



Facultad de Ciencias Económicas

Carrera: Contador Público

Título: El recupero de I.V.A. de exportación y el cálculo del coeficiente.

Autora: Jiménez, María Guadalupe

Tutor: Baldini, Daniel

Contenido

Abstract	4
INTRODUCCIÓN	6
1. AREA DE INVESTIGACIÓN:	6
2. TEMA DE INVESTIGACIÓN:	6
3. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:	6
4. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA:	6
5. OBJETIVO GENERAL:	7
6. OBJETIVOS ESPECIFICOS:	7
7. MARCO TEÓRICO:	8
Que es la Afip	9
El impuesto al valor agregado	9
Principios constitucionales en materia tributaria	10
Generalidades del beneficio	15
¿Exportaciones exentas o gravadas?	15
Marco Legal	15
Régimen de Recupero de I.V.A . Definiciones relevantes emitidas por la AFIP	15
El impuesto recuperable	17
Descripción del tipo de empresa que se tomara como base de estudio	17
8. DISEÑO METODOLOGICO:	19
Variables	19
Indicadores	19
9. ESTADO DE LA CUESTION:	21
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN	27
INTRODUCCIÓN	28
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA	29
EL I.V.A. Y LAS EXPORTACIONES	34
REGIMEN DE RECUPERO DE I.V.A.	36
MÉTODOS DE APROPIACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL	42
DESARROLLO Y ANÁLISIS DEL MÉTODO DE CÁLCULO DE COEFICIENTE DE GASTOS INDIRECTOS....	52
CÁLCULO DEL RECUPERO DE I.V.A PARA DOS UNIDADES DE NEGOCIO. CÁLCULO DE COEFICIENTE ESPECÍFICO POR PRODUCTOS	58
ANÁLISIS DE AMBAS OPCIONES DE CÁLCULO DE COEFICIENTE	64
CONCLUSIÓN	66
10. BIBLIOGRAFÍA:	68

El recupero de I.V.A. de Exportación y el cálculo del coeficiente

Autor	María Guadalupe Jiménez
Título	El Recupero de I.V.A. de Exportación y el cálculo del coeficiente
Idioma	Castellano
Universidad	F.A.S.T.A.
Facultad	Ciencias Económicas
Area de Conocimiento	Ciencias Económicas
Carrera	Contador Público
Dirección Disciplinaria	Cdor. Daniel Baldini
Dirección Metodológica	Seminario de Graduación. Dra. Laura Cipriano
	Departamento de Metodología de la Investigación. Dra. Laura Cipriano
Palabras Claves	I.V.A. - Exportadores - Prorrates - Crédito Fiscal -Coeficiente de Exportación Genérico -Coeficiente de Exportación Específico- Empresas exportadoras de varios productos
Fecha de defensa	Agosto de 2013

Resumen

En la Argentina, las empresas que operan comercialmente tanto en el mercado externo como en el mercado interno, tienen la posibilidad de recuperar el impuesto al valor agregado que han abonado en el país siempre y cuando se encuentre relacionado con sus ventas en el mercado exterior.

La ley de IVA N° 23.349 y la Resolución Gral. De AFIP N° 2.000 dan el marco teórico al procedimiento del recupero de dicho crédito.

No son muchos los autores que han abordado el tema del cálculo del porcentaje que puede recuperarse y por lo tanto en este trabajo nos dedicaremos al estudio del procedimiento del Recupero de I.V.A. de exportación y el cálculo de su coeficiente. De esta manera pondremos en evidencia las herramientas con las que cuenta el contribuyente para solicitar la devolución, acreditación o transferencia de dicho crédito. Resulta de importancia analizar la metodología del cálculo del recupero de I.V.A. para el caso particular de empresas que exportan distintas mercaderías cuyo comportamiento de ventas en los mercados internos y externos es diferente.

Este trabajo investigará en forma teórica y práctica el procedimiento brindando un ejemplo completo y comparativo de cómo se realizaría un recupero de I.V.A en una organización que exporta dos productos aplicando el coeficiente “general de exportación” y el “especifico para cada producto”.

Una vez que hayamos visto los resultados del ejemplo planteado podremos analizar las conclusiones y realizar comparaciones respecto de la forma de recuperar el crédito fiscal.

De esta manera cumpliremos los objetivos de analizar la exactitud y adecuación al procedimiento de cálculo del coeficiente de gastos indirectos aplicando coeficientes específicos, separando las ventas y las bases de los créditos fiscales que será objeto del Recupero.

Palabras clave: I.V.A. - Exportadores - Prorratio - Crédito Fiscal -Coeficiente de Exportación Genérico -Coeficiente de Exportación Especifico- Empresas exportadoras de varios productos

Abstract

In Argentina, the companies that operates commercially both in external market and in the internal market, have the possibility of recovering the value-added tax that they have paid in the country always and when he is related to his sales on the exterior market.

The law N° 23.349 and the General Resolution of AFIP N° 2.000 give us the theoretical frame to the procedure of the recovery of the above mentioned credit.

There are no many authors who have approached the topic of the calculation of the percentage that can be recover and therefore in this work we will devote ourselves to the study of the procedure of the credit recover of I.V.A. of export and the calculation of his coefficient.

Hereby we will put in evidence the tools which the contributor possesses to request the return, accreditation or transfer of the above mentioned credit.

It is important to analyze the methodology of the calculation for credit recover in the special case of companies that export different goods whose behavior of sales on the internal and external markets is different.

This work will investigate in theoretical and practical form the procedure offering a complete and comparative example of how one would be realized I recover of I.V.A in an organization that exports two products applying the coefficient "general of export " and the " specific for every product ".

As soon as we have seen the results of the raised example we will be able to analyze the conclusions and to realize comparisons respect of the way of recovering the fiscal credit. Hereby we will fulfill the aims to analyze the accuracy and adequacy to the procedure of calculation of the coefficient of indirect expenses applying specific coefficients, separating the sales and the bases of the fiscal credits that it will be an object of the Recover.

Key words: I.V.A. - Exporters - Apportionment - Fiscal Credit - Generic coefficient of Export - coefficient of Export Specific - exporting Companies of several products

INTRODUCCIÓN

1. AREA DE INVESTIGACIÓN:

Recupero de IVA Exportación.

2. TEMA DE INVESTIGACIÓN:

Análisis del cálculo del Coeficiente de Gastos de empresas que exportan más de un producto y solicitan el Reintegro del IVA de exportación a la AFIP.

3. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:

Cálculo de coeficiente de Gastos Indirectos para las empresas exportadoras de más de un producto que solicitan el Reintegro del IVA de Exportación.

Desagregación del problema.

Las empresas que venden todo o parte de sus bienes en el mercado externo pueden recuperar el crédito fiscal abonado en el mercado interno, mediante el procedimiento vigente en la ley de IVA 23.349 y la Resolución Gral. De AFIP N° 2000.

Para el caso en el que el crédito fiscal es indirecto, es decir que se afecta tanto a bienes vendidos en el país como en el exterior, el recupero del crédito a favor de la empresa es proporcional a las ventas de dicho producto. En este trabajo nos dedicaremos a analizar la metodología del cálculo del recupero de I.V.A. para empresas que exportan **distintas mercaderías** cuyo **comportamiento** de ventas en los mercados internos y externos es **diferente**.

4. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA:

Este trabajo tiene por fin aportar exactitud y adecuación al procedimiento de cálculo del coeficiente de gastos indirectos para el caso puntual de aquellas empresas que exportan varios productos y solicitan el recupero de IVA de exportación.

El objetivo será analizar el sistema de recupero de I.V.A. y estudiar cómo se aplica el prorrateo del crédito fiscal cuando una empresa se desarrolla en diferentes sectores económicos.

Esta investigación será de utilidad para poder realizar comparaciones y evaluar ventajas y desventajas de las formas de determinación del crédito fiscal recuperable.

5. OBJETIVO GENERAL:

Analizar la incidencia en el monto de recupero de I.V.A. mediante el prorrateo del crédito fiscal indirecto para las empresas exportadoras de varios productos.

6. OBJETIVOS ESPECIFICOS:

a) Analizar la legislación nacional para el régimen de recupero de IVA de exportación.

c) Analizar la posición de la doctrina respecto a casos similares.

d) Determinar la posición de la AFIP y de otros sectores y actores de interés legítimo sobre el tema planteado en cuestión.

e) Analizar el método de cálculo de coeficiente para los gastos indirectos de las empresas que solicitan Recupero de IVA de Exportación cuando venden uno o más productos al exterior.

7. MARCO TEÓRICO:

El presente trabajo se enmarca dentro del área impositiva y se abordará la cuestión del cálculo del coeficiente de gastos indirectos para las empresas exportadoras argentinas de varios productos. Asimismo, se desarrollará un análisis de los métodos de apropiación del crédito fiscal indirecto para caso puntual en las empresas ejemplo bajo estudio.

Las principales referencias legales que encuadran este trabajo son la ley de IVA N° 23.349 y sus modificatorias y la Resolución General de AFIP N° 2000.

Del mismo modo, se consulta la bibliografía publicada por AFIP que se encuentra disponible en su página web: www.afip.gov.ar, publicaciones la Dirección de Asesoría Técnica de AFIP, Opiniones de la comisión de enlace AFIP DGI / CPCECABA, de la editorial Errepar, así como diferentes trabajos relacionados de la materia tales como “Reintegro del IVA por Exportaciones” de Gabriel Vecchio y Enrique Pelle, “Recupero IVA Exportadores” del Contador Público Martin Kerner; “Recupero de IVA por Exportaciones. Situaciones especiales y aspectos controvertidos” de los autores Alberto Piccinelli y Eduardo Cumo; entre otros.

Para el desarrollo de esta investigación se realizará una selección de la información preliminar, para luego relevar los datos y procesar la información suministrada por la legislación. Luego se realizará el análisis y la comparación a fin de extraer las conclusiones pertinentes.

Que es la Afip

La Administración Federal de Ingresos Públicos es el organismo encargado de ejecutar las políticas impulsadas por el Poder Ejecutivo Nacional en materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social.

Este organismo creado en el año 1997 (Decreto 618/1997) actúa como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero. El Administrador Federal de Ingresos Públicos es la máxima autoridad dentro de la AFIP y su designación está a cargo del Poder Ejecutivo y avalada por el Congreso.

La AFIP esta formada por tres Direcciones Generales:

- ▶ **Dirección General Impositiva (DGI):** a cargo de la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales
- ▶ **Dirección General de Aduanas (DGA):** a cargo de la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías, como así también el control del tráfico de los bienes que ingresan o egresan en el territorio aduanero.
- ▶ **Dirección General de Recursos de la Seguridad Social (DGRSS):** a cargo de la recaudación y fiscalización de los recursos que financian las prestaciones de la Seguridad Social .

El impuesto al valor agregado

IVA es el Impuesto al Valor Agregado. Se trata de un impuesto indirecto sobre el consumo, diseñado como tributo de etapa múltiple, trasladable hacia adelante, no acumulativo y de única incidencia en el precio. Grava los productos, los servicios, las transacciones comerciales y las importaciones.

Un operador económico cualquiera (que puede ser un productor primario, un industrial, un comerciante revendedor, etc.) adquiere bienes o servicios y los aplica directa o indirectamente a la producción de los bienes y servicios que él enajena. Este sujeto resultará gravado con el IVA por el monto de sus ventas. Sin embargo, a pesar de ser el agente económico el que ingresará al fisco el monto del impuesto – contribuyente de derecho-, éste se hará de dicho monto al trasladarlo a sus clientes adicionado en el precio de sus ventas, resultando estos clientes los incididos por la carga económica del tributo – contribuyentes de hecho-. El monto a adicionar al precio

en concepto de impuesto depende de la alícuota del tributo, que generalmente es del 21%.

Atento a que se intenta que este impuesto sea neutral el sistema permite que el agente económico deduzca del impuesto a ingresar al fisco, el impuesto que le hubieran cargado sus proveedores en las compras que realizó para abastecerse de esos bienes y servicios que necesita para desarrollar su actividad. De este modo, el agente sólo ingresa al fisco la diferencia entre el impuesto que él cobró a sus clientes y el que le cobraron a él sus proveedores.

En términos técnicos, el impuesto facturado por el agente económico al momento de sus enajenaciones constituye sus débitos fiscales, y el impuesto que le fuera facturado por sus proveedores al momento de sus adquisiciones constituye sus créditos fiscales. Completado el periodo por el cual se debe liquidar el impuesto, el agente confrontará sus débitos contra sus créditos fiscales. Si el resultado de la operación arroja un saldo positivo (porque sus ventas superaron a sus compras), ese saldo es el monto que deberá abonar al fisco. Si el resultado es negativo, ese monto es un crédito fiscal en favor del agente.

Principios constitucionales en materia tributaria

Nuestra Constitución Nacional fija en materia tributaria algunos principios, que son las características que deben cumplir los tributos:

- Legalidad: Todo tributo debe estar creado por una ley.
- Igualdad: Entre semejantes, es decir tributos iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva.
- Generalidad: Los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. Deben abarcar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes.
- No confiscatoriedad: Deben garantizar la propiedad privada. No deben abarcar una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.
- Proporcionalidad: Los tributos deben estar de acuerdo con la capacidad contributiva. En correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas.
- Equidad: También llamado principio de justicia. Sintetiza a todos los demás principios tributarios.

Principios

- ✓ Legalidad

Es el principio que con mayor insistencia señala nuestra Constitución Nacional. Establece que no habrá tributo sin ley. Nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley.

Para su imposición un tributo debe estar:

- creado por ley,
- seguir los requisitos formales de una ley,
- emanar del órgano competente.

Para leyes impositivas la cámara de origen o iniciadora es la de Diputados (representantes directos del pueblo).

La ley debe definir el hecho imponible y sus elementos: sujeto, objeto, base imponible, alícuota, etc.

Fuente normativa

Artículo 19 de la Constitución Nacional:

“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

Artículo 52 de la Constitución Nacional:

“A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”

✓ Igualdad

La igualdad es la base del impuesto.

No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Es igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto).

Fuente normativa

Artículo 16 de la Constitución Nacional:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

✓ Generalidad

Un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Vinculado con el principio de igualdad.

Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas.

Fuente normativa

Artículo 16 de la Constitución Nacional:

“... Todos sus habitantes son iguales ante la ley ... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

✓ Proporcionalidad

Debe entenderse en el sentido de proporcionalidad en las exteriorizaciones de la capacidad contributiva.

Proporcionalmente al capital, a la renta y al consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

Fuente normativa

Artículo 4 de la Constitución Nacional:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”

Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional:

“Corresponde al Congreso:

Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan...”

✓ No confiscatoriedad

La Constitución Nacional –en materia tributaria- no explicita directamente este principio. Sí en forma indirecta, al referirse a la propiedad privada.

Los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.

Fuente normativa

Artículo 17 de la Constitución Nacional:

“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor

es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...”

✓ Retroactividad

Este principio tiene sus bases en el Código Civil. Significa aplicar una ley nueva a los actos del pasado. Las leyes impositivas pueden ser retroactivas porque derivan del poder de imperio que tiene el Estado. El Congreso puede sancionar leyes tributarias retroactivas, siempre que no se afecte la garantía constitucional sobre propiedad privada. La retroactividad es un principio criticable en cualquier materia. Existe consenso doctrinario respecto de que hay que respetar las reglas de juego y precisamente para ello es necesario que se conozcan con anterioridad. La ley siempre debería ser preexistente a los hechos sobre los cuales se va a aplicar.

Fuente normativa

Artículo 3 del Código Civil:

“ A partir de su entrada en vigencia las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario...”

✓ Equidad

Relacionado con la justicia y la razonabilidad. Un impuesto debe ser justo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado:

El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Además al interpretar que: Equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible. Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente. El “principio de equidad” articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo va a ser justo cuando considera las garantías de: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

Fuente normativa

Preámbulo:

“Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina (...) con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general (...)”

Artículo 4 de la Constitución Nacional:

Ver en principio proporcionalidad.

Artículo 75 (varios incisos) de la Constitución Nacional: “Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. (...)

8. Fijar anualmente, ... el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.

9. Acordar subsidios del Tesoro nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios...”

Principio de tributación en país de destino

El fundamento del recupero de I.V.A radica en algunas cuestiones básicas de tributación internacional. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tributo que por su concepción grava el consumo. Es por esto, que la Organización Mundial de Comercio (OMC), de la cual Argentina forma parte, establece que las mercaderías deben ser gravadas en el país donde se van a consumir (país de destino). Esta es la razón por la que se paga el IVA en aduanas al hacer una importación, y por la que no se paga IVA al hacer una exportación. Se propone evitar la superposición de los gravámenes que alcanzan a los bienes y servicios transables a nivel mundial.

Generalidades del beneficio

Consiste en la restitución del IVA contenido en las compras de insumos y materiales de origen argentino incluidos en un producto exportado. Dicha devolución se origina en los bienes y/o servicios que componen el costo y son provistos generalmente por sujetos que revisten la calidad de responsables inscriptos ante el IVA, dentro del mercado interno.

¿Exportaciones exentas o gravadas?

Es importante aclarar cuál es el tratamiento fiscal que nuestra legislación le otorga a las exportaciones. La venta desde Argentina a cualquier país está gravada a tasa cero. ¿Qué significa esto? No se genera débito fiscal por estas operaciones. Sin embargo, su tratamiento tampoco es exento debido a que se puede recuperar el crédito fiscal contenido en las compras (si las exportaciones fuesen exentas, no se podría recuperar el IVA). Es decir que nuestro sistema tributario impone la neutralización del IVA en ventas al exterior (eliminando el débito fiscal) y la devolución (anulación) del impuesto abonado en el país a los proveedores del exportador.

Marco Legal

El artículo 43 de la ley 23.349 de IVA establece que *“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 las exportaciones 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”*. Esto significa que el crédito fiscal generado por compras vinculadas a exportaciones podrá ser, en primer término, destinado a saldar el débito fiscal de ventas en el mercado interno. Si luego de esta compensación sigue existiendo crédito fiscal, el estado prevé el modo mediante el cual restituirá dicho excedente.”...

Régimen de Recupero de I.V.A . Definiciones relevantes emitidas por la AFIP

Existe un régimen especial para aquellos contribuyentes que operan el mercado interno y externo. Según AFIP lo ha indicado en su instructivo para el Recupero de I.V.A. publicado en su pagina web *“Al existir dos clases de exportadores,*

los que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo y los que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, se presentan dos situaciones:

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

Debe considerarse el Crédito Fiscal relacionado con la actividad de exportación a fin de solicitar el reintegro, razón por la cual de existir una actividad mixta que implique operaciones de exportación como así también en el mercado interno, deberá realizar la correspondiente apropiación a fin de obtener el monto por el cual se solicitará el reintegro.

La apropiación deberá realizarse mediante el siguiente procedimiento, que deberá aplicarse cuando se trate de operaciones relacionadas indirectamente con las operaciones comprendidas en la Resolución General 2000/2006:

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

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

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

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

El impuesto recuperable

El impuesto al valor agregado a recuperar a causa de la realización de operaciones de exportación es aquel pagado por adquisiciones gravadas vinculadas a las operaciones de exportación que no hubiera sido ya utilizado, que se manifiesta en una porción del crédito fiscal existente.

El primero de los requisitos a cumplimentar para aplicar el régimen del recupero del impuesto es que exista crédito fiscal, el cual se calculará de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la ley, t.o. 1997. Dicho crédito fiscal sólo podrá existir si el impuesto es liquidado a un responsable inscripto ante la AFIP en el régimen del IVA [art. 12, inc. a), al final], inscripción que, por otra parte, también es un requisito para acceder al régimen de recupero (art. 43, 5to párr.).

Para ser computable, el crédito fiscal debe surgir de una factura o documento equivalente que cumplimente las formalidades establecidas por la RG 3419 y modificatorias, emitida a nombre del exportador que utilizara el régimen de recupero.

Esta facturación del impuesto deberá ser efectuada en forma discriminada del precio, y solo el monto discriminado será computable para el recupero. Este cómputo estará sujeto al límite que surge de aplicar la alícuota a que la adquisición estuvo sujeta en su oportunidad sobre el precio de la adquisición neto de descuentos y bonificaciones.

Para ser pasible de recupero, el crédito fiscal así generado debe hallarse vinculado a las exportaciones, esto ocurre cuando los bienes o servicios adquiridos se destinan efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de las mismas. A este crédito se lo puede denominar como crédito fiscal externo.

La vinculación del crédito fiscal externo con la operación de exportación podrá ser directa o indirecta. Será directa cuando a una exportación determinada se apropie específicamente un bien o servicio adquirido.

Será indirecta cuando la asignación se realice por prorrateo del crédito fiscal no apropiado a una operación, entre el total de operaciones dirigidas al mercado interno y externo, siendo recuperable todo el impuesto que recaiga sobre el bien destinado a la exportación. Este prorrateo se hará por las operaciones del ejercicio fiscal o periodo anual. Mientras tanto, mensualmente el contribuyente hará estimaciones de lo afectado a uno y otro mercado en ese periodo, realizando el ajuste correspondiente en el último mes del ejercicio fiscal o periodo anual.

Descripción del tipo de empresa que se tomara como base de estudio

En este trabajo se realizará un estudio tomando como base una empresa argentina que posee dos unidades de negocio bien diferenciadas: a) PESCA (Produce

harina de pescado en la ciudad de Mar del Plata), b) AGROPECUARIA (Produce soja en Tandil). Esta empresa se desarrolla como exportadora impura para ambos productos (esto significa que vende la harina y la soja tanto en el mercado interno como en el mercado externo), de manera de poder aplicar el cálculo del coeficiente de gastos indirectos de exportación a una realidad específica y evaluar los resultados de aplicar el método propuesto por la legislación vigente y un método alternativo que se desarrollara a lo largo de este trabajo.

- Las empresas sobre las cuales se trabajara solicitan el recupero de I.V.A por exportación según las normas vigentes consagradas en la ley de I.V.A y en la Resolución General de AFIP N° 2000/2006.
- Comercializan productos distintos tanto en el mercado interno como en el externo.
- El crédito fiscal que obtienen surge de comprobantes que se relacionan en forma directa e indirecta con uno o más de los productos elaborados y posteriormente exportados.
- La administración de las distintas unidades de negocio se encuentra unificada.
- Obtiene créditos fiscales de tipo común a todos los productos exportados y también créditos fiscales propios de cada mercadería vendida.
- El crédito fiscal bajo análisis es de tipo indirecto.
- Utilizaremos en este estudio el periodo de tiempo correspondiente a los últimos 5 meses del ejercicio fiscal para facilitar los ejemplos.
- El débito fiscal corresponde al 21% de las ventas en el mercado interno.
- La empresa mediante centros de costos, identifica cuales créditos fiscales corresponden a los distintos productos.
- Si bien la situación normal para esta clase de contribuyentes es que posean altos créditos fiscales inmovilizados en el saldo a favor de 1er párrafo, para facilitar el ejemplo consideramos que no existe saldo a favor de libre disponibilidad en su DDJJ de I.V.A. (Formulario 731).
- El contribuyente tiene créditos mensuales suficientes para pagar los débitos del periodo.

8. DISEÑO METODOLOGICO:

El tipo de investigación del presente trabajo es exploratorio, dado que pretende aportar una visión general de tipo aproximativo respecto a una determinada realidad. Se realiza considerando que el tema puntualmente elegido ha sido poco explorado y reconocido, aun cuando, sobre él es difícil formular hipótesis precisas o de cierta generalidad.

El universo está compuesto por todas las empresas industriales marplatenses exportadoras de varios productos, que solicitan el Recupero de IVA de Exportación a la AFIP.

La elección de la unidad de análisis y de la muestra encuentra su razón en la posibilidad del libre acceso a la información contable, administrativa e impositiva. Asimismo las empresas elegidas son líderes del mercado en el rubro, por lo tanto cumplen con la representatividad necesaria para realizar el estudio.

La unidad de análisis es cada empresa industrial marplatense de los rubros agrícolas y productora de harinas y aceites que exporta más de un producto y solicita el Reintegro del IVA de exportación a la AFIP.

La muestra representativa está compuesta por la empresa “Marplatenses S.A.” y “Exportadores del Atlántico S.A”.

Variables

Las variables que serán definidas y medidas en este trabajo son las siguientes:

1. Impuesto al Valor Agregado
2. Exportaciones
3. Empresas exportadoras de varios productos
4. Exportador puro y exportador impuro.
5. Gastos Directos y Gastos indirectos a la exportación.
6. Coeficiente de apropiación del Crédito Fiscal para los gastos indirectos.
7. Ajuste anual del coeficiente de Exportación.
8. Debito fiscal.
9. Saldo a favor técnico y de libre disponibilidad.

Indicadores

Los indicadores que permitirán medir las variables son:

- Volumen mensual de exportación de cada producto elaborado
- Monto mensual de ventas de cada producto en total.
- Monto mensual de ventas de cada producto por mercado.

- Volumen de ventas mensual de cada producto elaborado por mercado.
- Monto del crédito fiscal del mes.
- Monto del debito fiscal del mes.
- Calculo del crédito fiscal indirecto a las exportaciones del mes.
- Resultado del coeficiente acumulado del último año.
- Posición de IVA según Formulario 731 correspondiente a la DDJJ Mensual.

9. ESTADO DE LA CUESTION:

El tema de Recupero de IVA de Exportación ha sido tratado en varios libros, publicaciones especializadas, y Dictámenes emitidos por la AFIP.

Es posible mencionar los siguientes trabajos realizados por profesionales de la materia a saber,

- **Martin Kerner, “Recupero IVA Exportadores”, en http://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Herramientas/Impuesto_al_Valor_Agregado/76089-Recupero%20IVA%20Exportadores.pdf**
 - El IVA es un impuesto al consumo interno que grava el incremento de valor de cada etapa de la cadena de comercialización. Las operaciones de venta realizadas por las empresas exportadoras no están alcanzadas con el impuesto por lo tanto la ley argentina establece procedimientos para poder recuperar el impuesto abonado para la elaboración de sus productos en el mercado interno. El esquema de recupero del impuesto y los requisitos formales son establecidos por AFIP. Existen dos tipos de exportadores: los puros y los impuros. Para estos últimos el régimen de recupero se realiza por afectación indirecta.
 - De esta obra se tomará en cuenta la perspectiva del autor respecto a la forma de abordar el tema y la aplicación de cuadros y ejemplos prácticos como base de demostración del coeficiente alternativo propuesto en este trabajo.
 -
- **Alberto Piccinelli y Eduardo Cumo “Recupero de IVA por Exportaciones. Situaciones especiales y aspectos controvertidos”, en: www.estudiocumo.com.ar/**
 - Los autores llevan a cabo un completo análisis sobre el régimen de recupero de IVA vinculado a operaciones de exportación, examinando las situaciones especiales y los aspectos controvertidos de la normativa vigente. Ello se realiza a través de un extenso cuestionario que abarca los aspectos generales del régimen legal y de la RG (AFIP) 1351, medios de pago autorizados, informe del Contador Público, exportaciones por cuenta de terceros, consulta al Archivo de Proveedores, regímenes de retención y compensación, régimen simplificado, régimen de financiamiento de la ley 24.402, situación de las empresas promovidas y vinculadas, servicios asimilables a exportaciones, aspectos de procedimiento, vías recursivas, operaciones con Tierra del Fuego y Zonas Francas y exportación de servicios.

- De esta obra se tomará en cuenta la modalidad de trabajo como cuestionario para responder a los distintos casos de la práctica para aplicarlos sobre el método de cálculo de coeficiente.
-
- **Imirizaldu Juan J. y Oberkersh Marisa, (2007), “Prorratio del crédito fiscal”, en: Doctrina Tributaria; Tomo XXVIII, 2007, Buenos Aires, Errepar.**
- Para que un crédito fiscal resulte computable es menester, entre otras cosas, que las operaciones que hayan dado lugar al mismo hubieran generado el debito respectivo para el vendedor, locador o prestador. En este trabajo se da tratamiento a esta problemática, cuando se trate de casos en los que las compras, locaciones o prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a exentas y / o no alcanzadas por el impuesto.
- Se dará relevancia al sistema de cálculo del coeficiente según el método desarrollado por los autores.
-
- **Armando Lorenzo, Fabian Bechara y Cesar M. Cavalli, (2004), “Aspectos conceptuales del Recupero de IVA de los exportadores”, en: Doctrina Tributaria; Tomo XXV, 2004, Nº 287, Buenos Aires, Errepar.**
- Los autores abordan la problemática vinculada con la determinación de los montos recuperables por los exportadores en concepto de impuesto al valor agregado, vinculado con los insumos relacionados con sus exportaciones, en virtud del régimen especial consagrado en el artículo 43 de la ley del gravamen. Este análisis se concentra en el desarrollo de las pautas para la determinación del monto pasible de ser solicitado al fisco por los exportadores en concepto de acreditación, devolución o transferencia, revisando los mecanismo y vías para acceder a ese recupero, al tiempo que considerando las pautas a tener en cuenta en la determinación del impuesto recuperable (tratamiento de costos indirectos, créditos fiscales por inversiones en bienes de uso, exportación de productos exentos, conceptos no computables, etc.).
- Se tomará la perspectiva de análisis de los autores para aplicarlo a la realidad de la empresa elegida como base de trabajo.
- **AFIP, “El recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones”, en <http://www.afip.gob.ar/genericos/documentos/RecuperoImpuestoValorAgregadoExportaciones.pdf>**

- En el compendio publicado por el organismo recaudador se aportan definiciones de exportación, en que consiste el beneficio del recupero del impuesto facturado, las condiciones para acceder al mismo, detalle del programa aplicativo para solicitarlo y las características del beneficio en cuanto a plazos y modificaciones.
- Se utilizará como marco conceptual para el desarrollo del método de cálculo de coeficiente.
-
- **Gabriela Annoni y Cynthia Sleiman, (2006), “Solicitudes de devolución de impuesto. Nuevo régimen aplicable RG. 2000” en: Doctrina Tributaria; Tomo XII, 2006, Nº 539, Buenos Aires, Errepar.**

- Se expone en este trabajo un completo panorama sobre el contenido de la resolución general AFIP Nro. 2000 con el fin de optimizar la tramitación de solicitudes de exportación y asimilables, sustituyendo a su precedente resolución general AFIP Nº 1351. Así mismo se incluye un cuadro comparativo en el cual se exponen los artículos modificados con su texto original.
- Se dará relevancia al tipo de trabajo comparativo de ambos regímenes para analizar su ajuste a la realidad de las empresas.
-

- **Carolina Giacomazzi y Martin E. Righetti, (2006), “IVA. Nuevo régimen por operaciones de exportación”, en: Doctrina Tributaria; Tomo XXVII, 2006, Nº 314, Buenos Aires, Errepar.**

- Comparando las principales diferencias entre las nuevas disposiciones y sus precedentes, los autores analizan aquí el reciente régimen instaurado por la resolución general (AFIP) 2000 para exportadores y otros responsables que soliciten el recupero del impuesto facturado en exportaciones, en reemplazo del establecido por la anterior resolución general 1351.

Mediante el dictado de la resolución general 2000, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha sustituido el cuerpo normativo del régimen previsto en la resolución general (AFIP) 1351 de devolución, acreditación y/o transferencia del impuesto al valor agregado (IVA), el cual deben cumplir los exportadores y otros responsables que soliciten el recupero del impuesto facturado vinculado a sus exportaciones.

Se exponen los aspectos sobresalientes del nuevo régimen, destacando las principales diferencias que existen respecto del régimen anterior.

- Se dará relevancia al tipo de trabajo comparativo de ambos regímenes para analizar su ajuste a la realidad de las empresas.
-
- **Silvina Ortiz, (2006), “El nuevo régimen de devoluciones y el análisis de la RG AFIP N° 2076”, en: Practica y Actualidad Tributaria; Tomo XII, 2006, N° 552, Buenos Aires, Errepar.**
- La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sustituyó el procedimiento manual vigente para efectuar solicitudes de pagos o ingresos en exceso, previsto en la antigua resolución general (DGI) 2224, del 27 de noviembre de 1979, a través del dictado de la resolución general (AFIP) 2076 (BO: 28/6/2006), por la utilización de un Programa Aplicativo para la generación y transmisión a través de Internet de la información requerida, con vigencia a partir del 1 de julio de 2006.
Se modifica la resolución general (DGI) 2224, que contenía las condiciones y formalidades exigidas a los contribuyentes y/o responsables para formalizar los pedidos de devoluciones de pago o ingresos en exceso
Los pedidos de devoluciones de saldos a favor originados en el recupero del impuesto al valor agregado (IVA) por operaciones de exportación deben tramitarse conforme con la resolución general (AFIP) 2000.
- Se dará relevancia al tipo de trabajo comparativo de ambos regímenes para analizar su ajuste a la realidad de las empresas.
-
- **Gabriel Vecchio y Enrique Pelle, (2012), “Reintegro del IVA por exportaciones. Análisis teórico práctico”, Buenos Aires, Errepar.**
- Se realiza un análisis integral del mecanismo de recupero del crédito fiscal de I.V.A. Incluye un apartado considerando la aplicación de coeficientes específicos para los créditos fiscales indirectos.
- Se estudiará la postura de los autores respecto al cálculo del crédito fiscal indirecto recuperable para compañías que exportan un único producto. Aporta, asimismo, ejemplos de apropiación de créditos fiscales recuperables.
- **María Eugenia Uriz Atucha, (2000), Dirección de Asesoría Técnica AFIP, “Dictamen DAT (DGI) 29/2000”, en www.biblioteca.afip.gob.ar**
- A efectos de atribuir el impuesto derivado del servicio de flete que se destina indistintamente al transporte de mercaderías gravadas, exentas y no gravadas corresponde aplicar el procedimiento que surge del artículo 13 de la ley de la materia,

considerando al efecto los importes que según dicha ley y su reglamentación, responden a operaciones gravadas, exentas y no gravadas.

- **Maria Cecilia Ventura y otro, (1994), dirección de Asesoría Técnica AFIP, “Dictamen DAT 171/1994, en www.biblioteca.afip.gob.ar**
- En dicha presentación los inspectores actuantes informan que en el caso de los bancos bajo verificación prorratan la totalidad del crédito fiscal tomando como base "los ingresos gravados, no gravados y exentos, entendiéndose como tales a las cuentas de resultados. Algunos efectúan una asignación directa de aquellos créditos fiscales que pueden identificar como vinculados únicamente con operaciones gravadas, y desechan los que están vinculados únicamente con operaciones exentas. El resto se prorratea del mismo modo que los demás bancos".
- Adicionalmente cabe señalar que no existe una fórmula única para la apropiación de créditos fiscales, sino que para determinar si el sistema adoptado por el contribuyente responde a una razonable asignación de los mismos, deberá analizarse cada caso en particular, pues se trata de cuestiones de hecho cuya ponderación puede presentar diversas variantes en función de la actividad desarrollada y de la modalidad operativa adoptada por el sujeto fiscalizado como así también de su estructura de costos.

Los autores mencionados desarrollan el tema referente al coeficiente de gastos indirectos de exportación y su método actual de cálculo; lo cual aporta el encuadre teórico para este trabajo de estudio.

Lo propuesto en esta investigación será estructurado en capítulos de la siguiente manera:

1. Introducción.
2. Principios constitucionales en materia tributaria.
3. Ley de IVA y su relación con las exportaciones.
4. Régimen de recupero de I.V.A.
5. Métodos de apropiación del crédito fiscal
6. Desarrollo y análisis del método de cálculo de coeficiente de gastos indirectos.
7. Calculo del recupero de I.V.A. para dos unidades de negocio.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN

INTRODUCCIÓN

En este trabajo nos dedicaremos a analizar la metodología del cálculo del recupero de I.V.A. para empresas que exportan **distintas mercaderías** cuyo **comportamiento** de ventas en los mercados internos y externos es **diferente**. Se trata de compañías que poseen diferentes unidades de negocios que, dependiendo del producto que se trate tendrán créditos fiscales recuperables que provienen de sus materias primas, servicios específicos, etc., que afecten única o indistintamente a uno o más productos exportados.

Este trabajo analizará la *manera en que se calcula* el monto de crédito fiscal indirecto recuperable por las exportaciones de productos diferenciados.

Dado que la proporción de los créditos fiscales directos se puede solicitar en su totalidad, siempre que se relacione directamente con el producto exportado en el periodo por el cual se solicita el recupero de I.V.A., dejaremos fuera del ejemplo numérico a este tipo de crédito.

Concentrándonos en el método de prorrateo del crédito fiscal indirecto, se plantearán diferentes casos de recupero de I.V.A. para las empresas bajo análisis y a partir de los resultados podremos realizar importantes observaciones.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La “potestad tributaria” es la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Se considera que la potestad tributaria deriva del “poder de imperio” que tiene el Estado, y que lo ejerce en el ámbito de su jurisdicción por medio de los tres poderes que forman su gobierno:

- legislativo,
- ejecutivo y
- judicial.

La potestad o poder tributario no es absoluta y total, sino que tiene “limitaciones de orden política y constitucional” que derivan de la forma de organización política propia de cada estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos que la constitución nacional fija.

Nuestra Constitución Nacional fija en materia tributaria algunos principios, que son las características que deben cumplir los tributos:

- Legalidad: Todo tributo debe estar creado por una ley.
- Igualdad: Entre semejantes, es decir tributos iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva.
- Generalidad: Los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. Deben abarcar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes.
- No confiscatoriedad: Deben garantizar la propiedad privada. No deben abarcar una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.
- Proporcionalidad: Los tributos deben estar de acuerdo con la capacidad contributiva. En correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas.
- Equidad: También llamado principio de justicia. Sintetiza a todos los demás principios tributarios.

PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN

En materia de comercio internacional existen básicamente dos métodos para que la aplicación de los tributos que gravan los bienes y servicios que se transfieren de un país a otro no se superpongan. Dichos métodos responden a los siguientes principios, que son antagónicos:

1) Principio del país de destino, según el cual:

- el país del exportador no debe gravar los bienes exportados, y

- el país de destino (del importador) grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado;

se caracteriza por:

- atribuir el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume, y
- reconocer la potestad tributaria de los países de los compradores.

2) Principio del país de origen, según el cual:

- los productos exportados sólo tributan en el país productor o exportador, con independencia de su destino que puede ser:
- para consumo interno, o
- para exportación,
- los impuestos están incluidos en el precio,

se caracteriza por:

- retener toda la potestad tributaria para el país de origen,
- dejar a los países de los compradores sin posibilidad de aplicar tributos.

ANTECEDENTES INTERNACIONALES

El primero de los sistemas surge del Acuerdo Internacional del GATT (OMC), del que nuestro país forma parte y ha aprobado incluso, por Ley N° 24.176, su Código de Subsidios y Derechos Compensatorios, y por Ley N° 24.425 los resultados de la ronda Uruguay, que dispone que los países de destino de las mercancías que son objeto de comercialización internacional, deben abstenerse de toda discriminación en contra de los mismos en materia de impuestos indirectos sobre el consumo.

Esta cláusula establece simétricamente la eliminación de la incidencia de iguales impuestos por parte del país de origen, cuando de exportaciones se trata. También han recogido este principio rector los diferentes tratados y acuerdos internacionales, y el mismo ha sido ampliamente reconocido por la doctrina.

El referido principio alude a la neutralización por el país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos, de los ajustes de frontera y de los tributos aduaneros que gravan la importación de insumos de los productos exportados, para lograr que el país de destino aplique los que rigen en su jurisdicción. La citada neutralización de los efectos de los tributos aludidos, puede ser lograda mediante la aplicación de dos estrategias, en forma independiente o combinada:

- la liberación del pago de los mismos, o
- la devolución al exportador de lo que hubiera sido previamente pagado por tal concepto.

Es decir que el país importador, o “país de destino” de los productos, mantiene íntegramente –en los términos del acuerdo mencionado– su potestad tributaria en lo concerniente a los impuestos referidos a aplicar sobre los bienes objeto de la importación, no debiendo sin embargo ejercer discriminación alguna en la materia, al brindar a tales mercancías el mismo tratamiento que el que acuerda a sus similares de producción local, en particular en cuanto a tasas, exenciones, gravabilidad, entre otros. Por otra parte, el precitado principio de tributación en el país de destino contempla la posibilidad –y el compromiso– de los países de origen, de neutralizar –entre otros– los efectos de los impuestos que se hubieran pagado por la importación de insumos y otros elementos integrantes de los bienes que se exporten.

Esta neutralización encuentra reflejo normativo en nuestro sistema tributario, en las disposiciones conocidas como “régimen del draw-back” e “importación temporaria para perfeccionamiento industrial”, que prevén, respectivamente, la devolución al exportador de tales tributos y la liberación del pago de ellos a condición de efectivizar la exportación en un cierto plazo.

En lo referente al impuesto al valor agregado –y también con respecto a los impuestos internos– la propia mecánica de liquidación de estos gravámenes, esto es, su condición de indirectos, hacen que las sumas pagadas por el hecho imponible importación sean neutralizadas al producirse la exportación de los bienes.

Con relación al impuesto al valor agregado no cabe duda que, tratándose de un impuesto indirecto, su neutralización completa respecto de las exportaciones encuadra en las regulaciones internacionales antes mencionadas, habiéndolo receptado de tal manera las normas que rigen este tributo.

Concretamente, el artículo 45 de la ley de la materia, establece que “A los efectos de esta ley no se admitirán tratamientos discriminatorios en lo referente a tasas o exenciones, que tengan como fundamento el origen nacional o foráneo de los bienes”, sin perjuicio de que, en lo relativo a exportaciones, los artículos 8º, inciso d) y 43, en cuanto de exportación de bienes se trata, junto con el artículo 1º, inciso b), segundo párrafo, de tratarse de exportación de servicios, consagran la ya mencionada “gravabilidad a tasa cero”.

La doctrina se ha expresado sobre esta cuestión en numerosas oportunidades, pudiendo citarse a **Amigo**¹, quien, al analizar el tratamiento que se dispensa en el impuesto al valor agregado a las exportaciones, señala que el régimen aplicable, en cuanto a las franquicias otorgadas, es conocido como de “tasa cero” porque equivale a

¹ **Amigo, Rubén**; “El comercio internacional y los impuestos al consumo” Boletín de la D.G.I. Nº 256, abril 1975 página 487.

aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero de débito fiscal y permitir el cómputo del correspondiente crédito fiscal y en su caso, la utilización del respectivo saldo a favor

Por su parte **Fratlocchi**² señala que el reintegro impositivo consiste en la restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores, en todas las etapas de producción y comercialización, por los bienes y servicios que se exporten para uso y/o consumo, a título oneroso y por los servicios que se hubieran prestado con relación a los mismos. Agrega que tales tributos interiores no incluyen a los impuestos que hubieren gravado la importación para consumo de insumos, partes, etc., constitutivos del producto que se exporta (Draw-Back).

Asimismo **Pereira**³, al analizar el tratamiento de recupero de impuesto al valor agregado por exportaciones que rige en nuestro país, comienza diciendo que las exportaciones deben ser liberadas del impuesto sin dificultad, y que normalmente son excluidas del tributo a través del mecanismo de tasa cero, el cual:

- exime la operación de exportación,
- permite reintegrar el impuesto pagado por los insumos y materias primas utilizadas en la producción de los bienes exportados.

PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO EN ARGENTINA

La neutralización de los efectos del impuesto al valor agregado respecto del precio de los bienes exportados constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrabalanceado con la imposición de derechos de represalia u otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

El logro completo de dicha neutralización, atento la mecánica de liquidación y pago del citado impuesto en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, implica:

1. por un lado, la exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, y

² **Fratlocchi, Aldo**; "Cómo exportar e importar", *Aplicación Tributaria S.A.*, Julio 1997, página 150.

³ **Pereira, Omar**; "Régimen especial de recupero del I.V.A. de exportaciones", *Errepar DTTomo IX*, página 899.

2. por el otro, la restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores, esto es el, crédito fiscal que resume la totalidad del tributo correspondiente a todas las etapas previas a la exportación.

No es una novedad el hecho de que nuestra legislación haya recogido dicha doctrina desde hace mucho tiempo, adoptando el principio de tributación en el país de destino para el impuesto al valor agregado.

EL I.V.A. Y LAS EXPORTACIONES

Los exportadores para concretar sus operaciones insumen bienes y servicios que les son vendidos y prestados por sujetos que, de revistar como **responsables inscriptos** frente a dicho gravamen, se convierten en créditos fiscales para los exportadores. Esas ventas y prestaciones previamente generaron en cada caso, los respectivos débitos fiscales en cabeza de esos proveedores. Recíprocamente, para los exportadores, constituyen **créditos fiscales**, que en determinados casos, se transforman, adquiriendo el carácter jurídico de “*créditos*” de recuperabilidad exigible frente al Fisco. De este modo, dichos **créditos fiscales** no solamente son compensables contra los **débitos fiscales** como sucede en relación con las operaciones de mercado interno, sino que, cumplidos los requisitos exigidos al efecto, dan derecho a su acreditación a favor del exportador, son compensables contra otras obligaciones fiscales, o directamente son susceptibles de devolución. La no gravabilidad de las operaciones de exportación, unida al mecanismo descripto, hace que desaparezca totalmente la incidencia del impuesto al valor agregado, ya que además de no someterse a tributación lo exportado, se reintegra el gravamen que, supuestamente, se habría generado en las etapas anteriores. De ahí que el régimen se conozca como “*gravabilidad a tasa cero*”.

EXPORTADORES PUROS E IMPUROS

A los efectos del presente trabajo entendemos por exportación, a la salida del país con carácter definitivo de bienes y servicios transferidos a título oneroso, así como la remisión de sucursal o filial local a sucursal, filial o casa matriz del exterior. La salida del país se considera configurada con el cumplimiento de embarque.

Al existir dos clases de exportadores, los que realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo y los que efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, se presentan dos situaciones:

- I. Exportadores PUROS: realizan la totalidad de sus ventas en el mercado externo, al no existir ventas en el mercado local, no se genera Débito Fiscal, por lo cual todo el crédito fiscal facturado por sus proveedores de insumos y servicios es acumulado como saldo a favor.
- II. Exportadores IMPUROS: efectúan ventas en el mercado externo conjuntamente con ventas en el mercado local, al realizar ventas en el mercado

local se genera Débito Fiscal el cual podrá ser cancelado tanto con el crédito fiscal vinculado al mercado interno como el vinculado a las exportaciones.

Es importante comprender, que solamente debe considerarse el Crédito Fiscal relacionado con la actividad de exportación a fin de solicitar el recupero, razón por la cual de existir una actividad mixta que implique operaciones de exportación como así también en el mercado interno, deberá realizar la correspondiente apropiación a fin de obtener el monto por el cual se solicitará el reintegro.

Exportadores que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo

Los responsables que realizan simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo, deberán ajustar las solicitudes al procedimiento de imputación que se establece en el Anexo V Apartado B) de la RG 2000/2006.

A continuación se detalla el procedimiento a seguir:

En primer término corresponderá determinar el impuesto que adeuda por sus operaciones gravadas, que surgirá de la diferencia entre débitos fiscales por operaciones en el mercado interno y créditos fiscales que le sean atribuibles, previo cómputo contra tales débitos -cuando corresponda- del saldo a favor reglado en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen.

Si de lo expuesto en el párrafo anterior resulta un saldo a pagar, se compensará con los conceptos mencionados en el artículo 27 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

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

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

REGIMEN DE RECUPERO DE I.V.A.

Se incluyen en este apartado algunos conceptos que resultan importantes para la determinación del recupero de I.V.A y la fórmula para el cálculo del coeficiente de exportación.

I - ESQUEMA GENERAL DEL TRÁMITE

La R.G. 1351, antecesora de la R.G. 2000/06, establece un régimen único (que mantiene la R.G. 2000), sustentado en el cumplimiento de **requisitos formales** que consisten en:

- Cumplimiento de normas de facturación, registración y pagos.
- Cumplimiento de la normativa acerca de la actuación como agente de retención de IVA, información e ingreso de las sumas retenidas.
- Consultas informáticas a bases de datos de proveedores.
- Aplicación de procedimientos de auditoría por contador público independiente, con la correspondiente emisión de un informe especial, en el que manifieste su opinión acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar. Se le asigna la responsabilidad de auditoría que anteriormente estaba a cargo de los funcionarios de AFIP.

II - SUJETOS QUE PUEDEN SOLICITAR EL RECUPERO

La resolución identifica quiénes son los exportadores y otros responsables que se encuentran habilitados a solicitar el recupero del impuesto vinculado a las operaciones de exportación. En tal sentido, y a los fines de establecer los requisitos que se deberán cumplir, distingue los siguientes casos:

- a) Los exportadores de bienes.
- b) Los sujetos que desarrollen las siguientes actividades:
 1. transporte internacional de pasajeros y cargas y sus servicios conexos;
 2. transporte de gas, hidrocarburos líquidos y energía eléctrica, destinados a la exportación;
 3. locaciones a casco desnudo y fletamento de buques destinados al transporte internacional;

4. trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes, y de embarcaciones, destinadas exclusivamente a actividades comerciales o de defensa y seguridad, siempre que las mismas se encuentren matriculadas en el exterior;

5. prestaciones de servicios postales internacionales/PSP ("Courier").

En adelante, denominaremos a este grupo de actividades bajo la designación genérica de "transporte internacional".

c) El resto de los sujetos que realicen locaciones y prestaciones en el país cuya utilización o explotación efectiva es llevada a cabo en el exterior.

En adelante, identificaremos a este grupo de actividades bajo la designación genérica de "exportadores de servicios".

III – REGÍMENES

La nueva normativa, como su antecesora, 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. A tal fin, se mantienen los conceptos de "régimen general", "régimen simplificado" y "régimen de reintegro sujeto a fiscalización".

Al respecto, cabe 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 -total o parcialmente- ciertas solicitudes de recupero, en virtud de verse involucradas en algunas de las siguientes situaciones particulares: (i) denuncia penal del solicitante; (ii) inclusión de comprobantes con una antigüedad superior a 48 meses calendarios contados a la fecha de la presentación, salvo excepciones; (iii) comprobación -durante una fiscalización- de la ilegitimidad o improcedencia de solicitudes presentadas; (iv) desarrollo de alguna actividad que

encuadre dentro del concepto de exportaciones de servicios, salvo el transporte internacional; y (v) la presentación de solicitudes rectificativas sucesivas, en algunos casos. Mediante la modificación introducida por la Resolución general de AFIP Nro. 3397/2012, quedarán comprendidos en el régimen de fiscalización los contribuyentes que a la fecha de presentación de la DDJJ rectificativa presentaran deudas liquidas y exigibles por cualquier concepto correspondientes a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras ante la Administración Federal, las cuales se podrán consultar en el apartado “Recupero de I.V.A de exportación” – Consulta de deudas – Art. 4 – del servicio de clave fiscal en la página web de AFIP.

Dentro de este régimen, la AFIP verifica -en forma previa- 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 Sistema Único de la Seguridad Social con el monto de devolución y/o transferencia que sea autorizado.

Por último, podemos expresar como norma general que *los sujetos que soliciten el reintegro del IVA vinculado a las exportaciones quedarán 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 la presentación 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 -total o parcialmente- por el *régimen de reintegro sujeto a fiscalización*, en razón de:

- (i) la falta de cumplimiento de algún requisito establecido para el régimen general;
- (ii) encuadrar en una causal de exclusión del régimen general;
- (iii) configurarse alguna situación especial mencionada en la norma, y/o
- (iv) 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. Por otra parte, se fijan los requisitos específicos exigidos por cada régimen.

IV - PERFECCIONAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES

Los exportadores y el resto de los sujetos incluidos en la norma analizada se encuentran en condiciones de solicitar el reintegro a partir del momento en que las exportaciones -y las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento- se consideren **perfeccionadas**.

Al respecto, cabe resaltar que si bien se mantienen las mismas consideraciones que en el régimen anterior, para el caso de los exportadores de servicios las exportaciones se considerarán perfeccionadas con la emisión de la factura mediante la cual se documenten las correspondientes operaciones.

V - EXCLUSIONES SUBJETIVAS Y OBJETIVAS

En relación con las causales de exclusión subjetivas que impiden interponer solicitudes por el régimen general, la nueva resolución mantiene las mismas prohibiciones que tenía el régimen anterior de la resolución general (AFIP) 1351.

Por otra parte, con respecto a las exclusiones objetivas, se han producido dos cambios que merecen ser comentados:

a) Se ha modificado la causal relativa a la antigüedad máxima que pueden tener los comprobantes por los cuales se solicita el reintegro del impuesto al momento de interponer la solicitud, a los fines de que la misma proceda por el régimen general.

Al respecto, debemos recordar que el régimen anterior preveía una antigüedad máxima de los comprobantes al momento de interponer la solicitud de 24 meses calendarios, para que los mismos sean tramitados por la vía del régimen general. De lo contrario, dichos comprobantes serían tramitados a través del régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

Ahora, según la nueva normativa, se amplía el plazo de antigüedad máxima permitida por el régimen general a 48 meses calendarios. Una vez transcurrido dicho plazo, los comprobantes quedarán comprendidos en el régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

No obstante, podrán continuar por la vía del régimen general los comprobantes con una antigüedad de más de 48 meses calendarios, cuando:

- tengan origen en adquisiciones de bienes de uso, siempre y cuando se presente una nota en la que se establezcan los fundamentos de la antigüedad de los mismos;

- se exceda el plazo con motivo de la interposición de una solicitud rectificativa, y no respecto a la presentación original o rectificativas anteriores, en las que los mismos hayan sido previamente incluidos;

- la sumatoria del impuesto vinculado a los comprobantes que excedan el citado plazo, resulte inferior al 5% del monto total solicitado, y dicho valor sea inferior a \$ 1.000.

b) Se dispuso que los exportadores de servicios deberán tramitar sus solicitudes de reintegro, sin excepción, por el régimen de reintegro sujeto a fiscalización, como fuera comentado previamente.

Con fecha 24 de Octubre de 2012, la Resolución General de AFIP Nro. 3397/2012 incorpora como exclusiones las siguientes situaciones:

a) Incorpóranse como puntos 4. y 5. del inciso a) del Artículo 4º, los siguientes:

"4. Registren deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto correspondientes a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduanera ante esta Administración Federal, al momento de la presentación a que se refieren los Artículos 13 o, en su caso, 14, las cuales se podrán consultar por medio del servicio de clave fiscal en la página "web" de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>), ingresando a la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones - Consulta de deuda - Art. 4 - RG 2000/06".

5. Se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal."

VI - LÍMITE DEL IMPUESTO FACTURADO

Se mantiene la obligación de presentar una nota en aquellos casos en que el importe del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables que se solicita exceda el límite fijado en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley de IVA, es decir, el límite que surge de aplicar la alícuota general del impuesto sobre el monto de las exportaciones perfeccionadas en cada mes calendario por el que se presente una solicitud.

A su vez, la norma introduce el procedimiento a seguir para determinar el mencionado límite en aquellos casos en que en un mismo mes de operaciones de exportación coexistan más de una alícuota general del impuesto -procedimiento que encuentra su antecedente en lo dispuesto oportunamente por la AFIP en su N. Ext. 2/2003-.

VII – IMPORTE DE CRÉDITOS FISCALES A RECUPERAR

El crédito fiscal a recuperar, será aquel que corresponda a las compras de bienes y/o servicios, vinculados directa o indirectamente con las exportaciones.

- Créditos fiscales directamente vinculados a la exportación:
 - Se trata del crédito fiscal por compras de insumos que se incorporan directamente al producto exportado, o servicios que se puedan vincular en forma directa con la operación de exportación. Por ej.: en el caso de exportación de vinos, las etiquetas, botellas y otros insumos, de productos destinados a exportación.
- Créditos fiscales indirectamente vinculados a la exportación:
 - Se trata de aquellos créditos fiscales que se vinculan tanto con operaciones de mercado interno como externo.
 - El cómputo de estos créditos, se realiza mediante la aplicación de un coeficiente específico para créditos indirectos. Por ej.: luz eléctrica de oficinas administrativas, etc.
- El crédito fiscal a solicitar por los exportadores impuros, será aquel que esté vinculado a las operaciones de exportación, en tanto no haya sido consumido por las operaciones del mercado interno.
- El límite de crédito fiscal a recuperar, estará dado en todos los casos, por la aplicación de la alícuota general del IVA (21%) sobre el valor FOB de las operaciones de exportación por las cuales se solicita el recupero.
- El excedente de crédito fiscal que surja conforme al punto anterior, podrá trasladarse a períodos futuros.

MÉTODOS DE APROPIACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

AFECTACIÓN DIRECTA DEL IMPUESTO FACTURADO

En el presente apartado, como así también en el siguiente veremos el tratamiento que establece la reglamentación en lo que respecta a la forma de “apropiar” el impuesto facturado susceptible de ser recuperado por estar vinculado con operaciones de exportación.

En un principio nos encontraremos con lo que la resolución define como crédito fiscal de asignación directa. Bajo tal categorización se enumeran aquellos créditos fiscales provenientes de insumos que se incorporan físicamente al producto exportado y/o de aquellos servicios que se pueda determinar en forma fehaciente que su utilización efectiva se encuentra estrictamente vinculada con la producción de bienes y/o servicios exportados.

Por otra parte es posible toparse con ciertas modalidades de procesos productivos que nos permiten identificar que bienes y/o servicios han sido incorporados al proceso productivo, pudiendo afectar el crédito fiscal, derivado de la adquisición de estos, en forma directa.

Desde este enfoque, *el concepto de afectación directa guarda una correspondencia estrecha con la identificación del crédito fiscal generado por los bienes y servicios afectados a la producción y los bienes exportados a los cuales se afectaron.*

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

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

En primer lugar, podemos encontrarnos con aquellos exportadores que cuentan con un sistema de producción discontinuo o por órdenes de trabajo y en segundo lugar con aquellas empresas con procesos de producción continuos o estándar.

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

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

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

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

Bajo este esquema pueden identificarse todas aquellas facturas correspondientes a los bienes y servicios que forman parte de la orden de trabajo, debiendo determinarse las cantidades consumidas de los distintos insumos que integran el bien exportado en función de la composición técnica de cada bien.

En lo que concierne a los antecedentes administrativos del caso, si bien no se refiere a empresas con sistemas de producción por órdenes de trabajo, entendemos que es aplicable a este tipo de procesos el criterio plasmado por el fisco en el dictamen DAT 36/1999, en el cual opina que en los casos en que el contribuyente realice prestaciones con tratamiento diverso, a los efectos de atribuir a cada una de ellas los pertinentes créditos fiscales, *es aconsejable contar con un sistema de apropiación por centro de costos*.

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

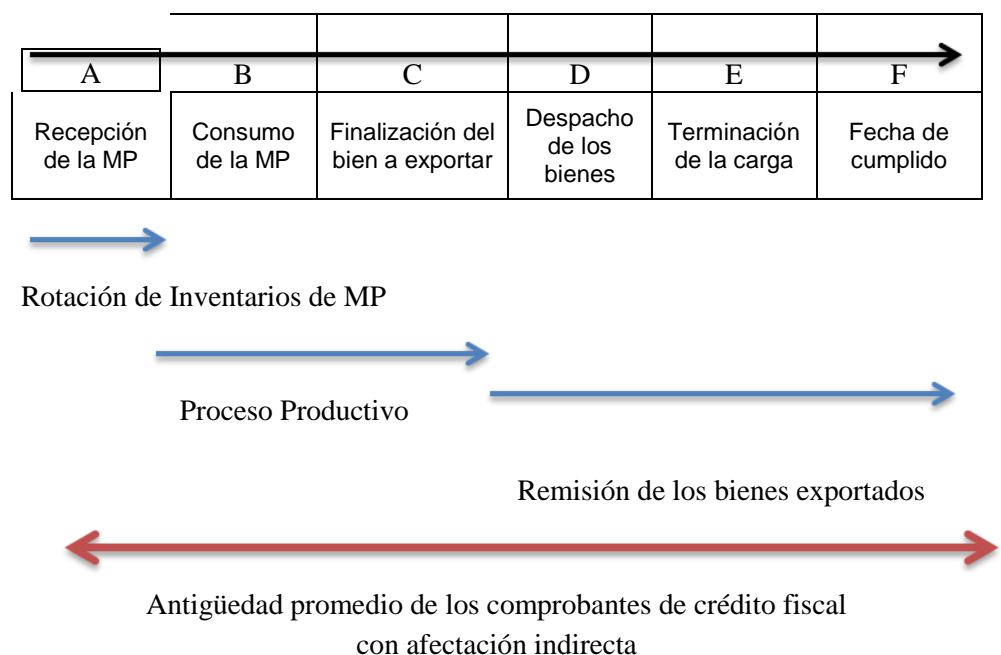
Dentro de esta otra clasificación nos encontramos con aquellos exportadores que fabrican grandes volúmenes de **productos uniformes**. Suelen ser procesos altamente automatizados, aunque en algunos casos hay una gran intervención de mano de obra. Atento a que el proceso de producción se descompone en una serie de tareas secuenciales y uniformes, con insumos comunes a distintos tipos de bienes y que son “fungibles” entre sí resulta más dificultoso identificar en forma exacta cuales han sido los insumos que se han destinado a la producción de los bienes exportados informados en la solicitud de recupero. Por ejemplo para fabricar determinados bienes

(ej.: medidores eléctricos de agua y gas) hay componentes (ej.: tornillos) que se usan para ambos tipos de medidores y no son identificables unos de otros.

Por tal motivo, a efectos de determinar el periodo de antigüedad de las facturas a apropiar (es decir, el crédito fiscal que se encuentra vinculado con los bienes exportados) resulta indispensable estimar el tiempo que se incurre en cada tarea del ciclo productivo, incluyendo en esta estimación el tiempo que transcurre desde que la materia prima es recepcionada hasta que es consumida (lo que denominaremos rotación de inventarios de materia prima – MP).

En tal sentido, la asignación (nos referimos con el termino asignación al hecho de apropiar el crédito fiscal, es decir, vincularlo con los bienes producidos y luego exportados) de los créditos fiscales se efectuará considerando los tiempos señalados más arriba; y la antigüedad (en promedio) de las facturas susceptibles de ser apropiadas estará dada por la sumatoria del tiempo que se incurre en cada proceso más el tiempo de rotación de inventario y el de remisión de los bienes hasta la efectiva fecha de carga de estos en la aduana.

Lo mencionado en el párrafo anterior se ilustra en el siguiente gráfico:



Así, la antigüedad promedio de aquellas facturas en las cuales se deberían apropiar los créditos fiscales es aquella cuyo remito o parte de recepción tenga fecha estimativa próxima al momento “A”.

A modo de ejemplo, si en una empresa cuyo proceso productivo dura un mes, en el caso de que se apropiaran los créditos fiscales incluidos en las facturas cuya antigüedad no tenga en cuenta los parámetros antes mencionados, podrían estar

apropiando créditos fiscales que no se condicen con el periodo de exportación presentado.

En nuestro ejemplo, supongamos que dentro de la solicitud se afectaran facturas cuya fecha es de una antigüedad de siete días contados desde la fecha de cumplimiento de embarque (para el caso en cuestión, suponemos que la fecha de recepción de la materia prima es equivalente a la fecha de la factura).

En este caso, es indudable que el crédito fiscal relacionado con las aludidas facturas corresponderá a bienes cuyo periodo de perfeccionamiento de la exportación es posterior a la solicitud.

Ello así porque, técnicamente, si el proceso productivo dura un mes, no es posible que la compra del insumo cuente con siete días, ya que debería haberse realizado con anterioridad al comienzo del proceso productivo de ese bien en cuestión.

En cambio, si realizáramos la estimación teniendo en cuenta los tiempos insumidos mencionados anteriormente, si bien no se estarían apropiando los respectivos créditos fiscales teniendo en cuenta la “efectiva” incorporación de la materia prima a los bienes exportados en el periodo en cuestión, el resultado final de la apropiación sobre la base de esta estimación sería correcta, ya que como mencionamos anteriormente, al tratarse de insumos fungibles resulta improbable su apropiación en forma precisa.

Esta problemática ha sido observada por el fisco, el cual ha introducido un nuevo control, aplicado a partir de la implementación de la RG 2000. Consiste en observar aquellos comprobantes cuya fecha de factura es posterior a la fecha que figura en el campo “cargado / despachado a plaza” que se encuentra en el dorso del cumplimiento de embarque.

No obstante este nuevo control adoptado por el fisco, puede llegar a darse el caso de que si bien las facturas poseen una fecha posterior a la fecha de “terminación de carga”, el insumo haya sido recepcionado con anterioridad, situación que se deberá demostrar (por ejemplo, con los respectivos remitos) cuando el fisco mediante requerimiento, observe los comprobantes señalados.

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

Dentro de esta categoría de créditos fiscales de afectación directa nos encontramos con aquellos bienes y servicios que si bien no forman parte físicamente de los productos exportados es factible relacionarlos de manera fehaciente con estos en forma directa. Tal es el caso de los gastos vinculados exclusivamente con la

exportación, tales como fletes, honorarios del despachante de aduanas, honorarios del contador certificante, etc.

AFECCIÓN INDIRECTA DEL IMPUESTO FACTURADO

La apropiación deberá realizarse mediante el siguiente procedimiento, que deberá aplicarse con lo dispuesto en el artículo 7 de la Resolución General 2000, y siguiendo las pautas rectoras de la ley, cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero, se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones comprendidas en esta resolución general, deberá realizarse la apropiación de los respectivos importes, aplicando el siguiente procedimiento establecido en el Anexo V, apartado a), de la referida resolución:

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

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

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

El impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones a que se refiere la presente resolución general, realizadas en el período y hasta la concurrencia del límite previsto en el segundo párrafo del **artículo 43** de la ley del gravamen.

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

Como punto de partida debe señalarse que las pautas generales para la determinación de los créditos fiscales computables contra las operaciones gravadas, contenidas en la ley del gravamen, resultan igualmente aplicables para establecer la cuantía de los créditos vinculados con las exportaciones y, por ende, susceptibles de recupero.

En particular, los artículos 12 y 13 de la ley y sus normas reglamentarias son ciertamente el marco de referencia para la determinación del impuesto facturado que puede ser recuperado, por expresa previsión del cuarto párrafo del artículo 43, los que son a su turno receptados por las normas dictadas por el Organismo Fiscal.

En este sentido cabe recordar una regla de oro del gravamen, plasmada en el artículo 55 del decreto reglamentario, que **otorga prevalencia a la incorporación física de bienes o directa de servicios, o -subsidiariamente- al conocimiento cierto de la respectiva proporción, para establecer la vinculación de los insumos (y, por lógica consecuencia, el impuesto facturado) con la actividad respectiva. Ello por sobre el método de "prorratio", contemplado en el artículo 13 de la ley, que queda como "último recurso" para efectuar dicha atribución, cuando los métodos antes enunciados no resultan viables.**

Aplicación de coeficientes específicos

En lo que respecta a la aplicación de coeficientes específicos, si bien dicha posibilidad no se encuentra mencionada taxativamente en la RG 2000, corresponde aplicar la normativa establecida en la ley del impuesto. La aplicación de coeficientes específicos se encuentra regulada en el artículo 55 del DR que establece:

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

A los efectos de la aplicación de estos coeficientes se deberá probar fehacientemente que los insumos (así como también ciertas prestaciones de servicios) utilizados, y por ende el crédito fiscal contenido en los mismos, se relacionan de forma “específica” con los bienes exportados.

Asimismo, en lo que respecta a la posibilidad de aplicar esta metodología de apropiación de crédito fiscal, la misma no es optativa, sino que en primera medida se

debe tratar de asignar el crédito fiscal en forma directa o específica y en caso de no ser posible se debe aplicar un prorrateo general. Dicho criterio es sustentado por el fisco en el dictamen 171/1994 que concluye que:

“Debe repararse en que el reglamentador, al disponer en la forma indicada, no le acuerda a la norma carácter opcional, es decir que 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 la mejor manera como se atribuyen los créditos a unas y otras.

*Ello porque el mecanismo del prorrateo en la mayoría de los casos produce **distorsiones** que, como es obvio, repercuten en la cuantía de la obligación fiscal, y debe tenerse en claro que ello puede funcionar tanto a favor del fisco como en su contra pues si se tratara de un contribuyente que realiza operaciones exentas y gravadas, siendo que para la concreción de estas últimas se requieren escasos o nulos insumos, aquel procedimiento no hará sino disminuir la obligación a pagar.*

*En consecuencia, **al método del prorrateo debe recurrirse en último término** cuando ya se agotaron los mecanismos que permiten atribución directa o proporcional, reduciendo de esa manera a la mínima expresión posible el monto de créditos prorrateables, **con el fin de evitar los efectos distorsivos a los que se hizo mención.***

Adicionalmente cabe señalar que no existe una formula única para la apropiación de créditos fiscales, sino que para determinar si el sistema adoptado por el contribuyente responde a una razonable asignación de los mismos, deberá analizarse cada caso en particular, pues se trata de cuestiones de hecho cuya ponderación puede presentar diversas variantes en función de la actividad desarrollada y de la modalidad operativa adoptada por el sujeto fiscalizado como así también de su estructura de costos”.

Cabe mencionar que el fisco, si bien no cuestiona la determinación de los créditos fiscales mediante la aplicación de coeficientes específicos, *entiende que dichos créditos fiscales se relacionan con las exportaciones en forma “directa”* debiéndose informar como tales en las correspondientes solicitudes. Dicha opinión quedó manifiesta en una opinión de la Comisión de Enlace AFIP DGI/CPCECABA del 19/09/1997 en la cual se cuestionó acerca de los mecanismos de apropiación de los créditos fiscales indicando que:

En resumen existen tres mecanismos de apropiación de los créditos fiscales:

- 1.- Directos.
- 2.- Indirectos a proporcionar en función del monto de operaciones destinadas a exportación – neto del valor de los bienes importados temporariamente.

3.- Indirectos respecto de los cuales pueda conocerse la porción aplicable.

Si bien el aplicativo “Solicitud de reintegro del impuesto facturado” Version 5.0 release 3” no contempla el tercer mecanismo, se interpreta que para la afectación de estos créditos fiscales indirectos puede apropiarse razonablemente la porción pertinente, no resultando coherente la apropiación en función del monto de operaciones destinadas a exportación, neto del valor de los bienes importados temporariamente. Es esto correcto?

La respuesta concluyó que:

No existe incoherencia entre las normas. Al respecto, el Dictamen DAT 29/00 establece que: “el artículo 55 del decreto reglamentario no resulta opcional; es decir que 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 a otras.

Ello porque el mecanismo de prorrateo en la mayoría de los casos produce distorsiones [...]

*De lo expuesto, **si puede conocerse la proporción aplicable, ese valor puede convertirse en directo**; es decir que el tercer método de esta forma se asimilaría al primero.*

AJUSTE ANUAL DEL CRÉDITO FISCAL INDIRECTO

Si bien el procedimiento a aplicar es similar al establecido en el régimen anterior, es importante destacar que ahora la norma analizada 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. A tal fin, se deberá 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.

De esta forma, es posible que del citado 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 o asimilables en dicho período-, 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 período fiscal. No obstante, la norma no aclara cómo 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-.

LAS EMPRESAS Y EL CÁLCULO DEL COEFICIENTE

En este trabajo se nos presenta la tarea analizar la manera de atribuir créditos fiscales indirectos en forma adecuada para el caso de una empresa industrial que exporta, como hemos mencionado en la descripción de la empresa que se tomara como base estudio, diferentes productos en el mercado internacional y en el mercado interno.

Cabe aclarar que no se presentan inconvenientes en el cálculo del monto recuperable, toda vez que se trate de un crédito fiscal de tipo directo, ni tampoco cuando se trate de créditos fiscales indirectos que se relacionan con **todos** los productos exportados dado que el cálculo del coeficiente de indirectos toma las ventas **totales** (incluyen ambos productos).

Se plantea el análisis del cálculo del coeficiente de gastos indirectos cuando un crédito fiscal es **indirecto** pero se relaciona **exclusivamente** con **uno** solo de los productos comercializados tanto en el mercado externo como en el interno. A modo de ejemplo, es posible mencionar el crédito fiscal de la factura de honorarios del ingeniero agrónomo que se relaciona en forma indirecta únicamente con la exportación de soja. Por otro lado, un gasto indirecto de la exportación de harina sería el crédito fiscal de la factura del proveedor por un servicio de reparación de una máquina centrífuga que es parte del proceso de elaboración de harina. Supongamos que ambas facturas corresponden al período fiscal de Mayo de 2013.

La empresa podrá solicitar ambos créditos fiscales en su recupero de I.V.A. del período 05/2013 pero lo interesante es analizar cuál es el monto que se solicitará de cada factura en concepto de recupero de I.V.A.

Los créditos fiscales de los gastos mencionados corresponden a un producto únicamente mientras que el coeficiente de exportación mencionado en la R.G. AFIP Nro .2000 corresponde a la totalidad de ellos. Es por ello que planteamos varios interrogantes respecto de la forma de cálculo del coeficiente a saber:

¿Es correcto utilizar el método del coeficiente “genérico” cuando existen créditos fiscales específicos?

Intentaremos responder este interrogante mediante el análisis comparativo de las formas de cálculo del coeficiente.

Si por su naturaleza dicho gasto es indirecto y no hay una forma fehaciente de imputarlo a los bienes de cambio exportados, es decir que no puede convertirse en directo, entonces, a la luz de la teoría descripta, interpretamos que el exportador puede:

1.- Aplicar el coeficiente de gastos indirectos “genérico” adoptado por la ley, conforme a la imposibilidad de apropiarse fehacientemente y en forma exacta la respectiva apropiación. Según vimos en la resolución de la Comisión de enlace AFIP DGI / CPCECABA del 19/09/2007, **si el gasto puede apropiarse es directo**, en caso contrario, se deberá utilizar el método de prorrateo dado que el Art. 55 del DR no es opcional. El mismo criterio ya había sido enunciado en el dictamen 29/2000 donde se indicó que si no se conoce la proporción en que el insumo se destina al producto se debe prorratear por medio del coeficiente de gastos indirectos.

2.- Calcular un coeficiente “específico” de exportación de ese producto en particular e informarlo como crédito fiscal DIRECTO. Mencionamos anteriormente que AFIP no cuestiona los coeficientes específicos siempre que se informen como créditos fiscales directos.

Lo que se estudiará a continuación en esta tesis es la diferencia entre implementar las dos opciones mencionadas.

DESARROLLO Y ANÁLISIS DEL MÉTODO DE CÁLCULO DE COEFICIENTE DE GASTOS INDIRECTOS

Trabajaremos con un ejemplo numérico y evaluaremos diferentes formas de apropiar el crédito fiscal indirecto facturado al exportador. En primer lugar desarrollaremos la técnica plasmada la RG 2000 y la ley de I.V.A., conforme lo hemos descrito en los apartados anteriores.

En el siguiente capítulo calcularemos un coeficiente de exportación para cada producto exportado y estudiaremos los resultados para luego analizar las diferencias y obtener conclusiones.

MÉTODO DE CÁLCULO SEGÚN RG 2000

Incluiremos en el presente estudio el caso de las empresas exportadoras impuras que operan simultáneamente en distintos sectores de la industria.

Supuestos:

- ❖ La empresa exporta harina de pescado y soja.
- ❖ Comercializa ambos productos tanto en el mercado externo como en el interno.
- ❖ La administración de las distintas unidades de negocio se encuentra unificada.
- ❖ Obtiene créditos fiscales de **tipo común a todos los productos exportados y también créditos fiscales propios de cada mercadería** vendida.
- ❖ El crédito fiscal es de tipo indirecto.
- ❖ Utilizaremos en este análisis el periodo de tiempo correspondiente a los últimos 5 meses del ejercicio fiscal para facilitar los ejemplos.
- ❖ El debito fiscal corresponde al 21% de las ventas en el mercado interno.
- ❖ La empresa, mediante centros de costos, identifica cuales créditos fiscales corresponden a los distintos productos.
- ❖ Si bien la situación normal para esta clase de contribuyentes es que posean altos créditos fiscales inmovilizados en el saldo a favor de 1er párrafo, para facilitar el ejemplo consideramos que no existe saldo a favor de libre disponibilidad en su DDJJ de I.V.A. (Formulario 731).
- ❖ El contribuyente tiene créditos mensuales suficientes para pagar los débitos del periodo.

- ❖ Aplica el régimen general de la R.G. 2000 para determinar sus recuperos de I.V.A.
- ❖ Las **ventas totales** de todos sus productos (harinas y soja) segmentadas en Mercado Interno y Externo de la empresa son las siguientes:

PERIODO	M. INTERNO	MERCADO EXTERNO	TOTAL
		TOTAL	VENTAS
04/12	170.000,00	2.500.000,00	2.670.000,00
05/12	80.000,00	1.100.000,00	1.180.000,00
06/12	65.000,00	150.000,00	215.000,00
07/12	55.000,00	140.000,00	195.000,00
08/12	27.000,00	88.000,00	115.000,00
TOTAL	397.000,00	3.978.000,00	4.375.000,00

Los valores se encuentran expresados en pesos

- ❖ Sus coeficientes de exportación acumulados mensualmente se calculan tomando el total de las ventas de los distintos productos en el mercado externo en relación a la sumatoria de las ventas totales de la empresa y son:

PERIODO	% M.EXTERNO Según AFIP
04/12	93,63%
05/12	93,51%
06/12	92,25%
07/12	91,31%
08/12	90,93%
TOTAL	

Fórmula:

$$\frac{\text{VENTAS AL EXTERIOR}}{\text{VENTAS AL EXTERIOR} + \text{VENTAS MERCADO INTERNO}} = \% \text{ M. EXTERNO}$$

Cuando comienza el primer mes del ejercicio comercial, se comienza a calcular el coeficiente de exportación. A medida que transcurren los meses, la fórmula considera tanto en el numerador, como en el denominador, las ventas acumuladas hasta el periodo que se calcula, inclusive.

- ❖ El detalle del débito fiscal es:

PERIODO	DEBITO FISCAL
04/12	35.700,00
05/12	16.800,00
06/12	13.650,00
07/12	11.550,00
08/12	5.670,00
TOTAL	83.370,00

- ❖ Estimaremos los montos de insumos y gastos afectados al costo del producto (que son la base del crédito fiscal que da lugar al recupero de I.V.A.) estimando un margen de utilidad bruta del 20% sobre los costos. Además, teniendo en cuenta que los gastos totales de la empresa se componen de gastos directos a las exportaciones y que además existen gastos que no tienen I.V.A. discriminado o son exentos, **el cálculo que incluiremos está compuesto únicamente de gastos indirectos de fabricación.**
- ❖ Composición y detalle de gastos indirectos a ambos productos y crédito fiscal indirecto recuperable:

PERIODO	GASTOS MI Y ME	Crédito Fiscal
04/12	2.403.000,00	504.630,00
05/12	1.062.000,00	223.020,00
06/12	193.500,00	40.635,00
07/12	175.500,00	36.855,00
08/12	103.500,00	21.735,00
TOTAL	3.937.500,00	826.875,00

Luego de cancelar el débito fiscal, podremos obtener el **monto base** de crédito indirecto, sobre dicho importe se calcula el recupero de I.V.A.

PERIODO	CREDITO FISCAL	DEBITO FISCAL	CREDITO RECUPERABLE
04/12	504.630,00	35.700,00	468.930,00
05/12	223.020,00	16.800,00	206.220,00
06/12	40.635,00	13.650,00	26.985,00
07/12	36.855,00	11.550,00	25.305,00
08/12	21.735,00	5.670,00	16.065,00
TOTAL	826.875,00	83.370,00	743.505,00

% M.EXTERNO Segun AFIP
93,63%
93,51%
92,25%
91,31%
90,93%

RECUPERO I.V.A.
439.073,03
192.829,09
24.893,91
23.107,15
14.607,22
694.510,40

Al monto de crédito recuperable (la porción de crédito remanente luego de haber pagado el débito fiscal) se le aplica el coeficiente de exportación acumulado del periodo que se solicita. Como resultado obtendremos el monto de recupero de I.V.A. indirecto del periodo considerado.

En nuestro ejemplo la sumatoria de los 5 meses que analizamos de crédito que se reintegra es de \$649.510,40.

Suponiendo que el mes de Agosto corresponde al periodo de cierre de balance, el contribuyente tiene la obligación de determinar el ajuste anual del crédito fiscal indirecto que ha solicitado en cada recupero del año. Para ello se realiza el siguiente cálculo: a la base de crédito indirecto sobre la cual se aplicó el coeficiente acumulado cada mes, se le aplica el coeficiente de exportación del mes de cierre de ejercicio. Este monto se compara con lo efectivamente solicitado en cada mes para determinar si se pidió en exceso o no.

Para el caso planteado, el ajuste anual sería el siguiente:

PERIODO	AJUSTE ANUAL DE CREDITO FISCAL INDIRECTO		
	ALICUOTA AL CIERRE	CF X ALICUOTA AL CIERRE	AJUSTE
04/12	90,93%	\$ 426.377,95	\$ 12.695,08
05/12	90,93%	\$ 187.507,01	\$ 5.322,08
06/12	90,93%	\$ 24.536,30	\$ 357,61
07/12	90,93%	\$ 23.008,75	\$ 98,40
08/12	90,93%	\$ 14.607,22	\$ -
TOTAL			\$ 18.473,17

Donde el ajuste de cada periodo surge de la diferencia entre el monto de crédito fiscal indirecto efectivamente solicitado cada mes y el crédito indirecto considerando la alícuota al cierre.

OBSERVACIONES DEL CASO:

El monto recuperado en total se compone de la suma de los recuperos pedidos durante todos los meses menos el ajuste anual que resultó negativo para la empresa (porque el monto de las exportaciones fue disminuyendo). En total se recuperó \$694.510,40 – \$18.473,17= \$676.037,23

A la hora de realizar el recupero de I.V.A., este último se calcula por **todos** los productos exportados en un determinado periodo. Es decir, *no es factible solicitar un reintegro de I.V.A. por cada producto o sector económico donde la empresa desarrolla sus actividades.*

Para determinar el monto de todos los recuperos se aplica un único porcentaje de exportación acumulado del periodo sobre la suma de todos los créditos fiscales indirectos atribuibles a los diferentes productos exportados.

En cuanto a la composición de los recuperos sabemos que existen diferentes clases de crédito fiscal indirecto:

1. Teniendo en cuenta que existen créditos fiscales recuperables correspondientes a **ambos productos** en forma indistinta. Para el mes de Agosto de 2012, será posible solicitar el 90.93% de dichos créditos. Este sería el caso de una factura de honorarios profesionales del contador o abogado que brinda un asesoramiento integral al negocio, la factura de energía eléctrica de las oficinas administrativas, etc.
2. Existen también créditos fiscales **atribuibles a un solo producto y no a otro**. Si todos los meses se exportan ambas mercancías, se podrán tomar los importes de dichos créditos fiscales para solicitar el recupero. Si en algún periodo no hubiera exportación de algún producto, el crédito indirecto del mismo no sería susceptible de recupero en dicho mes.
3. Conocemos los procesos productivos de cada bien comercializado y es factible atribuir a cada uno de ellos un determinado monto recuperable **cuando se trata de gastos directos a la exportación.**

Si el contribuyente quiere recuperar el crédito fiscal de un crédito atribuible a un producto exportado según RG AFIP Nro. 2000 deberá calcular el monto total de ventas al exterior y aplicárselo al crédito fiscal indirecto facturado por los mencionados conceptos. (Para 08/2012: 90.93% del I.V.A de cada factura).

IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

Supongamos que la empresa abona facturas de proveedores de servicios relacionados en forma indirecta a la exportación de harina de pescado, como puede ser el caso de una reparación de una caldera de la planta donde se fabrica la harina de pescado que luego se exporta y también se vende en el mercado interno.

De la factura de dicho proveedor se pide el 90.93%.

Asimismo obtiene crédito fiscal proveniente de la elaboración de soja, por ejemplo contratación de servicios agrícolas o la factura del ingeniero agrónomo.

Si, como indica la ley, tomamos este porcentaje (90.93%) y lo aplicamos a **todos** los créditos fiscales facturados que se relacionan con la **totalidad** de las exportaciones, resulta evidente que el crédito fiscal del producto menos vendido se verá beneficiado por la incidencia de las ventas del otro producto. Es decir que se podrá solicitar el 90.93% del crédito facturado por la contratación de servicios agrícolas, aun cuando el producto se ha vendido en una proporción mucho menor.

Atento a que se trata de un mismo grupo económico y no de dos empresas distintas, el coeficiente de exportación, se considera en forma global por ende el coeficiente que se debe tomar es el de la empresa en su totalidad.

Se plantean varios interrogantes ante esta situación: Nos preguntamos si incide la cantidad de crédito indirecto relacionado con uno u otro producto sobre el monto final del recupero. ¿Qué sucede cuando un producto tiene mayores costos que otro, o mayor inversión? ¿Arrojaría el mismo resultado si se tratara de empresas separadas? ¿Cuál es la incidencia del hecho que sea una la exportadora y no dos empresas distintas?

Resulta importante realizar la comparación de la situación actual de una empresa que solicita el recupero contra la posibilidad de formar dos empresas exportadoras dado que obtendremos distintas situaciones que podremos estudiar.

De esta manera encontraremos algunas respuestas a los interrogantes planteados.

CÁLCULO DEL RECUPERO DE I.V.A PARA DOS UNIDADES DE NEGOCIO. **CÁLCULO DE COEFICIENTE ESPECÍFICO POR PRODUCTOS**

DESARROLLO

En la práctica empresarial pueden presentarse situaciones particulares en las que la **diversidad** de productos comercializados por una misma empresa dan lugar al recupero de I.V.A. de exportación.

Los mercados de productos diferenciados no se comportan igual, por lo tanto se exportara en distintas proporciones y lo mismo sucederá con las ventas en el mercado interno.

Para el desarrollo del presente trabajo tendremos presente la opinión del fisco en el dictamen N° 171/1994 donde se señala que no existe una formula única para la apropiación de créditos fiscales, sino que para determinar si el sistema adoptado por el contribuyente responde a una razonable asignación de los mismos, deberá analizarse cada caso en particular, pues se trata de cuestiones de hecho cuya ponderación puede presentar diversas variantes en función de la actividad desarrollada y de la modalidad operativa adoptada por el sujeto fiscalizado como así también de su estructura de costos.

Como se ha indicado, el procedimiento de solicitud de recupero de I.V.A., determina que para realizar el cálculo del coeficiente de gastos indirectos se debe considerar el porcentaje total de ventas realizadas en el mercado externo en relación al total de las ventas gravadas, beneficiadas y exentas del periodo. Este porcentaje es acumulado. El coeficiente obtenido es de tipo **global** por lo tanto **no se realiza** análisis alguno respecto de que monto de ventas corresponde a un producto u otro.

Aquí radica una de las premisas de análisis de este trabajo y lo que se intenta investigar es la incidencia de ventas al exterior y al mercado nacional **en cada sector económico**, al realizar una apertura de las ventas en el mercado interno y externo de cada producto en particular.

Lo que se plantea al calcular coeficientes específicos es tomar **estos** coeficientes separados para aplicarlos sobre los créditos fiscales de cada producto exportado. Es decir, separar las bases del crédito fiscal por producto exportado y calcular un coeficiente de exportación para cada producto. La mayoría de las grandes empresas que operan en el mercado internacional manejan la información de ventas que se

necesita para calcular el coeficiente de exportación de cada producto. Asimismo, si se lleva un ordenado sistema de centro de costos, tal y como lo sugiere el DAT 36/1999, será posible imputar los gastos a las distintas líneas de producto elaboradas. Es factible que el sector administrativo de las empresas lleve una mínima clasificación de gastos por productos. Máxime si luego solicita a AFIP, el recupero del crédito fiscal contenido en sus facturas de gastos.

La segunda premisa se basa en la diferenciación de los créditos fiscales de cada producto. Si conocemos los créditos indirectos individuales de las mercancías vendidas podemos aplicar sobre ellas el porcentaje de ventas al exterior del producto por el cual se solicita el recupero.

Al separar las bases de créditos fiscales indirectos y aplicar el coeficiente de ventas al exterior de ese producto el relación a las ventas del sector económico del mismo, se agrega mayor exactitud al pedido de recupero.

En el presente apartado, daremos un tratamiento diferente a las ventas de la empresa y los créditos fiscales relacionados indirectamente con el producto exportado.

Tomamos como base de análisis los mismos montos y supuestos que utilizamos para el cálculo del coeficiente en el apartado anterior.

Realizaremos el cálculo del recupero de I.V.A. en forma **individual** sobre la información separada **de cada producto**. De esta forma podremos comparar los resultados cuando una misma empresa separa sus unidades de negocio o las mantiene unidas.

Podremos también analizar cómo se comportan los coeficientes individuales de cada mercancía en su propio sector económico de mercado **tratándolo como dos empresas exportadoras distintas.**

Cuando una empresa exporta distintos productos en diferentes montos, se puede calcular cuánto porcentaje representa el total vendido al mercado exterior en relación al total de las ventas de la empresa.

Asimismo, observaremos que sucede cuando esas ventas son muy disimiles y como afecta la menor o mayor exportación de un producto al coeficiente global de exportación.

Ahora bien, lo interesante surge a partir del análisis del monto de ventas de cada mercadería en su sector económico, suponiendo que se trata de empresas distintas.

Así, los coeficientes de exportación específicos quedarían depurados de la incidencia de las ventas del otro producto.

Al ser factible separar las ventas, los costos, gastos, los débitos fiscales y créditos fiscales de cada uno, podríamos determinar dos recuperos, uno por cada producto

comercializado. **Dentro de cada empresa calculamos el recupero conforme a la R.G. 2000 y analizamos los resultados.**

Para determinar el monto de los recuperos por producto se aplica el porcentaje de exportación acumulado de cada uno de ellos sobre todos los créditos fiscales indirectos atribuibles a los diferentes productos exportados.

Veamos cómo se comportan los coeficientes de cada producto si las únicas ventas que tomamos en cuenta para su cálculo son las correspondientes a cada producto exclusivamente.

Harina de pescado - PRODUCTO A-

PERIODO	M. INTERNO	MERCADO EXTERNO	TOTAL VENTAS	% M.EXTERNO Según AFIP
04/12	20.000,00	2.000.000,00	2.020.000,00	99,01%
05/12	20.000,00	1.000.000,00	1.020.000,00	98,68%
06/12	20.000,00	80.000,00	100.000,00	98,09%
07/12	20.000,00	90.000,00	110.000,00	97,54%
08/12	20.000,00	78.000,00	98.000,00	97,01%
TOTAL	100.000,00	3.248.000,00	3.348.000,00	

Soja - PRODUCTO B-

PERIODO	M. INTERNO	MERCADO EXTERNO	TOTAL VENTAS	% M.EXTERNO Según AFIP
04/12	150.000,00	500.000,00	650.000,00	76,92%
05/12	60.000,00	100.000,00	160.000,00	74,07%
06/12	45.000,00	70.000,00	115.000,00	72,43%
07/12	35.000,00	50.000,00	85.000,00	71,29%
08/12	7.000,00	10.000,00	17.000,00	71,08%
TOTAL	297.000,00	730.000,00	1.027.000,00	

Estos coeficientes corresponden a las ventas de cada producto en su mercado. De esta manera observamos cómo se comportaría el coeficiente si habláramos de empresas distintas.

LA DIFERENCIA CON EL COEFICIENTE "GENERIC" ES QUE EXCLUIMOS DEL CALCULO DEL COEFICIENTE LAS VENTAS DE PRODUCTOS NO RELACIONADOS CON ESE CREDITO FISCAL.

Para el periodo 08/2012 la harina se vende en el mercado externo en mayor proporción arrojando un coeficiente de exportación del 97,01% mientras que la soja se exporta en un 71.08%.

Conocemos el monto del debito fiscal de cada producto, así como también sus gastos y su monto de crédito fiscal indirecto.

Con el crédito fiscal de cada mes cancelamos el débito fiscal del periodo, el remanente que queda en el saldo a favor de 1er párrafo se afecta al recupero de I.V.A. por exportación.

Como hemos mencionado, a los efectos de este ejemplo, el crédito fiscal remanente es de tipo indirecto y sobre él se aplica el porcentaje de ventas de cada producto al mercado externo acumulado para obtener el monto del recupero de I.V.A.

PRODUCTO A

% M.EXTERNO Según AFIP	DEBITO FISCAL	GASTOS MI Y ME	CREDITO FISCAL	CREDITO-DEBITO	RECUPERO
99,01%	4.200,00	1.818.000,00	381.780,00	377.580,00	\$ 373.841,58
98,68%	4.200,00	918.000,00	192.780,00	188.580,00	\$ 186.098,68
98,09%	4.200,00	90.000,00	18.900,00	14.700,00	\$ 14.419,11
97,54%	4.200,00	99.000,00	20.790,00	16.590,00	\$ 16.181,63
97,01%	4.200,00	88.200,00	18.522,00	14.322,00	\$ 13.894,22
	21.000,00	3.013.200,00	632.772,00	611.772,00	\$ 604.435,23

El ajuste anual del crédito fiscal indirecto se puede calcular por producto. Se realiza del mismo modo que el ajuste general con la diferencia que tendremos un ajuste por producto exportado. En base a los recuperos mensuales calculados, es factible el ajuste mediante la aplicación del coeficiente por producto al cierre de balance sobre los montos de créditos indirectos de cada mes.

RECUPERO	AJUSTE ANUAL DEL CREDITO FISCAL INDIRECTO		
	HARINA		
	ALICUOTA AL CIERRE	CF X ALICUOTA AL CIERRE	AJUSTE
\$ 373.841,58	97,01%	\$ 366.302,22	\$ -7.539,36
\$ 186.098,68	97,01%	\$ 182.947,38	\$ -3.151,30
\$ 14.419,11	97,01%	\$ 14.260,93	\$ -158,18
\$ 16.181,63	97,01%	\$ 16.094,48	\$ -87,15
\$ 13.894,22	97,01%	\$ 13.894,22	\$ -
\$ 604.435,23			\$ -10.935,99

PRODUCTO B

% M.EXTERNO Según AFIP	DEBITO	GASTOS MI Y ME	CREDITO FISCAL	DEB-CRED	RECUPERO
76,92%	31.500,00	585.000,00	122.850,00	91.350,00	\$ 70.269,23
74,07%	12.600,00	144.000,00	30.240,00	17.640,00	\$ 13.066,67
72,43%	9.450,00	103.500,00	21.735,00	12.285,00	\$ 8.898,32
71,29%	7.350,00	76.500,00	16.065,00	8.715,00	\$ 6.212,67
71,08%	1.470,00	15.300,00	3.213,00	1.743,00	\$ 1.238,94
	62.370,00	924.300,00	194.103,00	131.733,00	\$ 99.685,83

RECUPERO		AJUSTE ANUAL DEL CREDITO FISCAL INDIRECTO		
		SOJA		
		ALICUOTA AL CIERRE	CF X ALICUOTA AL CIERRE	AJUSTE
\$	70.269,23	71,08%	\$ 64.932,33	\$ -5.336,90
\$	13.066,67	71,08%	\$ 12.538,66	\$ -528,01
\$	8.898,32	71,08%	\$ 8.732,28	\$ -166,05
\$	6.212,67	71,08%	\$ 6.194,69	\$ -17,98
\$	1.238,94	71,08%	\$ 1.238,94	\$ -
\$	99.685,83			\$ -6.048,94

OBSERVACIONES DEL CASO

El monto recuperado en total se compone de la suma de los recuperos pedidos menos el ajuste anual que resultó negativo para la empresa (porque el monto de las exportaciones fue disminuyendo).

En total se recuperó para el producto A \$604.435,23 – \$10.935,99= \$593.499,24

Para el producto B \$99.685,83 - \$6.048,94= \$93.636,89

TOTAL GENERAL: \$687.136,13

Es factible ver más ejemplos extremos de la distorsión que produce no considerar los coeficientes específicos tomando el caso de productos que se exportan una única vez en todo el año comercial cuyos gastos indirectos son altos. La incidencia de las ventas del producto que se exporta en mayor cantidad durante el balance permite que se pidan créditos fiscales indirectos al producto menos exportado **mayores** a los que realmente deberían poder solicitarse.

Lo mismo sucede cuando se exportan diferentes productos relacionados o subproductos que surgen originalmente del mismo proceso industrial, dentro de un mismo sector económico cuyas ventas al sector externo son menores y cuyos costos indirectos son importantes. (Harinas y Aceites de Pescado)

La empresa exportadora impura de productos homogéneos o heterogéneos podrá pedir mayor o menor recupero de I.V.A. dependiendo de distintos factores que inciden según el comportamiento que tengan sus créditos fiscales indirectos y sus exportaciones. Esta conclusión surge de la mera observación de los resultados obtenidos con la misma información del grupo económico que se ejemplifico. El monto recuperable separando las bases de crédito fiscal y aplicando los coeficientes particulares de cada producto, arroja un resultado distinto al que se obtiene aplicando el coeficiente global sobre el total del crédito fiscal indirecto recuperable.

ANÁLISIS DE AMBAS OPCIONES DE CÁLCULO DE COEFICIENTE

Este trabajo intenta mostrar distintos supuestos de empresas exportadoras de varios productos, tanto heterogéneos como homogéneos y aportar un análisis comparativo de la aplicación de coeficientes “genéricos” o “específicos”.

Al desarrollar el mismo método de recupero de I.V.A. en una empresa en su conjunto y segregando las unidades de negocio individualmente obtenemos resultados distintos.

El cálculo del coeficiente de ventas globales tomando en consideración todas las ventas de la compañía era para el periodo 08/2012 90.93%

Los coeficientes individuales de cada producto para el mismo periodo eran 97.01% para el producto A y 71.08% para el producto B.

Los recuperos obtenidos fueron \$ 676.037,23 para la empresa unificada y \$ 687.136,13 para el planteo de recuperos de dos empresas distintas.

Al realizar el prorrateo integrando las ventas de todos los productos se ven beneficiados los reintegros del producto menos vendido en el sector externo porque el coeficiente acumulado es mayor al que resulta de sus propias ventas. 90.93% vs 71.08%

Por otro lado, el coeficiente del producto que vende más en el exterior también se ve afectado pero en este caso en forma negativa, dado que las menores ventas del otro producto disminuyen el coeficiente general de exportación de la empresa. 90.93% vs 97.01%

Esta situación no causaría efecto alguno si todos los créditos fiscales indirectos se relacionaran a toda la mercadería producida por el contribuyente.

Cuando las ventas son diferentes, los créditos fiscales indirectos relacionados con ambos productos no tienen inconveniente porque sobre ellos se aplican ambos coeficientes.

Los créditos fiscales indirectos exclusivos de las mercancías en particular si ven las diferencias dado que su relación se da con un solo producto en particular y no con todos ellos.

Las posibles combinaciones de porcentajes de exportación de dos productos son infinitas, los casos más extremos se podrán ejemplificar para observar que sucede en casos en los cuales se exporta en la misma proporción, más de uno o menos de otro y que rol juegan los créditos fiscales indirectos de cada producto con el resultado final del recupero.

En el ejemplo planteado en el caso de estudio la empresa se beneficiaba cuando preparaba un recuperado por cada sector de la industria en el que operaba: Soja y Harina.

En el extremo opuesto es factible que la empresa pida mayores importes de recuperado si está unificada que si se comporta como empresas separadas. Este sería el caso de una empresa con altos gastos del producto menos exportado. El primer mes que exporta dicho producto, puede recuperar los gastos indirectos que afectan dicha exportación dado que no se calcula un porcentaje de ventas individual sino que se recupera por el porcentaje global.

Más extremo es el caso que la exportación sea única en el año.

CONCLUSIÓN

En el desarrollo de este trabajo de investigación se ha puesto en evidencia la problemática que surge para los exportadores de varios productos con el método actual de cálculo del recupero de I.V.A de exportación. La inadecuación e inexactitud del coeficiente provoca que el monto solicitado a la AFIP se vea distorsionado cuando existen diferentes montos de ventas de cada producto exportado.

Esta distorsión revela una falta al principio constitucional de la equidad. Principio que se encuentra estrechamente relacionado con la justicia y la razonabilidad. Un impuesto debe ser justo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado:

El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Además al interpretar que: Equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible. Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente. El “principio de equidad” articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo va a ser justo cuando considera las garantías de: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

Lo que se intenta aportar mediante el análisis del cálculo del coeficiente de gastos indirectos es darle al exportador las opciones disponibles para realizar su recupero de I.V.A. cuando para las empresas exportadoras de más de un producto.

Si un exportador comercializa diferentes productos, resulta lógico que calcule diferentes coeficientes de exportación.

Aplicando la opción de coeficientes específicos los montos recuperables serán más exactos y adecuados a la realidad económica del contribuyente.

Mediante la segregación de coeficientes de exportación por producto para luego ser aplicados a las distintas bases de crédito fiscal indirecto de cada producto exportado obtendremos recuperos depurados de la incidencia de las ventas y créditos indirectos que corresponden a otros productos comercializados por el mismo contribuyente.

La opción de que cada contribuyente utilice el método de apropiación que considere adecuado a su estructura empresarial siempre y cuando responda a una razonable asignación de los créditos fiscales ha sido sostenida por el fisco, como mencionamos en el apartado Aplicación de coeficientes específicos del capítulo 5:

En consecuencia, al método del prorrateo debe recurrirse en ultimo termino cuando ya se agotaron los mecanismos que permiten atribución directa o proporcional,

reduciendo de esa manera a la mínima expresión posible el monto de créditos prorrateables, **con el fin de evitar los efectos distorsivos a los que se hizo mención.**

Adicionalmente cabe señalar que no existe una formula única para la apropiación de créditos fiscales, sino que para determinar si el sistema adoptado por el contribuyente responde a una razonable asignación de los mismos, deberá analizarse cada caso en particular, pues se trata de cuestiones de hecho cuya ponderación puede presentar diversas variantes en función de la actividad desarrollada y de la modalidad operativa adoptada por el sujeto fiscalizado como así también de su estructura de costos”.

10. BIBLIOGRAFÍA:

- Administración Federal de Ingresos Públicos, (2006), *Resolución General N° 2000*.
- AFIP, “*El recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones*”, en <http://www.afip.gob.ar/genericos/documentos/RecuperolImpuestoValorAgregadoExportaciones.pdf>
- Alberto Piccinelli y Eduardo Cumo “*Recupero de IVA por Exportaciones. Situaciones especiales y aspectos controvertidos*”, en: www.estudiocumo.com.ar/
- Armando Lorenzo, Fabian Bechara y Cesar M. Cavalli, (2004), “*Aspectos conceptuales del Recupero de IVA de los exportadores*”, en: *Doctrina Tributaria*; Tomo XXV, 2004, N° 287, Buenos Aires, Errepar.
- Carolina Giacomazzi y Martin E. Righetti, (2006), “*IVA. Nuevo régimen por operaciones de exportación*”, en: *Doctrina Tributaria*; Tomo XXVII, 2006, N° 314, Buenos Aires, Errepar.
- Gabriela Annoni y Cynthia Sleiman, (2006), “*Solicitudes de devolución de impuesto. Nuevo régimen aplicable RG. 2000*” en: *Doctrina Tributaria*; Tomo XII, 2006, N° 539, Buenos Aires, Errepar.
- Gabriel Vecchio y Enrique Pelle, (2012), “*Reintegro del IVA por exportaciones. Análisis teórico práctico*”, Buenos Aires, Errepar.
- Grupo de Enlace AFIP DGI – CPCECABA, Acta de reunión del 19/09/2007, “*Temas técnicos y legales*”, en www.consejo.org.ar
- Honorable congreso de la Nación Argentina, (1986), *Ley de IVA N° 23.349 y sus modificatorias*.
- Imirizaldu Juan J. y Oberkersh Marisa, (2007), “*Prorratio del crédito fiscal*”, en: *Doctrina Tributaria*; Tomo XXVIII, 2007, Buenos Aires, Errepar.
- Maria Cecilia Ventura y otro, (1994), dirección de Asesoría Técnica AFIP, “*Dictamen DAT 171/1994*”, en www.biblioteca.afip.gob.ar
- María Eugenia Uriz Atucha, (2000), Dirección de Asesoría Técnica AFIP, “*Dictamen DAT (DGI) 29/2000*”, en www.biblioteca.afip.gob.ar
- Martin Kerner, “*Recupero IVA Exportadores*”, en http://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Herramientas/Impuesto_al_Valor_Agregado/76089-Recupero%20IVA%20Exportadores.pdf
- Silvina Ortiz, (2006), “*El nuevo régimen de devoluciones y el análisis de la RG AFIP N° 2076*”, en: *Practica y Actualidad Tributaria*; Tomo XII, 2006, N° 552, Buenos Aires, Errepar.