

EL I.V.A. Y LAS EXPORTACIONES DE BIENES Y SERVICIOS

**Nuevo Régimen de Recupero
del I.V.A. para Exportadores**

Análisis – Legislación – Jurisprudencia – Dictámenes

ALFREDO R. STERNBERG

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

Viamonte 1546 Piso 2º Of. 200
(1055) BUENOS AIRES
Telefax: 4374-5418/6692/8855

E-mail: info@aplicacion.com.ar
Web: <http://www.aplicacion.com.ar>

Sternberg, Alfredo R.

El I.V.A y las exportaciones en bienes y servicios: nuevo régimen de recupero del I.V.A para exportadores – 2º ed. - Buenos Aires:
Aplicación Tributaria, 2006.
508 p.; 21x15 cm.
I.S.B.N.: 987-1099-64-9
1. Impuestos. I. Título
CDD 336.2
Fecha de catalogación: 10/10/2006

©COPYRIGHT 2006 BY **APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

1ª Edición, Abril de 2003

2º Edición, Octubre de 2006

I.S.B.N.-10: 987-1099-64-9

ISBN-13: 978-987-1099-64-1

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL POR CUALQUIER
MEDIO, YA FUERE MECÁNICO, ELECTRÓNICO, ETCÉTERA, SIN
AUTORIZACIÓN ESCRITA DEL AUTOR Y DEL EDITOR

Este libro se terminó de imprimir en Octubre de 2006 en
APLICACION TRIBUTARIA S.A.

Viamonte 1550
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

*Como siempre:
A Sonia, Damián y Diego
y a la memoria de mis Padres*

PRÓLOGO

Es muy grato para mí prologar esta obra de Alfredo Sternberg sobre el tratamiento que reciben en el impuesto al valor agregado las exportaciones, toda vez que este trabajo sintetiza la extensa trayectoria del autor en la materia, que ha tenido oportunidad de exteriorizar en numerosos artículos publicados en revistas técnicas especializadas, capítulos de libros de su propia autoría y de otros tributaristas, así como a través de un sinnúmero de exposiciones en la cátedra universitaria y en otros ámbitos profesionales, empresarios y educativos.

Sternberg viene desarrollando su actividad en el campo tributario tanto en la función pública, donde ha ocupado distintos cargos en la Administración Federal de Ingresos Públicos y –anteriormente– en la Dirección General Impositiva, instituciones donde ha desarrollado una meritoria carrera, así como en el ámbito de la asesoría internacional y en el académico. Ha actuado en diversas ocasiones como experto internacional de la OEA en Perú, Costa Rica, etcétera, realizando estudios de diagnóstico y de asesoramiento en materia de reforma del impuesto al valor agregado y de otros impuestos, destacándose en especial su actuación en lo concerniente a los incentivos a las exportaciones.

Al propio tiempo, como queda expresado, desarrolló una amplia actividad académica en las Universidades de Buenos Aires, Entre Ríos, Rosario, Tucumán, entre otras, efectuando sus aportes con su experiencia en el dictado de materias de la especialidad tributaria en carreras de grado y de post grado.

El libro que hoy presenta Alfredo Sternberg, en su segunda edición, constituye un completo análisis acerca del tratamiento que nuestras normas en materia del impuesto al valor agregado le dispensan a las exportaciones, ya que en el mismo se abordan tanto las cuestiones legales y reglamentarias, como las de técnica tributaria y las referidas a la operatoria del recupero y su instrumentación.

Se tratan todos los aspectos que conciernen a la exención del impuesto al valor agregado dispuesta para las operaciones de exportación, así como los que se refieren a la problemática del recupero del impuesto trasladado por los proveedores. El trabajo incluye las cuestiones derivadas de los acuerdos internacionales y aborda también otras operatorias que en el marco de nuestra Ley del Impuesto al Valor Agregado reciben un trato análogo a las exportaciones, tales como los servicios prestados para el exterior.

El autor ha centrado su enfoque en las importantes modificaciones introducidas a la ley del gravamen mediante el Decreto N° 959/2001, las que han tenido oportunamente su correlato en la Resolución General N° 1351 de la Administración Federal de Ingresos Públicos y posteriormente en su similar N° 2000. Sin embargo, se incluyen en el trabajo, referencias a ciertos mecanismos que ya no se encuentran en vigencia, al que se le asigna un valor histórico y referencial para advertir la magnitud de los cambios introducidos por las normas previamente citadas.

La obra incluye numerosas citas de doctrina, a través de las que el autor pone de manifiesto las opiniones que los diversos especialistas han expresado en sus respectivos trabajos, las que son glosadas y sintetizadas al abordarse cada uno de los temas tratados.

También se dá cuenta de la jurisprudencia judicial y del Tribunal Fiscal de la Nación existente respecto de las distintas cuestiones tratadas, así como de los pronunciamientos de la administración tributaria exteriorizados en dictámenes de las asesorías técnica y legal, respuestas a consultas, etc. Estos elementos han sido agrupados por el autor en dos apéndices, sin perjuicio de ser citados a lo largo del texto del trabajo, lo que contribuye a agilizar la lectura sin desmedro de la posibilidad del lector de profundizar el análisis acudiendo a la consulta del pronunciamiento respectivo. Análogamente, integran un apéndice de la obra las normas legales, reglamentarias y operativas que reglan la materia.

El libro comprende además otro apéndice, el que se ocupa de dos sistemas de necesaria aplicación para la formulación de las solicitudes de recupero, cuales son el referido a la consulta al archivo de proveedores y el programa aplicativo que permite elaborar la solicitud propiamente dicha. A su respecto se incluyen las pantallas respectivas y los comentarios que al autor le han merecido las mismas.

En síntesis, deseamos destacar el propósito de servicio que ha guiado al autor al elaborar esta obra, y el excelente resultado que la misma representa. Consideramos que este libro –por las características personales y profesionales de Alfredo Sternberg, así como por las del trabajo que hoy nos presenta–, indudablemente ocupará un lugar de privilegio en la biblioteca de profesionales y estudiantes, así como de los empresarios exportadores e interesados en el tema.

Buenos Aires, Octubre de 2006

Dr. Roberto Pablo Sericano

PREFACIO

En múltiples oportunidades anteriores nos hemos ocupado de los distintos aspectos relacionados con el tratamiento tributario de las exportaciones argentinas, abordando su análisis y descripción en forma individual, o de manera integral.

El mencionado tratamiento tributario de las exportaciones, adquiere una relevancia muy significativa (en nuestra opinión, la más significativa) cuando se trata de la neutralización del impuesto al valor agregado respecto de las señaladas operaciones, considerando la incidencia de dicho tributo sobre el valor de los bienes y servicios, medido en función de su generalidad y de su magnitud cuantitativa.

En virtud del modelo tributario adoptado en nuestra legislación para la citada imposición sobre el consumo, la que sigue por otra parte, la modalidad de las normas análogas de la mayoría de los países en los que esta forma de imposición integra el sistema tributario, la neutralización completa de los efectos de este gravamen respecto de las exportaciones, implica necesariamente la exención del impuesto respecto de las ventas al exterior, y simultáneamente la estructuración de procedimientos que permitan anular la porción del impuesto ya pagada antes de la exportación, la que habrá sido trasladada al exportador por parte de sus proveedores.

Esta segunda parte de la estrategia neutralizadora, tendiente a lograr la imposición “a tasa cero” de las exportaciones, ha presentado históricamente grandes dificultades técnicas, financieras y operativas, debido a la contraposición de intereses entre la administración tributaria y los exportadores.

En efecto, mientras los exportadores necesitan obtener del fisco el recupero del impuesto al valor agregado trasladado por sus proveedores de la manera más rápida posible, la administración tributaria necesita cerciorarse de que los pedidos de recupero que se le formulan están respaldados por documentación legal y realmente responden a transacciones vinculadas con la exportación.

Por tales razones, la normativa reglamentaria del aludido recuperero ha estado permanentemente aderezada con múltiples resguardos y controles que, si bien tuvieron por finalidad agilizar las devoluciones y evitar (o entorpecer) las solicitudes apócrifas, produjeron entonces un efecto paradójal, consistente en la demora y el encarecimiento de los mencionados pedidos de recuperero.

La modificación del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por el Decreto N° 959/2001, introdujo importantes variaciones en los procedimientos y alcances del recuperero del impuesto al valor agregado para exportadores, procurando simplificar y agilizar verdaderamente los procedimientos de recuperero.

A los mismos objetivos apunta el artículo incorporado por el señalado decreto, a continuación del artículo 43 de la ley del tributo. Esta nueva norma introduce, con rango legal, la idea de la fiscalización con criterios de auditoría de las solicitudes de recuperero de los exportadores “*ex post*” de su formulación y pago, sobre la base ya no de garantías constituidas a favor del fisco, sino de un dictamen de contador público independiente, quien debe expedirse respecto de la razonabilidad y legalidad del impuesto facturado vinculado a las exportaciones.

También se introduce a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cómputo de un límite alternativo para las sumas a recuperar por los exportadores. Así, además del tradicional límite emergente de aplicar la tasa del impuesto al valor agregado sobre el valor FOB de la exportación, eventualmente existirá otro tope consistente en costos límite de referencia, dispuestos por Organismos competentes, respecto de los bienes que expresamente disponga el Ministerio de Economía. En estos casos, el límite a considerar para los recupereros será el que resulte de aplicar la tasa del gravamen sobre los mencionados costos límites.

Finalmente, la mencionada modificación a la ley dispone la responsabilidad solidaria de los exportadores respecto del impuesto falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a los proveedores, cuando pueda presumirse, conforme a circunstancias de hecho o de derecho, que existe connivencia. Esta responsabilidad solidaria opera hasta el límite del crédito fiscal computado por los exportadores, y siempre que los deudores no cumplieran con la intimación de pago.

Después de un dilatado período de transición, la administración tributaria dictó la reglamentación operativa de las innovaciones legales, emitiendo para ello la Resolución General N° 1351, la que fue reemplazada recientemente

por su similar N° 2000, sobre cuyos alcances y particularidades versa la mayor parte de esta obra.

En este trabajo nos proponemos efectuar un análisis integral del tratamiento de las exportaciones frente al impuesto al valor agregado, tanto desde el punto de vista legal como de las normas reglamentarias y operativas de aplicación, y de la jurisprudencia judicial y los pronunciamientos de la administración tributaria existentes al respecto. También incorporamos a nuestro análisis el tratamiento que en el mencionado tributo reciben las actividades análogas a la exportación, o asimiladas a esta operatoria en virtud de su tratamiento en materia de neutralización.

Asimismo, dedicamos una parte del trabajo a tratar por separado las exportaciones de servicios, en cuanto las mismas reciben en nuestra ley un trato semejante al de las exportaciones de bienes, aunque apelando a figuras legales algo diferentes.

Hemos considerado provechoso efectuar una somera referencia a ciertos procedimientos anteriormente vigentes, aunque los mismos ya no resultan aplicables en la materia tratada, en la convicción de que constituyen un valioso antecedente histórico, de utilidad para la mejor comprensión de las nuevas características del recuperó.

Con el objetivo de proporcionar al lector una herramienta de consulta integral respecto del tema abordado, incluimos en un apéndice, las normas legales y reglamentarias, así como aclaratorias, dictadas a su respecto, las que son glosadas a lo largo del texto. Igual temperamento hemos adoptado con relación a la jurisprudencia judicial, del Tribunal Fiscal de la Nación y con los dictámenes, instrucciones y consultas provenientes de la administración tributaria.

En el mismo sentido, pero con un enfoque práctico, incorporamos otro apéndice conformado por sendos sistemas informáticos relativos al régimen de recuperó: el que concierne a la consulta al archivo de datos de proveedores y el correspondiente al programa aplicativo a ser empleado para formular las solicitudes. A este respecto hemos desarrollado las pantallas de ambos sistemas, insertando algunos comentarios acerca de su utilización.

La segunda edición de este libro nos permite efectuar una actualización de su contenido, receptando principalmente las modificaciones normativas introducidas a la reglamentación del régimen de recuperó, dispuestas por la

PREFACIO

Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la ya mencionada Resolución General N° 2000.

Finalmente, deseamos dejar expresado nuevamente nuestro agradecimiento a todos quienes, de una u otra manera, sabiéndolo o sin saberlo, han contribuido a llevar a cabo este trabajo, tanto desde el ámbito familiar y de las amistades como desde el profesional y editorial. Definitivamente, sin el concurso de todos ellos, todo esfuerzo hubiera sido en vano.

Alfredo R. Sternberg

Sumario Analítico

PRÓLOGO

.....	5
-------	---

PREFACIO

.....	7
-------	---

CAPÍTULO 1

Principio de Tributación

en el País de Destino **21**

1. Introducción.	21
2. Principios de tributación	22
3. Antecedentes internacionales	22
4. Principio de tributación en destino en Argentina	27

CAPÍTULO 2

Terminología Básica

Relacionada con la Exportación. **31**

1. Introducción.	31
2. Formas de recupero del impuesto	31
3. Exportador	32
3.1. Exportadores “ <i>impuros</i> ”	33
3.2. Exportadores “ <i>puros</i> ”	34
4. Exportación	35
5. Impuesto o Crédito Fiscal.	37
6. Recupero para la exportación de bienes exentos	39
7. Concepto reintegrable ¿Impuesto o Crédito Fiscal?	40

CAPÍTULO 3

Régimen Transitorio Vigente a Partir del Decreto N° 959/2001... 43

1. Introducción.	43
2. Antecedentes	44
3. Reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	45
4. Normas Reglamentarias de la Administración Federal de Ingresos Públicos.	48
4.1. Evolución	48
4.2. Régimen de transición	49
4.3. Régimen transitorio único.	50
4.3.1. Requisitos.	50
4.3.2. Exclusiones	51
4.3.3. Procedimientos de imputación de créditos	51
4.3.4. Soporte magnético y formularios.	52
4.3.5. Certificaciones y registraciones	52
4.3.6. Solicitudes de transferencia	52
4.3.7. Comunicación de pago	53
4.3.8. Incumplimientos y detracciones	53
4.3.9. Compensación con retenciones y percepciones practicadas	54
4.3.10. Exportaciones por cuenta de terceros	55
4.3.11. Régimen de verificación previa	55
4.3.12. Normas de la Resolución General N° 616 (A.F.I.P.) no aplicables en la transición.	55
4.4. Solicitudes de devolución en dólares. Nuevo régimen cambiario	57

CAPÍTULO 4

Recupero por Exportación de Bienes..... 59

1. Introducción.	59
2. Régimen Único	65
3. Perfeccionamiento de la exportación	68
4. Exclusiones subjetivas y objetivas	70
5. Límites del artículo 43 de la ley.	72
5.1. Relación con el valor FOB de la exportación	72
5.2. Exportación de productos beneficiados con liberación del impuesto al valor agregado	77
5.3. Limitaciones comunes a los créditos fiscales	81
6. Afectación indirecta. Imputación de ingresos directos e indexación	81
7. Requisitos de los comprobantes.	84
8. Consulta al archivo de datos de proveedores	85

8.1. Descripción del sistema	85
9. Solicitudes de recupero	88
9.1. Transferencia electrónica de la solicitud	89
10. Información sobre incumplimientos de obligaciones y deudas pendientes	92
11. Retención Sustitutiva 100% del impuesto al valor agregado	93
12. Exportaciones en consignación	94
13. Recupero por inversiones en bienes de uso	95
14. Actualización monetaria	96
15. Imputación de créditos	97
16. Certificaciones y otros requisitos	100
16.1. Informe especial de contador público	101
16.2. Plazos	106
17. La aprobación de la administración	107
17.1. Obligaciones adicionales previas a la comunicación de pago y autorización de transferencia	108
17.2. Modificaciones posteriores a la emisión de la comunicación de pago	109
17.3. Detracción de importes	110
17.4. Régimen de recupero sujeto a fiscalización previa	112
17.4.1. Formulario F. 443/A.	115
17.4.2. Formulario F. 404	117
18. Compensación con sumas retenidas y percibidas	118
19. Transferencia a terceros	119
20. Exportaciones por cuenta de terceros	120
21. Régimen especial de recupero para pequeños exportadores.	125
22. Régimen Simplificado de Exportaciones para Zonas de Frontera.	130

CAPÍTULO 5

<i>Afectación del Recupero de I.V.A. a los Recursos de la Seguridad Social</i>	135
---	------------

CAPÍTULO 6

<i>Créditos Fiscales de Operaciones con Draw-Back</i>	137
--	------------

CAPÍTULO 7

Recupero del I.V.A. por Operaciones Asimiladas

<i>a Exportaciones</i>	139
1. Introducción	139
2. Transporte internacional y actividades conexas	140
2.1. El transporte de pasajeros y cargas propiamente dicho	141
2.2. Los buques de terceros afectados al transporte internacional	141
2.3. Servicios Postales PSP o “ <i>courier</i> ”	141
2.4. El aprovisionamiento de insumos a bordo o “ <i>rancho</i> ”	142
2.5. Reparaciones, mantenimiento y conservación de embarcaciones y aeronaves	144
3. Régimen de recupero para turistas extranjeros	146
3.1. Compras de turistas extranjeros	146
3.2. Servicios de alojamiento y desayuno a turistas extranjeros	151
4. Cooperativas, Consorcios y Compañías de Comercialización Internacional	152
5. Convenios de Cooperación Internacional	154
6. Misiones Diplomáticas	155
7. Donaciones de fiscos extranjeros	156
8. Exportaciones a Tierra del Fuego	157
9. Reintegros a fabricantes e importadores de bienes de capital	160

CAPÍTULO 8

Antecedentes Históricos: Aspectos no vigentes 163

1. Certificaciones y otros requisitos formales (Resolución General Nº 616)	163
2. Aceptación automática.	164
3. Régimen de Reintegro Anticipado.	166
3.1. Plazo para el reintegro anticipado	168
3.2. Garantías.	169
3.3. Excepción a la obligación de constituir garantías	171
4. Solicitudes en dólares	174

CAPÍTULO 9

Exportación de Servicios. 177

1. Introducción	177
2. Nuevo esquema normativo	179
3. Normas operativas	181

CAPÍTULO 10

Prescripción de las Acciones para Solicitar

<i>el Recupero de I.V.A.</i>	183
1. Situación anterior a la sanción de la Ley n° 25.795	183
2. Reforma de la Ley N° 25.795	184

APÉNDICE 1

Aplicativos de la A.F.I.P. **187**

1. Aplicativo utilizable para solicitar el recupero del impuesto al valor agregado	187
2. “I.V.A. – Solicitud de Reitegro del Impuesto Facturado – Versión 5.0”	188
2.1. Ingreso al sistema	188
2.2. Generalidades del sistema	188
2.3. Menú del Sistema	189
2.3.1. Formulario Inicial – Carga del período	190
2.3.2. Carga Manual del Rubro 3	192
2.3.2.1. Régimen general	192
2.3.2.1.1. Documento de exportación	193
2.3.2.1.2. Exportación de servicios	196
2.3.2.2. Transporte Internacional	197
2.3.2.3. Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales/PSP Couriers	199
2.3.2.4. Trabajos de Transformación y Locación a Casco Desnudo	201
2.3.3. Carga Manual del Rubro 7	203
2.3.3.1. Operaciones retenidas por la Resolución General N° 18	204
2.3.3.2. Operaciones retenidas por las Resoluciones Generales Nros. 991 y 1394	208
2.3.3.3. Carga manual operaciones retenidas por otros regímenes	212
2.3.3.4. Operaciones sin retención	217
2.3.3.5. Carga Manual Ajustes Anuales	222
2.3.3.6. Despacho de importación	223
2.3.3.7. Contribuciones patronales	225
2.3.3.8. Carga Manual Importación de Servicios	227
2.3.4. Importación de Datos del Rubro 7	228

2.3.5.	Carga Manual de los Rubros 1, 2, 5 y 6	229
2.3.5.1.	Rubro 1 – Determinación de los Créditos Fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa.....	231
2.3.5.2.	Rubro 2 – Total de Crédito Fiscal.....	231
2.3.5.3.	Rubro 5 – Determinación del límite artículo 43, 2° párrafo	231
2.3.5.4.	Rubro 6 – Aplicación del importe disponible.....	232
2.3.6.	Listar las operaciones del período	232
2.4.	Proceso de generacion del soporte y la declaracion jurada	232
2.4.1.	Tablas del Sistema.	234
3.	Aplicativo “a.f.i.p. – exportaciones por cuenta de terceros – versión 2.0”	235
3.1.	Ingreso al sistema	235
3.2.	Declaración jurada.	236
3.2.1.	Detallar embarque (carga manual)	237
3.2.2.	Importar Datos (Importación desde un archivo de texto).	239
3.3.	Consultar y Listar:	240
3.4.	Generación del soporte y la declaración jurada	240
4.	Sistema Aplicativo de consulta al archivo de información sobre proveedores	242
4.1.	Agentes de retención	243
4.2.	Cambio de password.	247
4.3.	Visualizar fe de erratas.	248

APÉNDICE 2

Jurisprudencia

<i>Almacén Naval Humberto Luis Nyville e Hijos SRL</i>	249
T.F.N. Sala “A” del 26/11/93	249
<i>Almacén Naval Humberto Luis Nyville e Hijos SRL</i>	251
C.N.A.C.A.F. Sala IV, 22/11/94	251
<i>Gasparri y Cia S.A.</i>	252
C.S.J.N., 16/06/93	252
<i>Sagazola S.A.</i>	254
T.F.N. Sala “A” del 28/10/80	254
<i>Barmit S.A.</i>	257
C.S.J.N., 14/06/2001	257
<i>AMP San Juan S.A.</i>	260
T.F.N. Sala “D” 17/09/2002.	260

<i>Todo Juntas S.A.</i>	271
C.N.A.C.A.F. Sala II del 16/02/99	271

APÉNDICE 3

Instrucciones, Dictámenes y Consultas

<i>Remisión entre el Área Aduanera Especial y el Territorio Continental</i>	275
Dictamen N° 44/84 (D.A.T.J.)	275
<i>Recupero de impuesto al valor agregado por mercadería destinada a rancho</i>	278
Dictamen N° 4/85 (D.A.T.J.)	278
<i>Exportación en el impuesto al valor agregado. Rancho para buques</i>	281
Dictamen N° 10/90 (D.A.T.)	281
<i>Cómputo del crédito fiscal por inversiones en bienes de uso</i>	284
Dictamen N° 1/92 (D.A.T.)	284
<i>Rancho de aeronave. Reintegro de impuesto al valor agregado</i>	287
Dictamen N° 83/92 (D.A.T.)	287
<i>Operaciones exportación. Concepto de vinculación económica</i>	288
Dictamen N° 140/92 (D.A.T.)	288
<i>Recupero de impuesto al valor agregado sobre intereses</i>	290
Dictamen N° 6/94 (D.A.T.)	290
<i>Recupero de créditos fiscales por exportaciones. Método aplicable</i>	294
Dictamen N° 85/94 (D.A.T.)	294
<i>Exportación al Área Aduanera Especial. Guía de removido</i>	298
Dictamen N° 108/94 (D.A.T.)	298
<i>Impuesto al valor agregado. Exportación de servicio</i>	302
Dictamen N° 120/94 (D.A.T.)	302
<i>Crédito fiscal por bienes de uso en operaciones de exportación</i>	304
Dictamen N° 26/95 (D.A.T.)	304
<i>Impuesto al valor agregado. Limite para su recupero</i>	306
Dictamen N° 74/95 (D.A.T.)	306
<i>Operaciones de exportaciones al Área Aduanera Especial</i>	310
Dictamen N° 111/95 (D.A.T.)	310
<i>Impuesto al valor agregado. Exportación de servicios</i>	312
Dictamen N° 82/96 (D.A.T.)	312
<i>Crédito fiscal de impuesto al valor agregado por comidas y hospedaje</i>	315
Dictamen N° 27/97 (D.A.T.)	315
<i>Operaciones de exportación. Limite</i>	317
Dictamen N° 14/98 (D.A.T.)	317

<i>Operaciones de exportación</i>	319
Dictamen N° 16/98 (D.A.T.)	319
<i>Bienes de uso. Reintegro por exportaciones</i>	321
Dictamen N° 36/98 (D.A.T.)	321
<i>Orden en el cómputo de los créditos fiscales</i>	324
Dictamen N° 47/98 (D.A.T.)	324
<i>Recupero de crédito fiscal por compra de bienes de uso</i>	326
Dictamen N° 66/98 (D.A.T.)	326
<i>Impuesto al valor agregado. Servicio de asesoramiento jurídico a empresa extranjera.</i>	327
Dictamen N° 24/99 (D.A.T.)	327
<i>Prorrato del crédito fiscal. Pellets de girasol</i>	329
Dictamen N° 81/2001 (D.A.T.)	329
<i>Devolución de crédito fiscal de impuesto al valor agregado.</i>	
<i>Prescripción</i>	333
Dictamen N° 56/95 (D.A.L.)	333
<i>Orden en las compensaciones previas a la libre disponibilidad.</i>	335
Dictamen 20/12/95 (S.G.A.L.)	335
<i>Impuesto al valor agregado. Procedencia de cómputo de créditos</i>	340
Memorando N° 96/97 (D.N.I.)	340
<i>Régimen en el impuesto al valor agregado para exportadores.</i>	341
Instrucción General N° 12/98 (A.F.I.P.-D.G.I.)	341
<i>Cómputo de crédito fiscal en exportaciones realizadas por terceros</i>	341
Consulta (D.G.I.) 17/09/79	341

APÉNDICE 4

<i>Legislación</i>	343
<i>Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997</i>	343
Parte Pertinente	343
<i>Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado</i>	349
Parte Pertinente	349
<i>Ley N° 11.683</i>	350
Ley de Procedimiento Fiscal. Parte Pertinente	350
<i>Ley N° 19.640</i>	351
Parte Pertinente. (B.O. del 02/06/72)	351
<i>Código Civil</i>	354
Parte Pertinente	354
<i>Ley N° 22.415</i>	354
Código Aduanero. Parte Pertinente	354

<i>Ley N° 23.905</i>	355
Parte Pertinente	355
<i>Ley N° 24.176</i>	355
Tratados Internacionales. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio Exterior-Dumping	355
<i>Ley N° 24.425</i>	356
Parte Pertinente	356
<i>Acuerdo GATT/OMC.</i>	357
Derechos antidumping y derechos compensatorios. Parte Pertinente	357
<i>Decreto Reglamentario N° 2.407/86</i>	359
Parte Pertinente	359
<i>Decreto N° 1.139/88</i>	361
Parte Pertinente. (B.O. del 15/09/88)	361
<i>Decreto N° 507/93</i>	361
Parte Pertinente (B.O. del 25/03/93)	361
<i>Decreto N° 804/96</i>	362
Parte Pertinente. (B.O. del 24/07/96)	362
<i>Decreto N° 855/97</i>	363
<i>Decreto N° 1.099/98</i>	364
<i>Decreto N° 959/2001</i>	365
Parte Pertinente. (B.O. del 27/07/2001).	365
<i>Decreto N° 1.387/2001</i>	366
Parte Pertinente. (B.O. del 02/11/2001).	366
<i>Decreto N° 261/2002</i>	367
<i>Resolución General N° 3290 (D.G.I.)</i>	368
<i>Resolución General N° 3394 (D.G.I.)</i>	369
<i>Resolución General N° 3559 (D.G.I.)</i>	371
<i>Resolución General N° 3571 (D.G.I.)</i>	376
<i>Resolución General N° 3868 (D.G.I.)</i>	378
<i>Resolución General N° 4232 (D.G.I.)</i>	379
<i>Circular N° 1288 (D.G.I.)</i>	379
<i>Resolución General N° 18 (A.F.I.P.)</i>	379
Parte Pertinente	379
<i>Resolución General N° 26 (A.F.I.P.)</i>	382
Parte Pertinente (B.O. del 01/10/97)	382
<i>Resolución General N° 74 (A.F.I.P.)</i>	386
<i>Resolución General N° 302 (A.F.I.P.)</i>	387
<i>Resolución General N° 380 (A.F.I.P.)</i>	387
<i>Resolución General N° 381 (A.F.I.P.)</i>	390
<i>Resolución General N° 616 (A.F.I.P.)</i>	392
Parte Pertinente (B.O. del 24/06/99)	392

<i>Resolución General N° 1101 (A.F.I.P.)</i>	405
<i>Resolución General N° 1168 (A.F.I.P.)</i>	410
<i>Resolución General N° 1221 (A.F.I.P.)</i>	420
<i>Resolución General N° 1351 (A.F.I.P.)</i>	421
<i>Resolución General N° 2000 (A.F.I.P.)</i>	448
<i>Nota Externa N° 2/2003 (A.F.I.P.)</i>	479
<i>Nota Externa N° 3/2006 (A.F.I.P.)</i>	481
<i>Resolución N° 345 (A.N.A.)</i>	481
<i>Resolución N° 1.135/97 (M.E.y O.y S.P.)</i>	483
<i>Resolución N° 72/2001 (S.I.)</i>	484
<i>Resolución N° 54/2001 (C.P.C.E.C.A.B.A.)</i>	489
Certificación de contador público por operaciones con bienes de capital	489
<i>Resolución N° 18/2002 (M.D. C.P.C.E.C.A.B.A.)</i>	498

CAPÍTULO 1

Principio de Tributación en el País de Destino

1. INTRODUCCIÓN

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*”.

2. 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.

3. 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

Nº 24.176, su Código de Subsidios y Derechos Compensatorios, y por Ley Nº 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 graven 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 aplicación de otras medidas tributarias para las exportaciones, que no sean las expresadas, y aún el empleo de las enunciadas en forma que exceda el nivel de lo efectivamente tributado o que correspondería haber tributado de no existir la medida, son considerados por la legislación internacional como subsidios o subvenciones, y en tal carácter son susceptibles de ser contrabalanceadas mediante la imposición de derechos de represalia o compensatorios (“*countervailing duties*”) por parte del país que se agravie por tales circunstancias. Naturalmente que ello procederá una vez agotadas las instancias de negociación y comprobación también previstas en la normativa de que se trata.

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 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

1 **Amigo, Ruben**; “*El comercio internacional y los impuestos al consumo*” *Boletín de la D.G.I.* N° 256, abril 1975 página 487.

A su vez **Amigo y Sternberg**² hacen hincapié en que el tratamiento que merece la devolución de impuestos y las exportaciones, está sujeto a la tributación interna, los principios tributarios, los principios doctrinarios y convenciones internacionales y la legislación nacional, y las modalidades del recupero de los créditos fiscales, entre otros aspectos.

Por su parte **Fratlocchi**³ 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).

Mac Donell⁴ realiza un profundo análisis sobre la aplicación de las diversas medidas existentes para evitar la proliferación de prácticas desleales en materia de comercio internacional, resaltando la importancia que tiene la adopción de disposiciones relacionadas con subsidios y medidas de salvaguarda.

Asimismo **Pereira**⁵, 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:

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

A lo anterior agrega que este tratamiento es aceptado por las normas del GATT y no está sujeto a la aplicación de derechos de represalia en los países importadores, ya que la devolución de los impuestos al consumo no es considerado subsidio según el GATT.

2 **Amigo, Ruben y Sternberg, Alfredo**; "La devolución de impuestos y las exportaciones" *La Información*, Ed. Cangallo, Julio 1990, Tomo LXII N° 727, página 13.

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

4 **Mac Donell, Stella Maris**; "El comercio internacional desleal" *Aplicación Tributaria S.A.*, Buenos Aires, Agosto 1997.

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

Señala que ello permite competir en los mercados internacionales y se aplica el principio de tributación exclusiva en el país de destino. Sólo con una tasa cero puede recuperarse la totalidad del impuesto contenido en los insumos y materias primas. La exención sólo permite una desgravación parcial pero facilita la simplificación de la administración del tributo.

Nuevamente **Sternberg**⁶ analiza lo dispuesto en el Código de Subsidios del GATT, los derechos compensatorios, los subsidios y la Ley de Comercio de los EE.UU.

Y, en otro trabajo **Sternberg**⁷ advierte que los países desarrollados, en su papel de compradores de importantes volúmenes de mercaderías provenientes de otros mercados de menor grado de desarrollo, suelen imponer medidas proteccionistas en defensa de sus industrias locales, configuradas por barreras arancelarias, cuotas de importación, etcétera.

Señala que dichas medidas constituyen sin duda, un factor de entorpecimiento para el incremento de las exportaciones por parte de los países de desarrollo, con lo cual se recurre frecuentemente a la instrumentación de programas de incentivos de tales exportaciones, los que pasan a configurar verdaderos subsidios a las mismas. Estos subsidios o subvenciones adoptan comúnmente las formas de devolución de tributos por encima de lo efectivamente pagado, la exención de gravámenes directos, la estructuración de sistemas de financiación a costos inferiores a los de mercado, etcétera.

También **Sternberg**⁸ señala que la mayoría de las medidas que comúnmente integran un programa de incentivos a las exportaciones son susceptibles de ser calificadas como un subsidio y por ende de ser contrabalanceadas con derechos compensatorios. Pero agrega que sólo escapan a esta calificación las neutralizaciones de tributos indirectos sobre consumos y la liberación de tributos que recaen sobre la importación de insumos que luego integren productos de exportación.

6 **Sternberg, Alfredo R.**; "Subsidios a las exportaciones y derechos compensatorios" *Guía Práctica del Exportador e Importador*. Octubre y Noviembre 1983, Nros. 322 y 323.

7 **Sternberg, Alfredo R.**; "Derechos de represalia, algunas medidas para contrarrestarlos", *Guía Práctica del Exportador e Importador*, Abril 1986, N° 352.

8 **Sternberg, Alfredo R.**; "Incentivos a las exportaciones versus proteccionismo", *Impuestos*, Tomo XLVI-B, página 1699.

En otra publicación, el mismo autor⁹ advierte que es común escuchar o leer acerca del término “*exportar impuestos*”, permanentemente expresada por los sectores económicos interesados en constituirse en beneficiarios de eventuales restituciones o exenciones impositivas, sea cual fuere el impuesto cuya restitución o exención se pretenda obtener.

En este sentido señala que la hipotética liberación de soportar cargas fiscales implicaría la inmediata repercusión como costo fiscal, que debería soportar el resto de la comunidad.

Finalmente **Vázquez**¹⁰ realiza un exhaustivo análisis sobre el tratamiento de la imposición y el comercio internacional, describiendo los aspectos más importantes que emergen de las disposiciones vigentes en materia de devoluciones de impuesto al valor agregado por exportaciones en la Argentina.

Entre los sistemas para evitar la doble imposición, menciona el sistema de país de origen y el sistema de país de destino.

4. 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 repesca 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:

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

9 **Sternberg, Alfredo R.**; “*Los impuestos y el comercio exterior argentino*”, 2º edición. Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, Agosto 2000, página 123.

10 **Vázquez, Francisco**; “*Reintegro del I.V.A. por exportaciones*”, Errepar 1999, página 1.

Puede citarse como antecedente al impuesto a las ventas, el que gravaba –inicialmente– el valor agregado en la etapa industrial o manufacturera, agregando luego los trabajos sobre inmuebles propios o de terceros y determinados servicios finales. Hasta 1960 alcanzaba a las exportaciones en su casi totalidad, incluso en el caso de productos exentos en el mercado interno, aunque según las condiciones del mercado se eximían temporariamente ciertos productos, se suspendía el impuesto de otros o se rebajaba la tasa total o parcialmente.

El Decreto N° 614/60 y, más propiamente el Decreto N° 3.696/60, eximió del impuesto a las ventas a las exportaciones no tradicionales, otorgándose –además– el recupero del impuesto contenido en los insumos que formaban parte constitutiva de las mismas. De esta forma, mediante ese doble mecanismo, se podía exportar sin la incidencia del impuesto (aplicación del sistema de país de destino).

Originalmente, el Decreto N° 3.696/60 establecía la devolución del gravamen que correspondía por los productos importados que formaban parte constitutiva de las exportaciones.

Esto fue corregido por el Decreto N° 384/66 y, a partir de la Ley N° 19.413, se pasó luego a eximir a todas las exportaciones y no sólo a las no tradicionales, subsistiendo el recupero del impuesto contenido en los insumos integrantes de aquéllas, únicamente. Los eventuales saldos a favor resultantes eran susceptibles de compensación, transferencia o devolución, o sea que eran de “libre disponibilidad”.

En lo concerniente al impuesto al valor agregado contemporáneo, los artículos 8° y 43 de la ley del impuesto, disponen, respectivamente, la exención antes mencionada, y el derecho de los exportadores a recuperar el impuesto al valor agregado facturado por sus proveedores, consagrando de tal manera la “imposición de las exportaciones a tasa cero”.

Dicha normativa configura un sistema de neutralización del impuesto que nos ocupa, tan antiguo como el propio gravamen. Sin embargo, las modalidades de implementación del mismo en sus aspectos formales o administrativos, así como los avatares macroeconómicos con los que tales esquemas han coexistido en los últimos años, implicaron que se produjeran a su respecto significativas variaciones, atravesando incluso algunos períodos de verdadera parálisis de efectividad.

Tampoco han resultado indiferentes en su influencia respecto de la cuestión tratada, las maniobras dolosas llevadas a cabo reiteradamente en perjui-

cio del fisco, al amparo de los efectos devolutivos de las disposiciones aludidas, o bien de la posibilidad de empleo de los créditos de marras por parte de terceros a quienes se les transfiere.

Cabe citar las distintas expresiones doctrinarias existentes en esta materia, tales como **Rivero**¹¹, quien analiza las disposiciones contenidas en la normativa del impuesto al valor agregado referidas a la mecánica de recupero del gravamen por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 de la ley. Destaca que luego del dictado de la Ley N° 25.063, el principio de “país de destino” ha dejado de tener vigencia respecto de las exportaciones de servicios, prestaciones estas últimas que han pasado a ser una exclusión del objeto imponible.

También **Sternberg**¹² señala que 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 y otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

Prosigue diciendo que el logro completo de dicha neutralización implica, atento la mecánica de liquidación y pago del gravamen en cada etapa en proporción al valor agregado generado en la misma, tanto la exención del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, cuanto la restitución al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores.

El mismo autor¹³, en relación con el régimen de recupero del impuesto al valor agregado, menciona que mayormente la exportación es encarada por los mismos productores, verificándose la exención directa del tributo, o bien cuando se trata del recupero de alguno de estos impuestos previamente pagados, siendo posible la acreditación contra el mismo u otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva.

11 **Rivero, Silvia**; “Análisis sectorial o institucional: el I.V.A. en las exportaciones”, *PET* N° 189, página 9.

12 **Sternberg, Alfredo R.**; “Los impuestos y el comercio exterior argentino”, *Aplicación Tributaria S.A.*, 2000, página 135.

13 **Sternberg, Alfredo R.**; “La promoción tributaria de exportaciones en la República Argentina”, *Boletín de la D.G.I.* N°469, Enero 1993, página 7.

Por su parte **Vázquez**¹⁴, acerca del tratamiento que merecen las exportaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que las mismas resultan exentas, pudiendo recuperarse el impuesto que le hubieran facturado al exportador por aquellos insumos vinculados efectivamente con las operaciones de exportación o con cualquier etapa en la consecución de las mismas.

Advierte que este sistema es conocido también como de “*tasa cero*”, porque equivale a aplicar un gravamen con dicha tasa, lo que genera cero de débito fiscal y permite el cómputo del correspondiente crédito fiscal y –cuando corresponda– la utilización del respectivo saldo a favor.

14 **Vázquez, Francisco**; “Reintegro del I.V.A. por exportaciones”. *Errepar* 1999, página 5.