciado.
- f) Las hortalizas, plantas, raíces y tubérculos alimenticios de cualquier naturaleza, y bajo todo tipo de preparación, están comprendidos dentro del 50% de reducción del IVA. En cambio en el caso de frutas, frutos frescos o secos incluso sin cáscara o mondados existen excepciones importantes que recaen sobre todo en las frutas con mayores excedentes exportables tales como: damasco, manzanas, ciruelas, peras, pelones, cítricos, melones o sandías en todas las variedades y preparaciones. Los cereales destinados a siembra (salvo el arroz) gozan de la alícuota del 10,5%, favoreciendo de este modo la expansión de la siembra de estos cultivos en Argentina.
- g) En el supuesto de maquinarias y aparatos, material de transporte e instrumentos y aparatos de óptica, fotografía, cinematografía, médicos y médico-quirúrgicos conforman partidas que en su mayoría tienen una tasa reducida del 10,5% del IVA. Los bienes de capital y el material de transporte vinculado con la producción y la salud, son favorecidos por políticas fiscales que buscan neutralizar los efectos adversos de la carga impositiva sobretodo sobre bienes no producidos internamente.

Capítulo IV

Efectos del IVA en las exportaciones

A. Conceptos introductorios

Los exportadores, a efecto de obtener los bienes y/o servicios que comercializan hacia el exterior requieren bienes y/o servicios que les son proporcionados generalmente por sujetos que revisten la calidad de responsables inscriptos ante el IVA.

"Conforme con la normativa del IVA, para los proveedores de los exportadores esas operaciones generan un débito fiscal, el cual, para los exportadores constituye un crédito fiscal que ante determinadas circunstancias pasa a ser un crédito de recuperabilidad exigible frente a la autoridad impositiva. Así determinados créditos fiscales no sólo son compensables contra débitos fiscales originados en operaciones domésticas sino que, en tanto y en cuanto, se dé cumplimiento a los requisitos legales, generan el derecho de acreditarse contra otros impuestos, solicitarse su devolución en efectivo o transferirse a terceros.

El mecanismo precitado, así como también el hecho de no gravar las exportaciones hace que, al menos en principio, desaparezca la incidencia del IVA en las exportaciones, puesto que además de no gravarse lo exportado existe la posibilidad de lograr el reintegro del tributo abonado en las instancias o etapas previas, siendo por esta característica que al régimen se lo denomina 'gravabilidad a tasa cero'.⁹

⁹ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, **op. cit.**, pág. 1.

B. La exportación y los tipos de exportadores

1. Exportaciones

El concepto de exportación difiere según se trate de la ley de IVA y el Código Aduanero, pues la primera norma exige para que haya exportación la salida de la mercadería del país con carácter definitivo, mientras que la ley aduanera requiere para que haya exportación que la mercadería salga del territorio aduanero.

A los fines de este trabajo se deberá atender a la definición de exportación establecida por la ley del gravamen, debiendo salir la mercadería con carácter definitivo; destinación definitiva de exportación para consumo (según el artículo 332 del Código Aduanero, la destinación de exportación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero).

2. Exportadores

Las definiciones de "exportador" que figuran en la ley de IVA y en el Código Aduanero no son coincidentes.

Así el artículo 74 del DR de la ley de IVA dispone que *"A los fines de lo previsto en el artículo 43 de la ley, se entenderá como exportador, a aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o en nombre de un tercero [...]"*.

A su vez el Código Aduanero en su artículo 91, apartado 2, los define como aquellas *"[...] personas que en su nombre exportan mercaderías, ya sea que las llevaren consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieran expedido [...]"*.

Teniendo en cuenta que se trata de dos conceptos que no son equivalentes, Cáceres y Dreiling señalan que *"De la comparación de ambos textos legales podemos establecer que el artículo 74 del DR del gravamen define como exportador a aquella persona que detenta la propiedad de los bienes o servicios, objeto de la exportación, mientras que el apartado 2 del artículo 91 del Código Aduanero considera exportador a aquel en cuyo nombre se extraen las mercaderías del territorio aduanero"*.¹⁰

¹⁰ CÁCERES, Alberto y DREILING, Paola, **El Impuesto al Valor Agregado**, La Ley (Buenos Aires, 2004), pág. 753.

3. Exportadores "puros" e "impuros"

Teniendo en cuenta que la ley permite la posibilidad de computar el crédito del impuesto contenido en las adquisiciones de bienes y/o servicios destinadas a exportaciones, resulta necesario determinar la tipología de los exportadores.

Aquellos sujetos que se dedican exclusivamente a efectuar operaciones de exportación son los denominados por la doctrina especializada como exportadores puros. Mientras que aquellos que realicen operaciones con el mercado interno y operaciones de exportación son conocidos doctrinariamente como "exportadores impuros".

Conforme a lo expuesto, debemos señalar respecto de los exportadores puros que:

- La totalidad del impuesto que les sea facturado por sus adquisiciones de bienes y/o servicios en el mercado interno es pasible del procedimiento de reintegro. (regulado en el artículo 43 de la ley del gravamen).
- Teóricamente estarían excluidos de la obligación de inscripción en el gravamen como responsables inscriptos por desarrollar una actividad exenta del tributo [tal cual lo dispuesto en el inciso d) del primer párrafo del artículo 8 de la ley de IVA].

No obstante para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal los exportadores deberán inscribirse como responsables inscriptos en el impuesto, quedando sujeto a los deberes y obligaciones respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción.

Para los exportadores impuros, solamente de cumplirse la condición de no poder absorber el crédito fiscal en el mercado interno y acumular saldo a favor, el IVA contenido en las adquisiciones destinadas a exportaciones podrá:

- Acreditarse contra otros impuestos a cargo de la AFIP.
- Solicitarse su devolución.
- Transferirse a terceros.

Un punto a tener en cuenta consiste en el hecho de que los exportadores deberán discriminar en la declaración jurada del IVA el crédito fiscal que le ha sido facturado correspondiente a operaciones de exportación, respecto de sus restantes créditos fiscales en la medida en que previera solicitar la acreditación, devolución o transferencia del mismo.

4. Exportadores de servicios

Una de las modificaciones más relevantes introducidas por la RG2000 está constituida por un reclamo efectuado por aquellos sujetos cuyas actividades se encuadraban como "exportaciones de servicios", en cuanto a que no se contaba con un mecanismo que permitiera el recupero de aquellos créditos fiscales relacionados con las adquisiciones de bienes y/o servicios destinados a desarrollar esas prestaciones.

Rolando³ manifiesta que se reputan como exportaciones de servicios los casos en que "... no sólo cuando los prestatarios o locatarios estén domiciliados en el exterior sino cuando en forma concurrente, pueda acreditarse que la locación o servicio es utilizada o explotada efectivamente por parte de aquellos en el exterior".¹¹

A efectos de configurar a la exportación de servicios dentro de lo previsto por las normas legales deben verificarse las siguientes condiciones:

- Sea una prestación incluida en el inciso e) del artículo 3 de la ley del gravamen.
- La prestación se efectúe en el territorio de la Nación.
- Su utilización y explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

La última condición es la que entraña mayores dificultades interpretativas.

Para determinar si la utilización o explotación se lleva a cabo efectivamente en el exterior es recomendable analizar importantes antecedentes jurisprudenciales que existen al respecto, sin embargo hay que aclarar que existen distintos criterios en lo relativo a este tema.

Atento a la disparidad de criterios, las conclusiones vertidas por Ramognino sobre esta cuestión nos dan una suerte de guía para evaluar el camino a seguir ante una operación de estas características.

Concordamos en que "*... la calificación como exportación de servicios es puramente casuística*".

"Las gestiones de ventas o enlaces comerciales, realizadas para empresas del exterior, que luego exportarán sus productos al país, califican como exportación de servicios, en tanto los prestadores actúen expuestos a su riesgo y lo hagan a su nombre, aun cuando se trate de empresas

¹¹ ROLANDO, Félix, **Reintegro del IVA correspondiente a operaciones de exportación y asimilables. Nueva reglamentación**, Impuestos 2006-7, pág. 897.

que presten el servicio a su controlante del exterior, dado que se trata de servicios preparatorios o auxiliares de la exportación de productos que llevará a cabo el prestatario del servicio".

"Con respecto a otras prestaciones de servicios en general, debe atenderse a su naturaleza, a efectos de considerar si se trata de servicios que se incorporan a una actividad foránea que permite articular en el exterior la toma de decisiones. Pues se interpreta que sólo en estos casos procedería la calificación como exportación de servicios".

"...para determinar la efectiva utilización económica es necesario considerar el lugar de aplicación inmediata, y no los efectos potenciales o remotos de los servicios exportados, [...] máxime cuando, de acuerdo con las disposiciones vigentes, un servicio se presta a un sujeto del exterior, que lo integra a otro servicio que luego ese sujeto del exterior exporta a nuestro país, se encuentra gravado por calificar como una importación de servicios".¹²

Por último, es recomendable, a los fines de determinar de la manera más satisfactoria posible que la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, equiparse con la mayor cantidad posible de elementos de respaldo, a efectos de garantizar su tratamiento frente a un eventual cuestionamiento de las autoridades fiscales.

5. Exportaciones por cuenta y orden de terceros

Tal como señalamos anteriormente, existe una discrepancia en la definición de la legislación aduanera y la establecida en la ley de IVA en lo referente al concepto de "exportador".

Mientras que para el Código Aduanero el "exportador" es aquel en cuyo nombre se extraen las mercaderías del territorio aduanero, para la reglamentación del impuesto analizado, "exportador" es aquella persona que detenta la propiedad de los bienes o servicios objeto de la exportación.

Bajo este criterio, tanto la ley del IVA como su reglamento establecen que sólo se encuentran habilitados para interponer solicitudes los propietarios de la mercadería y, por lo tanto, el titular de los créditos por el impuesto facturado.

Se consideran operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros, las que son encomendadas por el propietario de la mercadería a mandatarios, consignatarios u otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden del mencionado propietario.¹³

¹² RAMOGNINO, Rafael, **Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/2003**, en *Periódico Económico Tributario*, (octubre 2003).

¹³ VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, **op. cit.**, pág. 25.

De esta manera, nos encontramos con dos sujetos, por un lado, el propietario de los bienes cuya venta se encomendó y por el otro, el intermediario, quien documenta aduaneramente la operación de exportación, sin que exista una transferencia de dominio de los bienes en cuestión de ambos sujetos.

Por tal motivo, la RG 2000 dispone el procedimiento a aplicar con respecto a este tipo de operaciones, estableciendo la obligatoriedad por parte del documentante de presentar (mediante transferencia electrónica de datos) hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al del embarque una declaración jurada informando las operaciones de exportación realizadas por cuenta y orden de terceros.

Una vez cumplida la obligación mencionada en el párrafo anterior, el intermediario entregará a cada uno de los exportadores, por las operaciones de exportación realizadas por cuenta de estos últimos, la siguiente documentación:

- Fotocopia del formulario de declaración jurada antes citada.
- Fotocopia de la constancia de transmisión electrónica.
- Constancia donde se indiquen los datos del embarque correspondiente al exportador respectivo, emitida por el programa aplicativo.

Reunida la documentación señalada *ut supra*, el exportador podrá interponer la solicitud de acreditación, devolución o transferencia presentando junto con los elementos antes citados, la restante documentación establecida por la reglamentación, y en caso de corresponder, copia del instrumento de venta y líquido producto o la factura de venta al exterior.

Capítulo V

Régimen general de recupero

A. Resolución General 2000

A través de la RG (AFIP) 2000 publicada en el Boletín Oficial el 06/02/2006, se dispuso la sustitución de la RG 1351, incorporando modificaciones atinentes a la sistematización del trámite a partir de la transferencia electrónica de datos, para la presentación de la solicitud y para informarse de los incumplimientos de las obligaciones fiscales del sujeto que efectúa la presentación de la solicitud.

La norma comentada tiene vigencia para las solicitudes que se interpongan a partir del 01/08/2006 y deroga a la RG 1351 desde el inicio de la entrada en vigencia precitada. La RG 2000 mantiene la estructura de su antecesora (un régimen único y general basado en el cumplimiento de requisitos formales) excepto por las modificaciones precitadas.

B. Régimen de reintegro sujeto a fiscalización

No obstante haber expresado que el esquema previsto por la RG 2000 se basa en un único régimen de recupero basado en el cumplimiento de requisitos formales y el informe especial extendido por contador público independiente, también se prevé un régimen en el que el recupero está subordinado a la intervención y fiscalización previa del organismo fiscal.

De esta manera, se tramitan con dicho mecanismo las solicitudes que encuadren en algunas de las causales de exclusión.

Para las solicitudes que se tramiten bajo esta modalidad serán de aplicación las disposiciones contempladas en los Títulos I, II, III y V de la RG 2000, con excepción de:

- El plazo de quince días hábiles administrativos (contados desde la fecha en que la solicitud se considere formalmente admisible) dentro del cual el juez administrativo comunicará al solicitante el monto autorizado y/o las detracciones que resulten procedente.

Esto implica que no se cuenta con una certeza respecto del momento en que el exportador percibirá el importe solicitado en recupero.

Esta falta de certidumbre parecería ser un castigo excesivo para los exportadores de servicios, quienes se vieron imposibilitados de hacer sus presentaciones, por ausencia de la normativa reglamentaria.

- La opción de pedir al fisco la cancelación de deudas propias por aportes y contribuciones al Sistema Único de la Seguridad Social.

En resumen, el régimen de fiscalización previa presenta las mismas características que el régimen general, salvo que no son de aplicación los plazos establecidos por este último para que el exportador haga efectiva la devolución, acreditación y/o transferencia, sino que esta se hará efectiva una vez que el organismo recaudador se cerciore de que las solicitudes presentadas resultan procedentes, vedando en forma adicional la opción de compensar los importes solicitados con las deudas que el exportador tuviere por aportes y contribuciones al Sistema Único de la Seguridad Social.

C. Régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a exportaciones

El régimen de reintegro simplificado consiste en un régimen destinado a incentivar las operaciones de exportación de las pequeñas y medianas empresas posibilitando de una manera más sencilla la acreditación, devolución o transferencia del IVA facturado atribuible a las operaciones de exportación.

En tal sentido, podrán tramitar por el presente régimen aquellos exportadores que concurrentemente reúnan las siguientes condiciones:

- Estén comprendidos en el régimen general y que no sean agentes de retención.
- El importe total de las solicitudes interpuestas, en los 12 meses inmediatos anteriores a aquel 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).

- 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.
- En el caso de que el importe indicado en el párrafo precedente supera la suma de \$75.000, el solicitante deberá estar inscripto, a la fecha de solicitud, en el "Padrón de PyMES Exportadoras".

Las ventajas del presente régimen son:

- Las solicitudes tramitan bajo un régimen sin fiscalización previa, siendo de aplicación los plazos previstos en el régimen general para obtener la aprobación y pago de los importes solicitados.
- No corresponde efectuar tareas de auditoría sobre proveedores, incluida la consulta al archivo de proveedores.

Bajo este orden de ideas, la solicitud sólo será aprobada principalmente sobre la base del resultado de los controles informáticos que realice el organismo.

Como resultado de la verificación informática, el importe solicitado se clasificará, por proveedor en dos categorías a saber:

- Categoría "A": admitido.
- Categoría "B": no admitido.

La principal desventaja de esta alternativa es que la tramitación de la solicitud bajo el indicado régimen, implicará la aceptación de la denegatoria (ya sea esta total o parcial) de la solicitud por parte de la AFIP y la renuncia a toda acción o recurso contra las disposiciones que se dicten en su consecuencia. En resumen, el exportador se encontrará impedido de presentar cualquier vía recursiva en sede administrativa.

D. Sujetos alcanzados por el régimen

Están alcanzados por el régimen regulado por la RG 2000, a efectos de solicitar el reintegro del IVA vinculado con las operaciones de exportación y asimilables a estas últimas, los siguientes sujetos:

- Exportadores de bienes y servicios :
 - Exportadores puros.
 - Exportadores impuros.

- Exportadores de servicios.
- Sujetos que desarrollan actividades que reciben un tratamiento asimilable a las exportaciones:
 - Transporte internacional y actividades conexas.
 - Locaciones a casco desnudo y fletamento a tiempo o por viaje.
 - Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves y embarcaciones.
 - Los prestadores de servicios postales /PSP ("courrier").
 - Aprovisionamiento de insumos a bordo (operaciones de "rancho").

E. Período de perfeccionamiento de las operaciones de exportación

Es condición fundamental, para la aplicación del régimen, que las operaciones de exportación se hayan realizado dentro del período de la solicitud presentada.

A los efectos de imputar las exportaciones a un determinado período, deberá atenderse a la fecha del cumplimiento de embarque consignada por el "guardia de aduana" en el campo "mercadería a bordo/salida" del despacho de exportación.

Asimismo, la RG 2000 prevé que para el caso de que intervengan dos o más aduanas se deberá considerar como fecha de cumplimiento aquella que corresponda a la aduana que intervenga en la salida del país de los bienes que se exportan, independientemente de que se cambie de medio de transporte o no.

Por otra parte, para el caso en que el cumplimiento se haya registrado "no conforme" por parte de la autoridad aduanera y haya tenido lugar la declaración de postembarque rectificando el permiso original, la fecha de perfeccionamiento de la exportación continuará siendo la fecha de cumplimiento del permiso de embarque original, no produciendo efecto alguno sobre el período de perfeccionamiento, la rectificación del permiso original. (Postembarque: Es la declaración que efectúa el exportador o su representante, ante el Servicio Aduanero, establecida en los supuestos del artículo 346 o artículo 959, inciso c), de la ley 22.415, de las cantidades de unidades de venta o bultos, que efectivamente fueron embarcados respecto de los declarados en la solicitud de Destinación de Exportación Comprometida).

"Desde un punto de vista más práctico, es importante destacar que existe la posibilidad de que la fecha que se visualice en el campo "mercadería a bordo/salida" del permiso físico no

coincida con aquella fecha registrada en el Sistema Informático María (SIM), por lo cual, a efectos de evitar inconvenientes la mejor manera de poder constatar cuál es la fecha de cumplimiento de embarque es a través de la página web de la AFIP/DGI, mediante la consulta online de los datos que del permiso que se quieren corroborar".¹⁴

El procedimiento mencionado en el párrafo anterior es de vital importancia para aquellos cumplidos en los cuales la fecha que figura en el permiso físico corresponda a días de principios y/o fin de mes, atento a que de existir una diferencia entre la fecha consignada en el mismo y la cargada en el sistema SIM (el fisco considerará como válida la fecha registrada en el SIM) puede traer aparejado un cambio de período en el perfeccionamiento de las exportaciones.

Es importante destacar que para que la operación se encuentre perfeccionada siempre se deberá tratar de Exportaciones a consumo, por lo cual las exportaciones en consignación no se considerarán perfeccionadas hasta no se registre la exportación definitiva.

F. Condiciones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio

La RG 2000 estableció una serie de requisitos, de orden tanto subjetivo como objetivo, como condición necesaria para que las solicitudes interpuestas tramiten con arreglo al régimen general

El hecho de incurrir en alguna o varias de las exclusiones subjetivas y objetivas habilitantes para la solicitud del beneficio, no cercena el derecho del exportador de solicitar el recupero del crédito fiscal vinculado con exportaciones, pero puede dar lugar a que la totalidad de la solicitud o parte del crédito fiscal que la compone quede impedida de ser tratada conforme al régimen general, por ende, debe tramitarse de acuerdo con lo establecido por el régimen de fiscalización previa.

1. Exclusiones subjetivas

1. Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente con fundamento en las leyes penales tributarias y las normas del Código Aduanero.
2. Quienes hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, ya sean propias o de terceros.

¹⁴ *Ibíd.*, pág. 57.

3. Quienes estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones.

Para que tenga lugar las exclusiones 1 y 3, debe haberse dictado la prisión preventiva o, en su caso, debe existir auto de procesamiento vigente a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud de recupero. De la misma manera opera la exclusión para el caso mencionado en el punto 2, cuando el querellante o denunciante sea un particular o un tercero.

También quedarán excluidos las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, directores o quienes ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de esas funciones, se encuentren involucrados en algunas de las causales previstas anteriormente.

2. Exclusiones objetivas

La RG 2000 establece tres motivos, a saber:

1. Cuando las facturas o documentos equivalentes tengan una antigüedad mayor a 48 meses calendario a la fecha en que se formalizó la presentación de la solicitud; salvo que:
 - a. El IVA facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso, para lo cual se deberán presentar mediante una nota los fundamentos que justifiquen la inclusión de créditos fiscales incluidos en facturas cuya antigüedad exceda el límite temporal de 48 meses.
 - b. Las facturas sean incluidas en presentaciones rectificativas, siempre y cuando el límite de los 48 meses calendario no hubiese sido superado en la presentación original o en rectificativas anteriores.
 - c. El importe de tales facturas sea inferior a la suma de \$1000 y la sumatoria de los créditos fiscales vinculados resulte inferior al 5% del monto total incluido en la solicitud.
2. Las solicitudes que se encuentren en trámite, a la fecha de notificación del acto administrativo que disponga la impugnación (ya sea total o parcial) del impuesto facturado y reintegrado en solicitudes anteriores y las solicitudes que se interpongan con posterioridad, a la fecha de notificación del acto administrativo que disponga la impugnación (ya sea total o parcial) del impuesto facturado y reintegrado en solicitudes anteriores con arreglo a:
 - a. Las tres primeras solicitudes, cuando:

- i El monto del impuesto facturado impugnado se encuentre comprendido entre el 5% y el 10% del monto total de la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, observada, o
 - ii El monto del impuesto impugnado resulte inferior al 5% del monto indicado en el punto "i" y el responsable no ingrese el ajuste efectuado.
- b. Las doce primeras solicitudes, cuando:
- i El monto del impuesto facturado impugnado resulte superior al 10% del monto total de la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, observada, o
 - ii Se tratara de reincidencias dentro de los últimos 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud y siendo el monto del impuesto impugnado inferior al 5%, el responsable no ingrese el ajuste efectuado.
3. Cuando se tratara de créditos fiscales vinculados con exportaciones de servicios.

G. Impuesto facturado. Límite

El segundo y tercer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA establecen dos límites cuantitativos en cuanto al monto del crédito a solicitar en devolución, acreditación o transferencia.

El primero de ellos, consiste en aplicar la alícuota general del impuesto vigente al momento de perfeccionamiento de las exportaciones sobre el total de operaciones de exportación.

El segundo límite corresponde a aquellos exportadores que posean vinculación con proveedores beneficiados en el mercado interno con liberaciones en el IVA, por cuya aplicación el impuesto a ser recuperado por el exportador no podrá superar el impuesto que le hubiese correspondido al sujeto con beneficio de liberación.

1. Primer límite: aplicación de la alícuota general vigente a las operaciones de exportación

a) *Alícuota aplicable*

La alícuota a aplicar a los efectos de la determinación del límite previsto en el artículo 43 de la ley es la establecida en el primer párrafo del artículo 28 de dicha norma, con independencia de la tasa a la que hubiesen estado alcanzados los bienes y/o servicios exportados en el caso de que

se hubieran vendido en el mercado interno. (Tal criterio ha sido sostenido por el fisco en su dictamen (DAT) 42/1998.

Adicionalmente, la nota externa 2/2003 dispuso que la alícuota aplicable a los efectos del límite establecido en el artículo 43 será la vigente a la fecha de cumplimiento de cada permiso.

La aclaración fue incorporada en la RG 2000, al establecer el procedimiento para el caso en que en un mismo período fiscal coexista más de una alícuota del IVA. De esta manera para calcular el mencionado límite, se aplicará el método que se detalla a continuación:

- a) Se determinará el monto límite: aplicando la alícuota general del gravamen (vigente a la fecha de cada cumplimiento de embarque o documento equivalente) sobre el valor FOB en pesos.
- b) Se sumarán los valores FOB en pesos de cada permiso de embarque o documento equivalente.
- c) Se determinará el coeficiente que resulte de dividir la sumatoria de los montos límite determinados en el punto 1) por el valor obtenido en el punto 2).

De esta manera la alícuota a consignar en el programa aplicativo a los efectos del cálculo del límite será el coeficiente establecido en el punto 3).

- d) El importe del límite para dicho período fiscal resultará de multiplicar el total del punto 2) por el coeficiente obtenido según lo previsto en el punto 3) precedentemente."

Además la resolución requiere que el citado procedimiento se informe mediante una nota (a ser presentada juntamente con el formulario de solicitud).

b) Valor FOB de las exportaciones

A los fines de establecer el límite del primer párrafo del artículo 43 de la ley de IVA, se deberá atender la definición de valor dada por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero.

En tal sentido, la mencionada normativa establece que el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea o el valor FOT o el valor FOR, según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre.

El valor así determinado comprende todos los gastos ocasionados hasta el puerto, aeropuerto o lugar en donde se cargue la mercadería con destino al exterior sin incluir los derechos y/o tributos que gravaren la exportación.

Como destacan Gabriel Vecchio y Enrique Pelle, al valor FOB a considerar (que en un sentido más práctico es aquel que figura como "FOB total en Dólar" en el campo "Valor

Mercadería" del permiso de embarque), se le deberá detraer el monto de los bienes importados en forma temporaria.

Para calcular los importes en pesos de las exportaciones, al valor obtenido según el párrafo anterior, se le aplicará el tipo de cambio comprador conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina correspondiente al cierre de las operaciones del día hábil cambiario anterior al de la fecha de oficialización del permiso de embarque o documento equivalente.

c) *Tratamiento aplicable al excedente*

El segundo párrafo del artículo 75 del DR prevé que cuando pueda demostrarse que el impuesto facturado por la adquisición de bienes y/o servicios destinados efectivamente a las exportaciones es superior al límite previsto en la ley, el excedente podrá trasladarse a solicitudes posteriores de acreditación, devolución o transferencia, hasta alcanzar el límite aplicable a cada uno de ellos.

Si bien desde el punto de vista normativo, no existen impedimentos para recuperar los créditos fiscales que excedan el límite precitado, la reglamentación del artículo 43 de la ley establece que se deberá comprobar en forma fehaciente que los créditos fiscales objeto de ser recuperados son superiores al extremo indicado por la normativa legal.

Por tal motivo, la RG 2000 establece que en el caso de exceder el límite fijado por el artículo 43, se deberá presentar una nota (la cual complementa el resto de los elementos que componen la solicitud) que deberá contener:

1. Respecto de la operación que origina la solicitud:
 - a. Motivos por los cuales se excede el límite fijado en el mencionado artículo 43 de la ley del gravamen.
 - b. Descripción de los bienes, obras o servicios objeto de la exportación
 - c. Precio neto o valor dado por los artículos 735 a 750 del Código Aduanero, neto del valor de las mercaderías importadas temporariamente, según corresponda.
 - d. Fecha en la que se haya perfeccionado la exportación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la presente resolución general.
 - e. Monto nominal del impuesto facturado atribuible a la exportación.
 - f. Especificación de la exportación: recurrente o estacional.
 - g. Precio, si lo hubiera, de los bienes exportados en los mercados nacionales e internacionales.

- h. Margen de utilidad bruta.
 - i. Beneficios adicionales derivados de regímenes de estímulo o promoción.
2. Respecto del contratante del exterior:
- a. Apellido y nombres, denominación o razón social.
 - b. Domicilio.

La presentación de la mencionada nota será condición necesaria a efectos de poder trasladar los excedentes a solicitudes a ser interpuestas en períodos posteriores.

2. Segundo límite: exportadores que posean vinculación con proveedores beneficiados en el mercado interno con liberación en el impuesto al valor agregado

Este límite se aplica a los grupos económicos y tiende a evitar que empresas que cuenten con una liberación en el IVA, creen figuras, a través de una empresa exportadora, que les permita recuperar un impuesto que nunca ha sido ingresado al fisco.

En tal sentido, en el caso en que opere la vinculación económica entre la empresa promovida (proveedora) y la empresa exportadora, la ley limita el monto de crédito fiscal susceptible de ser recuperado por la empresa exportadora a aquel que le hubiere correspondido a la empresa con beneficio promocional si hubiese efectuado las exportaciones por su cuenta.

Pero si no hay vinculación económica entre la proveedora beneficiada y la exportadora, para el recupero del crédito fiscal vinculado a exportaciones solamente operará el primer límite (es decir, el que resulte de aplicar la alícuota general vigente a las operaciones de exportación).

Vinculación económica

En orden de dilucidar qué se entiende por vinculación económica, el artículo 76 del DR establece una serie de presunciones iuris et de iure (es decir, sin admitir prueba en contrario) de vinculación entre el beneficiario y el exportador, en razón del origen de sus capitales, de la dirección efectiva del negocio, reparto de utilidades o de cualquier otra circunstancia que indique la existencia de un grupo económico.

Asimismo, también presume iuris tantum (admitiendo prueba en contrario) la existencia de vinculación, cuando la totalidad de las operaciones del beneficiario o determinada categoría de ella sea absorbida por el exportador o cuando la totalidad de las compras del exportador o determinada categoría de ella sean efectuadas al beneficiario.

H. Impuesto facturado. Afectación directa

Ahora veremos el tratamiento que establece la reglamentación en lo que respecta a la forma de "apropiar" el impuesto facturado susceptible de ser recuperado por estar vinculado con operaciones de exportación.

Primero nos encontramos con lo que la resolución define como créditos fiscales de asignación directa, que son aquellos provenientes de insumos que se incorporan físicamente al producto exportado y/o de servicios, en los cuales pueda determinarse en forma fehaciente, que su utilización efectiva se encuentra estrictamente vinculada con la producción de bienes y/o servicios exportados.

Llevándolo a la práctica, la identificación exacta del crédito fiscal que contiene cada insumo que ha sido incorporado al producto exportado es de muy difícil aplicación, dependiendo en sí del tipo de proceso productivo con que cuente el exportador.

Por lo tanto, cabría considerar dos tipos de procesos productivos, los cuáles tendrán un mecanismo de afectación diferente.

1. Imputación de los créditos fiscales con afectación directa (con incorporación física) para exportadores cuyo sistema de producción es discontinuo o por órdenes de trabajo

Dentro de esta categorización encontraríamos a aquellos exportadores que producen un gran número de bienes o servicios diferentes y generalmente "a pedido".

Para este tipo de exportador, la asignación "Directa" resulta ser más precisa, por cuanto no cuenta con gran complejidad la identificación de aquellos insumos incorporados al bien exportado.

Ello, por cuanto la relación existente entre el crédito fiscal (contenido en los insumos utilizados) con aquellos productos exportados estaría dada por los códigos de órdenes de trabajo utilizadas para la fabricación de estos últimos. A partir de los citados códigos, se podrá arribar al informe de recepción de materiales, con el cual finalmente, será factible identificar las facturas asociadas al mismo y el crédito fiscal correspondiente a los insumos consumidos en el proceso de fabricación.

2. Imputación de los créditos fiscales con afectación directa (con incorporación física) para exportadores con procesos de producción en línea y continuos

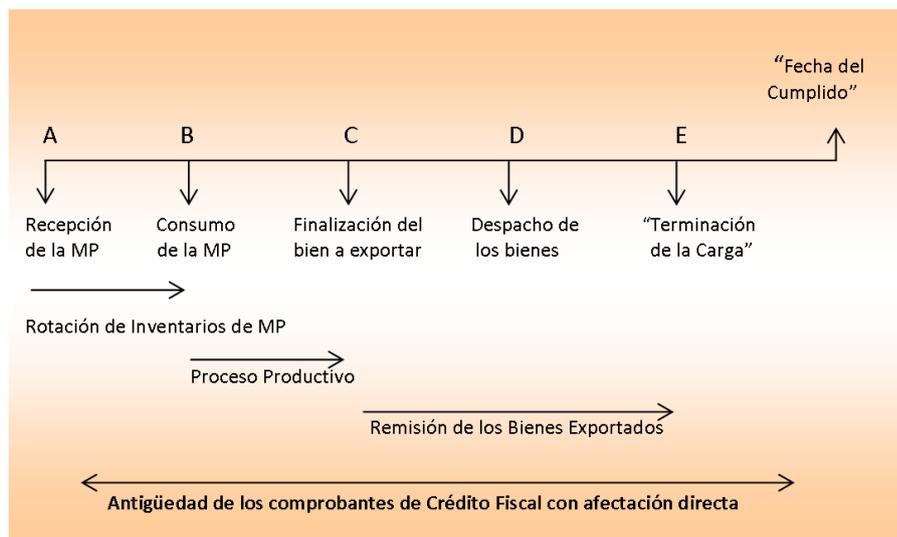
Dentro de esta otra clasificación nos encontramos con aquellos exportadores que fabrican grandes volúmenes de productos uniformes.

Atento a que el proceso de producción se descompone en una serie de tareas secuenciales y uniformes, con insumos comunes a distintos tipos de bienes y que son "fungibles" entre sí, resulta más dificultoso identificar en forma exacta cuáles han sido los insumos que se han destinado a la producción de los bienes exportados informados en la solicitud de recupero.¹⁵

Por tal motivo, a efectos de determinar el período de antigüedad de las facturas a apropiar resulta indispensable estimar el tiempo que se incurre en cada tarea del ciclo productivo, incluyendo en esta estimación el tiempo que transcurre desde que la materia prima es recepcionada hasta que es consumida (lo que denominaremos rotación de inventarios de Materia Prima – MP).

En tal sentido, la asignación de los créditos fiscales se efectuará considerando los tiempos señalados más arriba; y la antigüedad (en promedio) de las facturas susceptibles de ser apropiadas estará dada por la sumatoria del tiempo que se incurre en cada proceso más el tiempo de rotación de inventario y el de remisión de los bienes hasta la efectiva fecha de carga de éstos en la aduana. Esto se ilustra en el siguiente gráfico:

Gráfico 1
Asignación de créditos fiscales



Fuente: VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, **op. cit.**, pág. 71.

¹⁵ Fungible: Por ejemplo, para fabricar determinados bienes (ej: mesas y sillas de madera) hay componentes (ej: madera, pintura, etc.) que se usan tanto para las mesas como para las sillas y no son identificables unos de otros.

Así, la antigüedad promedio de las facturas cuyos créditos fiscales se piensa incluir en la solicitud de recupero, es aquella cuyo remito o parte de recepción tenga fecha estimativa próxima al momento A.

A modo de ejemplo, si una empresa cuyo proceso productivo dura aproximadamente 45 días, incluye en la solicitud facturas que poseen una antigüedad de 10 días contados desde la fecha de cumplimiento de embarque, indudablemente el crédito fiscal proveniente de esas facturas corresponde a productos cuya exportación es posterior a la fecha de cumplimiento de embarque considerada en la solicitud.

Ello así porque, técnicamente, si el proceso productivo dura 45 días, no es posible que el insumo se haya comprado diez días antes de que se exportara el bien, ya que se necesita al comienzo de la elaboración del producto exportado.

Esta situación ha sido tenida en cuenta por el fisco ya que introdujo un nuevo control con la RG 2000. El mismo consiste en observar aquellas facturas que posean una fecha posterior a la fecha que figura en el campo “cargado / despachado a plaza” que se encuentra al dorso del cumplimiento de embarque.

Anteriormente este control se limitaba a que las facturas incluidas en la solicitud no posean una fecha posterior a la última fecha de cumplimiento de embarque.

Coincidimos con la mayoría de la doctrina consultada, en que no obstante el control adoptado por la RG 2000, puede llegar a darse el caso en que si bien las facturas tengan una fecha posterior a la fecha que figura en el campo “cargado / despachado a plaza”, el insumo (correspondiente a esa factura) haya sido recepcionado con anterioridad, situación que deberá demostrarse (por ejemplo con remitos, órdenes de recepción, etc.) cuando el fisco, mediante requerimiento, observe los comprobantes señalados.

3. Imputación de los créditos fiscales con afectación directa de bienes y servicios sin incorporación física a los productos exportados

Dentro de esta categoría de créditos fiscales de afectación directa nos encontraremos con aquellos bienes y servicios que si bien no forman parte físicamente de los productos exportados es factible relacionarlos de manera fehaciente con estos en forma directa. Tal es el caso de los gastos vinculados exclusivamente con la exportación, tales como fletes, honorarios del despachante de aduana, honorarios del contador certificante, etc.

I. Impuesto facturado. Afectación indirecta

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

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

A los efectos de apropiar los créditos fiscales indirectos, la RG 2000 establece un procedimiento específico que consiste en la determinación de un coeficiente, el cual, multiplicado a la totalidad del crédito fiscal de afectación indirecta arrojará el IVA a computar en concepto de crédito fiscal indirecto.

La resolución establece que a los efectos del cálculo del coeficiente se dividirá 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.

Lo mencionado se resume en la siguiente fórmula: ¹⁶

$$\text{Coef. Ind.} = \frac{\sum \text{Valor.FOB.Exportaciones} - \sum \text{Valor.Insumos.Temporarios}}{\sum \text{Total.ventas.ML} + \sum \text{Valor.FOB.Exportaciones} - \sum \text{Valor.Insumos Temporarios}}$$

Donde:

*$\sum \text{Total.ventas.ML}$ = Total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde **el inicio del ejercicio hasta el período de la solicitud.***

*$\sum \text{Valor.FOB.Exportaciones}$ = Sumatoria del monto total de operaciones destinadas a exportación acumuladas desde **el inicio del ejercicio hasta el período de la solicitud.***

*$\sum \text{Valor.Insumo.Temporarios}$ = Sumatoria del monto correspondiente a insumos temporarios incluidos **en cada cumplido de embarque.***

El crédito fiscal indirecto informado en cada solicitud es una estimación que deberá ser ajustado con el coeficiente definitivo. Éste se determina en el último mes del ejercicio comercial o

¹⁶ *Ibíd.*, pág. 74.

año calendario (según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente).

1. Aplicación de coeficientes específicos

La aplicación de coeficientes específicos se encuentra regulada en el artículo 55 del DR que establece:

"NO será de aplicación el artículo 13 de la ley, en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación. Si este conocimiento se adquiriera en un ejercicio fiscal posterior al de la compra, importación, locación o prestación de servicios, en el mismo deberá practicarse el ajuste pertinente, conforme al procedimiento previsto en el tercer párrafo del citado artículo 13."

A efecto de la aplicación de estos coeficientes se deberá probar fehacientemente que los insumos utilizados se relacionan de forma "específica" con los bienes exportados.

Asimismo, en lo que respecta a la posibilidad de aplicar esta metodología de apropiación del crédito fiscal, la misma no es optativa sino que en primera medida se debe tratar de asignar el crédito fiscal en forma específica y en caso de no ser posible se debe aplicar un prorrateo general. Dicho criterio es sustentado por el fisco en el dictamen 171/1994.

A modo de ejemplo supongamos que una empresa vendedora de dulces posee una planta productiva que está afectada en un 80% a las exportaciones y el 20% restante está destinado al mercado interno.

A su vez revende en el mercado interno productos que importa o adquiere en el mercado local.

Si determináramos el coeficiente de apropiación indirecto "genérico" tendríamos el siguiente coeficiente: ¹⁷

$$\text{Coef. Ind.} = \frac{\sum \text{Valor.FOB.Exportaciones} - \sum \text{valor.Insumos.Temporarios}}{\sum \text{Total.ventas.ML} + \sum \text{Valor.FOB.Exportaciones} - \sum \text{valor.Insumos}}$$

¹⁷ *Ibíd.*, pág. 76.

En donde Total.ventas.ML (que es el total de ventas en el mercado local) está compuesto por el 20% de la actividad de fabricación y el total de las operaciones de reventa.

Asimismo, si determináramos un coeficiente específico para apropiar sólo los créditos fiscales indirectos (ej.: energía eléctrica de la planta fabril) vinculados con el proceso de producción tendríamos este coeficiente: ¹⁸

$$\text{Coef. Ind.} = \frac{\sum \text{Valor.FOB.Exportaciones} - \sum \text{Valor.Insumos.Temporarios}}{\sum \text{Total.ventas.Fab.ML} + \sum \text{Valor.FOB.Exportaciones} - \sum \text{Valor.Insumos Temporarios}}$$

Donde la única variante respecto de la fórmula anterior es que el Total.ventas.Fab.ML sólo contempla la venta de aquellos productos fabricados en la planta y no los productos de reventa."

Continuando con nuestro análisis, si el exportador determinara el crédito fiscal de atribución indirecta aplicando el coeficiente "general" de prorrateo se estaría afectando el crédito fiscal indirecto a las operaciones de exportación en una menor proporción, por cuanto existen ciertos gastos indirectos de fabricación (por ejemplo, insumos consumidos en la planta, etc.), que se deben determinar mediante la aplicación del coeficiente "específico" (el cual es superior al coeficiente general en el caso del ejemplo mencionado).

Cabe mencionar que el fisco entiende que dichos créditos fiscales se relacionan a las exportaciones en forma "directa" debiéndose informar como tales en las correspondientes solicitudes. Dicha opinión quedó manifiesta en una opinión de la Comisión de Enlace AFIP DGI/CPCECABA del 19/09/2007.

2. Créditos fiscales derivados de importaciones de servicios

Una cuestión que ha planteado ciertas dudas es la referente a la procedencia de ingresar el IVA por importación de servicios, cuando esas prestaciones están destinadas –parcial o totalmente- a operaciones de exportación. A modo de ejemplo podemos citar los intereses por la financiación para la compra de maquinarias que se utilizarán en la elaboración de productos que se venderán tanto en el mercado interno como externo.

Para el caso en que las importaciones de servicios se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas y no gravadas, y su apropiación a una u otras no fuera posible; existen opiniones en favor de ingresar el IVA por el total de la transacción y opiniones en favor de ingresar la proporción correspondiente a las operaciones gravadas.

¹⁸ *Ibidem*, pág. 77.

En el dictamen DAT 99/2002 se trata este tema y a continuación compartiremos las conclusiones sustentadas por el citado dictamen.

La postura del fisco apunta a que para el caso de IVA por importación de servicios que se vincule de manera indeterminada con operaciones gravadas y exportaciones, el impuesto debería ingresarse únicamente en la proporción de operaciones gravadas respecto del total.

Bajo esta hipótesis no sería recuperable el IVA por importaciones de servicios, ya que el mismo no debería ser ingresado y, por ende, en caso que se ingresara la proporción atribuible a exportaciones se trataría de un pago sin causa por lo que corresponde pedir su devolución vía acción de repetición.

El dictamen no menciona el concepto de gravadas a tasa cero, sino que las considera literalmente como exentas. En cuanto a tal método de interpretación de la ley, coincidimos con Gabriel Vecchio y Enrique Pelle en que no sería el más adecuado, ya que se basa en términos que no siempre son representativos de la intención del legislador.

3. Bienes de uso

Tal como mencionamos oportunamente, una de las excepciones con respecto a la "exclusión de encuadrar la presentación de las solicitudes dentro del régimen general en función de la antigüedad de los comprobantes" son aquellas facturas cuyo IVA facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso.

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

La RG 2000 prevé que "el impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones a que se refiere la presente resolución general, realizadas en el período y hasta la concurrencia del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley del gravamen". Por lo cual se desprende que, para que el crédito fiscal proveniente de inversiones en bienes de uso sea computable, se tienen que dar concurrentemente tres situaciones:

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

Un punto importante para destacar es el relacionado a la habilitación o puesta en marcha de dichos bienes, ya que la comprobación de tal situación excede la competencia del contador certificante, pues es una cuestión de naturaleza eminentemente técnica e industrial.

Una posible solución para poder contar con un respaldo acerca de la puesta en marcha de estos bienes de uso es requerir a la empresa exportadora una carta de la gerencia en donde el personal competente manifieste que los bienes de uso que nos ocupan se encuentran puestos en marcha y afectados a la fabricación de productos destinados al mercado externo.

En lo que respecta a la apropiación del crédito fiscal vinculado con adquisiciones de bienes de uso, el mismo sería en principio de naturaleza indirecta, tal como opinó el fisco en el dictamen 58/2002.

A pesar de ello, debería tenerse en cuenta cuál sería el grado de vinculación de estos bienes con los productos exportados. Así, para la apropiación de los créditos fiscales generados por los mismos podría ser aplicable el coeficiente específico.

De aplicar este mecanismo de asignación se deberá informar a dichos créditos fiscales como "directos".

4. Ajuste anual

Respecto de la determinación del crédito fiscal "indirecto", el coeficiente de relación que se calcule para cada mes en que se interponga una solicitud debería (a efectos de minimizar las distorsiones con relación al coeficiente final o definitivo) acumular los valores de operaciones gravadas, no gravadas y exentas de los meses anteriores (desde el inicio del ejercicio comercial) siendo una estimación del coeficiente definitivo, ya que este último será aquel que acumule todas las operaciones del año fiscal o del año calendario para aquellos exportadores que no lleven anotaciones y no practiquen balances comerciales.

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

"El mecanismo de cálculo del ajuste anual consiste en determinar la diferencia que surge entre el coeficiente del último mes respecto de cada uno de los coeficiente de meses anteriores. El

monto del ajuste resultará de: la sumatoria de cada una de las diferencias multiplicadas por el crédito fiscal de atribución indirecta imputado en cada recupero. Fórmula: ¹⁹

$$\text{Ajuste anual} = \sum_{(n = 1)}^{11} [(\text{Coef.}_{12} - \text{Coef}_{12-n}) \times \text{CF.indirecto}_{12-n}]$$

La RG 2000 especifica que, en el caso de que no se efectúe una solicitud en el último mes del ejercicio comercial y se determinase por aplicación del mecanismo de ajuste un exceso en el crédito solicitado (es decir, se recuperó más de lo que se debía), esa diferencia deberá reintegrarse al vencimiento de la Declaración Jurada del IVA correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial.

Sin embargo, la norma no aclara cómo proceder en el caso inverso, es decir, que a raíz del ajuste anual se concluya que el crédito indirecto solicitado fue en defecto (a favor del exportador) pero teniendo en cuenta que en el último mes del ejercicio comercial (en el cual se efectúa el ajuste) no se interpuso solicitud de recupero..

Frente a esta situación, la respuesta extraoficial de la AFIP consistió en que, el exportador tendrá tiempo para incluir el ajuste anual hasta el vencimiento de la Declaración Jurada del IVA correspondiente al “segundo” período fiscal posterior al mes de cierre del ejercicio.

¹⁹ *Ibíd.*, pág 86.

Capítulo VI

Operaciones de exportación y en el mercado interno: imputación del impuesto facturado

Ambos tipos de exportadores (puros e impuros) deben discriminar en la declaración jurada de IVA el impuesto que les ha sido facturado –es decir el crédito fiscal- que se encuentra relacionado con operaciones en el mercado local y aquel que se encuentra relacionado con operaciones en el mercado de exportación.

Para el caso de los exportadores puros esta tarea no requiere mayores inconvenientes, situación que no es tal para los exportadores impuros que venden en el exterior y en el mercado local.

Por otra parte, para el caso en que el exportador decida comenzar el trámite de acreditación, devolución o transferencia y ocurra que sus declaraciones juradas no contienen discriminado el crédito fiscal vinculado con exportaciones respecto de los restantes créditos fiscales, a los efectos de presentar la solicitud, deberá rectificar las declaraciones juradas de IVA desde el período fiscal de la solicitud (como mínimo) discriminando el crédito fiscal vinculado con exportaciones respecto de los restantes créditos fiscales.

A. Método de imputación de los créditos fiscales vinculados con exportaciones en la declaración jurada de IVA

El programa aplicativo correspondiente al IVA prevé dos procedimientos a los efectos de efectuar la imputación del impuesto que le ha sido facturado al exportador por bienes, servicios y locaciones que se destinen efectivamente a la producción de bienes y/o servicios destinados al mercado de exportación.

En primer lugar, a los efectos de habilitar el módulo exportador, deberá activar el régimen en la pantalla inicial del aplicativo.

Luego el exportador deberá proceder a consignar los datos requeridos por el módulo exportador. Cuando se le requiera el "Método de atribución del crédito fiscal", el exportador debe

informar qué método utilizó a los efectos de atribuir el crédito fiscal; en esa instancia se encontrará con el campo "SÍ" que corresponde al "Método del perfeccionamiento" y con el campo "NO" que corresponde al "Método de las compras".

1. Método de las compras

Este método consiste en atribuir el impuesto facturado vinculado con exportaciones en el período fiscal en el cual se realizó la compra, cuando al momento de adquirir bienes, contratar servicios o locaciones, las operaciones de exportación se encuentren concertadas o pueda determinarse fehacientemente que esas adquisiciones se destinarán a las mismas.

En teoría este método podría ser utilizado por aquellas empresas cuyo sistema de producción es discontinuo o por órdenes de trabajo, ya que en este tipo de procesos podría ser factible conocer al momento de realizar la compra si dicho insumo estará destinado a la producción de bienes y/o servicios afectados a exportaciones, ya que a aquellos exportadores que cuenten con procesos de producción en línea y continuos les será sumamente difícil identificar, al momento de adquirir sus insumos, cuáles estarán destinados al mercado de exportación específicamente.

Como advierten Gabriel Vecchio y Enrique Pelle, llevar a cabo estrictamente este método es muy dificultoso, por lo cual, los exportadores suelen optar por realizar una estimación de las compras afectadas a exportaciones. La aceptación o no de utilizar una estimación dependerá de cada agencia del ente fiscalizador.

2. Método del perfeccionamiento de las exportaciones

Este método de atribución es aplicable en los casos en que, al momento de adquirir bienes, contratar servicios o locaciones, el exportador no pudiera identificar el impuesto que se vinculará con operaciones de exportación y con el mercado interno, por lo cual el responsable deberá atribuir el impuesto vinculado con exportaciones al momento de perfeccionarlas (independientemente del momento en que se presente la solicitud de recupero).

Por ejemplo, si en el período enero X7 se presentara la solicitud de recupero correspondiente a exportaciones perfeccionadas en el período agosto X6, en la declaración jurada de IVA del período agosto X6 se debería consignar el monto del impuesto cuya devolución se ha solicitado, el cual surge de la solicitud de reintegro interpuesta en enero X7.

Atento a que el monto a informar en la Declaración Jurada de IVA se determina en una fecha posterior a la fecha en que opera el vencimiento de la misma, dicha situación trae aparejada la obligación de rectificar las declaraciones juradas tanto de ese período fiscal como las

subsiguientes, por cuanto los saldos a favor de primer párrafo que se trasladan, se modifican con la atribución del impuesto facturado vinculado con exportaciones.

El hecho de que deben rectificarse las declaraciones juradas es el principal inconveniente que presenta este método.

B. Momento en que corresponde detraer o dar de baja el crédito fiscal solicitado en la declaración jurada de IVA

Respecto de los importes solicitados en recuperó, corresponderá que el exportador dé de baja el monto del impuesto solicitado (consignándolo dentro del campo "importe solicitado") en el período fiscal en que se presente la solicitud.

Respecto del importe a detraer, en el dictamen 85/1998 se concluyó que el monto del impuesto que corresponde detraer de la Declaración Jurada de IVA (del período en que se presenta la solicitud de recuperó) es el total del crédito vinculado con exportaciones, sin tener en cuenta a tal efecto el límite previsto en este último.

Los remanentes no utilizados, excluidos de la declaración mensual de IVA, se van trasladando a futuras solicitudes en un campo específico incluido en el formulario.

El criterio obliga al exportador a imputar estos saldos en forma exclusiva en solicitudes de recuperó que presente en el futuro. Mientras tanto, se le impide la eventual utilización directa de dichos saldos contra operaciones en el mercado interno que realice en períodos siguientes.

C. Tratamiento de las detracciones

Un punto que no se encuentra legislado es el tratamiento a aplicar a las detracciones que efectúe el juez administrativo.

Respecto de éstas cabe mencionar que si bien los créditos fiscales objeto de impugnación no serían susceptibles de ser solicitados en devolución y/o acreditación y/o transferencia, los mismos no pierden su naturaleza, pudiendo ser aplicados a futuros débitos fiscales generados por operaciones en el mercado interno.

El problema radica en que el momento en que se da de baja el crédito fiscal en la declaración jurada de IVA es anterior al momento en que el juez administrativo dicta la resolución en donde se informa las detracciones (crédito fiscal impugnado), motivo por el cual estas se

encuentran dadas de baja en la declaración jurada y no pueden ser utilizadas contra futuros débitos fiscales.

En tal sentido, se deberán reintegrar los citados créditos a la declaración jurada de IVA correspondiente al período fiscal en que se tenga conocimiento de las detracciones.

Ahora bien, como tal situación no se encuentra prevista en la normativa vigente, el exportador tendría la posibilidad de imputar dicho reintegro en el “crédito fiscal del período” o, en su caso, en el “crédito fiscal del primer párrafo del período anterior”. Ante esta posibilidad, es más adecuada la primera alternativa, por cuanto la segunda implica que el saldo a favor del período anterior no coincida con el saldo que se traslada.

D. Orden de prelación de consumos de saldos a favor en la declaración jurada de IVA

El orden de prelación de consumos de saldos a favor se encuentra establecido en el apartado B) del Anexo V de la RG 2000.

Del mismo se puede concluir que: si por las operaciones del período se registrara un débito fiscal en exceso al crédito fiscal (sólo el que corresponda al mercado local, es decir, una vez atribuido el crédito fiscal vinculado con exportaciones) se aplicará contra dicho exceso el saldo a favor de primer párrafo del período anterior. Si este no fuera suficiente, se aplicará contra el remanente el saldo de libre disponibilidad; si aun así resultare un saldo a pagar, este se compensará con el saldo a favor vinculado con exportaciones que posea el responsable hasta agotar el mismo y, de corresponder, deberá cancelar la diferencia.

E. Facturas o documentos equivalentes

De manera obvia, los créditos fiscales susceptibles de ser reintegrados deben cumplir con las condiciones generales establecidas en la ley.

Entonces a los efectos de computar el crédito fiscal facturado, se deberán observar:

- Normas comunes a todos los créditos fiscales establecidos en la normativa de la ley de IVA.
- Normas comunes de facturación y registración.
- Requisitos establecidos por la resolución general 2000.

F. Requisitos establecidos por la Resolución General 2000

En forma adicional a las obligaciones de registración, facturación y medios de pagos, la RG 2000 establece requisitos, a saber:

Deberá constar en el cuerpo de la factura original incluida en la solicitud los siguientes datos:

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

El cumplimiento de las comentadas disposiciones puede resultar engorroso cuando la cantidad de facturas involucradas es muy significativa. Por tal motivo, la norma prevé un procedimiento opcional por parte del exportador de utilizar un registro electrónico en donde consten los datos citados más arriba para cada solicitud presentada.

La norma establece que los datos contenidos en el registro deberán estar ordenados por proveedor y respecto de cada uno de ellos, por número de factura o documento equivalente.

Para la utilización del mencionado registro, el exportador deberá presentar una nota con un mes de antelación a la interposición de la solicitud en donde manifieste su intención del uso de esta opción, debiendo mantener esta alternativa como mínimo por el término de un año. En el caso de optar por desistir de la misma deberá presentar una nota comunicando tal decisión con un mes de antelación.

G. Obligación de ingreso del impuesto por parte del proveedor. Acreditación de la existencia de las operaciones. La opinión del fisco y la evolución de la jurisprudencia

Haciendo uso de sus facultades de verificación y fiscalización, y luego del dictado de la resolución que aprueba el pedido del contribuyente, el fisco ha objetado el cómputo del crédito fiscal incluido en la solicitud y cobrado por el exportador, sosteniendo diversos criterios, a saber:

- Incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del proveedor.
- Falta de localización del proveedor en su domicilio fiscal.
- Inexistencia de las operaciones generadoras de crédito fiscal para el exportador.
- Falta de perfeccionamiento del hecho imponible en cabeza del proveedor.

- Falta de ingreso del débito fiscal IVA por parte del proveedor del exportador

Recordemos que dentro de los requisitos para el cómputo del crédito fiscal, el artículo 12 de la ley del IVA dispone que deberá haberse perfeccionado el hecho imponible en la etapa anterior, esto es en cabeza del proveedor. En términos generales, dicho perfeccionamiento opera con la entrega del bien o su facturación (venta de bienes) o con la prestación del servicio o su facturación (prestaciones de servicios).

En la causa Luis Dreyfus, relacionada con los puntos comentados, la Cámara dio lugar a la impugnación del fisco sobre los créditos fiscales solicitados en recuperó, ya que no habían sido ingresados a sus arcas debido a que no se pudo verificar la existencia de las operaciones generadoras de los mismos.²⁰

En esta causa tuvo una importancia trascendental la evaluación de la prueba documental, ya que permitió concluir la inexistencia de las operaciones que habían sido impugnadas por el fisco.

En otro caso la Procuradora General de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha opinado sobre esta cuestión en la causa Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI).

En la misma, el fisco impugnó el crédito fiscal recuperado por Bildown basándose en los siguientes fundamentos:²¹

- Para que se genere el derecho a obtener el reintegro para el exportador, el débito fiscal debió haber sido ingresado por el proveedor del exportador. En este caso ante la falta de acreditación de que los proveedores hubieran declarado y pagado su débito fiscal por IVA, el exportador carecería del derecho pretendido, "puesto que no puede devolverse un tributo que no ha sido ingresado a las arcas públicas".
- Las facturas de los proveedores carecían de ciertos requisitos reglamentarios.

*"La Cámara concluyó que '...la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que [...] de la prueba rendida se desprende la autenticidad de las compras efectuadas', por lo que hizo lugar a la demanda del contribuyente ordenando el reintegro del IVA correspondiente".*²²

²⁰ Causa Luis Dreyfus.

²¹ Causa Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI).

²² VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, **op. cit.**, pág. 106.

Ante esta sentencia el fisco apela y toma participación la procuradora de la CSJN, quien señaló que su opinión sólo se referiría a la aplicación de las leyes involucradas en el recupero dado que la existencia de las operaciones entre Bildown S.A. y sus proveedores había quedado demostrada, ya que la prueba ofrecida por el contribuyente no fue cuestionada por la AFIP.

Sostuvo la funcionaria que no hay en la ley de IVA normas que condicionen el reintegro del IVA al hecho de que los proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. Por lo que ratificó la postura de la Cámara.

Se puede concluir entonces, que los conceptos anteriormente expuestos, si bien no son definitivos, resultan muy relevantes para todas las empresas relacionadas con el comercio internacional , ya que dan a conocer importantes elementos de respaldo para los exportadores en aras de sustentar la legitimidad de los créditos fiscales incluidos en sus solicitudes de recupero.

Conclusiones

En conclusión, a los fines de que los pequeños exportadores comprendan los efectos del IVA en el comercio exterior y se encuentren en condiciones de recuperar el crédito fiscal vinculado a exportaciones, es fundamental que conozcan los siguientes aspectos:

- ✓ Las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, esto quiere decir que están exentas y que el crédito fiscal por bienes o servicios vinculados a las mismas puede ser recuperado.
- ✓ Los exportadores puros podrán solicitar el reintegro de la totalidad del impuesto que les sea facturado en el mercado interno, mientras que los exportadores impuros podrán solicitar solamente la parte que no sea absorbida en el mercado local y que genere saldo a favor.
- ✓ El procedimiento de recupero se encuentra establecido en la RG 2000 y está basado en un único régimen fundado en el cumplimiento de requisitos formales. Sin embargo también prevé un tratamiento en el cuál el reintegro está subordinado a la intervención y fiscalización previa del organismo fiscal. Los exportadores que deberán proceder a través de este último régimen son los que verifiquen algunas de las causales de exclusión.
- ✓ La RG 2000 contempla un régimen simplificado para las pequeñas y medianas empresas que cumplan con ciertas condiciones. Esta última alternativa presenta la ventaja de que las solicitudes tramitan bajo un régimen sin fiscalización previa y que no corresponde efectuar tareas de auditoría sobre proveedores. La principal desventaja es que la tramitación de la solicitud implicará la aceptación de la denegatoria.

Bibliografía

- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **DAT 42/98**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **DAT 58/02**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **DAT 99/02**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **DAT 171/94**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **DAT 85/98**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Nota externa 2/03**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **R.G. 1908/05**.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **R.G. 2000/06**.
- ARGENTINA, CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL, Causa Louis Dreyfus, sala II.
- ARGENTINA, **Ley 23.349/86, Impuesto al Valor Agregado** (t.o. 1997 y modificaciones).
- ARGENTINA, **Ley 25.063/98, impuesto a la ganancia mínima presunta**.
- ARGENTINA, **Ley 25.865/04, modificatoria de la ley del impuesto al valor agregado**.
- ARGENTINA, PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN, Causa Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI), s/ordinario, b.841, 1.XLVI, (04/05/2011).
- BIBILONI, Mario, **Introducción a los aspectos básicos de los tributos a las operaciones de comercio exterior**, disponible en www.econ.uba.ar/www/.../plan97/.../Bibiloni.Comercio%20Exterior.doc.
- CÁCERES, Alberto y DREILING, Paola, **El Impuesto al Valor Agregado**, La Ley (Buenos Aires, 2004), 880 págs.
- ENRICO, Federico A. y RODRIGUEZ USÉ, Guillermo, **Análisis del impuesto al valor agregado**, La Ley (Buenos Aires, 2005), 734 págs.
- FENOCHIETTO, Ricardo, **El impuesto al valor agregado**, La Ley (Buenos Aires, 2007), 1280 págs.
- MARCHEVSKY, Rubén A., **Impuesto al valor agregado. Análisis Integral**, 2ª ed. ampliada y actualizada, Macchi (Buenos Aires, 2006), 1102 págs.
- OKLANDER, Juan, **Ley del impuesto al valor agregado comentada**, 2ª ed. ampliada y actualizada, La Ley (Buenos Aires, 2009).
- PARADA, Ricardo y [otros], **Impuesto al valor agregado, explicado y comentado**, Colección Universitaria, 6ª ed., Errepar (Buenos Aires, 2013).
- POSSAMAI de MÉNDEZ CASARIEGO, María, **Trabajo de Investigación. Orientaciones y Lineamientos para su presentación** (Mendoza, 2013), 40 págs.

RAMOGNINO, RAFAEL, **Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/2003**, en Periódico Económico Tributario, (octubre 2003).

ROLANDO, Félix, **Reintegro del IVA correspondiente a operaciones de exportación y asimilables. Nueva reglamentación**, Impuestos 2006-7.

FISCHER, Stanley, DORNBUSCH Rudiger y SCHMALENSEE Richard, **Economía**, 2ª ed., McGraw-Hill (Massachusetts 1993), 1005 págs.

VECCHIO, Gabriel y PELLE, Enrique, **Reintegro del IVA por exportaciones**, Errepar (Buenos Aires, 2012), 462 págs.

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, octubre de 2013

Sebastián Leonardo Becker

Reg. 25.624



Valentina Bertona Morcos

Reg. 25.630



Kevin Wiederhold

Reg. 25.930

