



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE GRADUADOS

Especialización en Tributación

# Reintegro del I.V.A. por exportaciones de propia producción.

**Autor:** Revello Romina

**Tutor:** Marcelo Rittatore

Córdoba, 1 de Agosto del 2016





Reintegro del I.V.A. por exportaciones de propia producción por Revello Romina se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

## ÍNDICE

### **CAPÍTULO I**

I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	1
III. ANTECEDENTES NORMATIVOS .....	2

### **CAPÍTULO II**

I. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	5
II. DEFINICIONES BÁSICAS y ARTÍCULO 43 DE LA LEY DE I.V.A.....	5
III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7

### **CAPÍTULO III**

I. RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 2000 .....	10
II. TÍTULO I.....	10
III. REGIMENES .....	13

### **CAPÍTULO IV**

I. CARACTERÍSTICAS DE LA EMPRESA BAJO ESTUDIO.....	16
--	----

### **CAPÍTULO V**

I. MÉTODO DIRECTO.....	18
A. DESCRIPCIÓN .....	18
B. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE PRODUCCIÓN.....	18
C. ETAPAS DEL PROCESO PRODUCTIVO .....	23
D. OBTENCIÓN DE RESULTADOS.....	24
E. SECADO Y ZARANDEO .....	26
F. GASTOS DIRECTOS .....	28
G. GASTOS INDIRECTOS.....	29
H. RESUMEN.....	32
II. MÉTODO INDIRECTO.....	33
A. DESCRIPCIÓN .....	33
B. MATERIA PRIMA .....	34
C. GASTOS DIRECTOS .....	34
D. GASTOS INDIRECTOS.....	34

E. COEFICIENTES ESPECIALES.....	36
F. TRATAMIENTO ESPECIAL PARA LABORES.....	38
G. RESUMEN.....	40

## CAPÍTULO VI

I. PROGRAMA APLICATIVO PARA SOLICITAR EL BENEFICIO .....	41
II. PRESENTACIÓN DEL ARCHIVO GENERADO POR EL APLICATIVO.....	45
III. DOCUMENTACIÓN PERTINENTE PARA LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DEL REINTEGRO .....	46
IV. CARACTERÍSTICAS DEL BENEFICIO, PLAZOS Y MODIFICACIONES.....	46
A. PRESENTACIONES INCOMPLETAS .....	47
B. PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES RECTIFICATIVAS .....	47
C. COMUNICACIÓN DE PAGO. AUTORIZACIÓN DE ACREDITACIÓN Y TRANSFERENCIA.....	48
D. DESISTIMIENTO DE LA SOLICITUD.....	49
E. RECURSO CONTRA RESOLUCIONES DE A.F.I.P.....	49
V. EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL PROCEDIMIENTO Y SU RESPONSABILIDAD.....	51
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	64
BIBLIOGRAFÍA.....	67
ANEXOS.....	68

## **CAPÍTULO I:**

### **I. INTRODUCCIÓN**

Debido a la carga tributaria que actualmente experimentan los contribuyentes argentinos y los significativos saldos técnicos acumulados se hace imperiosa la necesidad de las empresas exportadoras de recuperar los créditos incurridos.

El Art. 43 de la Ley de I.V.A (Impuesto al valor agregado) otorga la posibilidad a los exportadores de utilizar esos créditos fiscales para pagar otros impuestos, transferirlos a terceros, o bien solicitar devolución. En el caso de los agentes de retención pueden utilizarse esos saldos para compensar retenciones de IVA practicadas, es decir, en lugar de depositar los importes retenidos cada quincena o mensualmente como establecen las reglamentaciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), se presenta un formulario de compensación (F.798) contra futuros créditos a solicitar, cuya presentación deberá materializarse en el mismo período en el cual se devengará el Si.Co.Re. (Sistema de control de retenciones). Una vez presentada la solicitud mensual el remanente podrá utilizarse contra anticipos o impuestos a las ganancias futuros, multas, intereses resarcitorios, entre otros.

En síntesis, estos créditos fiscales acumulados susceptibles de recuperación constituyen una fuente de financiación para las empresas dedicadas a la exportación. Aunque de mayor importancia para las pequeñas empresas exportadoras ya que les permite competir en mercados internacionales y recuperar parte del costo de producción.

### **II. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En el comercio internacional para evitar la superposición de impuestos que recaen sobre los bienes y servicios -en relación al país que debe percibir el tributo- existen dos principios tributarios básicos:

- 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 va a consumir, a la misma tasa que los productos nacionales. Se reconoce potestad tributaria al país importador.

- Principio de país de origen: el país productor o exportador es quien grava los conceptos exportados, sin importar si el destino final de los mismos sea para consumo interno o exportación el impuesto forma parte del precio, eximiéndose de tributos en donde se importan. Aquí la potestad tributaria se retiene en el país de origen de los bienes.

Este sistema surge del Acuerdo Internacional del GATT<sup>1</sup> del que nuestro país es integrante y adopta el “principio de país de destino”, por lo tanto, deberá abstenerse de toda discriminación, en materia de impuestos indirectos sobre el consumo, entre mercancías nacionales y extranjeras. De esta manera, las exportaciones están exentas, las importaciones de bienes y servicios se gravan a la misma tasa que los bienes y servicios nacionales para evitar un trato discriminatorio en razón del origen de los mismos, y se establece la posibilidad de recuperar los créditos pagados empleados en las producciones exportables.

La doctrina ha escogido, mayoritariamente, el principio de imposición en el país de destino por motivos de equidad. Cuando se adopta el pago de los impuestos en el país de origen y no son reintegrados por este, forman parte del costo de los bienes y existe exportación de impuestos, generando desventajas al exportador debido al mayor precio de sus productos en comparación a países que adoptan el criterio de imposición en destino.

### **III. ANTECEDENTES NORMATIVOS**

Desde que se reglamentó el régimen de recupero de I.V.A. por exportaciones en Argentina, se pueden enumerar diversas normas:

- Art. 43 de la Ley de I.V.A. otorga la posibilidad de computar contra el impuesto que los exportadores adeuden por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinen a la exportación les hubiera sido facturado, y no hubiera sido utilizado por el responsable. Si la compensación fuese parcial, el resultado será acreditado contra otros impuestos, devuelto o transferido a favor de terceros responsables;
- RG (DGI) 3417 fue la norma de mayor importancia;
- RG (AFIP) 65, reunió en un mismo cuerpo normativo el recupero de créditos fiscales por exportaciones de bienes y operaciones análogas. Además otorgó amplias facultades

---

<sup>1</sup> GATT: General Agreement on Tariffs and Trade o acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio.

a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), como constituir garantías y, determinó un plazo de 180 días para la devolución ordinaria del impuesto y de 45 días para la devolución anticipada;

- RG (AFIP) 150, se reguló el régimen aplicado a las exportaciones realizada por cuenta de terceros, tanto en aspectos aduaneros como en lo relativo al recupero de IVA por estas operación;
- RG (AFIP) 616, incluyo en su cuerpo normativo las operaciones por cuenta de terceros;
- En el 2001 se publica el DECRETO 959 que agrega un artículo al 43 de la Ley de I.V.A. y exige para el reintegro de los créditos solo el cumplimiento de requisitos formales, no siendo de aplicación las facultades de verificación y fiscalización que posee AFIP. También se agregó la responsabilidad solidaria del exportador por el impuesto falsamente documentado y omitido de ingresar, hasta el monto solicitado y en la medida que los deudores no acrediten el pago. Las solicitudes debían ser acompañadas por informe certificado de contador público independiente, sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado y solicitado;
- La resolución 18 del CPCECABA (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) del 2002, contiene las pautas de control y procedimientos realizados sobre saldos del IVA recuperables;
- RG (AFIP) 1351 vigente desde enero del 2003, deja sin efecto los regímenes ordinario y de pago anticipado, y la constitución de garantías requeridas por el segundo de ellos. Así la nueva modalidad consistió en cumplir con: las normas de facturación, registración y pago; actuación como agente de retención de I.V.A., información e ingreso de las mismas; consultas informáticas sobre proveedores; y presentación de un informe de contador público independiente.
- Finalmente **RG (AFIP) 2000** sistematizó el tramite e incorporó el recupero de crédito fiscal vinculado a exportaciones de servicios;
- RG (AFIP) 3397 del 2012, introduce nuevas restricciones al trámite: quienes posean deudas liquidas y exigibles en materia impositiva, previsional y/o aduanera al

momento de presentar la solicitud, quedará encuadrada en Título IV de la RG N° 2000, trámite éste que no tiene asignado un plazo de resolución.

- RG (AFIP) 3577 del 2014 establece una percepción de ganancias en la fuente a aquellas operaciones denominadas de “triangulación”, definidas así por materializarse con países de destino de la mercadería “no colaboradores” (paraísos fiscales: hace referencia a países que poseen secreto fiscal y no intercambian información con otras administraciones tributarias). Quedan sujetas a procesos de verificación según artículo 6.
- RG (AFIP) 3867 del 2016 dejó sin efecto el artículo 6 de la RG 3577, y por tanto ya no quedan sujetos a verificación aquellos sujetos percibidos en fuentes por operaciones de triangulación.

## **CAPÍTULO II:**

### **I. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

A través de la investigación que se propone se pretende arribar a una metodología de trabajo al momento de recuperar I.V.A. por operaciones de exportación, en contribuyentes con ciertas características que conllevan un amplio trabajo de identificación de gastos y amparo normativo de la labor. Se persigue la recuperación de créditos acumulados incluso cuando la mayor parte de la materia prima proviene de propia producción y los saldos recuperables se encuentran ligados a ella.

El objetivo principal es: establecer un procedimiento de trabajo de recuperación de créditos fiscales, siguiendo los parámetros generales incluidos en la RG 2000 de AFIP y amparados en el artículo 43 de la Ley de I.V.A., en empresas acopiadoras de productos agrícolas que obtienen de su propia producción la materia prima empleada en la elaboración de productos exportables. A su vez, hace referencia a empresas que se dedican al comercio al por mayor de insumos agrícolas -parte de ellos empleados a producción propia- también recuperables en justa proporción.

Es importante destacar objetivos secundarios, como: la correcta distinción entre gastos relacionados directa e indirectamente con la exportación, la determinación de coeficientes aplicables en el procedimiento propuesto, y la recopilación de normativa y antecedentes que permitan defender al contribuyente la pretensión de recuperar créditos en casos atípicos de exportadores impuros - créditos originados en tiempos distintos al de perfeccionamientos de la exportación-.

### **II. DEFINICIONES BÁSICAS y ARTÍCULO 43 DE LA LEY DE I.V.A.**

En el marco de la Ley del I.V.A. se entiende por **exportación** a la salida definitiva de mercaderías de un determinado país<sup>2</sup>. Si bien en términos aduaneros sólo se requiere la salida de productos de un territorio aduanero, utilizaremos la definición de la Ley del I.V.A., normativa en dónde se prevé el tratamiento del reintegro por operaciones vinculadas a la exportación.

---

<sup>2</sup> Artículo 41 del decreto reglamentario del Impuesto al Valor Agregado.

Las **exportaciones** se consideran **perfeccionadas** con el cumplimiento de embarque -fecha consignada en el campo CUMPLIDO, en la consulta que se realiza con clave fiscal en el servicio mis operaciones aduaneras-, siempre que los bienes salgan efectivamente del país -fecha consignada en el campo mercadería a BORDO/SALIDA-.

**Exportador** indica a cuenta de quién se realiza aquella exportación, ya sea a nombre propio o de un tercero<sup>3</sup>. Los exportadores pueden ser:

- **PUROS**, cuando solo realizan operaciones de exportación;
- **IMPUROS**, cuando además mantienen lazos comerciales con clientes en el país.

Ambos pueden solicitar **reintegro del I.V.A. por operaciones vinculadas con exportaciones**.

El **ARTÍCULO 43** establece:

“Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable...”

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o solo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos...o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables...hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto...”

El **ARTÍCULO 43.1** impone que: “Las solicitudes que efectúen los exportadores...deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación”

---

<sup>3</sup> Artículo 74 del decreto reglamentario del Impuesto al Valor Agregado

Con relación a los exportadores puros todo el crédito fiscal acumulado y originado en la elaboración de productos destinados a la venta y consumo definitivo será exportado, y por lo tanto, podrá solicitar el reintegro del I.V.A. en su totalidad. En cambio, los impuros tendrán gastos vinculados indirectamente con la exportación cuya recuperación se determinará a través de un coeficiente de créditos fiscales indirectos, solo recuperables en aquella proporción.

En teoría son las dos clases de exportadores que existen, pero en la práctica se revelan aspectos que agregan matices especiales a estas tipologías definidas, que son la base de esta investigación. Es el caso de exportadores impuros en donde la materia prima utilizada para la elaboración de productos exportados es provista de dos maneras: por compras directas a productores agropecuarios y por propia producción.

### **III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Los exportadores impuros abastecidos, en gran parte, por propia producción se enfrentan a diversos obstáculos a la hora de pedir reintegro de I.V.A. por exportaciones. En primer lugar, el mayor desafío que enfrentan es no contar con compras directas de materia prima, por lo tanto, deben partir de un rendimiento por hectárea trabajada y un costeo por concepto incluido en el producto para determinar fácilmente que créditos recuperar en proporción a los kilos exportados.

Luego deberán identificar que gastos incurridos se relacionan directamente con la exportación y cuáles de ellos lo hacen de manera indirecta. Para que un gasto se vincule directamente con la exportación debe ser necesario en ventas de mercado externo, sin el cual no podría concretarse la operación, por ejemplo: gastos de despachante de aduana, materia prima empleada (recuperable en su totalidad). Luego deberá determinar un coeficiente de gastos indirectos: consiste en prorratear un crédito imprescindible en la elaboración del producto en dos partes, ya que éste puede tener como destino definitivo el consumo en el país o en el exterior, por ejemplo: energía eléctrica, insumos varios, honorarios profesionales, y demás. (sólo recuperable en la proporción vinculado a la exportación).

Es típico que las empresas acopiadoras de productos agropecuarios reciban tanto granos de terceros como propios, y a su vez, los insumos empleados en las propias sementeras

también son requeridos y provistos a los productores de la zona, quienes más tarde quedan comprometidos a entregar al acopio el fruto de dichas cosechas.

Como otra metodología de recuperar créditos el exportador podrá determinar un segundo coeficiente que refleje que proporción de los créditos generados por compra de insumos se utiliza en la propia producción y cuánto son revendidos, los primeros son susceptibles de ser recuperados por relacionarse indirectamente con el producto exportado. La manera de conocer y respaldar cómo se utilizan los insumos agropecuarios es a través de controles de stock, implementados por el propio contribuyente a través de sistemas informáticos y la realización de movimientos diarios de las unidades que salen y entran a los depósitos. Luego se aplicará el coeficiente de gastos indirectos, para excluir todo crédito vinculado al mercado interno.

Es importante destacar que los créditos originados en insumos utilizados por el acopio en sus producciones pero aplicados a productos que no tienen como destino final la exportación para consumo no podrán ser recuperados. De esta manera, si la empresa obtiene tres productos (ej. maní, soja y maíz) de los cuales solo exporta uno de ellos (maní y derivados) todo el insumo aplicado a los productos no exportados (soja y maíz) no podrá ser recuperado, sino que dichos créditos compensaran el débito fiscal que surja de las operaciones de venta de mercado interno.

Además, en relación a la materia prima obtenida de la propia producción, existen labores contratadas a terceros responsables inscriptos en I.V.A., alcanzadas también por el tratamiento previsto en el artículo 43 de la Ley. Los aspectos a considerar son:

- 1- Las labores pueden haberse realizado sobre cultivos cuyo producto podrá ser exportado o no;
- 2- Las labores se ejecutan y facturan en un período de tiempo distinto al que se procesa el producto y vende;

En resumen, ante la ausencia de compras directas de materia prima los costos incurridos pueden recuperarse de dos maneras: de forma directa a través de un sistema de

costeo por hectárea y en proporción a los kilos exportados, o bien, indirectamente a través de coeficientes especiales y controles de stock que demuestren qué insumos son utilizados y cuáles revendidos, qué insumos son aplicados a productos exportables y cuáles no; pero por el ciclo productivo de los cultivos hace que el producto que se vende en la actualidad no está ligado directamente con las labores facturadas en ese mismo período de tiempo, sino que son créditos acumulados susceptible de recuperación por el método directo, cuya venta se perfeccionará más adelante cuando se obtenga el producto final.

## **CAPÍTULO III: RÉGIMEN GENERAL DE RECUPERO DE I.V.A.**

### **I. RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 2000**

Dicha resolución está dividida en cinco títulos y trece anexos, apuntaremos solo los aspectos relacionados con la investigación:

- Título I: contiene los requisitos formales para la interposición y cobro de las solicitudes.
- Título II: se refiere a la compensación de las retenciones y/o percepciones de I.V.A.
- Título III: contempla la normativa relativa a las solicitudes de exportadores por cuenta de terceros
- Título IV: trata sobre las solicitudes sujetas a fiscalización previa
- Título V: disposiciones generales.

Anexo I-II-III: elementos y requisitos formales a presentar con las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia.

Anexo IV: requisitos formales a cumplir, relacionados con normas de facturación, información y depósito de retenciones, motivos por los que se supera el límite del impuesto facturado, datos de los comprobantes solicitados, etc.

Anexo V: Impuesto facturado, su afectación mencionado por los art. 7 y 8 de la resolución.

### **II. TÍTULO I**

A-

Perfeccionamiento de las exportaciones: es condición fundamental, a efectos de imputar las exportaciones a un determinado período, atender a la fecha del cumplido de embarque consignada por el “guardia de aduana” en el campo de “mercadería a bordo/salida” del despacho de exportación. Además, debe tratarse de exportaciones a consumo, por lo cual las exportaciones en consignación se consideran perfeccionadas hasta no se registre la exportación definitiva. El envío de mercaderías a zonas francas tiene el carácter de exportaciones suspensivas, no pueden considerarse definitivas (Art. 3).

B-

Están excluidos del régimen las facturas o documentos equivalentes que tengan una antigüedad mayor a cuarenta y ocho meses calendario a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud, salvo que: se trate de adquisición de bienes de uso con antigüedad mayor; fueron incluidas en rectificativas en la medida que el plazo no fuese superado por la presentación original o rectificativa anterior; o cuando la suma de sus créditos fiscales vinculados fuese inferior al 5% del monto total vinculado, y el valor sea inferior a la suma de \$1.000 (Art. 4).

C- Impuesto facturado. Límite.

El artículo 43 de la Ley de I.V.A. en el segundo párrafo establece el primer límite, al aplicar la alícuota general sobre el valor FOB de las exportaciones. El tercer párrafo introduce el segundo límite, relacionado con la existencia de vinculación entre el exportador y proveedores beneficiados en el mercado interno con liberaciones en el impuesto al valor agregado, atado al monto que podría haber recuperado la empresa liberada y que transfiere al exportador (Art. 6).

D- Afectación directa e indirecta.

Los gastos vinculados además con operaciones de mercado interno (gastos indirectos) deberán recuperarse en la proporción atado a la exportación:

$$\text{COEF. IND.} = \frac{\sum \text{Valor FOB exportaciones} - \sum \text{Valor insumos temporarios}}{\sum \text{Total ventas ML} + \sum \text{Valor FOB exportaciones} - \sum \text{Valor insumos temporarios}}$$

El Fisco tomó la modalidad de observar aquellos comprobantes cuya fecha fuese posterior a la fecha de última carga de los permisos de embarque; situación que se puede subsanar, mediante remitos, cartas de porte...demostrando que el insumo se recibió con anterioridad (Art. 7).

El procedimiento obliga a efectuar un ajuste anual de las estimaciones efectuadas en cada una de las solicitudes mensuales de recupero presentadas correspondientes a un mismo ejercicio comercial o calendario, según corresponda. Debiendo aplicar el coeficiente de

relación correspondiente al último mes del citado ejercicio sobre la totalidad del impuesto vinculado indirectamente incluido en las solicitudes mensuales presentadas. Es posible que del ajuste anual surja una diferencia entre el impuesto vinculado indirectamente solicitado en las diferentes presentaciones mensuales realizadas, y el que surge de aplicar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio; esta diferencia, que podrá resultar a favor del fisco o del sujeto que solicita el reintegro, deberá ser exteriorizada en la solicitud interpuesta por el último mes del ejercicio en cuestión.

En caso de no interponerse una solicitud por el último mes del ejercicio en cuestión, por ejemplo, en razón de no haberse perfeccionado operaciones de exportación en dicho periodo, las sumas solicitadas en exceso que surjan de la aplicación del procedimiento de ajuste anual deberán ser ingresadas hasta la fecha de vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA de dicho periodo fiscal. No obstante, la norma no aclara como proceder en caso de que no se interpusiese una solicitud por el último mes del ejercicio, y del ajuste anual surgiera que se han solicitado sumas en defecto, es decir, que la diferencia se presente a favor del exportador o sujeto que interponga las solicitudes.

**E- Aplicación de coeficientes especiales: se deberá probar fehacientemente que los insumos utilizados se relacionan de forma específica con los bienes exportados.**

Dictamen 171/1994 concluye que el reglamentador no le acuerda a la norma carácter opcional...“en la medida en que pueda conocerse en qué proporción se destinan las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, no corresponde prorratear en función al monto de las mismas sino proceder a la apropiación que refleje de la mejor manera cómo se atribuyen los créditos a unas y otras”. De esta manera, si se puede conocer la proporción aplicable, ese valor puede convertirse en gasto directo.

**F- Formalidades (Art. 13):**

- Copia de la constancia de transmisión electrónica F.1016 (conocido como acuse de integridad): se obtiene una vez presentado el F.404, con clave fiscal y a través del servicio “Recupero de I.V.A. por exportaciones”.

- F. 404 generado por el aplicativo y firmado por Cr. Público independiente y contribuyente responsable.
- Un informe especial extendido por aquel Cr. Público independiente.

Podrá formalizarse una sola solicitud por mes de exportación, a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento, siempre que haya sido presentada la declaración jurada del I.V.A. correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento. Cuando la presentación se efectúe con posterioridad al primer mes inmediato siguiente al de perfeccionamiento de la exportación, también deberán hallarse cumplidas las presentaciones de las declaraciones juradas vencidas, inclusive la del mes anterior al de la interposición de la solicitud (Art. 19).

Una vez presentada la solicitud deberá informarse del detalle de incumplimientos de presentaciones de declaraciones juradas y/o de la existencia de deudas líquidas y exigibles, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad de la solicitud (Art. 16). La conformidad implicará el reconocimiento de dichas obligaciones; la disconformidad otorga 2 días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha de la constancia emitida por el detalle de incumplimientos, para realizar los recamos pertinentes (Art. 17).

Es importante destacar, que a los efectos del cálculo de los intereses a favor de los responsables, se considerará la fecha de presentación de la última rectificativa (Art. 20). Además, según el art. 33 y Anexo IX, las retenciones y/o percepciones efectuadas se compensarán solo contra los montos de las solicitudes de reintegro que se interpongan en el mismo período fiscal en que operó el vencimiento para efectuar el ingreso de las mismas.

### **III. REGIMENES**

La nueva normativa distingue las características, requisitos y condiciones según la actividad que origina el reintegro y la modalidad mediante la cual se opte y/o deba solicitar el mismo. Así se pueden distinguir: régimen general, régimen simplificado y régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

Al respecto es importante recordar que el régimen simplificado es un régimen abreviado al cual pueden acceder los exportadores de bienes y sujetos que realicen actividades de transporte internacional, en la medida en que interpongan solicitudes por sumas inferiores a determinados importes fijados al efecto por la AFIP. Bajo este régimen la procedencia de la solicitud es analizada mediante la utilización de medios informáticos que permiten verificar la verosimilitud, razonabilidad y veracidad de los comprobantes declarados. En función de ello, los proveedores generadores del IVA se clasifican en admitidos y no admitidos. No obstante, cabe aclarar que la presentación de la solicitud en los términos de este régimen implica la renuncia a toda acción o recurso contra las resoluciones que se dicten en su consecuencia.

Por otra parte, el régimen de reintegro sujeto a fiscalización es aquel en el cual quedan forzosamente comprendidas ciertas solicitudes de recupero en virtud de verse involucradas en algunas de las siguientes situaciones particulares:

- Denuncia penal del solicitante;
- Inclusión de comprobantes con una antigüedad superior a 48 meses contados a la fecha de la presentación;
- Comprobación (Durante una inspección) de la ilegitimidad o improcedencia de solicitudes presentadas;
- Desarrollo de alguna actividad que encuadre dentro del concepto de exportaciones de servicios, salvo el transporte internacional; y
- La presentación de solicitudes rectificativas sucesivas, en algunos casos.

Dentro de este régimen, la AFIP verifica la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado a los efectos de determinar la procedencia del reintegro del mismo. Asimismo, el juez administrativo no cuenta con un plazo determinado para emitir la comunicación de pago o denegar la solicitud, y el régimen no admite la posibilidad de cancelar deudas por aportes y contribuciones con destino al SIPA<sup>4</sup> con el monto de devolución y/o transferencia que sea autorizado.

---

<sup>4</sup> SIPA: Sistema integrado y provisional argentino.

Por último, como norma general los sujetos que soliciten el reintegro del IVA vinculado a las exportaciones quedaran incluidos en el régimen general, salvo que los solicitantes:

- Opten por el régimen simplificado: siempre que no revistan la calidad de agentes de retención del impuesto, cumplan con los requisitos de que la totalidad de las solicitudes interpuestas durante los últimos 12 meses inmediatos anteriores al de las presentaciones que no superen la suma de \$1.500.000, y que cada solicitud no supere la suma de \$125.000.
- Estén obligados a tramitar su pedido por el régimen de reintegro sujeto a fiscalización, en razón de: la falta de cumplimiento de algún requisito establecido para el régimen general; encuadrar en una causal de exclusión del régimen general; configurarse alguna situación especial mencionada en la norma, y/o ser exportadores de servicios.

A los fines de la interposición de una solicitud la norma establece las disposiciones comunes que se deberán cumplir en cualquier caso e independientemente de la modalidad de la solicitud.

## **CAPITULO IV: ANÁLISIS DE EMPRESAS CON PROPIA PRODUCCIÓN**

### **I. CARACTERISTICAS DE LA EMPRESA BAJO ESTUDIO**

La empresa bajo estudio es una empresa dedicada al acopio de cereales y oleaginosas, selección y elaboración de maní. Es exportadora de maní y sus derivados (aceite, expeler), con más de 40 años de trayectoria en la cadena alimenticia y con participación en los mercados externos más exigentes del mundo en cuanto a calidad y confiabilidad del producto. Así podemos destacar que las exportaciones están dispersas de la siguiente manera: América (25%), Asia (19%), Europa (48%), y otros (8%). El destino de los cereales y oleaginosas es el mercado interno, cuya comercialización se realiza a través de corredores y los clientes son en su mayoría empresas exportadoras.

Debido al revolucionario mercado impulsado por el fracaso de la cosecha de Brasil, dónde el 30% de la producción fue afectada por inundaciones, configura un escenario donde se estima que el maní de origen argentino tendrá alta recuperación en el precio de exportación. Respecto de la próxima campaña, con la impronta demostrada hasta aquí por el Gobierno Nacional actual, con medidas tendientes a favorecer y fortalecer la producción primaria, se proyecta mantener o mejorar la superficie sembrada, con la sola incertidumbre climática.

En los últimos años la actuante arrienda inmuebles, además de los propios, para trabajarlos por su cuenta y obtener la materia prima que luego transforma y exporta. Para ello incurre en gastos de labores, asesoramiento e insumos... todos estos conceptos generan créditos fiscales más tardes susceptibles de ser recuperados. Y en menor medida adquiere materia prima de los productores de la zona a quienes también provee de insumos. Es importante destacar que se trabajan alrededor de 20.000 hectáreas de maní, 12.000 hectáreas de soja y 8.000 de maíz, y por una cuestión estratégica de disminuir riesgos, ya sea por inundaciones, pedradas, vientos fuertes o plagas y pestes, están dispersas en toda la provincia de Córdoba. Aproximadamente la empresa logra generar un autoabastecimiento del 65% de la materia prima ingresada a la planta.

La actividad principal del exportador es la venta al por mayor de cereales y oleaginosas, y como actividades secundarias se pueden mencionar la venta al por mayor de

combustibles, semillas, agroquímicos; cultivos de oleaginosas, soja, maíz; servicios de transporte, almacenamiento, entre otros.

Actualmente la producción de maní no solo ha aumentado en sus rendimientos sino también en la calidad del mismo, por ello que la tendencia de la empresa es agregar valor al producto obtenido pensando en futuras inversiones en nuevas tecnologías como hornos de blanqueo e instalaciones para el secado, con el fin de incrementar la capacidad de producción.

## **CAPÍTULO V: PROPUESTAS METODOLÓGICAS AL CASO PRÁCTICO**

### **I. MÉTODO DIRECTO**

#### **A. DESCRIPCIÓN**

Consiste en recuperar créditos fiscales directamente relacionados con los kilos exportados -ante la falta de compra de materia prima- para ello será necesario sumar comprobantes que formen parte del costo de haber trabajado cierta cantidad de hectáreas que permitan cubrir aquella demanda. De esta manera, primero debemos conocer los permisos de embarque involucrados en la solicitud a presentar (una por mes) y determinar la cantidad de kilos de cada producto exportado (Ver anexo N° 1).

Al igual que todo trabajo de recupero de IVA por operaciones de exportación el primer paso es el análisis de los permisos de embarque: consiste en realizar la consulta de fecha de cumplimiento de cada permiso en la página de AFIP, a través del servicio con clave fiscal “Mis operaciones aduaneras”, indispensable porque determinará en qué período se pueden incluir dichos permisos y a partir de ellos determinar el primer límite fijado en la norma -valor FOB por alícuota general- (Ver anexo N° 2).

Una vez determinados los kilos que se exportaron de cada producto en el mes a solicitar será necesario buscar la materia prima, en nuestro caso como no se adquiere el producto terminado o se lo hace en una pequeña proporción con respecto a lo exportado y puesto que se trata de un proceso productivo, partiremos de un costo por hectárea trabajada en base a datos aportados por el equipo de ingenieros agrónomos con que cuenta la empresa, quienes están encargados de la primer etapa del proceso.

#### **B. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE PRODUCCIÓN**

Es trascendente mencionar que el alquiler de las tierras es el componente del costo de producción más significativo, aproximadamente un 40% del total y, siendo imposible recuperar importe alguno debido a que es un concepto no alcanzado por la Ley de I.V.A, el alquiler de inmuebles rurales.

El cultivo de maní -de donde se obtiene el aceite y el desperdicio, que se comercializa como expeler- tiene un proceso que comienza con la preparación de la tierra y adquisición de

la semilla, aunque esta suele obtenerse también de propia producción, en los meses de septiembre y octubre de cada año. A fines de octubre y principios de noviembre se contratan labores de siembra cuya etapa, dependiendo de las condiciones climáticas, se extiende hasta mediados de diciembre. Desde el nacimiento de la planta, floración, maduración y hasta la cosecha del producto el proceso siempre es supervisado por los profesionales del área quienes tendrán a su cargo las tareas de fertilizar y fumigar en caso de que surjan pestes o plagas que ataquen a las cosechas. A mediados de abril y hasta mediados de mayo se produce la trilla y recolección del maní, dónde la mano de obra también es contratada a terceros.

Hasta que el producto llega a la planta procesadora se incurren en diversos gastos susceptibles de recuperación, en la medida que se realicen con responsables inscriptos en el I.V.A.: una vez cosechado se debe trasladar el maní desde los campos a la empresa, en parte, estos viajes se cubren con una flota propia de camiones los cuales se proveen de combustible desde la misma empresa, generan gastos de seguros, mantenimiento y conservación de los bienes de uso, entre otros gastos...pero al mismo tiempo, en época de cosecha es tanta la demanda de fleteros en dónde es necesario contratar camiones de terceros que facturan dichos viajes; durante todo el ciclo productivo del cultivo se generan gastos de asesoramiento profesional, viáticos de los ingenieros agrónomos contratados, el combustible abastecido también por la empresa y consumido por las camionetas que se les facilitan debido a la cantidad de hectáreas que tienen a cargo, además de los correspondientes costos de seguros y mantenimiento de los vehículos.

Una vez ingresado el camión al establecimiento es pesado, se toman los datos de la carta de porte y desde ahí se emitirá el certificado de depósito si el grano es de terceros para que impacte en su cuenta granaría y más tarde extender el documento de compra -lo hace el acopio, aunque actúe como comprador- que se lo denomina liquidación primaria de granos; si el grano es de propia producción se toman los datos de la carta de porte y se mueven los stock que maneja el acopio como grano propio sin certificación ni liquidación porque no interviene terceros en esta transacción, e ingresan al proceso de elaboración.

Aquí se toma muestra de cada camión para revisar la humedad del grano y efectuar otros análisis pertinentes -AFLA, peróxido de carbono, cuerpos extraños, granos manchados, granos chuzos o improductivos-, dependiendo de los resultados estos se traducirán en descuentos al precio de plaza del día en que se concrete la efectiva compra, es decir, cuando se liquide. Además, se toma el calibre del maní ya que dependiendo del tamaño y calidad tienen destinos distintos dentro de la producción...en este momento se detectan dos componentes del costo de producción: por lo general el maní ingresa con humedad y/o con cuerpos extraños (palos y tierra) a la planta y hay que someterlo a los procesos de secado y zarandeo antes de enviar a producción.

De esta manera, se puede concluir que ante la falta de compras directas de materia prima y el abastecimiento con propia producción, el costo de obtener el maní y sus derivados -aceite y expeler- posee componentes claramente identificables. En la empresa bajo estudio se determinó una estructura de costos hasta llegar a obtener la propia producción que luego será sometida a los procesos de elaboración y finalmente exportada:

**RINDE CAMPAÑA 2014/2015:**

43.40 QUINTALES	MANI CAJA
30 QUINTALES	GRANO

**COSTOS CAMPAÑA 2014/2015 EN USD/HA.**

CULTIVO	MANI
AGROQUÍMICOS Y FERTILIZANTES	221
SEMILLAS	173
LABORES	155
GASTOS VARIOS	5
ADMINISTRACIÓN Y ASESORAMIENTO	50
TRILLA	120
<b>COSTO CULTIVO* sin tierra</b>	<b>724</b>

ALQUILERES	577
<b>COSTO Total PRODUCCION</b>	<b>1301</b>

<b>FLETE</b>	<b>93</b>
<b>SECADO- ZARANDEO</b>	<b>87</b>
<b>COSTO PRODUCTO</b>	<b>1481</b>

FUENTE: Encargado de explotaciones agrícolas

Como ya se ha mencionado el elemento más importante en dicha estructura de costo es el alquiler de los campos trabajados, representa el 38.96% del total y sin posibilidades de recuperar por no encontrarse gravado en el I.V.A. El estudio se va a concentrar entonces en el resto de los gastos incurridos:

- **AGROQUÍMICOS, FERTILIZANTES Y OTROS:** estos insumos son el segundo componente en importancia dentro del costo de la propia producción. Comienzan a utilizarse desde la preparación de la tierra para la siembra con fumigaciones para eliminar malezas y durante todo el desarrollo de la planta para favorecer y garantizar su adecuado crecimiento, hasta llegar a la maduración para ser cosechados. La empresa además de consumir estos insumos en sus explotaciones también los provee a los productores de la zona, por ello que como actividad secundaria posee actividades de venta al por mayor; necesariamente se deben llevar controles de stock los cuales permiten conocer que parte de estas compras son consumidas en las explotaciones propias y cuanto se vende a terceros, generalmente estas últimas, luego son canceladas contra la entrega de granos al acopio. Algunos de los insumos utilizados son inoculantes, adherentes, glifosato, entre otros... todos utilizados y manipulados según recetas preparadas por el equipo de ingenieros agrónomos de la firma.
  
- **SEMILLAS:** aproximadamente la firma siembra 20.000 hectáreas anuales de maní, con el beneficio que su semilla puede multiplicarse. Según los datos aportados por los ingenieros se adquiere semilla de maní original para 200 hectáreas y a partir de eso es multiplicada para dos o tres años más. Por lo tanto, las regalías pagadas por esa compra pueden considerarse gastos indirectamente vinculada a la exportación, ya que sólo se paga por la original que a su vez se relaciona con todo un año multiplicado por tres. En cuanto al gasto de semilla se puede tomar como costo la compra directa de materia prima, según estructura de costos arriba mencionada, o el valor de la materia prima que

se deja de ingresar a la planta para ser elaborada y exportada y que es reservada en el acopio para las cosechas venideras.

- **LABORES:** vinculados con la contratación de mano de obra de terceros para la realización de trabajos de preparación de la tierra, fumigación, siembra, fertilización...siempre que sean facturados por responsables inscriptos en I.V.A. podrán ser recuperados.
- **GASTOS VARIOS:** directamente relacionados con trabajos menores de logística, reparaciones de instalaciones, mediciones de lotes, entre otros.
- **ADMINISTRACIÓN Y ASESORAMIENTO:** involucra honorarios por la participación de profesionales externos a la empresa, y además, los gastos en viáticos (combustible) y reparación de bienes de uso incurridos por el personal a cargo de la firma.
- **TRILLA:** es una labor que pone fin al proceso productivo del cultivo y debido a su importancia cuantitativa es que se separa del resto de los trabajos contratados a terceros.
- **FLETES:** podemos distinguir cuatro tipos de fletes utilizados por la compañía:  
**FLETES COMPRA MATERIA PRIMA:** es el que se paga por el maní comprado a los productores o proveedores de la materia prima;  
**FLETES VENTAS LOCALES:** agrupa los viajes que se realizan a Rosario trasladando la soja para ser vendida, por intermediarios, al exterior;  
**FLETES INTERNOS:** traslada la mercadería de los campos a la planta, vinculados con la propia producción;  
**OTROS FLETES:** están relacionados con viajes por cualquier otro motivo que no sea materia prima, se toman como gastos indirectos.

Así podemos concluir que formarán parte del costo de producción del maní aquellos fletes internos y fletes por compra de materia prima que llevan el maní desde los campos a la planta de procesamiento, muchos de ellos no facturados porque se realizan con la propia flota de la empresa.

- SECADO Y ZARANDEO: es un servicio que se realiza en la planta procesadora y seleccionadora del maní en donde el costo de esta etapa está representado por los consumos en energía eléctrica, sueldos de los empleados y gastos varios. Para poder recuperar los créditos acumulados en este rubro será necesario determinar otra estructura de costos ya que es un servicio prestado por la misma exportadora.

### C. ETAPAS DEL PROCESO PRODUCTIVO

Si bien en el capítulo anterior se describieron las etapas desde que se inicia la labor de las tierras hasta llegar a recolectar la materia prima a ser transformada, para determinar el tiempo de rotación del grano es necesario cuantificar en meses la acumulación de créditos susceptibles de recuperación.

Al tratarse de una cosecha de verano (grano grueso) podemos comenzar con la compra de la semilla para ser multiplicada y el mantenimiento de los stocks de los insumos aplicados a las explotaciones, como agroquímicos, fertilizantes, combustibles, y demás. Las labores de preparación de las tierras se extienden en los meses de septiembre y octubre, y se completan con el inicio de la siembra del maní alrededor de fines de octubre y comienzos de noviembre. Finalmente la cosecha y recolección de los frutos se realiza desde mediados de abril hasta mediados de mayo, para ingresar al proceso productivo en planta aproximadamente de 4 meses en donde el grano es sometido a secado, análisis a través de la extracción de muestras, zarandeo y selección por tamaño y calidad, con destino a ser blanchado, tostado o exportado como maní confitería.

ETAPAS	TIEMPO DE DURACIÓN APROX.
ADQ. SEMILLA E INSUMOS	JULIO/AGOSTO
PREPARACIÓN DE LA TIERRA	SEPTIEMBRE/OCTUBRE
SIEMBRA	FINES DE OCTUBRE/ COMIENZOS DE NOVIEMBRE
TRILLA Y RECOLECCIÓN	MEDIADOS DE ABRIL A MEDIADOS DE MAYO
PROCESO EN PLANTA	4 MESES: MAYO/JUNIO/JULIO/AGOSTO
DESPACHO DE EXPORTACIÓN	SEPTIEMBRE

FUENTE: Recolección de los distintos sectores que intervienen en el proceso.

De esta manera, será necesario contar con créditos fiscales disponibles a recuperar con una antigüedad mayor a un año, aproximadamente 15 meses, en donde comienzan a originarse dichos créditos traducidos en costos de producción de la materia prima. Estos serán distinguidos y acumulados en rubros, generalmente cuentas contables, y consumidos en la medida que lo exijan las solicitudes a presentar y acorde a la estructuras de costos proporcionada por el encargado del manejo de las explotaciones agrícolas de la firma.

#### D. OBTENCIÓN DE RESULTADOS

Consideremos los siguientes datos a modo de ejemplo:

	KGM	QUINTALES	MANI GRANO Q	RINDE PROM.	HAS. A TRABAJAR
<b>MANI</b>	3766.586	37665,86	51597,07	30	<b>1720</b>
<b>PELLET</b>	392.500	3925	22714,12	30	<b>757</b>
<b>ACEITE</b>	770.400	7704	79259,26	30	<b>2642</b>
	4929486	49294,86	153570,45		<b>5119</b>

FUENTE: Papeles de trabajo de la firma

En primer lugar el maní caja, en su estado natural como llega del campo, para transformarse en maní grano tiene una merma del 30%. Así, al tener en cuenta que el rinde promedio del maní en grano (cosecha 14-15) de la totalidad de hectáreas trabajadas por la firma es de 30 quintales por hectárea -dividimos la cantidad de kilos por 100 para expresar en aquella unidad, quintales-, para expresar el maní grano en los productos que definitivamente se exportan debemos considerar las siguientes relaciones:

<b>MANI GRANO</b>				
<b>CONFITERIA</b>	<b>INDUSTRIA</b>	<b>ACEITE</b>	9,72%	<b>TOTAL</b>
73,00%	27,00%	<b>PELLET</b>	17,28%	100,00%

FUENTE: Parte de producción

- Maní confitería: el cuál puede ser exportado como runner sin ningún tipo de proceso, o procesado como blanchado o tostado...sólo el 73% del maní grano se traduce en maní confitería, el resto es maní industria.
- Aceite: del maní industria (27% del maní grano), el 36% es aceite, equivale a 9,72% del maní grano inicial;
- Expeler: es el desecho del maní industria una vez extraído el aceite, igual a 17,28% del maní grano.

De esta manera, de la sumatoria de los permisos de embarques del período a considerar (septiembre del 2015) surge que para exportar: 3.766.586 kilos de maní runner/ tostado/ blanchado la empresa debe trabajar 1.720 hectáreas; 392.500 kilos de expeler, 757 hectáreas; y 770.400 kilos de aceite, 2.642 hectáreas (surge de dividir los kilos expresados en quintales por el rinde promedio del maní caja). En total se deberán trabajar 5.119 hectáreas para cumplir con la demanda revelada por la documentación aduanera, lo que implica un costo de U\$S 904 por hectárea y distribuidos según la estructura de costos antes descripta.

<b>RECUPERO IVA POR EXPORTACIÓN</b>				
<b>INSUMOS</b>	<b>Q. EMBARQUE</b>	<b>HAS. A TRABAJAR</b>	<b>COSTO X HA.</b>	<b>COSTO TOTAL</b>
MANI RUUNER	153570,45	5119	USD 904,00	USD 4580.985,41
<b>AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES</b>				USD 1131.302,30
<b>SEMILLAS</b>				USD 885.589,58
<b>LABORES</b>				USD 793.447,32
<b>GTOS. VARIOS</b>				USD 25.595,07
<b>ADM. Y ASESOR.</b>				USD 255.950,75
<b>TRILLA</b>				USD 614.281,79
<b>FLETE</b>				USD 476.068,39
<b>SEC-ZAR</b>				USD 398.750,21

FUENTE: planilla de trabajo, estimado del costo de producción período 09-2015.

El cuadro muestra el costo total posible a recuperar, para ello considera las hectáreas a trabajar para obtener dicha producción por el costo en dólares por hectárea. Digo posible porque será fundamental encontrar los comprobantes que conformen cada uno de los componentes del costo de producción, pudiendo encontrar situaciones en dónde el egreso no surge necesariamente de un comprobante con I.V.A discriminado el cual pueda someterse a recuperación.

#### E. SECADO Y ZARANDEO

Como se señaló con anterioridad son servicios que presta la empresa y posee su propia estructura de costos en donde encontramos componentes de alta y escasa significación. Así podemos atribuir a esta etapa los siguientes consumos:

<b>RECUPERO SECADO</b>		
CONCEPTOS NO RECUPERABLES	63,23%	NO RECUPERABLE
COMPRAS COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	0,52%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
HONORARIOS Y ASESORAMIENTO PROFESIONAL	0,06%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
SEGUROS	0,21%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
OTROS FLETES	0,02%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
REPUESTOS	2,22%	22905,73 DOLARES
REPARACIONES CONTRATADAS A TERCEROS	1,18%	12184,30DOLARES
SERVICIOS CONTRATADO A TERCEROS	1,05%	10817,30DOLARES
CONSERVACION DE INSTALACIONES Y BS DE USO	1,09%	11265,60 DOLARES
MATERIALES Y GASTOS DIVERSOS	0,20%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
GASTOS en SERVICIOS PUBLICOS	30,17%	310981,17 DOLARES
GASTOS DE VIAJES	0,01%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
SUMINISTROS DE COMPUTACION Y SOFTWARE	0,03%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
	100,00%	

FUENTE: Listados del sistema informático de la exportadora.

RECUPERO ZARANDEO		
CONCEPTOS NO RECUPERABLES	79,91%	NO RECUPERABLE
HONORARIOS Y ASESORAMIENTO PROFESIONAL	0,63%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
OTROS FLETES	0,05%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
REPUESTOS	6,21%	9996,36 DOLARES
REPARACIONES CONTRATADAS A TERCEROS	1,00%	1617,00 DOLARES
SERVICIOS CONTRATADO A TERCEROS	2,51%	4040,15 DOLARES
CONSERVACION DE INSTALACIONES Y BS DE USO	0,26%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
MATERIALES Y GASTOS DIVERSOS	0,15%	ESCASA SIGNIFICATIVIDAD
GASTOS en SERVICIOS PUBLICOS	9,29%	14942,60 DOLARES
	100,00%	

FUENTE: Listados del sistema informático de la exportadora.

Estos cuadros demuestran que el gasto más representativo de ambos servicios son las remuneraciones pagadas a los empleados en relación de dependencia, no recuperables por su naturaleza.

En cuanto al secado el componente que le sigue en importancia es el consumo de energía eléctrica y gas, mientras que en el zarandeo se equiparan los consumos de servicios públicos con las reparaciones, repuestos y conservación de los bienes de uso...esto se debe al trabajo que implica cada uno de los servicios efectuados, por lo tanto, el estudio se va a concentrar en recuperar créditos de los componentes con mayor significatividad dentro de esta nueva estructura de costos, ya que analizar cada uno de ellos sería un esfuerzo innecesario por el escaso beneficio económico que ello implicaría.

Para esta tarea el análisis parte de las tarifas cobradas por cada uno de los servicios, también se debe conocer las toneladas totales ingresadas a la planta de producción y, las ingresadas al secado y zarandeo en el mismo período de tiempo para determinar en promedio y para esa cosecha en qué proporción los productos exportados fueron sometidos al secado y zarandeo (siempre lograr homogeneidad en la unidad de medida a utilizar, por ej.: kilos, quintales, toneladas).

Además, con relación al secado depende de la humedad con que haya ingresado el camión para saber el tiempo de secado correspondiente, lo que implica a mayor humedad (medida en puntos) mayor costo. Si bien los acopios poseen una base de tolerancia, es decir,

hasta ciertos puntos de humedad se tolera y no se cobra servicio alguno, es necesario someter a secado la totalidad de granos húmedos por cuestiones de calidad del maní y para que no se eche a perder. Por cada punto que supere de la tolerancia se cobran U\$S 0,35 por quintal, por lo que es importante conocer el promedio de humedad con que ingresaron la totalidad de quintales para ese período de tiempo. En nuestro estudio para poder procesar el maní se debe secar la totalidad de quintales húmedos, es decir, no solo tendremos en cuenta aquellos granos que superen la base establecida por el acopio sino que todo lo sometido a secado constituye un costo para la empresa.

En cuanto al zarandeo, superada la tolerancia del 10% (significa que en un camión la presencia de tierra y palos supera ese %) se cobran U\$S 2,20 por quintal. Para ello se debe determinar el promedio de quintales sometidos a zarandeo sobre el total de quintales ingresados a la planta procesadora, y se considerara el total de toneladas ingresadas a pre limpieza aunque no supere los 10 puntos de tolerancia ya que forma parte del costo de la exportadora.

De esta manera, se pueden recuperar bajo este concepto U\$S 398.750,21

#### F. GASTOS DIRECTOS

Si bien el costo de producción es un gasto directo, es decir, se toma el 100% del crédito fiscal de los comprobantes con la limitación del costo que implica producir cierta cantidad de kilos (originados en los permisos de embarque), aquí se pretende distinguir de ellos los gastos que se relacionan con el embarque, como: gastos de despachante de aduana, honorarios y asesoramiento profesional en las operaciones de exportación, fletes de exportación (trasladan la mercadería, con destino definitivo para consumo, desde la planta procesadora hasta el puerto).

Generalmente los comprobantes de flete (marítimo, aéreo, e incluso terrestre si se trata de operaciones con países limítrofes) tienen impreso en su detalle algún dato que vincula la operación con algún permiso de embarque, contenedor, buque, número de booking

(despacho), o de consolidación interna de la empresa en donde constan todos los datos del embarque.

Todos estos comprobantes serán los que surjan del libro I.V.A. compras del mes calendario en que se perfeccionaron las exportaciones, pueden tomarse sin limitación de fecha pero aquellos documentos que superen la fecha de última carga de los permisos de embarque deberán fundamentarse, es decir, aportar documentación que respalde aquella operación. Consiste en proporcionar a la delegación de A.F.I.P., en dónde se hace la presentación formal de las solicitudes, copia y original del respaldo documental para que los funcionarios compulsen su veracidad, esto implica aportar copia y original de la factura que contiene el crédito fiscal en cuestión, el permiso de embarque vinculado y con fecha de cumplimiento del mes a solicitar, factura de exportación, y demás documentación relativa a la operación en cuestión...en algunos casos, y dependiendo de los datos que se detallen en los comprobantes a que se hace referencia, es preciso entregar documentos que son de uso interno de la empresa y siempre deben estar firmados por el titular o presidente de la firma para otorgar mayor confiabilidad y peso como prueba de lo que se pretende solicitar.

En el ejemplo mencionado, el período septiembre del 2015, los comprobantes del libro IVA compras relacionadas con gastos directos -gastos de despachante de aduana, honorarios por operaciones de exportación, fletes por ventas externas, entre otros gastos de exportación- suman aproximadamente \$570.000 de I.V.A. a recuperar...para poder solicitar estos créditos será condición excluyente incluir la fecha de pago de los mismo, es decir, todo comprobante incluido en las solicitudes a presentar debe estar pago y con la retención correspondiente informada y depositada en caso de ser agentes de retención quien formalice la presentación. Además, se debe tener en cuenta que la fecha de última carga de los permisos de embarque del mes a solicitar es **25 de septiembre**, por lo tanto, todo comprobante que supere esa fecha (excluye notas de crédito) deberán ser fundamentados en la delegación de AFIP.

#### G. GASTOS INDIRECTOS

Los gastos indirectos son aquellos relacionados tanto con las ventas en el mercado interno como en el mercado externo, susceptibles de recuperación pero solo en la proporción

vinculada con operaciones de exportación. Por lo tanto, es necesario determinar un coeficiente que refleje aquella proporción y aplicarlos a los créditos identificados como indirectos:

$$\text{COEF. IND.} = \frac{\sum \text{Valor FOB exportaciones} - \sum \text{Valor insumos temporarios}}{\sum \text{Total ventas ML} + \sum \text{Valor FOB exportaciones} - \sum \text{Valor insumos temporarios}}$$

**Ejemplo de cálculo de coeficiente por método directo:**

MES	Op. Gravadas	Op. Exentas	Op. Beneficiadas
Enero-15	29138.011,80	1041.391,31	22961.184,73
Febrero-15	15541.332,56	1795.238,04	20238.380,83
Marzo-15	44866.454,76	1398.477,71	41233.928,22
Abril-15	30190.216,93	1589.676,98	44982.304,48
Mayo-15	31199.429,91	1890.869,96	42531.570,32
Junio-15	43444.308,50	1694.480,87	27319.168,41
Julio-15	40642.906,39	1974.357,81	57996.856,05
Agosto-15	41936.011,92	1685.829,46	43337.272,94
Septiembre-15	51259.454,41	1914.177,05	51010.870,43
<b>TOTALES</b>	<b>328218127,18</b>	<b>14984499,19</b>	<b>351611536,41</b>
			<b>351611536,41</b>

COEFICIENTE	$\frac{351611536,41}{694814162,78}$	<b>0,506051</b>
-------------	-------------------------------------	-----------------

El coeficiente así determinado se aplicara a todos aquellos comprobantes que surjan del libro I.V.A. compras del mes calendario que se solicita con la única limitación de la fecha de última carga de los permisos de embarque, bajo la condición que tengan fecha de cumplido del mismo mes en cuestión. Limitación expresada claramente por el organismo recaudador al observar todo comprobante que supere la fecha de última carga, claramente defendible en gastos directos pero no así en los indirectos debido a la naturaleza de los mismos.

Además puede incluirse y aplicarse el coeficiente al crédito fiscal sobre las contribuciones patronales, permitido computar en la declaración jurada de liquidación del I.V.A.

Es importante destacar que si existen coeficientes especiales a aplicar es conveniente hacerlo con anterioridad al coeficiente indirecto, es decir, si la firma conoce por otros motivos (consumos internos, destinos específicos) la vinculación de los créditos a mercado interno y/o externo debe aplicarlos previo al coeficiente indirecto ya que este puede resultar perjudicial a los intereses del fisco. De esta manera, si la entidad conoce, por ejemplo, por medio de controles de stock internos el consumo de insumos o servicios en ventas externas se obliga a priorizar dicha proporción, ya que al poder ser significativamente menor que la determinada por coeficiente indirecto existe la posibilidad de perjudicar los recursos con que cuenta el fisco para asegurar el mantenimiento y organización del estado.

En la entidad analizada, los créditos indirectamente vinculados a la exportación en el período de septiembre del 2015 ascienden a la suma de \$767.794,22...sin perder de vista que los comprobantes que superan la fecha de última carga (**25 de septiembre**) no podrán incluirse en la corriente presentación.



## **II. MÉTODO INDIRECTO**

### **A. DESCRIPCIÓN**

Consiste en recuperar los créditos fiscales incurridos a través de coeficientes especiales para luego aplicar el coeficiente indirecto. Se propone utilizar esta metodología en casos de procesos productivos muy largos, en dónde el mantenimiento de los créditos fiscales abiertos para luego aplicarlos cuando se haga efectiva la solicitud se torne imposible, o cuando la determinación del costo de producción implica una estructura compleja con numerosos componentes en donde la presentación de una solicitud implique tanto trabajo y acumulación de documentación que haga dificultosa su materialización.

En el ejemplo práctico (exportadora de maní, aceite y expeler) de un acopio de cereales y oleaginosas, tanto de producción propia como de terceros y con reventa al por mayor de insumos agropecuarios, es posible recuperar créditos por medio de coeficientes especiales. Teniendo en cuenta que la empresa se abastece de insumos, como semilla, agroquímicos, fertilizantes, combustible, entre otros...y provee de los mismos a los productores de la zona es posible determinar qué proporción de ellos utiliza en sus explotaciones y cuánto revende a través de controles de stock.

A su vez en las explotaciones se realizan cultivos cuyos frutos tienen como destino tanto la exportación como el mercado interno (maní y derivados) y otros solo el comercio nacional (soja y maíz), por lo tanto, para excluir lo vinculado con cultivos cuya venta sea exclusivamente el comercio nacional los controles de stock pueden realizarse por cultivo. Si todos los meses se determinan estas proporciones pueden ser aplicadas a los diferentes insumos (quizás no todos puedan determinarse por esta metodología pero sí los más importantes cuantitativamente para la entidad) cuyos comprobantes surgen de los libros I.V.A. compras. Finalmente, se aplica el coeficiente de gastos indirectos sobre los insumos aplicados al maní -de dónde se obtiene los derivados exportados- ya que también se vende en el mercado interno.

En cuanto al cálculo del coeficiente de gastos indirectos, a diferencia del que se aplica en el MÉTODO DIRECTO, se propone excluir las ventas de mercado interno de aquellos cultivos que se excluyeron por medio de los controles de stock, es decir, restar de las ventas

totales las ventas internas de soja y maíz declaradas en la liquidación mensual del I.V.A. para que no afecten en el coeficiente indirecto ya que fueron detraídas en el paso anterior.

#### B. MATERIA PRIMA

En este método podrá imputarse como costo de la materia prima las compras directas que se efectúen a los productores o terceras empresas de la zona, ya sea por acuerdos de cancelación contra el préstamo de insumos o necesidad de autogenerar semillas para los años venideros. Es importante destacar que al incrementarse en los últimos años la producción propia, por parte de la exportadora, con el transcurso del tiempo estas compras directas de grano serán insignificantes en comparación a los kilos exportados mes a mes lo que hará mínima la recuperación de créditos en este concepto.

#### C. GASTOS DIRECTOS

En cuanto a los gastos directos se toman de la misma manera que en el método directo teniendo en cuenta la fecha de última carga de los permisos de embarque, no solo para reunir la documentación que respalde esos comprobantes fuera de fecha sino también para identificar cuál de ellos pasa a tomarse en el mes siguiente: puede ocurrir que la factura se realice en los últimos días del mes, porque fue cuando se realizó la carga de la mercancía, pero el cumplimiento del permiso se perfecciona en los primeros días del mes siguiente lo que implica tomar un comprobante del mes anterior por vincularse directamente con cargas del mes posterior<sup>5</sup>.

#### D. GASTOS INDIRECTOS

El cálculo del coeficiente indirecto es el mismo que el propuesto en el método directo con la única salvedad de excluir, de las ventas totales declaradas en la liquidación del impuesto bajo análisis, las ventas de mercado local de soja y maíz en razón de que la firma no exporta nada de estos cultivos, y además, ya fueron excluidos de los controles de stock aquellos insumos aplicados a dichos cultivos. Tener en cuenta que el ajuste anual de los gastos

---

<sup>5</sup> Aclaración que es aplicable a los gastos directos en general. No implica que sólo se aplique al método indirecto propuesto como metodología de recuperación de créditos fiscales en empresas con alto auto abastecimiento de materia prima.

indirectamente vinculados con las exportaciones se realiza en el mes de cierre de ejercicio comercial escogido por cada empresa exportadora.

La fórmula de cálculo queda expresada de la siguiente manera:

$$\text{COEF. IND.} = \frac{\sum \text{Valor FOB exportaciones} - \sum \text{Valor insumos temporarios}}{(\sum \text{Total vtas. ML- vtas. S-M}) + \sum \text{Valor FOB exportaciones} - \sum \text{Valor insumos temporarios}}$$

**Ejemplo de cálculo de coeficiente por método indirecto:**

COEFICIENTE SIIN VENTA LOCALES			
MES	Op. Gravadas	Op. Exentas	Op. Beneficiadas
Enero-15	22718.512,63	1041.391,31	22961.184,73
Febrero-15	8614.894,76	1795.238,04	20238.380,83
Marzo-15	31401.173,29	1398.477,71	41233.928,22
Abril-15	20865.767,85	1589.676,98	44982.304,48
Mayo-15	22526.549,03	1890.869,96	42531.570,32
Junio-15	25727.519,58	1694.480,87	27319.168,41
Julio-15	24418.943,03	1974.357,81	57996.856,05
TOTALES	156273.360,17	11384.492,68	257263.393,04
			257263.393,04
COEFICIENTE		257263.393,04	<b>0,605438</b>
		424921.245,89	

Es importante aclarar que dicho coeficiente es aplicable a aquellos insumos que son cuantificados mediante controles de stock y pudieron excluirse los consumos en otros cultivos distintos al maní. Sin embargo, muchos otros gastos indirectamente relacionados con la exportación además conservan su vinculación con todos los cultivos realizados por la firma, por lo tanto, no pueden aplicar el coeficiente anterior -sin ventas locales de maíz y soja- al resto de gastos como, luz eléctrica, materiales varios, papelería, gastos administrativos,

honorarios... Por lo que es necesario conservar el coeficiente de gastos indirectos determinado según MÉTODO DIRECTO:

COEFICIENTE CON VENTAS TOTALES			
MES	Op. Gravadas	Op. Exentas	Op. Beneficiadas
Enero-15	29138.011,80	1041.391,31	22961.184,73
Febrero-15	15541.332,56	1795.238,04	20238.380,83
Marzo-15	44866.454,76	1398.477,71	41233.928,22
Abril-15	30190.216,93	1589.676,98	44982.304,48
Mayo-15	31199.429,91	1890.869,96	42531.570,32
Junio-15	43444.308,50	1694.480,87	27319.168,41
Julio-15	40642.906,39	1974.357,81	57996.856,05
<b>TOTALES</b>	<b>235022.660,85</b>	<b>11384.492,68</b>	<b>257263.393,04</b>
			257263.393,04
<b>COEFICIENTE</b>		257263.393,04	<b>0,510777</b>
		503670.546,57	

Habrá dos ajustes de gastos indirectos al cierre del ejercicio.

#### E. COEFICIENTES ESPECIALES

Mediante controles de stock de los insumos se pretende identificar que parte fue consumida en las explotaciones propias y cuál fue revendida a terceros, y se realiza por cultivo para excluir aquellos productos que no se exportan; puede ocurrir que en algunos meses se repongan stock de los insumos mencionados y en otros períodos no se realicen compras. Por lo tanto, la intención es calcular mes a mes un coeficiente especial de consumo de cada uno de los insumos bajo análisis (combustibles, agroquímicos, labores), para luego aplicar el coeficiente de gastos indirectos debido a que el man  -y sus derivados- también tiene como destino la venta en el mercado interno.

En el siguiente cuadro se expone la situación de compras (agroquímicos, fertilizantes y otros) y consumos en explotaciones agropecuarias propias mes a mes para la determinación del coeficiente especial... suponiendo que el proceso productivo se extiende por 12 meses

desde agosto a julio de cada año -desde la preparación de la tierra hasta la cosecha- deberá efectuarse un ajuste al cierre del proceso al igual que en los gastos indirectos. Los tres meses de diferencia que surgen en comparación con el método directo están vinculados con el procesamiento del maní en la planta.

	COMPRAS	CONSUMOS	COEF ESPECIAL	mes a mes neto			AJUSTE
Aug-14	\$ 11336.602,32	\$ 380.114,09	0,033530	380.114,09	0,384794	4362.257,72	3982.143,63
Sep-14	\$ 3145.455,92	\$ 2515.687,24	0,199958	628.958,62	0,384794	1210.352,89	581394,2638
Oct-14	\$ 4058.932,44	\$ 3976.586,20	0,370659	1504.480,38	0,384794	1561.853,27	57372,88771
Nov-14	\$ 7570.032,09	\$ 2687.218,77	0,366114	2771.493,37	0,384794	2912.903,71	141410,3378
Dec-14	\$ 12346.429,63	\$ 3448.914,86	0,338257	4176.272,25	0,384794	4750.833,31	574561,0672
Jan-15	\$ 5719.839,11	\$ 3909.393,03	0,382955	2190.440,92	0,384794	2200.960,36	10519,43452
Feb-15	\$ 1890.155,01	\$ 2862.168,41	0,429372	811.580,09	0,384794	727.320,50	-84259,58505
Mar-15	\$ 486.090,55	\$ 572.455,97	0,437186	212.511,82	0,384794	187.044,78	-25467,03813
Apr-15	\$ 3363.312,30	-\$ 156.144,62	0,404601	1360.798,63	0,384794	1294.182,74	-66615,88997
May-15	\$ 725.157,03	\$ 14.285,75	0,399089	289.402,37	0,384794	279.036,15	-10366,21711
Jun-15	\$ 1039.481,49	\$ 174.095,85	0,394431	410.003,61	0,384794	399.986,35	-10017,26761
Jul-15	\$ 1392.411,63	\$ 37.748,00	0,384794	535.791,78	0,384794	535.791,78	0
	\$ 53073.899,52	\$ 20422.523,55	0,384794	15271.847,928		20422.523,55	<b>5150.675,62</b>

FUENTE: Planilla de trabajo propia.

Mes a mes se determinará el consumo de agroquímicos para dicho proceso productivo, es importante considerar que para el cálculo del coeficiente especial se tuvo en cuenta un proceso productivo que inicia en agosto del año anterior a julio del año en curso (12 meses), lo que implica un ajuste anual de dicho coeficiente en el mes de julio de cada año en disidencia con el ajuste anual del coeficiente indirecto que se realiza en diciembre debido al cierre comercial de la exportadora.

Dicha metodología puede emplearse por cada insumo que se mueva por medio de controles de stock y expresados en moneda, es decir, en cantidades para llegar a cuantificar el consumo con relación a las compras de los mismos.

Por último, es necesario aplicar el coeficiente de gastos indirectos (sin ventas locales) ya que el consumo de agroquímicos en esas explotaciones propias, si bien no fueron insumos revendidos a terceros productores, fueron aplicados al maní que tendrán como destino tanto al mercado interno como externo.

## F. TRATAMIENTO ESPECIAL PARA LABORES

Con respecto a las labores, y de acuerdo a la jurisprudencia sobre recupero de I.V.A. por exportaciones, propongo aplicar una metodología similar a la de aquellas empresas que efectúan grandes y continuadas inversiones en bienes de uso y pretenden recuperar dichos créditos fiscales. Es decir, que hasta que no se efectúen todas las labores desde la preparación de la tierra hasta la recolección del fruto (12 meses), y procesamiento en planta (15 meses) el producto no podrá ser exportado y, hasta entonces, no podrá recuperarse crédito alguno bajo el concepto de labores o servicios agrícolas contratados a terceros.

Por ello sería prudente realizar un costo total de las labores empleadas en las explotaciones propias para la cosecha en cuestión y determinar en qué proporción pueden tomarse los créditos originados en dichos trabajos. De esta manera, una vez procesado y exportado el producto -septiembre de cada año- podrían recuperarse los créditos generados en labores de tierra, siempre y cuando no superen el límite establecido en el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de I.V.A. -FOB por alícuota general-.

Para esta tarea se considera un período de 12 meses desde agosto donde se realizan los trabajos de preparación de la tierra hasta julio donde se trilla y recolecta el producto final. Es importante aclarar que se toma un proceso más corto (12 meses) porque el tiempo en que el producto es procesado en planta no implica labores contratadas a terceros, además no se trata de recuperar por medio de un coeficiente en dónde más periodos se incluyan más representativo es el coeficiente de la realidad, sino que se pretenden recuperar créditos fiscales por operaciones que tienden a acumularse en ciertos períodos del año y se supone que la suma total de estos trabajos tendrán como resultado el producto final que se va a exportar .

Por último, no se debe olvidar que los trabajos considerados solo son aplicados al maní por lo que habrá que aplicar el coeficiente indirecto -aquel en donde ya se excluyeron las ventas de productos que tienen como destino final solo el mercado interno-.

### **EJEMPLO PRÁCTICO:**

Si el costo total de labores es de \$30.012.926,48 se podrá recuperar por dicho concepto \$1.946.880,17, en la medida que el límite establecido lo permita, en caso contrario, pasará para el mes siguiente.

	SIEMBRA	TRILLA	FUMIGACIÓN	LABORES VRS.	ANALISIS	GASTOS VRS.	TOTAL
Aug-14	\$ 0,00	\$ 633.509,52	\$ 6.508,91	\$ 70.018,50	\$ 0,00	\$ 26.510,00	\$ 736.546,93
Sep-14	\$ 0,00	\$ 55.276,00	\$ 154.424,50	\$ 380.220,00	\$ 0,00	\$ 105.587,50	\$ 695.508,00
Oct-14	\$ 526.930,00	\$ 0,00	\$ 248.633,30	\$ 409.253,00	\$ 0,00	\$ 176.586,75	\$ 1361.403,05
Nov-14	\$ 2524.137,00	\$ 46.420,00	\$ 466.863,73	\$ 271.265,00	\$ 0,00	\$ 150.747,06	\$ 3459.432,79
Dec-14	\$ 1517.535,00	\$ 1017.688,26	\$ 520.526,25	\$ 283.981,00	\$ 0,00	\$ 157.687,01	\$ 3497.417,52
Jan-15	\$ 190.800,00	\$ 0,00	\$ 233.357,10	\$ 49.704,00	\$ 0,00	\$ 58.678,50	\$ 532.539,60
Feb-15	\$ 1125.726,03	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 150.924,00	\$ 43.124,40	\$ 8.650,00	\$ 1328.424,43
Mar-15	\$ 0,00	\$ 123.680,00	\$ 273.904,95	\$ 9.390,00	\$ 0,00	\$ 27.496,63	\$ 434.471,58
Apr-15	\$ 531.055,98	\$ 3486.145,04	\$ 800.932,02	\$ 947.160,00	\$ 0,00	\$ 6.313,30	\$ 5771.606,34
May-15	\$ 0,00	\$ 3897.337,94	\$ 192.991,59	\$ 49.285,00	\$ 0,00	\$ 26.313,79	\$ 4165.928,32
Jun-15	\$ 0,00	\$ 3419.405,25	\$ 22.836,00	\$ 116.330,00	\$ 0,00	\$ 7.845,26	\$ 3566.416,51
Jul-15	\$ 0,00	\$ 4335.777,41	\$ 38.916,00	\$ 86.538,00	\$ 0,00	\$ 2.000,00	\$ 4463.231,41
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 6416.184,01</b>	<b>\$ 17015.239,42</b>	<b>\$ 2959.894,35</b>	<b>\$ 2824.068,50</b>	<b>\$ 43.124,40</b>	<b>\$ 754.415,80</b>	<b>\$ 30012.926,48</b>

FUENTE: Planilla propia.

## G. RESUMEN

<i>Producto:</i> <b>MANI</b>		<b>KGS.</b>	<b>KGS. COMP.</b>	<b>NETO</b>	<b>IVA</b>	<b>IVA COMP.</b>
Límite P.E.		<b>3133.853,22</b>	<b>3133.853,22</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Compras Directas	10,5%	349.497,00	349.497,00	2726.280,99	286.259,50	286.259,50
Compras Directas	21%	0,00			0,00	0,00
Liq. Cereales	73%	3814.375,00	2784.493,75	17826.852,32	1871.819,49	1366.428,23
Resto:		-1030.018,78	-137,53	-20553.133,31	-2158.079,00	-1652.687,73
Reintegro:		4163.872,00	<b>3133.990,75</b>	20553.133,31	2158.079,00	<b>1652.687,73</b>
<i>Producto:</i> <b>ACEITE</b>		<b>KGS.</b>	<b>KGS. COMP.</b>	<b>NETO</b>	<b>IVA</b>	<b>IVA COMP.</b>
Límite P.E.		<b>1720.000,00</b>	<b>1720.000,00</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Compras Directas	21,00%	19.004,40	19.004,40	303.800,14	63.798,03	19.417,87
Compras Directas	10,50%	235.393,00	235.393,00	1537.226,90	161.408,82	89.029,12
Liq. Cereales		4018.270,67	1446.577,44	55223.090,05	5798.424,46	1054.727,61
Resto:		-2317.275,07	19.025,16	-55526.890,19	-5862.222,48	-1163.174,60
Reintegro:		4037.275,07	<b>1465.581,84</b>	55526.890,19	5862.222,48	<b>1163.174,60</b>
<i>Producto:</i> <b>PELLETS/EXPELLER DE MANI</b>		<b>KGS.</b>	<b>KGS. COMP.</b>	<b>NETO</b>	<b>IVA</b>	<b>IVA COMP.</b>
Límite P.E.		<b>680.590,00</b>	<b>680.590,00</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Compras Directas	21,00%	33.786,00	33.786,00	130.600,21	27.426,04	12.481,14
Compras Directas	10,5%	5.131,00	5.131,00	17.726,94	1.861,33	847,06
Liq. Cereales		1002.598,30	641.662,91	23180.069,84	2433.907,33	214.429,67
Resto:		-355.794,30	10,09	-23310.670,05	-2461.333,38	-227.757,87
Reintegro:		1036.384,30	<b>675.448,91</b>	23310.670,05	2461.333,38	<b>227.757,87</b>
Reintegro Mercadería:				99390.693,55	10481.634,86	3043.620,20
Gtos. Directos:				2197.737,58	461.524,76	461.524,76
Agroquímicos x coef. especial	<b>0,384794</b>			535.791,78	112.516,27	68.121,61
Dif. Coeficientes Especial:	<b>Jul-15</b>			5150.675,62	1081.641,88	654.866,90
Labores x coef. Especial	<b>BS. USO</b>			30012.926,48	3151.357,28	1907.950,88
<b>Coef. Gtos. Indirectos:</b>	<b>0,605438</b>					
Gtos. Indirectos:				14071.278,40	2925.542,78	1494.300,35
Dif. Coeficientes GI:	<b>Dec-15</b>					
Aportes y Contrib.:			Remun.:	7343.715,33	216.639,60	110.654,55
Coef. Gtos. Indirectos:	<b>0,510777</b>					
Total Reintegro:				<b>158702.818,74</b>	<b>18430.857,44</b>	<b>7741.039,26</b>
					<b>GASTOS DIRECTOS:</b>	<b>3505.144,96</b>
					<b>GASTOS INDIRECTOS:</b>	<b>1604.954,90</b>
					<b>Aportes SUSS:</b>	
					RG 3337:	88.044,16
					RG 2459:	26.516,54
					RG 2266:	3229.709,36
					RG 1575 Y QUINCENA:	
					RG 18:	1206.399,40
					RG 18 Primera Quincena	
					RG 2126:	
					Compensaciones:	<b>4550.669,46</b>
					Devoluciones:	<b>3190.369,80</b>
					Acreditación	
					Transferencia	
				<b>Límite P.E.</b>	<b>57996.856,05</b>	<b>12179.339,77</b>

FUENTE: Planilla modificada de la empresa exportadora.

## **CAPITULO VI: FORMALIZACIÓN DE LA PRESENTACIÓN**

### **I. PROGRAMA APLICATIVO PARA SOLICITAR EL BENEFICIO**

Para solicitar el reintegro se utiliza el programa aplicativo "IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - Versión 5.0 release 3" (que se encuentra disponible en la página Web de la AFIP), generando el formulario 404 y el soporte magnético correspondiente.

La RG 2000/2006, en su artículo 49, estableció que se utilizará esta versión para las solicitudes que se interpongan a partir de a partir del 1 de agosto de 2006, inclusive, por operaciones y/o prestaciones de servicios que se hayan perfeccionado a partir del 1 de agosto de 2001, inclusive. A su vez, las disposiciones del artículo 10 (utilización del programa "IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - Versión 5.0 release 3), también resultarán de aplicación para las solicitudes que se interpongan a partir del 1 de agosto de 2006, inclusive, por operaciones y/o prestaciones de servicios perfeccionadas hasta el 31 de julio de 2001.

A efectos de poder operar se necesitará tener instalado el módulo SIAP (Sistema Integrado de Aplicaciones), que puede obtenerse de la página Web de AFIP ([www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)). En dicho sistema se deberán cargar los datos personales del Contribuyente que solicita el reintegro.

Al ingresar al aplicativo se deberán consignar los datos sobre la actividad desarrollada, el Período de exportación, Secuencia de la Declaración Jurada, Origen del exportador, si se trata o no de un Agente de Retención y Regímenes por los cuales solicita el reintegro (img. 1).

IMÁGEN 1

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

Periodo Exportación: 08/2006

Secuencia: ORIGINAL

Actividad: 523210 MENTA AL POR MENOR DE HILADOS, TEJIDOS Y ARTÍCULOS DE MERCERÍA

Origen del Exportador: C Otros Exportadores

Indicar los Regímenes por los que Solicita Reintegro:

- Régimen General
- Transporte Internacional
- Servicios Conexos o Prácticas de Servicio Postales (PSP) (60000)
- Tratamiento de transformación (pueden coexistir dos)

FUENTE: ABC AFIP

En el Rubro 3, al cual se ingresa a través de la opción Declaración Jurada, se solicita información relativa a la operación de exportación. Se deben consignar los datos de los permisos de embarque incluidos en la presentación, en dónde las opciones y pantallas de carga variarán de acuerdo al tipo de exportador y regímenes por los que solicita el reintegro (img. 2).

IMÁGEN 2

Rubro 3 Régimen General

Informante Activo

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

Tipo Doc. de Exp.	N° Doc. Exportación	Item	Posición Arancelaria	Unidad de Medida	Cantidad
05	04000EC011912650	1111	11111111111J	07	100000

Documento de exportación

Tipo: 05 05-PERMISO DE EMBARQUE

N° Permiso de Embarque: 04 000EC01 191265 0

Medida: CP UNIDAD

Cantidad: 10000000.0000

Monto FOB en US\$: 500.00

Tipo de Cambio: 3.60000

Aduana de Registro: 000 ADMINISTRACION CTRAL

Aduana de Salida: 000 ADMINISTRACION CTRAL

Fecha de Cumplido: 31/08/2006

En el Rubro 7 se le solicitará un detalle de los comprobantes declarados respaldatorios de los créditos fiscales facturados vinculados con la operación de exportación (img. 3).

IMÁGEN 3

En el mes de cierre de ejercicio comercial (mes de cierre declarado en el S.I.Ap.) se habilita dentro del rubro 7 la opción para cargar ajuste anuales, donde deberán consignarse los ajustes anuales positivos o negativos que surgieron de la declaración jurada de I.V.A (img.4).

IMÁGEN 4

En los Rubros 1 y 2 se indica el total de créditos fiscales con afectación directa y sin afectación directa, determinándose el total del crédito fiscal atribuible a exportación (img. 5).

IMÁGEN 5

D.I.: 20-5000000-8 PRUEBA, - Período: 09/2006 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2		Rubros 5 y 6	
<b>Rubro1 - Determinación de los Créditos Fiscales atribuibles a Exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa.</b>			
	Gravadas (I)	Eventos y no gravadas (II)	Operaciones Beneficiadas (III)
A	0,00	0,00	0,00
Pro rata del Crédito Fiscal sin afectación directa atribuible al período			
B	Totales: 0,00	X Col. II \$ 0,00	= 0,00
		Col. IV \$ 0,00	
<b>Rubro2 - Total Crédito Fiscal</b>			<b>Importes</b>
Crédito Fiscal con afectación directa			862,76
Crédito Indirecto			33,00
Ajuste de Indirectos según F. 404 vinculados a exportaciones de servicios			0,00
Ajuste de Indirectos según F. 404 vinculados a otras operaciones beneficiadas			0,00
<b>TOTAL CREDITO FISCAL:</b>			<b>900,76</b>

En los Rubros 5 y 6 se solicita información para determinar el límite indicado en el artículo 43 segundo párrafo de la ley del Impuesto al Valor Agregado y el excedente a trasladar a periodos futuros, como así también se indica el destino del importe disponible (img 6).

IMÁGEN 6

D.I.: 20-5000000-8 PRUEBA, - Período: 09/2006 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2		Rubros 5 y 6	
<b>Rubro 5 - Determinación del límite Art. 43, 2do. Párrafo Ley y excedente ...</b>			
a) Total del Crédito Fiscal consignado en el Rubro 2:			900,76
b) Valor cot. del excedente Rubro 5 del período:	0		0,00
c) Subtotal inc. a) + inc. b):			900,76
d) Límite art. 43, 2do. párrafo (Total Rubro 3 x Tasa IVA):	21,00		378,00
e) Importe computable (inc. c) & d) el que fuere menor:			378,00
f) Excedente que se traslada a periodos futuros:			522,76
<b>Rubro 6 - Aplicación del importe disponible.</b>			<b>Régimen General</b>
Importe adeudado por Reg. Exp. de ingresos:			0,00
Importe por el que solicita acreditación:			378,00
Importe por el que solicita transferencias:			0,00
Importe por el que solicita devolución:			0,00
<b>TOTAL:</b>			<b>378,00</b>

En la opción Generación del Soporte y la Declaración Jurada se debe consignar una serie de datos necesarios para generar el soporte magnético y la declaración jurada (img 7).

IMÁGEN 7

Por último se obtiene el soporte magnético y el Formulario 404 (Ver anexo N° 3).

## II. PRESENTACIÓN DEL ARCHIVO GENERADO POR EL APLICATIVO

De acuerdo a lo establecido por el artículo 11 de la RG 2000/06, la presentación de la información producida mediante el aplicativo “IVA – SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO versión 5.0 release 3”, se efectúa por transferencia electrónica de datos a través de la página "web" del organismo (<http://www.afip.gov.ar>), conforme al procedimiento establecido en la Resolución General N° 1.345, sus modificatorias y complementarias (Presentación de Declaración Jurada con Clave Fiscal). Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá el formulario 1016.

En el supuesto que hubiera inconvenientes en la transmisión o cuando el archivo que contiene la información a transferir tenga un tamaño de 2 Mb o superior, y por tales motivos los se encuentre imposibilitado de remitirlo electrónicamente, se podrá concurrir a la dependencia a fin de realizar la transmisión del mismo.

De haber efectuado la transmisión, el solicitante podrá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página "web" de este organismo (<http://www.afip.gov.ar>) y seleccionar la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones - Integridad del archivo transmitido"

para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad por parte de esta Administración Federal.

### III. DOCUMENTACIÓN PERTINENTE PARA LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DEL REINTEGRO

De acuerdo a lo establecido en el artículo 13 de la RG 2000/06, luego de presentada la declaración jurada y constatada la integridad de la información transmitida, los responsables deberán formalizar la presentación aportando:

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

De resultar aceptada la presentación -incluida la integridad del archivo-, se entregará el duplicado sellado del formulario de declaración jurada N°404 y un acuse de recibo, como constancia de recepción. La fecha de dicha recepción será considerada fecha de presentación de la solicitud a todos los efectos.

### IV. CARACTERÍSTICAS DEL BENEFICIO, PLAZOS Y MODIFICACIONES

Podrá interponerse una sola solicitud por mes de exportación, a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento, siempre que haya sido presentada la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento.

Cuando la solicitud se presente con posterioridad al primer mes inmediato siguiente al del perfeccionamiento de la exportación, también deberán hallarse cumplidas las presentaciones de las declaraciones juradas vencidas, inclusive la correspondiente al último mes anterior al de la interposición de la solicitud. Además deberá verificar su situación

respecto de la existencia de deudas liquidas y exigibles impositivas y/o previsionales. De no cumplirse la obligación dentro del plazo establecido, el procedimiento se considera suspendido y no devengara intereses a favor del solicitante durante el periodo transcurrido entre el vencimiento del plazo y el cumplimiento de la misma.

El usuario mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo, podrá seleccionar la opción “Recupero de IVA por exportaciones – Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias” -, y registrar si conforma o no el detalle de incumplimientos exhibidos. El sistema emitirá la constancia de la consulta efectuada. La conformidad implicara el reconocimiento de las obligaciones formales incumplidas y de la deuda registrada en las bases de datos de la AFIP, siendo este último objeto de compensación y/o cancelación en nombre del solicitante. En caso de disconformidad, el solicitante deberá concurrir a la dependencia en la que se encuentre inscripto dentro de los 2 días hábiles siguientes al de la fecha de la registración- no conformada- , para realizar el reclamo que corresponda.

#### **A. PRESENTACIONES INCOMPLETAS**

Cuando las presentaciones sean incompletas en cuanto a elementos documentales o se comprueben inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas y destinaciones de exportación, relacionadas con la solicitud presentada, el Juez Administrativo podrá intimar la correspondiente subsanación en el término de 6 días hábiles administrativos, y el solicitante tendrá cinco días hábiles administrativos para proceder a su satisfacción. En caso de incumplimiento, se dispondrá el archivo del trámite. La presentación se considerara formalmente admisible desde la fecha de cumplimiento del mencionado requerimiento, siempre que se hubiese cumplido con la obligación de consultar el detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

#### **B. PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES RECTIFICATIVAS**

En relación con la presentación de solicitudes rectificativas, de acuerdo a lo solicitado por AFIP mediante la nota externa 2/2003, el nuevo régimen precisa que la solitud originaria mantiene sus efectos desde la fecha de la efectiva presentación solo a los fines de las

compensaciones efectuadas por los agentes de retención y/o percepción del Impuesto al Valor Agregado y de los importes por los cuales se solicita la acreditación en la parte correspondiente al impuesto originario no observado.

A los fines del cálculo de los intereses que corresponden al exportador por la interposición de la solicitud de reintegro, la norma establece que los mismos proceden desde la fecha de la presentación rectificativa.

No obstante ello, si el Juez Administrativo hubiera emitido la resolución que autoriza la comunicación de pago, autorización de acreditación y/o transferencia, antes de la presentación de la rectificativa, en ese caso los intereses se devengarán desde la fecha de interposición de la solicitud original, solo en relación con los créditos no observados.

### **C. COMUNICACIÓN DE PAGO. AUTORIZACIÓN DE ACREDITACIÓN Y TRANSFERENCIA**

El régimen, tanto en la redacción actual como en la anterior, establece que el Juez Administrativo dispone de quince días hábiles administrativos contados a partir del momento en que la solicitud se encuentra formalmente admitida, para emitir el comunicado de pago o de autorización de acreditación y/o transferencia, y en su caso el monto de las detracciones que resulten procedentes. En el caso de devoluciones, el pago se hará efectivo dentro de los CINCO (5) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de emisión de la comunicación.

En el caso de que transcurran más de treinta días corridos desde la fecha de registración de la consulta sobre el “Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias” y el Juez Administrativo no emita la correspondiente resolución, el solicitante deberá realizar una nueva, dentro de los dos días hábiles administrativos siguientes a que se haya cumplido el plazo mencionado en primer término (30 días corridos). El solicitante podrá corroborar el estado del trámite ingresando mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo, a través de la opción “Recupero de IVA por exportaciones – Estado de trámite”.

#### **D. DESISTIMIENTO DE LA SOLICITUD**

Por último, el régimen presenta como novedad la figura del “desistimiento” de las solicitudes presentadas. La misma podrá ser total o parcial. En caso de ser parcial, dicho desistimiento será procedente en la medida en que la cantidad de comprobantes destinado no exceda de 50 y siempre que el monto desistido sea inferior al 5% del monto total solicitado.

Para iniciar el trámite, el solicitante deberá presentar una nota en la dependencia de AFIP en la que se encuentren inscriptos, solicitando el desistimiento invocando cuáles son sus causas. Al respecto, se entiende que el ejercicio total del desistimiento de una presentación determinada no obstaría a que con posterioridad los exportadores pudieran interponer – en su reemplazo- una nueva solicitud de recupero.

#### **E. RECURSO CONTRA RESOLUCIONES DE A.F.I.P.**

Contra las resoluciones de A.F.I.P. se podrá interponer recurso previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la Ley 11683<sup>6</sup>:

##### **“Recurso de apelación para ante el Director General**

**Art. 74** - Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

---

<sup>6</sup> Ley de Procedimiento Fiscal.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.”

Según artículo 23 de la Ley 19549<sup>7</sup>, podrá recurrirse a la vía judicial, cuando:

**“Impugnación judicial de actos administrativos.**

ARTICULO 23.- Podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular:

a) cuando revista calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas.

b) cuando pese a no decidir sobre el fondo de la cuestión, impida totalmente la tramitación del reclamo interpuesto.

c) cuando se diere el caso de silencio o de ambigüedad a que se alude en el artículo 10.

d) cuando la Administración violare lo dispuesto en el artículo 9.”<sup>8</sup>

**“Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.**

ARTICULO 12.- El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.”

---

<sup>7</sup> Ley de Procedimiento Administrativo.

<sup>8</sup> Vías de hecho: la administración se abstendrá de comportamientos lesivos de un derecho o garantía constitucional, y de poner en ejecución un acto estando pendiente algún recurso administrativo que impliquen suspensión de efectos ejecutorios de aquél, o que, habiéndose resuelto no se hubiere notificado.

## **V. EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL PROCEDIMIENTO Y SU RESPONSABILIDAD**

Para poder formalizar la presentación de las solicitudes de recupero de IVA el responsable debe aportar, entre otros, un informe especial extendido por contador público independiente, según manifiesta el artículo 13 de la Resolución General 2000/2006 de AFIP que dice:

“ARTICULO 13.- Los responsables deberán formalizar la presentación aportando los elementos que se indican seguidamente:

... c) Un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...”

Esto implica que el profesional se expida respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado incluido en la solicitud. Además, deberá dejar constancia en el citado informe del procedimiento de auditoría utilizado. Una vez concluido, la firma del informe suscripto por el profesional interviniente deberá estar autenticada por el consejo profesional o, en su caso, entidad en la que se encuentre matriculado.

Los papeles de trabajo correspondientes al informe emitido se conservarán en archivo a disposición de la AFIP por el período dispuesto en el artículo 48 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, es decir, por CINCO (5) años después de operada la prescripción del período fiscal a que se refieran. El deber de conservación se extiende también a los libros y registros en que se hayan anotado las operaciones o transacciones indicadas, aún en el caso de que quien los posea no esté obligado a llevarlos.

### **A. PROCEDIMIENTOS A APLICAR**

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económica, en adelante la F.A.C.P.C.E., fija las pautas a seguir para los procedimientos de auditoría y los alcances, y establece el modelo de Informe Especial mediante su Resolución N° 271/02, en donde recomienda:

- Obtener una manifestación escrita de la gerencia: es una confirmación escrita acerca de las manifestaciones significativas realizadas por la misma durante la auditoría, referida a la inexistencia de exclusiones subjetivas del régimen general de reintegro del impuesto atribuible a operaciones de exportación y actividades u operaciones que reciban igual tratamiento. Así se constata que el exportador no se encuentra excluido del régimen conforme las disposiciones del Art. 4º de la R.G. 2000, es decir, que cumple con la condición subjetiva habilitante para acceder a la solicitud del beneficio.

- Revisar que las exportaciones declaradas se hayan realizado dentro del período en el cual se han presentado, verificando las facturas de exportación con los demás formularios y/o documentos equivalentes.

- En el caso de las prestaciones de servicios, verificar que se hayan perfeccionado mediante la siguiente documentación:

- a) Transporte marítimo y de locación y/o sublocación a casco desnudo o de fletamento a tiempo o por viaje: constancia de entrada y salida del buque, firmada por su capitán y certificada por la Prefectura Naval Argentina.

- b) Transporte aéreo: registro o factura certificada por la Fuerza Aérea Argentina.

- c) Transporte terrestre: documentación intervenida por la última autoridad aduanera o la que corresponda.

- d) Servicios conexos al transporte internacional: factura emitida y conformada.

- Verificar que el valor F.O.B. de las exportaciones esté expresado en la declaración jurada del I.V.A. y que se atribuya en ésta el impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables en los períodos fiscales correspondientes (cuando se genera el crédito o al concretarse la exportación).

- Sí se exige, corroborar la efectiva liquidación de las divisas cobradas por la operación a partir de la documentación cambiaria.

- Determinar que las exportaciones guarden relación con la capacidad operativa de la empresa exportadora. Se deberá indagar si es real que la entidad pueda exportar el tipo de bienes y/o servicios que figuran en la documentación que se revisa, o bien, a través del

conocimiento general que el profesional tenga de la empresa y de cualquier otra evidencia que se vaya obteniendo durante la auditoría. Los procedimientos a aplicar y el alcance de ellos quedarán a criterio del profesional según lo considere pertinente.

Particularmente, en el caso de exportaciones u operaciones semejantes se llevan a cabo procedimientos de auditoría para revisar que quien presenta la solicitud sea el titular de los créditos por el impuesto facturado. El auditor deberá verificar tanto la documentación que respalda las exportaciones (facturas de exportación, instrumento de cuenta de venta y líquido producto, notas de crédito relacionadas por descuentos y/bonificaciones) como también que los montos de dichas operaciones surjan de las registraciones detalladas en los libros de ventas. Es necesario reunir evidencia suficiente que permita validar que el monto de crédito fiscal informado está efectivamente relacionado con las operaciones de comercio exterior del sujeto.

Además se debe constatar la correcta imputación de los créditos fiscales cargados al sistema de información vigente que mantiene la empresa. Para ello, el auditor deberá:

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

También deberá corroborar que los créditos fiscales por los que se solicita la devolución no hayan sido utilizados previamente en el mercado interno ni en solicitudes de recupero presentadas con anterioridad y que estén incluidos en el saldo a favor del contribuyente del período fiscal en el que se realizaron las operaciones de exportación, de acuerdo a la anticuación de créditos informada. Es momento de controlar la fecha en que se originan dichos créditos con relación a la fecha del último embarque: si fueran de fecha

posterior se deberá dejar indicado en los papeles de trabajo los procedimientos realizados a los efectos de determinar su relación con el embarque u operación asimilable a exportación.

Otro punto relevante es la correcta información de la existencia de proveedores con vinculación económica con beneficios promocionales.

Respecto de los pagos realizados a los proveedores se revisará que se hayan realizado con cheques u otros medios autorizados por las normas legales vigentes con un alcance tal que los pagos ordenados de mayor a menor cubran el 70% del total de los mismos. En base a lo informado en el Archivo de Información sobre Proveedores se verificará que el proveedor es inscripto en el I.V.A. al momento de la facturación de los bienes y servicios, y que se encuentra al día con sus obligaciones tributarias al momento de la revisión por parte del contador independiente. Esto se realizará a la totalidad del universo de proveedores informados por la empresa -excepto para entidades con oferta pública y/o que sean sujetos obligados a actuar como agentes de retención del I.V.A.-

Es importante recordar que el auditor es un profesional habilitado para realizar cualquier tipo de prueba de auditoría que considere necesaria para validar la información que le está siendo presentada por la empresa con el objeto de obtener evidencia válida y suficiente que le permita formarse de una opinión razonable acerca de la realidad económica del ente, la que luego quedará plasmada en su informe profesional que, una vez certificado por el respectivo Consejo Profesional en el que el contador esté inscripto, se adjunte al legajo de recupero que se presenta a la A.F.I.P. Todas estas tareas son responsabilidad del auditor y él deberá responder por la opinión y la información volcada en su informe por lo que es conveniente revisar el Anexo B de la Resolución N° 271/02 de la F.A.C.P.C.E. (Ver anexo N° 4).

## **B. RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL**

El Contador para llevar a cabo su tarea debe seguir el principio de objetividad profesional, “es la capacidad para llegar a conclusiones correctas respecto a los asuntos que se le han encomendado”. En cumplimiento de la R.G. 2000/2006 de A.F.I.P se impone el deber

de ser imparciales, honestos intelectualmente y libres de conflicto de intereses. Para ello, se debe ser independiente, es decir no se debe estar subordinado a intereses de otros. La no existencia de independencia implica falta de responsabilidad del profesional y también lo es si cualquier miembro de su equipo de trabajo la vulnera ya que el auditor es responsable por su labor individual y también por el trabajo delegado a su grupo colaborador.

Respecto a la confidencialidad, el profesional se transforma en depositario y conocedor de información de su cliente, por lo que es indispensable que no sea divulgada.

Según la legislación vigente el contador puede incurrir en:

- **Responsabilidad profesional:** se encuentra vinculada con la obligación moral que asume al suscribir o firmar un informe en cuya información pueden confiar terceras personas. Esto pone de manifiesto la función social del trabajo del auditor ya que éste sirve para beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas. Este tipo de responsabilidad y sus sanciones están plasmadas en la Ley 20.488 de Ejercicio profesional en su artículo 22, en donde establece sanciones disciplinarias, como:

- a) advertencia
- b) amonestación privada
- c) apercibimiento público
- d) suspensión en el ejercicio de la profesión de un mes a un año
- e) cancelación de la matrícula.

Por su parte, el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina establece en su Art 44 que, de ser violadas las disposiciones que en él se enuncian, los profesionales se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional graduadas en función a la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.

- **Responsabilidad Penal:**

- Sólo son punibles los delitos tipificados por el Código Penal Argentino y demás legislación penal;

- Los delitos tipificados en leyes especiales se rigen por ellas y sólo supletoriamente por el Código Penal y,
- En el proceso penal, se aplica el principio in dubio pro reo, es decir, que en caso de dudas se beneficia al acusado aceptando su inocencia.

Con estas aclaraciones, en el caso de las solicitudes de recupero de I.V.A, el profesional firma un informe y para que este sea pasible de sanciones tanto económicas como privativas de la libertad es condición que se tipifique el delito, es decir, se debe demostrar su falta de veracidad.

- **Responsabilidad Civil:** se puede clasificar en contractual y extracontractual. La contractual emana del incumplimiento de un “contrato” (verbal o escrito) entre el cliente y el profesional. En el caso de los recupero de I.V.A el cliente receptor del informe puede tener expectativas sobre el resultado de la labor pero que pueden no ser satisfechas a su terminación. La forma en que se debe solucionar este problema es a través de una carta de contratación que detalle el trabajo a realizar, su alcance, características y cómo se llevará a cabo; solicitar además, la confirmación y aceptación de condiciones por parte del cliente.

Responde extracontractualmente, quien por ser calificado en su actividad profesional, genera de un tercero una confianza inculpable, ocasionándole a través de una información o actuación inexacta, un daño económico. Cabe aclarar que no toda persona que haya recibido un daño económico por haber confiado en un informe o actuación profesional podrá invocar un daño injusto como pretensión indemnizatoria. Se requiere establecer los daños resarcibles para evitar el nacimiento de pretensiones resarcitorias.

Civilmente el Contador Público puede ser responsable por incumplimiento de la obligación o mal cumplimiento de ella, esto puede estar causado por:

- Delito civil: dolo

Según el Art. 271 del Código Civil y Comercial: “acción dolosa es toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee para la celebración del acto....”. Para que se produzca el delito civil debe existir un

intento deliberado de producir daño. El Código Civil, hace mención expresa del concepto de delito y sostiene que: el acto ilícito ejecutado a sabiendas o con intención de dañar la persona o los derechos de otra, se llama “delito”.

- Cuasi-delito: Hecho culposo

La culpa que atañe al graduado en un cuasi-delito puede ser originada por:

- Negligencia: dejar de hacer lo que se debió hacer.
- Imprudencia: un hacer del cual se debió abstener.
- Impericia: falta de conocimiento teórico práctico.

El profesional debe resarcir el daño al damnificado directo o a los terceros ya sea por delito civil o cuasi-delito. La indemnización que corresponde comprende pérdidas o daño emergente como intereses o lucro cesante. Es importante destacar que existen eximentes de responsabilidad para el graduado:

a) Caso fortuito y fuerza mayor: art. 1730 del C. Civil y Comercial.

b) Por el hecho de un tercero: art. 1731 C. Civil y Comercial.

El profesional deberá ser prudente y eficiente al realizar su trabajo y el informe que se presente deberá cumplir con los requisitos de veracidad y objetividad.

## **CAPÍTULO VII: JURISPRIDENCIA**

**TRIBUNAL: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala V**

FECHA: 20/05/2010

**PARTES: Oleaginosas Moreno Hermanos SACIFIyA c. EN-AFIP-DGI.**

HECHOS: Se desestiman las solicitudes de reintegro de crédito fiscal del I.V.A. por operaciones de exportación de granos por falta de acreditación de que los proveedores hayan percibido los importes de las operaciones observadas, las cuales no se encuentran declaradas ni registradas en sus libros, ni tampoco quienes percibieron las sumas de los cheques emitidos por aquella para cancelar los créditos cuya devolución solicitó.

Ocurrió que no fue posible demostrar la existencia de las compras efectuadas entre el año 1998 y el año 2000 por la firma en cuestión ya que los proveedores poseían domicilios distintos a los indicados en las facturas, carecían de la capacidad operativa necesaria para vender los volúmenes de cereales indicados y otros granos facturados, y habían negado haber realizado las ventas a los intermediarios que las habían facturado a la empresa exportadora; además, no aparecían registradas en sus libros I.V.A. respectivos, así como la falta de entrega de la mercadería. Por su parte la exportadora aporta facturas, cartas de porte y recibos de pago acreditando la existencia de los contratos de compraventa celebrada por su parte con los corredores de cereales, muchos de los cuales fueron registrados en las Bolsas de Cereales. Las impugnaciones se fundaron en que los proveedores no habrían sido los verdaderos propietarios de la mercadería vendida, y por lo tanto, los reales sujetos pasivos del I.V.A., quienes habrían negado la existencia de las ventas porque ellos no habían cumplido con el deber de registrar y de ingresar el impuesto. Así el exportador cuestiona la sentencia apelada: a no tener derecho al reintegro ya que los importes que le fueron facturados en concepto de impuesto no fueron ingresados a las arcas del Estado...fundado en razón de que el comprador de la mercadería no puede controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que están a cargo del vendedor.

De la información brindada por el banco se conoce que se dieron instrucciones para realizar estos pagos pero nunca se presentaron dichas personas (proveedores) al cobro de los mismos. Considerando las posibilidades ya mencionadas la exportadora debió al menos

demostrar que los pagos fueron cobrados por los proveedores y éstos haber ingresado el impuesto que se pretende solicitar al Fisco.

**TRIBUNAL: Corte Suprema de Justicia Nacional**

FECHA: 04/05/2011

**PARTES: Bildown S.A. c/ EN-AFIP-DGI**

HECHOS: el organismo público, AFIP, desestima solicitudes de reintegro de IVA por exportación a la actora en razón de que los proveedores de la misma no ingresaron a las arcas del estado el impuesto originado en operaciones comerciales mantenidas entre las partes y objeto de reintegro en el futuro.

La Corte Suprema de Justicia sostiene que si bien de las pericias y trabajos efectuados se ha constatado la irregularidad por parte de los proveedores, la actora, a quien se le deniega la restitución de créditos, ha pagado el impuesto reclamado incluido en el precio de los bienes adquiridos. Son palabras textuales de quien dictamina:

“En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice. En efecto, no puede haber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc.7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria”.

Laura M. Monti - Adriana N. Marchisio

**TRIBUNAL: Corte Suprema de Justicia Nacional**

FECHA: 10/03/2015

**PARTES: ADM Argentina S.A. c. EN-AFIP-DGI**

Se rechazan las solicitudes presentadas por la firma por entender que dichos conceptos no se corresponden con la realidad económica de las operaciones de compra de cereales posteriormente exportada. Se constató que ninguno de los proveedores fiscalizados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar dichas operaciones, lo que ponía en evidencia que no eran los reales generadores de los créditos solicitados.

Si bien la actora no es responsable por los incumplimientos de sus proveedores tampoco puede exigir al fisco el impuesto que no le fue ingresado, en todo caso, debería reclamar a quien le retuvo el impuesto y no depósito a las arcas del Estado.

Ricardo Luis Lorenzetti.

Carlos S. Fayt.

Elena I. Highton de Nolasco.

Juan Carlos Maqueda.

**DICTAMEN 056/1995**

FECHA: 14/11/1995

En el caso de reintegros de I.V.A. por operaciones de exportación rige la prescripción de diez años instituida en el artículo 4023 del Código Civil, cuyo curso comenzó a correr a partir de la fecha en que se produjo la operación de exportación, la cual se considera perfeccionada con el cumplimiento del embarque.

Conforme: 14/11/1995-Juan Bautista Thorne-Director, Dirección de Asesoría Legal.

**DICTAMEN 016/1998**

FECHA: 31/03/1998

A los fines de acceder al régimen regulado por la resolución 65 (AFIP), las exportaciones se consideran perfeccionadas en la fecha de cumplimiento del embarque de los bienes en el medio de transporte en el que los mismos salieron del país, conforme lo dispuesto

por su artículo 5, en concordancia con el artículo 13 del decreto reglamentario del tributo y sin perjuicio de lo establecido en segundo párrafo del aludido artículo 5.

Además aclara que se entenderá por exportación la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal a filial o sucursal o filial o casa matriz y viceversa. Entonces se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque.

La RG 65 (AFIP) fijó los requisitos: "...las operaciones se consideran perfeccionadas con el cumplimiento de embarque al momento de la terminación de la carga...debidamente certificada por funcionario aduanero interviniente en la operación.

En los casos en que intervengan dos o más aduanas y no se modifique el medio de transporte, la operación se considera perfeccionada en la forma establecida en el párrafo precedente. En cambio, si se cambiara el medio de transporte, la operación se considera perfeccionada en la fecha e intervención de la última aduana".

Jorge Rubén Sturla-Jefe, Departamento Asesoría Técnica Tributaria.

Conforme: 31/03/1998-Roberto Pablo Sericano-Director, Dirección de Asesoría Técnica.

### **DICTAMEN 042/1998**

FECHA: 13/08/1998

Se solicita precisar que alícuota debe ser considerada (21% o 10.5%) para la determinación del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de I.V.A., en operaciones de exportación de bienes con alícuota diferencial; teniendo en cuenta que los insumos destinados a esos productos continúan alcanzados al 21% (exportación de frutas).

Sobre el particular se expidió y concluyó que el límite de reintegro que establece el artículo antes mencionado "...es del 10.5% para todos los supuestos como norma y regla general por el principio que entraña no conceder ventaja al exportador que altere la igualdad en costos, que deben tener con los productores y comerciantes del mercado interno".

Es importante considerar el objetivo implícito en el régimen de compensación y reintegro que contempla el artículo 43 de la Ley de I.V.A. a los exportadores, en cumplimiento

al principio de gravabilidad en el país de destino, según el cual la potestad de imposición reside en el territorio en donde se consumen los bienes. Para ello se exceptúa del gravamen a las exportaciones y a la par se reintegra el tributo que soportó el exportador en la compra de insumos para obtener el producto exportado, por lo tanto, la tasa a la cual estuvieran alcanzados éstos en el mercado interno no constituye la alícuota límite a la que hace referencia el legislador en el artículo 43. Aun cuando se exporten bienes exentos el exportador tendrá derecho al reintegro de créditos fiscales soportados (DAT 10/1992).

De la misma manera debe interpretarse para los productos gravados a tasas diferenciales: la alícuota a considerar para establecer dicho tope es del 21%, que es independiente de la medida en que el exportador haya utilizado insumos gravados en el I.V.A.

Conforme: Departamento Asesoría Técnica Tributaria: Cr. Jorge Rubén Sturla.

Conforme: Dirección de Asesoría Técnica, Cr. Roberto Pablo Sericano.

### **DICTAMEN 066/1998**

FECHA: 27/10/1998

El I.V.A. correspondiente a bienes de uso solo es recuperable si estos están habilitados y realmente afectados a la consecución de exportaciones.

Aquellas empresas que vayan generando créditos fiscales por la realización continuada de una obra destinada a un bien de uso y que operan exclusivamente con el mercado externo, para solicitar dichos importes deberán presentar documentación requerida y un presupuesto que involucre un cálculo del crédito fiscal que se incorpora y del tiempo que demandará la obra hasta su finalización, a efectos de que pueda ir aplicando gradualmente dicho crédito en sus posiciones mensuales. En ningún caso lo solicitado podrá exceder en el mes lo realmente invertido, y se excluye la posibilidad de acceder al reintegro en la etapa en que el bien se está construyendo.

Jorge Rubén Sturla-Jefe, Departamento Asesoría Técnica Tributaria.

Conforme: 27/10/1998-Roberto Pablo Sericano-Director, Dirección de Asesoría Técnica.

**DICTAMEN 085/1998**

FECHA: 30/12/1998

Según artículo 17 de la RG 65 (AFIP): “El monto cuya acreditación, devolución o transferencia se solicita deberá ser detraído de la declaración jurada del I.V.A. del mes en que se efectúe la presentación”.

Jorge Rubén Sturla-Jefe, Departamento Asesoría Técnica Tributaria.

Conforme: 30/12/1998-Roberto Pablo Sericano-Director, Dirección de Asesoría Técnica.

**DICTAMEN 070/2004**

FECHA: 22/11/2004

Otorgando respaldo al anterior dictamen 066/1998, el presente vuelve a establecer que: para acceder al reintegro de créditos fiscales originados en inversiones de bienes de uso deben encontrarse habilitados y afectados materialmente a la actividad, comenzando a generar bienes y originando las operaciones objeto del impuesto. De esta manera introduce una nueva condición, la puesta en marcha del bien.

Liliana Inés Burgueño-Jefa, Departamento Asesoría Técnica Tributaria.

Conforme: 22/11/2004-Alfredo R. Sternberg-Director (Int.), Dirección de Asesoría Técnica.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

De acuerdo a las prácticas comerciales, leyes del tributo, resoluciones de AFIP, dictámenes y jurisprudencia en relación al recupero de I.V.A. por operaciones de exportación, en empresas agroexportadoras con propia producción, la metodología que mejor se adapta a las exigencias de transparencia de los créditos solicitados es a través del MÉTODO DIRECTO, es decir, por medio de una estructura de costos hasta llegar a obtener la materia prima para luego ser procesada y exportada.

La ventaja de este método consiste en la tipología de la empresa exportadora: en el caso propuesto, acopio de cereales y oleaginosas, posee una estructura de costos con pocos componentes dónde no se dificulta demasiado llevarlo a la práctica. Al conocer el costo y rinde por hectárea aportado por los ingenieros agrónomos de la firma, y a partir de los kilos exportados, se pueden identificar las hectáreas a trabajar para obtener dicha materia prima. Para ello se realizan gastos en agroquímicos, labores, semillas, fletes, gastos varios, y demás; se determina el monto posible a recuperar por cada concepto incluido en aquella estructura, y por último, se deben reunir los comprobantes que surgen del libro I.V.A. compras desde que inicia el proceso productivo con la adquisición de los insumos y trabajos de preparación de la tierra -julio de cada año- hasta la primer exportación una vez procesado el producto en la planta -septiembre de cada año-.

Cuando se trata de empresas que poseen grandes estructuras de costos, hago referencia no a la parte cuantitativa sino cualitativa, se hace difícil recuperar por cada uno de ellos. Al igual cuando los procesos productivos son muy largos.

Como desventaja, puede ocurrir que ciertos gastos incurridos y parte del costo de obtención de la materia prima no estén facturados, por ejemplo, fletes con flota propia o procesos prestados por la firma como el secado y zarandeo. Ante estas situaciones hay que tener en cuenta otra estructura de costos para cada servicio: en caso de los servicios de secado y zarandeo (como se desarrolló en la investigación) comienzan a entrar en juego nuevos componentes, como es el consumo de servicios públicos, reparaciones y mantenimiento de los bienes de uso, repuestos...en cuanto a la flota propia de camiones utilizados para llevar el maní desde los campos a la planta procesadora debería tenerse en cuenta gastos como el

combustible, seguro, repuestos, y similares. En resumen, recuperar créditos en firmas exportadoras con propia producción por medio de una estructura de costos hasta llegar a obtener la materia prima es la metodología que mejor responde a las normativas impuestas para acceder al beneficio, pero puede ser tan compleja como tan significativos sean los costos a recuperar: se pueden encontrar estructuras de costos por cada uno de sus componentes.

En cuanto al MÉTODO INDIRECTO, es el recupero de créditos por coeficientes especiales -en el caso práctico, a través del control de stock de los insumos empleados en las explotaciones agropecuarias- la mayor dificultad se encuentra en la limitación de materia prima, al no considerar un costo de dónde se obtiene el maní se hace difícil sostener la legitimidad de la solicitud. Así mismo, si justificamos la falta de materia prima en reemplazo de coeficientes especiales vinculados al consumo de insumos en las tierras de donde se obtiene la materia prima, habría un coeficiente especial por cada insumo controlado por stock, a la vez aplicable el coeficiente indirecto por tratarse de ventas de maní con destino tanto al mercado local como internacional, lo que lleva a ajustes anuales diferentes dependiendo de la rotación de los insumos y del proceso productivo de la actividad de la compañía.

Si además sumamos las labores, ya no como costo de la obtención de la materia prima, sino como trabajos contratados durante todo el proceso productivo susceptibles de recuperación: propuse asimilar el costo total de los trabajos de la tierra a las inversiones realizadas en bienes de uso, partiendo del costo total incurrido una vez que se efectúe la primer exportación y recuperar hasta el límite del FOB mensual, el resto se incluye en solicitudes posteriores. El Dictamen 66/1998 establece que los créditos originados en adquisiciones de bienes de uso son recuperables a través de presupuestos que incluyen las inversiones desde el inicio hasta la finalización de la obra para incluir gradualmente en las solicitudes mensuales siguientes; otro Dictamen el 70/2004, incorpora la puesta en marcha del bien de uso para poder recuperar bajo dicho concepto.

Si bien las normas que rigen el beneficio establecen claramente la utilización de coeficientes especiales con anterioridad al coeficiente de gastos indirectos, en la medida que este puede resultar perjudicial a los intereses del fisco, la falta de incorporación de materia

prima, ya sea por adquisiciones directas a productores de la zona o por medio de una estructura de costos, el método indirecto no otorga credibilidad a la solicitud pretendida.

En definitiva, el mejor medio de recuperar créditos en empresas acopiadoras de cereales y oleaginosas con venta al por mayor de insumos agropecuarios, es el MÉTODO DIRECTO. Aunque el MÉTODO INDIRECTO también es defendible en la medida que se cuente con controles de stock y solo se incorporen créditos utilizados en las explotaciones propias; ante esta situación, es importante hallar respaldo jurídico.

Cualquier método que se emplee para solicitar recupero de créditos fiscales por operaciones de exportación es importante siempre resguardar los intereses del fisco con el objeto de no dañar los recursos que se obtienen de la recaudación de los tributos. Además, contar con el debido respaldo de las normativas y jurisprudencia disponibles para otorgar credibilidad y legitimidad a los trabajos realizados, y efectuar las tareas de auditoria recomendadas para no incurrir en responsabilidades no deseadas como profesionales independientes.

## BIBLIOGRAFÍA

- Vecchio, G., Pelle, E. (2012). Reintegro de IVA por exportaciones – 2ª. Ed. – Buenos Aires: Errepar.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado 23.349 (T.O. 1997).
- Decreto Reglamentario 692/98, del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley de Procedimiento Fiscal 11.683 (T.O. 1998).
- Decreto Reglamentario 1397/79 de procedimiento.
- Ley de Procedimiento Administrativo 19.549.
- Código Civil y Comercial de la Nación.
- Resolución General (AFIP) 2000.
- Resolución General (AFIP) 3397.
- Resolución General (AFIP) 3577.
- Resolución 18 del CPCECABA.
- <http://es.slideshare.net/mzanello/recuperodel-iva-de-exportacion>
- <https://www.afip.gob.ar/genericos/documentos/RecuperoImpuestoValorAgregadoExportaciones.pdf>
- [http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/5801/tesis-cs-ec-carrion-gili.pdf](http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5801/tesis-cs-ec-carrion-gili.pdf)
- Curso “Régimen de Devolución del IVA de Exportaciones” -28 de noviembre de 2012- Expositores: Dr. Juan Oklander (coordinador), Dr. Jose María Caruso, Dr. Gustavo Policella.

ANEXO N° 1: CONOCIMIENTO DE EMBARQUE o B/L (BILL OF LADING)

Shipper: BODEGA FINCAS DEL SUR S.R.L. RUTA 165 CAÑADA SECA 5.600 SAN RAFAEL - MENDOZA - ARGENTINA		<b>BILL OF LADING</b> <b>N° SR/1986-07/VAL</b>	
Consignee: TO THE ORDER OF BANCO DE VALENCIA A/S			
Notify address: LA PEQUEÑA BARRICA S.L. LAS TINAJAS 3500 - VALENCIA		Booking N° 2007/01/0123456	
		Export Referente N° 01-02-0304/2007	
Buque: ZIM ARGENTINA		Puerto de Carga: BUENOS AIRES, ARGENTINA	
Puerto de Descarga: VALENCIA - ESPAÑA		Destino Final: ESPAÑA	
Marcas y Nros.:  JOLU 115061-9 SEAL AG65388	Cantidad de Bultos y Descripción de la Mercadería: (En caso de cont. aclarar cant. de bultos en cada cont.)  1 x 20' QUE DICE CONTENER: 1.000 CAJAS DE 12 X 750 ML DE VINO, CFR VALENCIA EN UN TODO DE ACUERDO CON FACTURA COMERCIAL N° 0001-00001257.-  Net Weight : 9.000,00 KGS. Factura Coml. 0001-00001257 Letter of Credit N° 19642.61018 DEL BANCO DE VALENCIA A/S  CLEAN ON BOARD FREIGHT PREPAID  "Stowed below deck away from sun and boilers or any hot area"  SIM 07 078 EC03 012345 A	(13) Peso Bruto (Kgs.)  16.800,00 KGS.	(14) Cubicaje (m3)
Freight details, charges, etc.		BILL OF LADING  (CLAUSULAS Y TERMINOS DE CONTRATACIÓN-PREIMPRESOS)	
Embarcado a bordo Fecha: 01/03/2007	Flete pagadero en: ORIGEN	Lugar y fecha de emisión Bs.Aires - Argentina, 02/03/2007	
DUPLICADO	Número de Originales de B/L 3/TRES	_____ Firma	

# ANEXO N° 2: MODELO DE PERMISO DE EMBARQUE

## Hoja de oficialización

AFIP		SUBREGIMEN: EXPORTACION A CONSUMO		Oficialización 14/04/2012		Año / Ad. / Tipo / Nº Reg. / DC 12 008 001 00040 E		Folios 1 de 1	
Exportador / Exportador		CUIT N°		Despachante de Aduana		CUIT N°			
Agente de Transporte Aduanero		CUIT N°		Vendedor					
Via CAMODE		Documento de Transporte		Identificador Manifiesto		Nombre del Transporte SANTA TERESA			
Origen País		País de Embarque País ABS /		Fecha Aduana		Marcas y Numeros			
Embalaje		Total Unidades		Peso Neto		Deposito		Vto. Embarque	
Aduana Destino / Salida (S.N. CAPITAL)		Cont. Venta - CRI		FOB Total \$2.893,89		Divisa DOL		Folio Total 1.500,00	
Seguro Total		Divisa		GARANTIAS N°		Folio: 12 00330707-FES-VP			
Información Complementaria: CUIT = 4.354000 FECHA REC.ACTIV = 15/11/2000 FECHA CERRA CTA = 12/04/2012 CTO SANTINCA = 0,000 LUGAR METNACA ...									
Peso Guía = 0,000 Neos. Facturas: 0907-0009902									
Nº Fact. Tipo		Posición SMI / Código AFIP 0913.25.20.9100		NCLAUSA / GATT		Unidad		Estado	
Total Kg. Neto 22.500,0000		Origen País / Provincia ARGENTINA		País de Procedencia / Destino RUSIA		U/R000 / Estado RUS OFICINA		Cantidad Unidades Establecidas 22.500,00	
LUNDAWALEX + B SATO-COMPRADOR - Comprador Declarado									
<b>DECLARACION DE LA MERCADERIA</b>									
Veracidad Fº según las demás Sin cambio: Cítricos FRUTAS Y OTROS FRUTOS, SECOS, EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 08.01 A 08.08; MELAZAS DE FRUTAS U OTROS FRUTOS, SECOS, O DE FRUTOS DE CÁSCARA DE ESTE CAPÍTULO.					03 Opciones a nivel general 03 AJUSTE-DECLA-000 - NO AJUSTE-DECLA-INC - NO ARND NPT-OPC - SE 11 REVALUACION-OPC - NO. VALIDA EXP-CTATIBCI-TOT - NO EXPORACIONEX - NO TRADISP - TRADISI VARIOS-COMPRADOR - NO VINCORDESTATIBCI - VINCORFRANCAEXIT - NO B) SE AJUSTO 04 AJUSTE-DECLA-000 - NO AJUSTE-DECLA-INC - NO SANCIONARGENTINA - 007 DEJAUTOTOT - SI				
Razón - Ninguna					Vicio - Ninguno				
Unidad en Divisa 21,13333		Unidad UNIDAD		Cantidad Unidades 2.250,00		Ajuste a incluir en Divisa 0,00		Ajuste a deducir en Divisa 0,00	
FOB Total en Divisa \$2.458,00		FOB Total en Dólar \$2.058,00		Valor en Aduana en Divisa \$0.780,30		Valor en Aduana en Dólar \$0.780,30			
Precio CF Unidad Especifico 0,00		Unidad		Costo / Cant. Unidades (0,9756)		Base IVA / Garantías en Dólar		Base Impuestos Incentivos en Dólar	
Documentos a Presentar					Incentivos Import. Temporal en Dólar				
Ducs. Controla: DEC FORTE VAL-EXP - OIA 0913/2 5da EST.3./FACT.COM. - AM - ST. PETERSBURGO - HOJA DE BUSTA - OIA 1903-A/5da					Incentivos Import. a consumo en Dólar				
VALOR EN ADUANA					VALOR PARA REMISSIONES EN DOLAR				
<b>LIQUIDACION</b>									
Pto		P / G / C		ImpORTE		Conceptos		TOTAL	
2,50		V		1.269,51		(00) DERECHOS EXPORTACION (ESCA)		V 1.269,51	
5,00		C		2.529,02		(30) IANARCEL SIN EXPO		F 16,00	
						(41) REINTIDAD FLUO VA		C 2.529,02	
15 ABR 2012									
PAGADO				0,00				0,00	
GARANTIZADO				0,00				0,00	
A COBRAR				2.529,02				2.529,02	
Código Aduanero								PAGADO 0,00	
U.T.V.V.								GARANTIZADO 0,00	
								A COBRAR 2.529,02	

Hoja de Carga

NOTIFICADO / FECHA:		PENDIENTES		CANCELADO		EXTRACCION DE MUESTRAS		Firma U.T.V.V.								
DE ANALISIS					MOTIVO:											
DE CERTIFICADOS					RESULTADO:											
DE CONFORME CON					PROTOCOLO Nro.:											
APERTURA VERIFICACION:					REEMBOLSO:											
EXTRACCION DE MUESTRAS:					FIRMA:											
IDENTIFICACION:					FIRMA:											
CANTIDADES: PENDIENTE					CONFIRME DECLARADO SI					RECTIFICACION NO						
Del Item		Cantidad Unidades			Unidades Estampillas			Otros								
Del Total		Cantidad Bultos			Cant. Kgrs. Bruto			Otros								
CARGA		Inicio: 13/04			Lugar: San Rafael			Fin Fecha: 13/04			Lugar: San Rafael			Remitido a:		
TRANSPORTE					Camión Patente Nro.:					Vagón:						
Contenedores:					Semi:											
Precintos: Sin <input type="checkbox"/> Con <input checked="" type="checkbox"/>					CARGADO / DESPACHADO A PEZA											
Fecha					Firma Guarda / U.T.V.V.											
RECTIFICADO:					OTRAS CONSTANCIAS											
A.N.A. FECHA / FIRMA Y LEGAJO					MERCADERIA A BORDO / SALIDA											
TRANSBORDOS E INCIDENCIAS DEL TRANSPORTE					ADUANA DE DESTINO / SALIDA											
Nuevo Medio de Transporte:					Resguardo:											
Nuevo Contenedor:					Aduana Local Llegó:											
Nuevos Precintos:					A.N.A. Firma											
Bultos Agregados (Cantidad y Marcos)					Fecha / /											
Otros:					Hora											
A.N.A. Firma					Avisar a la Aduana de Salida:											
Hora					Via de Aviso:											
OBSERVACIONES / OTROS TRAMITES ADUANEROS																

ANEXO N° 3: MODELO DE F. 404.

  <b>F.404</b>  DEL CARACÓN DE RUBRO		C.U.I.T.		Secuencia	
		<b>ORIGINAL</b>			
		Código de Actividad	Agente de Retención	N° Verificador	
		15 390	NO	753489	
Origen Exportador		Fecha Estimativa	Version		
C - Otros Export.			05.00.003		
EXPORTACIONES CREDITO FISCAL		Sello Inceptor de recepción	Firma y aclaración (1)		
Apellido y Nombre o Razon Social					
Existe vinculación económica entre el proveedor y el importador		SI	Deudas impositivas		NO
Acogido a Regímenes Especiales Norma		000000	Deudas de los Recursos de la Seguridad Social		NO
			Acogido a la Ley N° 24.402		NO
			Opción percepción de la devolución en U.S\$		NO
<b>EXPORTACIONES REALIZADAS DURANTE EL MES DE FEBRERO DE 2012</b>					
<b>R1-</b> Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa (2)					
Importe neto de ventas, locaciones y prestaciones de servicios					
Gravadas (I)	Exentas y no Gravadas (II)	Operaciones Beneficiadas (III)		Total (IV)= (I + II + III)	(a) Crédito Fiscal Indirecto
0,00	0,00	868.338,09		868.338,09	0,00
<b>R2-</b> (b) Crédito Fiscal con afectación directa					50.359,25
c) Ajuste de Indirectos según F.404					0,00
<b>Total de Crédito Fiscal (a)+(b)+(c)</b>					<b>50.359,25</b>
<b>R3-</b> Subtotal valor FOB informado por Régimen General (3)					308.013,64
Subtotal por Transporte Internacional (4)					0,00
Subtotal por Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales / PSP (Couriers) (5)					0,00
Subtotal por Trabajos de transformación y locación a casco desnudo (6)					0,00
TOTAL					308.013,64
<b>R4-</b> Crédito Fiscal no utilizado, según determinación efectuada.					50.359,25
<b>R5-</b> a) Total del importe consignado en Rubro 2					50.359,25
b) Valor excedente resultante del Rubro 5 inc. f) del periodo 00/0000					0,00
c) Subtotal inc. a) + inc. b)					50.359,25
d) Límite Art. 43, Párrafo 2do. (total R.3 x Tasa 21,00)					64.682,87
e) Importe computable inc. c) ó d), el que fuere menor					50.359,25
f) Excedente que se traslada a periodos futuros (7)					0,00
<b>R6-</b> Aplicación del importe disponible					Titulo I Regimen General
Importes adeudado por el Regimen especial de ingresos					0,00
Importe por el que se solicita acreditación					0,00
Importe por el que se solicita transferencia					0,00
Importe por el que se solicita devolución					50.359,25
TOTAL					50.359,25
<b>R7-</b> La información detallada de los comprobantes que para la determinación del crédito fiscal total atribuible a las exportaciones del mes que originan esta solicitud.					296.127,40
OBSERVACIONES					
INFORME PROFESIONAL: se acompaña al presente F.404, informe extendido por Contador Público, en cumplimiento de lo establecido por la Resolución General N° 2000/06 (AFIP).					
CONTADOR CERTIFICANTE					
C.U.I.T.		Apellido y Nombres o Razon Social			
Provincia a la que corresponde la jurisdicción del Colegio y/o Consejo Profesional en el cual está matriculado: 07-MENDOZA					

(1) Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente certificando el programa aplicativo (software) utilizado y aprobado por la AFIP, sin haberse fabricado alguno que dicho software sea de la versión de la cual. (2) Consignar en forma acotada a desde el inicio del ejercicio fiscal hasta el mes que se declara, inclusive. (3) Valor FOB en \$ del total de exportaciones del periodo. (4) Total de servicios afectado a transporte internacional. (5) Total de facturas de servicios conexos o Couriers emitidas en el periodo, conformadas por los transportistas internacionales. (6) Trabajos sobre embarcaciones o aeronaves y locación a casco desnudo y floteamiento de buques destinados a transporte internacional. (7) Diferencia entre inc. c) e inc. d) cuando el primero es mayor que el segundo.

ANEXO N° 4: MODELO DE INFORME DE CR. INDEPENDIENTE.

**INFORME ESPECIAL DE PROCEDIMIENTOS REALIZADOS SOBRE SALDO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN (O ACTIVIDADES U OPERACIONES QUE RECIBAN EL MISMO TRATAMIENTO)**

Señores XXXX S.A.

(Domicilio)

En mi carácter de Contador Público independiente, a su pedido, para su presentación ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y con relación con los requerimientos de la AFIP referidos a solicitudes de recupero Decreto N° 959, emito el presente informe profesional de acuerdo con la Resolución N°XX de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En lo que es materia de mi competencia, he revisado la información detallada en el apartado siguiente.

**1. INFORMACIÓN SUJETA A REVISIÓN ESPECIAL**

Información referida al monto del saldo a favor en el Impuesto al Valor Agregado de la empresa XXXX S.A., C.U.I.T. Nro. ...., vinculada a operaciones de exportación o asimilables correspondiente al mes de.....de..... por un total de \$ ....., según surge del formulario Nro....adjunto. Dicho formulario, que fue preparado por la Empresa XXXXX, ha sido firmado/inicialado por mí al sólo efecto de su identificación.

**2. ALCANCE DE LA REVISIÓN ESPECIAL**

2.1. Mi tarea profesional consistió en la aplicación, sobre la información sujeta a revisión preparada por la empresa y detallada en el párrafo 1., de ciertos procedimientos de auditoría específicamente seleccionados, que se detallan en el Anexo I, y que resultan de la aplicación de la Resolución N° XX de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de

Ciencias Económicas referida a la emisión de informes especiales de procedimientos realizados sobre saldos a favor derivados de operaciones de exportación o asimilables.

2.2. Como parte de los procedimientos realizados, me he basado en las opiniones e informes de otros profesionales como son (adecuar según las circunstancias):

- a) La certificación presentada ante la Secretaría de Industria en cumplimiento de la Resolución N° 72, efectuada por otro profesional cuyo informe he tenido en mi poder,
- b) El Informe del despachante de aduana sobre los bienes de capital comprendidos en las posiciones arancelarias de la planilla anexa al Decreto 493/01,
- c) El Informe de contador independiente sobre si el/los proveedor/es tiene/n por objeto real la producción o comercialización (según sea el caso) de los insumos y/o servicios que facturó/facturaron al exportador, indicada en el párrafo..... del Anexo....

En consecuencia, mis manifestaciones incluidas en este informe referidas a estas situaciones se basan en los informes antes mencionados.

### **3. ACLARACIONES PREVIAS AL INFORME ESPECIAL**

Los procedimientos de auditoría específicos, indicados en el Anexo I, han sido aplicados sobre los registros contables, papeles de trabajo y de detalle, y documentación que me fue provista por la empresa XXXXXX. Mi tarea profesional toma como punto de apoyo fundamental la revisión de registros y documentación, asumiendo que la misma es legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta la apariencia y estructura formal de la misma. Por su parte, un efectivo sistema de control interno reduce la posibilidad de ocurrencia de errores, irregularidades o actos ilegales y facilita su detección; sin embargo, no elimina totalmente los riesgos de su ocurrencia.

Como profesional independiente, he aplicado los procedimientos de auditoría específicos que se indican en el Anexo I. En lo relativo a la validez y suficiencia de las evidencias obtenidas antes descriptas, mi tarea se ha realizado bajo la suposición de la actuación de buena fe de la empresa solicitante del recupero, así como de la integridad de las afirmaciones que fueron incluidas en las manifestaciones escritas que he requerido, sin perjuicio de la aplicación de los demás procedimientos de auditoría específicos detallados.

#### **4. INFORME ESPECIAL**

En mi opinión, basándome en la tarea profesional llevada a cabo con el alcance descrito en el párrafo 2.1, y basándome en la opinión de otros profesionales en lo relativo a lo indicado en el párrafo 2.2, y teniendo en cuenta las aclaraciones previas indicadas en el párrafo 3., informo que sobre la información individualizada en el párrafo 1. de la empresa XXXX S.A. no han surgido observaciones que formular. (o en su caso, han surgido las observaciones que se mencionan en el Anexo II adjunto -y que se sugiere incluir con suficiente detalle-).

Córdoba... de.....de 200x.