

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

CARRERA: ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION 2016-2017

PROYECTO DE TRABAJO FINAL INTEGRADOR

“EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LAS EXPORTACIONES”

Alumna: Silvina Ines GREGORUTTI

Tutor: Griselda DAVID

DESCRIPCION DEL PROBLEMA

Hace mas de 50 años nuestro país viene adoptando medidas tendientes a incentivar las exportaciones, todo esto como medida macroeconómica para favorecer el ingreso de divisas, revertir el saldo de la balanza comercial, generar mayor cantidad de puestos de trabajo, dinamizar el mercado interno y como consecuencia de esto, propulsar la mejor calidad de vida de los argentinos.

Las diferentes medidas que adoptan los países a fin de promover sus exportaciones, ya sea liberándolas de impuestos como reduciéndolos forman parte de un programa de promoción de exportaciones que puede no solo consistir en lo tributario sino también en sistemas de financiamiento especiales u otros incentivos.

En nuestro país, dichos programas han ido variando en intensidad, desgravando las operaciones en mayor o menor medida, liberando la carga tributaria de las operaciones a fin de promocionarlas y alcanzar otras metas macroeconómicas, lo cual ha permitido alcanzar objetivos diferentes según el tipo de cambio reinante en el momento de la adopción de las mismas.

Por otra parte, y teniendo en cuenta la importante carga impositiva que trae de por sí el impuesto al valor agregado (21%) sobre la adquisición de bienes en el mercado interno, ha resultado imprescindible neutralizar el mismo a fin de lograr mayor competitividad en la colocación de bienes y productos en el exterior.

Para ello resulta imprescindible conseguir aceptar los mecanismos con la Administración Federal de Ingresos Públicos para que el exportador pueda hacerse del impuesto abonado en el mercado interno lo mas ágilmente posible,

aunque sin dejar de tener en cuenta los excesos o abusos que han existido y la Administración ha detectado ya sea, el cómputo de créditos fiscales provenientes de facturación apócrifa como así también, falsos exportadores que han pretendido la devolución del impuesto.

Resulta conveniente destacar la importancia que ha tenido el dictado de la Resolución General N° 2000/06 (AFIP) y con ella la aplicación del Sistema de Recupero de IVA por exportaciones (SIRIVA) que, si bien ya tiene sus 13 años, ha facilitado las cosas tanto para el exportador como para los profesionales que actúan en su nombre y para la Administración propiamente dicha ya que, con la información obrante en sus sistemas, ha permitido que los trámites sean mucho más ágiles y seguros.

FUNDAMENTACION

La cuestión a abordar en el presente trabajo consiste en mostrar un panorama claro y concreto de la importancia que tienen las operaciones de exportación para un país, sus incentivos, la gestión del recupero del tributo vinculado a ellas, su problemática y los beneficios vinculados al manejo de los recursos para lograr ventajas financieras para los exportadores.

El objetivo principal consiste en brindar un panorama del trámite que deben seguir los exportadores a fin de lograr la recuperación del IVA abonado en el mercado interno (destacando los pro y los contras que pueden presentarse en el transcurso del mismo como así también lo concerniente a las ventajas que este trae aparejado en lo que hace al manejo de los recursos financieros de los exportadores) y mostrar la incidencia de los tributos sobre las operaciones de exportación.

LA IMPORTANCIA DE LAS EXPORTACIONES.

Las exportaciones son la actividad principal en el comercio internacional de un país y su primordial fuente de ingreso de divisas.

En economía, la exportación es el envío de cualquier bien o servicio a un país extranjero con fines comerciales, envíos que se encuentran regulados por una serie de disposiciones legales y controles impositivos que actúan como marco contextual de las relaciones comerciales entre países. Estos envíos pueden concretarse por diferentes vías de transporte (marítima, terrestre o aérea) o también, en el caso de los servicios, por vía virtual, es decir por internet (en formato digital).

Cuando hablamos de exportaciones siempre nos estamos refiriendo al comercio legal entre países. El ilegal (armas, narcotráfico, etc) no se considera por cuanto esta fuera de cualquier marco legislativo y no está sujeto a regla alguna.

Si vemos la realidad de nuestros países vecinos, como por ejemplo Chile, veremos que su crecimiento se vio reflejado en la mas que duplicación de sus exportaciones ya que pasó de exportar casi el 13% de su PBI al 28% el año pasado **2019????**. Sin dudas, la principal virtud del modelo chileno esta en haber visto el mundo como una oportunidad de despegue. Por esto es que debemos seguir apuntando a la apertura de Argentina hacia el mundo. Ningún país puede vivir aislado ni pretender una postura de autoabastecimiento si quiere crecer y mejorar la calidad de vida de sus habitantes.

La reciente suscripción del acuerdo Unión Europea – Mercosur en junio de 2019, abre nuevos horizontes en lo que a mercado internacional se refiere y, de ser avalado por los legisladores de los cuatro países que integran el Mercosur y del parlamento europeo, traería importantes posibilidades de crecimiento para la economía de nuestros países. En materia económica, los primeros avances podrían comenzar a implementarse en el 2021. Se trataría del mayor acuerdo comercial que los países europeos habrían logrado por ser un mercado que abarca casi 800 millones de personas pero ahora esta en dudas ya que Alemania condena la deforestación en la selva amazónica.

Este acuerdo consolidará los vínculos políticos y económicos creando oportunidades relevantes para el crecimiento de ambas partes ya que, entre otros puntos importantes, preve eliminar la mayor parte de los aranceles a las

exportaciones de ambos lados lo que implica menor carga impositiva y su correspondiente ahorro.

En lo que respecta al comercio internacional, recién en setiembre del año 2018 y después de 20 meses, Argentina recuperó el superávit en la balanza comercial. Ello no solo responde al aumento de las exportaciones por un alza en el valor de la divisa a favor de las mismas, sino también a la abrupta caída de las importaciones (ingreso de bienes o servicios al país).

Hoy, en 2020, si bien la balanza comercial sigue siendo positiva, refleja importantes caídas tanto en las exportaciones como en las importaciones.

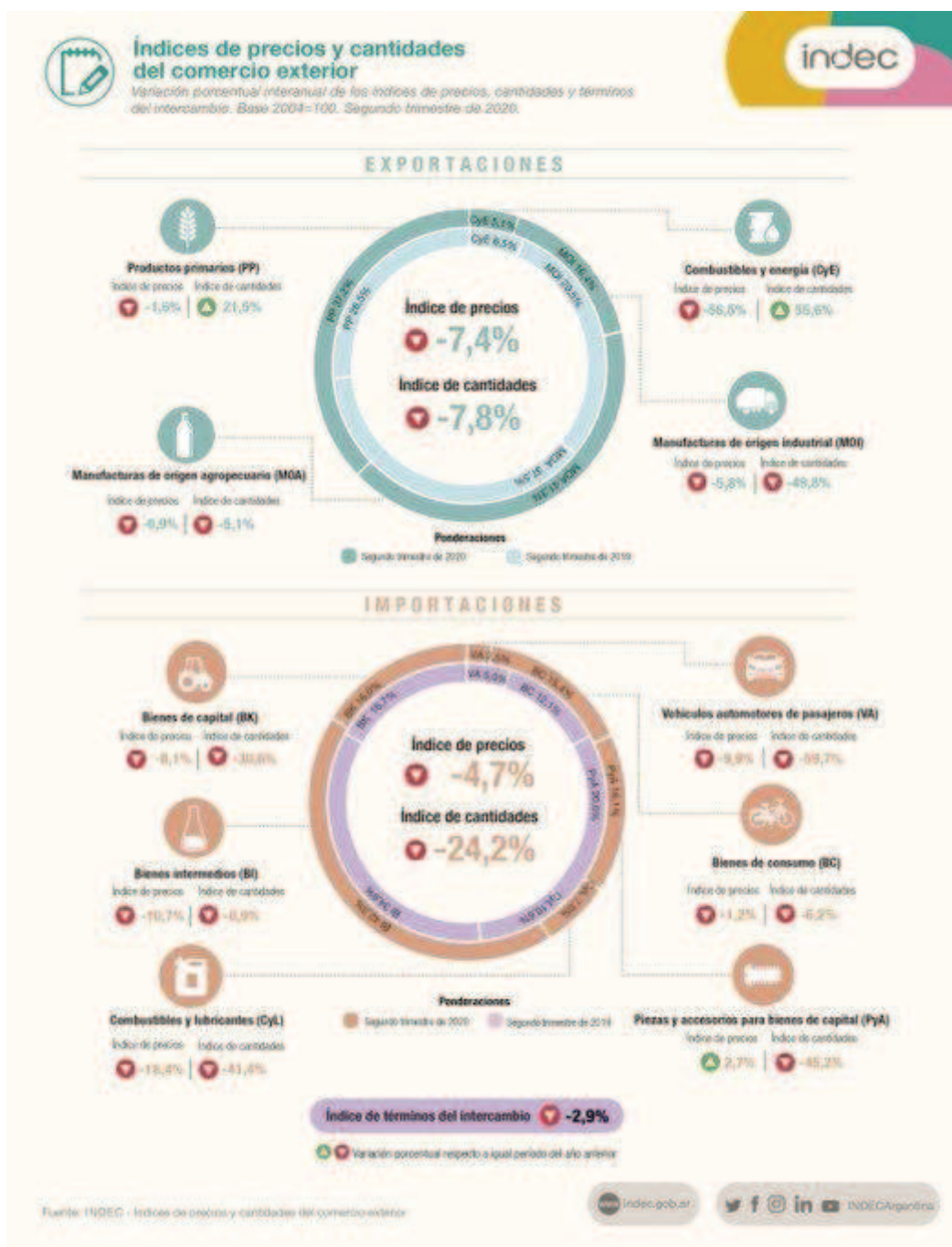


Respecto a las menores importaciones, obedecieron no solo al salto cambiario sino también a la recesión, pero el INDEC indicó que si bien sus precios se incrementaron, cayeron demasiado en cuanto a cantidad.

El importante atraso cambiario que experimentó Argentina durante los años 2016 y 2017 hizo que las importaciones fueran lo suficientemente importantes para exponer mensualmente y durante 21 meses, una balanza comercial preocupantemente negativa, lo cual no habla precisamente de un país en vías de crecimiento sino todo lo contrario.

Por otra parte, no debemos dejar de recordar el escaso comercio que hubo en este periodo con Brasil, principal socio comercial de la Argentina, como también la importante caída de los precios internacionales de los productos primarios, principal fuente de ingreso de divisas para nuestro país.

Como decíamos, si bien en 2020 la balanza comercial arroja saldo positivo, las exportaciones han caído respecto de las medidas del año pasado. Si bien no ocurre eso con los productos primarios, la mayor caída la acusan los combustibles y energía y las manufacturas industriales y las de origen agropecuario.



Es importante destacar la calidad de los productos que nuestro país exporta. Se trata de productos primarios en su mayoría, con escaso valor agregado, lo cual no solo no colabora con la generación de puestos de trabajo sino que también atenta con la calidad de los mismos (por ejemplo, los recolectores de frutas en su mayoría responden a trabajo o relaciones laborales precarias).

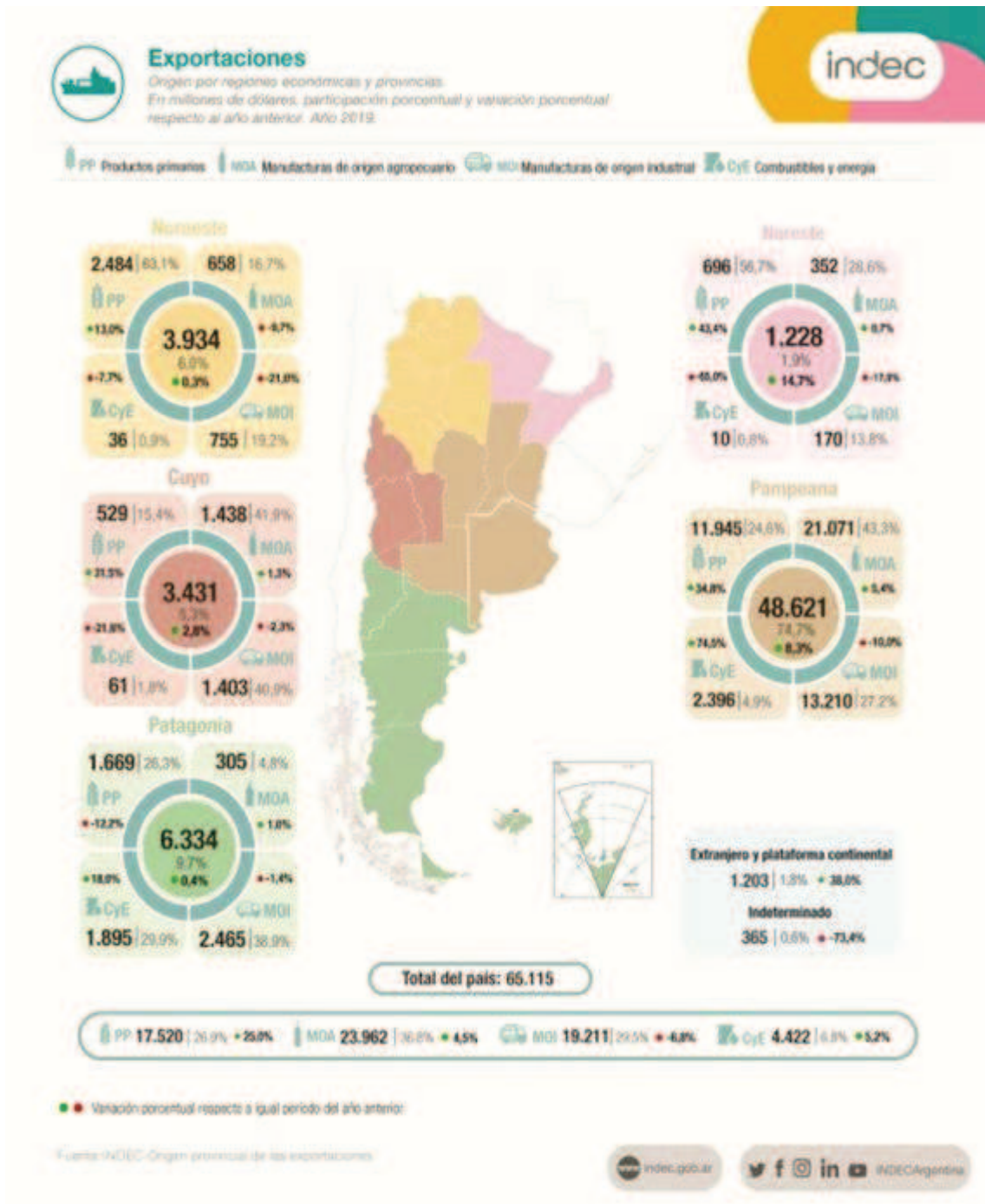
Si a ello le sumamos que además dependen en gran modo de la naturaleza, la que no viene siendo muy generosa con Argentina, terminamos de definir un escenario poco favorable.

El cambio climático también acá se ha sentido y mucho, las grandes inundaciones y la importante sequía que hemos sufrido ha castigado sobremanera a nuestros productores que ya de por sí sufren el destrato de las grandes cadenas y comerciantes quienes son los que en definitiva fijan los precios de sus productos.

Estudios realizados por investigadores de la UBA (Facultad de agronomía y de Ciencias Exactas y Naturales), señalaron que habría entre un 20 y un 25% de posibilidades de sufrir largos períodos de sequía en 2020 (más de 15 días seguidos sin lluvia) en otoño y primavera (época donde impacta en los cultivos) y hasta un 50% en invierno en las provincias de Córdoba, San Luis y La Pampa. Por la sequía en 2017-2018 por los cultivos de soja, maíz, sorgo, girasol y trigo se estimaron pérdidas de 112 mil millones de pesos.

Por otro lado, con las inundaciones a veces se salvan las lomas y algunas zonas que no son tan bajas pero las que sufrió el litoral argentino provocó la pérdida de más del 10% de la producción, sin ir más lejos, el 100% de la cosecha de algodón a fines de 2018, y esto implicó el no ingreso de más de 2 mil millones de dólares (cifra estimada por Coninagro), suma muy importante si analizamos la situación por la que atravesamos y desde la cual aspiramos salir.

Por citar algunos productos que exportamos no podemos dejar de mencionar las oleaginosas (soja y girasol) y sus derivados (aceite, harinas, pellet) que son las que encabezan el ranking. También las frutas (peras, manzanas, arándanos y cerezas), verduras (ajo, cebolla, zapallo) y vinos y jugos concentrados, te, aceites esenciales, etc.



En el cuadro precedente podemos ver desagregado por región, el origen de las exportaciones realizadas durante el año 2019 y como han ido variando cada una de ellas respecto al año anterior (Fuente INDEC)

Como dato más que favorable, no podemos dejar de destacar que somos el segundo país a nivel mundial de superficie orgánica certificada, detrás de Australia que lidera el ranking, según la FAO (sigla en inglés de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura). Exportamos más de 160 mil toneladas de productos orgánicos por año y esto habla de la concientización de algunos de nuestros productores que entendieron de las mayores exigencias del mundo alimenticio.

El Ministerio de Agroindustria destacó que Argentina tiene ventajas comparativas para la obtención de estos productos de mayor calidad debido a la variedad de climas, la fertilidad y calidad de los suelos (se utilizan abonos naturales) y las tecnologías con que cuenta para el tratamiento de estos alimentos.

Los productos orgánicos tienen la característica de que durante su producción no se utilizan transgénicos ni fertilizantes, lo cual ha hecho mucho daño a la salud humana y animal. La mayoría de estos productos tuvieron como destino Estados Unidos y Europa y vale destacar que la tonelada de ellos vale en promedio casi U\$S 1200 y tienen un reintegro adicional a las exportaciones del 0.5% para quienes acrediten esa calidad (producto orgánico).

Vale destacar que el 95% de los exportadores de productos orgánicos son PyMes, lo cual habla aún más del esfuerzo de estos productores ya que si bien obtienen mejores precios que en el mercado interno, enfrentan todas las adversidades de la legislación laboral, las variaciones del tipo de cambio y las improvisaciones que sufrimos en lo económico a las que nos hemos acostumbrado como ciudadanos argentinos.

Resumiendo, destaco la importancia de las exportaciones para un país, no solo por el movimiento de divisas que acarrea sino por la generación de empleo y el estímulo que implica para las pequeñas y medianas empresas, el participar en el mercado internacional. Esto trae mejoras en calidad, aspecto del producto, inversión en packaging, mayor demanda de trabajo, y un gran círculo de generación de mano de obra en pos de la mayor competencia que representa querer imponer un producto argentino en el mercado internacional.

COMO EXPORTAR EN ARGENTINA? Herramientas disponibles

Habiendo dado un panorama muy en general de lo que representan las exportaciones para nuestro país (cantidad y calidad) paso a referirme a las

distintas formas o caminos que existen para llevar nuestros productos al mercado externo.

En primer término, podemos hablar del **Exporta Simple** que es una plataforma disponible en Argentina.gob.ar y que facilita la realización de envíos de bienes producidos en el país nuevos o importados (sin recibir después reintegro a las exportaciones en este último caso) de hasta U\$S 600.000 anuales al exterior sin necesidad de registrarse como exportador ni realizar trámites.

Para ello solo es necesario adherir el servicio vía clave fiscal en la página web de la AFIP (Ministerio de Desarrollo Productivo – Servicios Interactivos – Exporta Simple), cargar qué productos quieres exportar para calcular el costo del envío y lograr una cotización para seleccionar el operador, quien retirará los productos para su remisión al exterior.

Cada exportación no podrá superar los 300 kg ni los U\$S 15.000 con un cupo anual de U\$S 600.000 y quien percibirá el reintegro por la exportación será el operador (ya que es quien confecciona la factura E por cuenta y orden del titular de la mercadería) quien estará obligado a transferírsele al exportador dentro de los 15 días.

Esta es la forma más sencilla que tiene un ciudadano de colocar sus productos en el exterior.

Ahora bien, cuando estamos frente a mayor cantidad o volumen de productos a exportar ya tendremos que hablar de otro tipo de operaciones, **Exportaciones del Régimen General o Simplificado** (este último caso para pequeños exportadores cuyas exportaciones no superen el \$1.500.000 en los últimos 12 meses anteriores al pedido o cada solicitud mensual, los \$125.000) en las que intervendrán distintos agentes u operadores, mayores exigencias administrativas, pero también ciertos beneficios como ser el recupero de los créditos fiscales de los productos y el reconocimiento en el exterior como fabricante o titular de los mismos, lo que le brinda mayor apertura comercial.

Para llevar a cabo las exportaciones por cuenta propia o por cuenta de terceros serán necesarios los servicios de un despachante de aduana que es aquella persona que posee licencia para despachar (título habilitante) que actúa como agente auxiliar del comercio y del servicio aduanero.

El despachante de aduana actúa en representación de la persona o empresa exportadora y tendrá a su cargo la clasificación de la mercadería, la confección de

la declaración aduanera correspondiente y la tramitación de los formularios o documentos requeridos para toda operación de comercio exterior (permisos de embarque en el caso de mercadería, manifiestos internacionales de carga o mics en la prestación de servicio de transporte hacia el exterior, etc).

La exportación propiamente dicha puede hacerse por cuenta propia (quien exporta es quien fabrica o produce) o por cuenta de terceros (donde distintos productores o fabricantes ponen a disposición de una cooperativa o de una firma mas grande sus productos a fin de obtener mayores beneficios, completar cupos o facilitar la salida de los mismos al exterior).

POLITICAS PUBLICAS PARA MEJORAR COMPETITIVIDAD

Corresponde aclarar antes de referirnos a la operatoria en particular, que existen diferentes políticas públicas que pueden adoptarse a fin de favorecer a las exportaciones, todo ello tendiendo a mejorar la competitividad de nuestras empresas en el exterior.

A la hora de referirnos a la competitividad deberemos analizar el precio de los productos, la estrategia de nuestra empresa y la imagen internacional de nuestro país.

* si hablamos de **precio** no solo nos estamos refiriendo a obtener un buen producto de calidad, cuidando su costo, sino también a la intervención que realiza el Estado con medidas tales como desgravar las exportaciones, o gravarlas a tasa cero.

Esto funciona así en nuestro país a fin de favorecer la inserción de productos argentinos en el mercado internacional, ya que, de salir a competir con la carga del IVA dentro del precio, que ya de por sí es muy elevado (21%), sería imposible su colocación.

No podemos dejar de lado, sobre todo en nuestro país, la evolución del tipo de cambio ya que por un lado puede influir en la formación del costo del producto (si tiene insumos importados por ejemplo) y también, por otro, alentar o no la colocación de los mismos en el exterior para luego poder liquidar divisas sobre la base de una cotización mas tentadora.

Tal es así, que vemos que los productores retrasan la puesta de sus productos en el exterior cuando tenemos un tipo de cambio retrasado o bajo, sobre el cual no les conviene liquidar o colocar sus productos en el mercado internacional. Esta especulación sobre el valor de la divisa, ha hecho mucho daño en la economía de nuestro país e incide sobremanera en la cotización de la moneda extranjera pero dentro de la legalidad “todo vale”.

* **La estrategia de nuestra empresa**: cuando se habla de colocar productos en el mercado internacional se debe conocer concretamente la demanda que hay, cuál es la oferta que se puede hacer, si los productos están en condiciones de competir (en calidad y precio), si se debe introducirles alguna mejora o innovación, si se cuenta con el personal y la maquinaria suficiente o si se debe invertir en eso, etc.

Si ya de por sí son innumerables las situaciones a tener en cuenta al momento de analizar la posibilidad de introducir nuestros productos en un nuevo mercado, cuando se habla del plano internacional, es mayor la responsabilidad del análisis previo, ya que se estará frente a una diversidad de competidores, situaciones que escapan al plano nacional, diferente calidad de productos en competencia, etc.

* **La imagen internacional de nuestro país**: cuidar la imagen internacional de nuestro país en el mercado externo mostrando calidad, eficiencia y confianza en el cumplimiento de los acuerdos es fundamental al momento de negociar o pretender colocar los productos argentinos en el exterior.

Resulta imposible ser un actor activo si se mantienen conductas cerradas al plano internacional, negando el ingreso de importaciones por ejemplo. La reciprocidad es fundamental y necesaria en todo tipo de relaciones, también en las de comercio internacional.

Para ello el Estado implementa medidas tales como publicidades institucionales activas de los productos argentinos, favorecimiento de relaciones comerciales, acuerdos internacionales, etc.

Es amplísima la variedad de medidas que el Estado puede poner en funcionamiento si pretende favorecer las exportaciones y cada una de ellas puede modificar diversas variables que hacen a la competitividad de nuestros productos (las llamadas 4P: precio, producto, plaza y promoción) pero nos vamos a referir en especial a una, el reintegro del impuesto abonado en el mercado interno, para favorecer el precio de nuestros productos.

TRAMITE DE REINTEGRO DE IVA A LAS EXPORTACIONES.

Nuestro país se rige por el principio de tributación en el país de destino, es decir, gravar con el Impuesto al valor agregado (IVA) a tasa cero (o su neutralización) los productos o servicios a exportar y esta es una de las pocas medidas que la legislación internacional considera aceptable, sin llegar a verse como subsidio para dar lugar a contramedidas en el país de destino.

Esta medida resulta de gran estímulo a las exportaciones y ha dado lugar a la reforma de muchas legislaciones a nivel mundial, ya que favorece las mismas permitiendo al productor insertarse en el mercado externo a mejor precio y por ende, con mayores posibilidades de competir.

Nuestra legislación, la ley del IVA más precisamente en sus artículos 8 y 43, exime del impuesto a las exportaciones y prevé para el exportador, la posibilidad de recuperar el impuesto abonado en el mercado interno en etapas anteriores.

Yendo ahora a la operatoria en particular se observa que en la **exportación por cuenta propia**, el productor o fabricante concreta la operación comercial directamente con sus clientes en el exterior, y el despachante de aduana interviene para realizar los trámites aduaneros. Esta operación puede referirse a la salida de productos o servicios. Los bienes son acompañados de un permiso de embarque que brinda detalle y clasificación arancelaria de ellos, lo cual permite identificar en cualquier lugar del mundo qué bienes son los que están siendo comercializados. También allí se expone cantidad y precio FOB (free on board) los que serán refrendados por el agente aduanero.

Este permiso de embarque acompañará la mercadería hasta su salida al exterior, constando en la respectiva foja de ruta, el camino que ha seguido hasta llegar a la aduana de salida.

Estos permisos de embarque serán la columna vertebral del trámite de gestión de recupero de IVA, es decir de los créditos fiscales abonados en el mercado interno, para llegar a obtener los productos colocados en el mercado internacional.

La factura E de exportación, también será pieza fundamental a fin de avalar la operación y los datos que allí se expongan (destinatario, cantidad y calidad de los productos, precio por kg, piezas o toneladas, etc) deberán coincidir con los asentados en el permiso y refrendados por AFIP-DGA al momento de efectuar los controles físicos.

A fin de solicitar o gestionar el recupero de los créditos fiscales que la AFIP le restituirá por su condición de exportador, deberá contar con una contabilidad ordenada que le permita identificar claramente el destino o aplicación que le dio a los insumos o servicios abonados, es decir, en qué grado fueron destinados a la elaboración de productos que luego se destinarían al mercado externo.

Al respecto cabe aclarar que existen exportadores puros (los que solo fabrican u obtienen sus productos para destinarlos al mercado externo) y los impuros que colocan sus productos tanto en el mercado interno como en el externo.

Una vez identificados los créditos aplicados a la obtención de los productos de exportación, deberá confeccionar el F404 bajo la aplicación SIRIVA donde detallará, por un lado, los permisos de embarque gestionados en el mes de exportación y por otro, los créditos aplicados a la obtención de los mismos.

Para ello, y sobre todo en aquellos casos en que exista industrialización de los productos, un buen sistema de costos será imprescindible para la apropiación de los créditos a solicitar.

Se entenderá por mes de exportación al período en el que el permiso de embarque se perfecciona o se da su cumplimiento. Es la aduana interviniente la que confirma esa fecha de cumplimiento (corresponde a la fecha en que el medio transportador efectivamente deja el Territorio Aduanero General (TAG), y se lo considera el perfeccionamiento de la operación de exportación)

Obtenido el total de los créditos a solicitar en recupero, es el exportador quien elegirá el destino a dar al mismo:

Devolución: aprobado el pedido de recupero, la División Egresos Tributarios de la AFIP acreditará en la cuenta informada por el exportador, las sumas solicitadas en devolución. Para ello, previamente deberá declarar la CBU de una cuenta bancaria de su titularidad bajo el servicio "Declaración de CBU" al cual, el exportador accede con clave fiscal.

También en este ítem se mostrará el dinero que se deja disponible para el caso en que la firma desee que la Administración le cancele de oficio su deuda de Seguridad Social, única manera de cancelar deuda previsional con créditos impositivos.

Asimismo podrá solicitar se le cancele de oficio la deuda que el exportador mantenga con la AFIP al momento de chequear su estado de incumplimientos (deuda corriente o no).

Régimen Especial de Ingresos: en este renglón se consignará el dinero destinado a compensar las obligaciones de SIRE IVA con vencimiento en el mes corriente.

Por ello es que resulta imprescindible que el pedido de recupero o la presentación del F404 en papel se efectivice hasta el último día hábil del mes en que vencen esas obligaciones y que los correspondientes F798 estén transmitidos a su vencimiento ya que de lo contrario, correrán los intereses respectivos.

Cabe destacar que durante la pandemia también este trámite fue incluido entre los que pueden interponerse via Presentación Digital dándole mayor agilidad al mismo, agregando en archivo PDF el archivo relativo al informe del profesional actuante. Respecto a los F798 continúan presentándose como cualquier ddjj, es decir, generando el archivo y remitiéndolo bajo clave fiscal.

Transferencia: si la firma exportadora desea transferir a otro contribuyente el crédito convalidado en recupero, deberá dar cumplimiento a determinadas formalidades al momento de presentar el F404 (documentación anexa prevista en el artículo 31 de la RG 2000/2006 de AFIP en cuadruplicado con todas las firmas autenticadas por escribano público donde dejará expresado nombre, CUIT, domicilio de cada cesionario y monto a transferir a cada uno).

Cabe aclarar que previo a la vigencia de la RG 2000/2006 (AFIP), no era posible transferir este tipo de créditos, sino que solo podía aplicarse a obligaciones fiscales o solicitar su devolución mediante cheque librado en favor de la empresa o del responsable solicitante.

Acreditación: en este renglón se reservará la suma destinada a cancelar otras obligaciones (SIRE Gcias, retenciones de seguridad social, Bs Personales, etc) vencidas (ya con F798 debidamente interpuesto), o por vencer (se puede disponer del crédito solicitado en recupero para acreditación contra obligaciones futuras).

Cabe señalar que, como ya expusiera, el sistema de recupero de IVA por exportaciones es el único que permite hacer uso de créditos fiscales para cancelar obligaciones del régimen nacional de la seguridad social.

Para ello, el exportador deberá destinar el crédito para devolución y, antes de visualizar el estado de incumplimientos, generar la obligación (es decir, presentar la declaración jurada F931) y solicitar a la agencia o distrito que la muestre en el estado de incumplimientos, a fin de que el revisor de AFIP pueda cancelarla de oficio previo consentimiento del responsable.

Teniendo en cuenta que el exportador no debe tener deudas para poder desarrollar sus actividades, esta posibilidad de cancelar sus obligaciones previsionales con los créditos solicitados en recupero le permite el no desembolso de efectivo, seguir con las actividades normalmente sin comprometer el flujo de dinero y a su vez, estar al día sin ver comprometidas sus actividades.

Esto es así por cuanto, de tener una mínima deuda con AFIP (ya sea en DGI como en DGA o DGRSS) se traba toda la operatoria aduanera y resulta afectado en el cumplimiento de sus obligaciones para con sus clientes en el exterior, debiendo prestar más atención si se tratara de productos perecederos que corren riesgo en su estado ya sea, por el solo paso de las horas como por el costo que implica su mantenimiento en perfecto estado, previo al embarque (mantenimiento de cadenas de frío por ejemplo en el caso de los arándanos que resultan de mucho cuidado).

Cabe destacar que el SIRIVA, cuya existencia data del año 2006 con el dictado de la RG 2000 (AFIP), ha agilizado de gran manera la gestión de los créditos en favor de los exportadores ya que, el sistema en si mismo, realiza diversos cruces de información que antes de su vigencia se hacían manualmente.

Por otra parte, también ha brindado mayor respaldo a quien, desde la administración, gestiona los trámites en favor del exportador ya que no permite ningún grado de discrecionalidad y trazó claramente las pautas que se deben seguir en el transcurso del mismo.

Es el propio sistema quien se encarga de analizar la información que el exportador expone en el F404, la cruza con las bases obrantes en la Administración y brinda un estado de situación de los créditos pretendidos en recupero.

Con el dictado de la RG 2000/2006 (AFIP) han quedado en el pasado:
* los dos regímenes preexistentes: el ordinario y el de pago anticipado

*Las garantías que exigía el segundo

*Otras exigencias que derivaban de ambos (como ser la suscripción de un convenio para cancelar obligaciones previsionales, ahora todo es mas simple)

*La presentación de documentación aduanera siempre que las transacciones se hubieren hecho por Sistema Informático Maria.

La gestión del trámite de recupero ha ido teniendo diversos tintes de exigencias ya que, por un plazo considerable, durante la gestión anterior, las mismas eran más duras y llevaban muy fácilmente a que el trámite terminara siendo tratado en el área fiscalizadora (que implica plazos mas extensos, mayor cantidad de documentación a solicitar, etc).

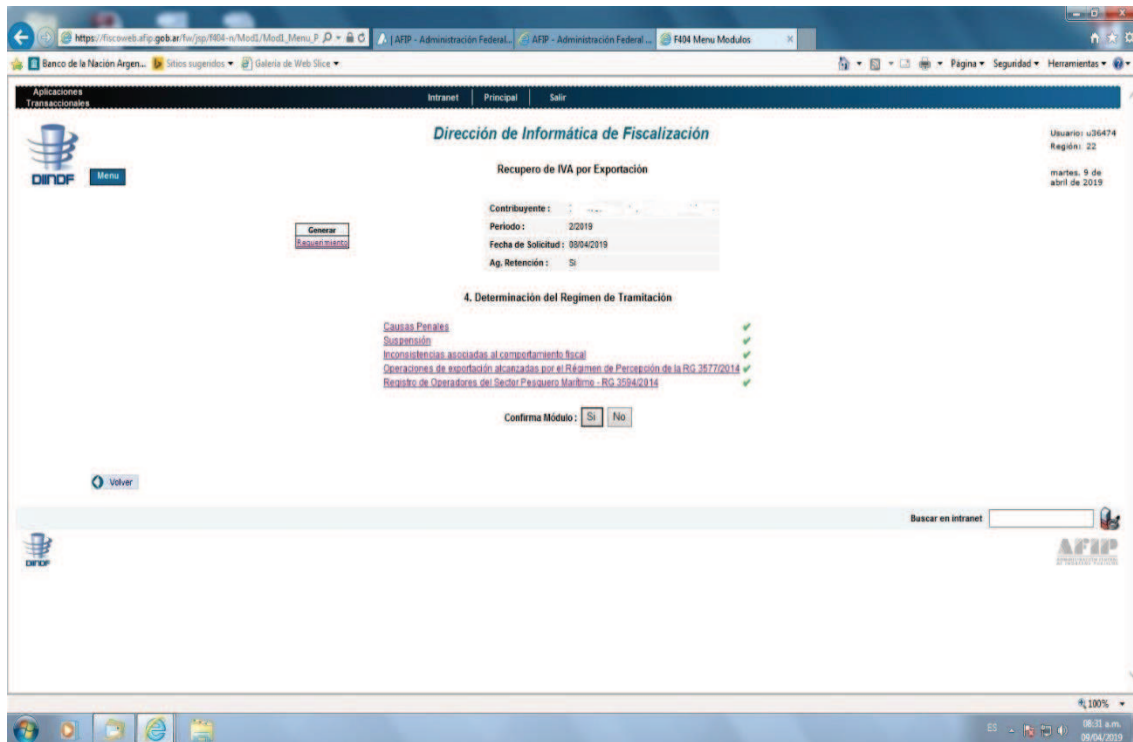
Ello fue así ya que, si tenía alguna deuda, pertenecía al régimen de pesca marítima o la firma o sus representantes tenían alguna denuncia penal, el trámite se realizaba por la vía del Título IV de la RG 2000/06 (AFIP), es decir, se transfería a fiscalización para que su personal, además de los cruces informáticos que de por sí realiza el sistema, efectuara un análisis pormenorizado de los créditos. Esto implica, la exhibición de documentación, la verificación de su vinculación con las exportaciones invocadas en el pedido, etc. Todo esto, mediante el cursado de requerimientos, aporte de papelería por parte del exportador y análisis de la misma por el inspector, lo cual conlleva muchos días hábiles que retrasa el recupero del impuesto.

Hoy estos trámites son más flexibles y solo se fiscaliza a quienes tengan denuncias penales, esto a fin de favorecer al sector exportador, que, como decía antes, es el principal generador de divisas para el país. El resto de los trámites corren por el régimen general.

EL PEDIDO DE RECUPERO DE IVA PROPIAMENTE DICHO

Cabe dejar en claro, que el pedido de recupero se entenderá realizado una vez transmitido el F404 y presentado ante la dependencia que corresponda, junto al informe especial emitido por profesional habilitado e interpuesto ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. También será necesario el aporte de los correspondientes F798 (si es que desea compensar deudas corrientes) o determinados anexos, que luego haré cita, si desea transferir créditos a otras firmas.

Para comenzar el análisis de cada trámite, la Administración efectúa ciertos controles formales, los que pueden verse en la siguiente captura de pantalla:



En primer lugar, el sistema cruza información respecto a si la firma o alguno de sus integrantes posee causas penales ya que, de ser así, el trámite correrá por Título IV, es decir, irá a fiscalización. De lo contrario, seguirá por Régimen General.

La resolución 2000 /2006 (AFIP) establece que estarán excluidos:

- * Quienes posean denuncia o querrela penal por la Ley Penal Tributaria o el Código Aduanero
- * Quienes posean denuncia o querrela penal por algún delito vinculado con sus obligaciones tributarias o aduaneras
- * Los involucrados en causas penales con procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales.

También se realizarán controles: respecto a si se encuentra suspendido como exportador (hecho que puede darse si resultan excluidos del régimen por comprobarse la ilegitimidad o improcedencia del crédito que le fuera facturado y

reintegrado en solicitudes en trámites o ya interpuestas y resueltas); si mantiene deudas o si está incluido en el Régimen de Pesca Marítima.

Estos últimos también indicaban o daban pauta de que el trámite de solicitud de recupero seguiría el camino de la fiscalización, pero se han ido flexibilizando los controles a punto tal que, si por ejemplo tienen deuda, se permite su compensación, continuando bajo el Régimen General.

En una segunda etapa, se avanza con el análisis de la información aportada por el exportador al momento de realizar la carga del F404, es decir, si la información brindada por los permisos de embarque coinciden con la suministrada por aduana, si se han respetado los límites previstos en el art 43 de la Ley de IVA (21% del valor FOB de las exportaciones invocadas), si se realizó correctamente la apropiación de los créditos indirectos durante el ejercicio fiscal, si se afectaron créditos de fecha posterior a la última carga, si no se consignaron créditos con una antigüedad superior a los 48 meses, etc.

The screenshot shows the AFIP web application interface for the 'Recupero de IVA por Exportación' process. The page is titled 'Dirección de Informática de Fiscalización' and includes a navigation menu with 'Intranet', 'Principal', and 'Salir' options. The main content area displays the following information:

- Contribuyente:** (Empty field)
- Periodo:** 2/2019
- Fecha de Solicitud:** 09/04/2019
- Ag. Retención:** Si

The section '5. Verificación de Aspectos Formales' contains a list of 13 items, all marked with green checkmarks, indicating successful verification:

- Permisos de Embarque
- Control del Ajuste Anual de CF indirectos
- Anticipación del Crédito Ingresado
- Suficiencia del Crédito
- Control módulo asociaciones
- Regímenes Bienes Significados
- Exportador no Habilitado o Nuevo
- Antigüedad de las Facturas
- Crédito Fiscal Vinculado a Exportaciones de Servicios
- Declaración de la Relación Monto Solicitud/FOB
- Identificación del Contador Firmante
- Estado de Incumplimientos de Obligaciones Tributarias
- Comprobantes con Fecha Posterior a última terminación de carga
- Declaración como Agente de Retención

The page also includes a 'Volver' button, a search bar, and a footer with the AFIP logo and system information (08:39 a.m., 09/04/2019).

De esta última verificación puede ser que resulte necesario solicitar información o documentación para justificar diferencias para lo cual la Administración emitirá un requerimiento dentro de los 6 días hábiles de realizada la presentación del pedido de recupero.

El mismo plazo tendrá la firma exportadora para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad y su estado de incumplimientos. Accediendo con clave fiscal al Sistema de Recuperos de IVA por exportación, podrá ver su estado.

Si posee deudas con el Fisco Nacional pendientes podrá:

* dar el consentimiento para que se compense de oficio la misma

*disconformarse y pedir a la Agencia o Distrito de su jurisdicción que la anule si es que ya fue antes cancelada o compensada

Si no posee deudas informadas por AFIP, también deberá prestar un un consentimiento para que la Administración continúe con el trámite. Cabe destacar que de conformarse un estado de deudas incorrecto la Administración no tendrá otra opción que cancelar de oficio las mismas, salvo que el exportador rectifique el F404 y formalice una nueva presentación.

Resulta conveniente destacar que esto se produce generalmente en aquellos casos en que dan el consentimiento a un CERO DEUDA cuando están queriendo compensar sus obligaciones con el régimen de la seguridad social y para ello inclusive, destinaron parte del recupero a devolución.

De no formalizar una nueva presentación y solicitar se les cargue esa deuda (en su estado de incumplimientos) que ya fuera generada mediante la interposición de la correspondiente ddjj F931, no podrán cancelar esas obligaciones.

Una vez verificado el estado de incumplimientos y constatado que el exportador haya detraído del crédito fiscal del mes en que exportó, el monto destinado a operaciones de exportación, podrá darse por cerrada la etapa de verificación de aspectos formales del trámite.

Un último detalle a tener en cuenta en lo que a aspectos formales se refiere es el ajuste anual de créditos indirectos.

Cuando un exportador solicita en recupero créditos de orden indirecto (energía eléctrica, materia prima, honorarios, etc afectados de diferente manera según el producto a obtener, debe apropiarse los mismos según estudio de costos realizado

previamente. Asimismo deberá tener en cuenta, mensualmente, la proporción o alícuota que representan las exportaciones sobre las ventas totales, y en función de ello, solicitar el recupero.

Vencido el año fiscal, y luego de analizado el acumulado de exportaciones realizadas en el año respecto a las ventas totales, surgirá una nueva alícuota, referida al ejercicio completo. En este momento pueden presentarse tres situaciones diferentes:

- * que haya apropiado correctamente, ni más ni menos de lo que correspondía.
- * que haya apropiado de menos de lo que le correspondía, en cuyo caso podrá optar por solicitar se le devuelva la diferencia (sin excederse del 21% de tope) o disponer ese crédito para cancelar obligaciones del mercado interno.
- * que haya solicitado más créditos de los que podía pedir, en cuya situación deberá exponer esa diferencia en el F404 y en el F731 del mismo período, ajustando o devolviendo dicha suma.

Por lo general ya las empresas exportadoras son muy prolijas y no surgen ajustes anuales a realizar y en caso de ser así, generalmente son a su favor y dejan el crédito para el mercado interno.

Hasta aquí las pautas mas importantes en lo que se refiere al aspecto procedimental para los exportadores por cuenta propia.

En el caso de los **exportadores por cuenta y orden de terceros**, será necesario que además de la documentación citada anteriormente, presenten otra gestionada por el intermediario.

Según establece el art 35 de la Resolución General N° 2000 (AFIP) “se consideran operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros, aquellas encomendadas por el propietario de la mercadería a mandatarios, consignatarios u otros intermediarios para que efectúen la venta de los bienes al exterior por cuenta y orden del mencionado propietario”.

Cabe destacar que la exportación por cuenta y orden de terceros les posibilita, más que nada a las pequeñas y medianas empresas, colocar sus productos en el exterior por medio de cooperativas o asociándose con otros de sus características. Esto es así ya que, por un lado, reducen costos de envío y despacho, y por otra, consiguen satisfacer demandas importantes del exterior

que por sí mismos les sería imposible cubrir, ya sea por su capacidad productiva como por lo especial que puedan ser los productos a exportar.

Por ejemplo, si hablamos de productos no seriados, no industriales, más bien artesanales, no serán muchos los que estarán posibilitados de cubrir esa demanda, por lo que les resultará conveniente agruparse para satisfacer al cliente del exterior.

Similar situación se presenta cuando el cliente a abastecer es de tal dimensión que un exportador no es capaz de satisfacer sus necesidades. Tal es el caso por ejemplo hoy de la carne de cerdo por la que se han conformado consorcios para poder cumplir con clientes de China que demandan muchas toneladas con cada pedido.

En nuestra provincia de Entre Ríos, con las exportaciones de arándanos es parecida la situación ya que su obtención no es sencilla bajo ningún punto de vista (es una fruta delicada que necesita muchos cuidados desde el momento cero hasta su despacho incluyendo mano de obra especial para su cosecha y embalaje, mantenimiento en frío para su traslado, etc) y poder cumplir con un pedido del exterior, ha hecho imprescindible la formación de consorcios o cooperativas que exportan en nombre de los productores.

Cada uno de estos productores, los titulares de los créditos fiscales generados al momento de adquirir la materia prima para elaborar los productos a exportar, serán los que estarán habilitados para solicitar su recupero a la Administración Federal de Ingresos Públicos luego de dar cumplimiento a las formalidades que enunciara precedentemente.

Por lo demás, en lo que hace a documentación a presentar y trámites a realizar ante la Administración, no hay mayores diferencias con el exportador por cuenta propia, ya que también deberá confeccionar y transmitir el F404, presentarlo en papel acompañado del informe técnico del contador, y de los F798 que pretende compensar con el crédito pedido en recupero.

Si bien la mayor parte de las exportaciones están en manos de unos pocos (el 14% de los exportadores vende el 90% de lo exportado), el 86% de ellos vende al exterior el 10% restante. Otro dato importante a tener en cuenta es que el 70% de las exportaciones están concentradas en tres provincias: Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe.

Ahora bien, ¿por qué el Estado regula o facilita la situación de estos últimos? Porque se trata de pequeñas y medianas empresas exportadoras que se caracterizan por vender manufacturas industriales, es decir, productos con mayor valor agregado lo que significa mayor empleo y mejor relación empleo por cada dólar exportado.

Por otra parte, estas pequeñas y medianas empresas exportadoras tienden a afianzarse en el interior del país, generando empleo que motiva el crecimiento y la convierte en una importante herramienta de inclusión social.

Esto no solo mejora la situación social en el interior sino que también descomprime a las principales provincias exportadoras (Cordoba, Buenos Aires y Santa Fe).

Los intermediarios (o exportadores según DGA) deberán cumplir con un régimen informativo que tiene vencimiento el día 15 del mes siguiente al cumplido de embarque. Este régimen se hará efectivo mediante el aplicativo "AFIP – EXPORTACIONES POR CUENTA Y ORDEN DE TERCEROS" que corre con SIAP.

La carga de este aplicativo generará el F. 1016. Dicha presentación informa a quién, para quién, cuánto y qué vendió al exterior.

Además, la resolución 2000/2006 AFIP en su artículo 37 establece el régimen informativo para el intermediario, fija la obligación de este a entregar a cada titular de la mercadería (exportador según DGI) el F.1016, el F.846 (donde consta que ha cumplido con su obligación de informar a AFIP que ha exportado por cuenta y orden y el detalle de los exportadores que junto a el, remitieron mercadería en esas condiciones) y constancia donde figuren los datos del correspondiente permiso de embarque y la cuenta de líquido producto (donde puede observarse cuanto y qué se vendió a nombre de cada exportador).

Toda esta documentación será necesaria para que el exportador por cuenta y orden de terceros, acompañe al momento de solicitar el recupero del IVA por exportación, hace a las formalidades que debe cumplir. Por lo demás, el trámite continuará y se irá desarrollando como el de un exportador por cuenta propia.

Cumplidas y analizadas las formalidades antes descriptas, en ambos casos el trámite es igual. Se verifican los créditos pretendidos en recupero. Para ello el sistema realizará diversos cruces de información de los que podrán surgir situaciones tales como:

- Créditos apócrifos: provenientes de proveedores ya declarados en calidad de tal
- Créditos no declarados por el proveedor: aquellos que si bien fueron facturados no fueron incluidos en la correspondiente ddjj.
- Con retención insuficiente declarada en SICORE: aquellos que figuran informados con una retención menor o porque existe una nota de crédito en el mismo período y el sistema netea.
- Con CAI/CAE errónea o inconsistente: Generalmente responden a errores cometidos en la carga de información al momento de generar el F404 ya sea en fecha o tipo de comprobante por ejemplo.
- Con CUIT inexistente: por lo general obedecen a errores de tipeo al realizar la carga de datos.
- Con retención errónea: abarca aquellos créditos que, luego de haber realizado la consulta a Reproweb, sufrieron una retención que no se corresponde con la situación del proveedor.

Luego de analizada la situación de cada uno de los créditos y de su correspondiente carga en el aplicativo, el sistema también verificará que ellos no hayan sido pretendidos y cobrados por otro exportador (generalmente obedece a errores de carga en la numeración o porque la misma numeración ya fue usada muchos antes cuando estaba vigente otro régimen de facturación) o que, luego de aplicado parcialmente el crédito en distintos períodos, no se haya excedido en su apropiación. Es oportuno recordar que un mismo crédito puede ir apropiándose a distintos períodos, pero nunca se podrá superar el IVA facturado por la operación pretendida.

Una vez reconocido por parte del Fisco el crédito disponible, el mismo se destinará según pedido del exportador, ya sea cancelando las obligaciones pretendidas en compensación, habilitando el crédito para transferir al/a los cesionario/s ya preestablecidos o su devolución.

Previo a ello se cancelarán de oficio las deudas que fueran conformadas por el exportador al momento de chequear y validar el estado de incumplimientos, dinero que se detraerá del monto a habilitar en devolución o del disponible para acreditación o transferencia.

Cumplidos los pasos expuestos precedentemente, la Administración emitirá una comunicación con las conclusiones, la que notificará via electrónica.

Cabe resaltar que, ante cualquier disconformidad, el exportador podrá recurrir la misma dentro de los quince (15) días de notificado de la comunicación. Según los montos y cantidad y calidad de comprobantes observados, la firma podrá optar por hacer un planteo de disconformidad (ultimo párrafp art 24 RG 2000/2006 y sus modificaciones) o presentar un recurso de apelación (art 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Tributarios).

El planteo de disconformidad resultará procedente para aquellos casos en que la cantidad de comprobantes detraídos no supere los 50 y su crédito no supere el 5% del total solicitado en recupero

El recurso de apelación en cambio, estará habilitado para el resto de los casos y deberá interponerse ante el Juez Administrativo que dictó la comunicación. (dentro de los 15 dias hábiles de notificado)

CONCLUSION

El “nuevo” régimen de solicitud de recupero de IVA por exportaciones, con la incorporación de tecnología y cruzamiento de información, ha agilizado sobremanera el trámite lo cual permite a las empresas contar de manera cierta con dichos fondos ya sea para su nueva inserción en el circuito financiero como para la cancelación de obligaciones sin otros costos (antes transferir crédito implicaba mayores costos).

Además, si tenemos en cuenta que el actual modelo económico ha tendido a facilitar las exportaciones a pequeñas y medianas empresas que fabrican productos con mayor valor agregado, la cantidad de exportadores ha crecido y con ello la tarea de la Administración que debe darle curso a los trámites de recupero de IVA.

Para ello, los contadores son una pieza fundamental en las empresas para evitar la acumulación de saldos a favor y mejorar no solo su situación financiera, sino su competitividad en el plano internacional.

Si bien el trámite ha sido mas que simplificado, analizando la situación en otros países como España, podría hacerse mas sencillo aún.

Atento que las exportaciones están gravadas a tasa cero, los exportadores generan permanentemente un saldo técnico a su favor y considero sería viable, como en España, hacer una devolución automática del impuesto (% según la actividad de la empresa), que podría hacerse opcional a cada firma.

De tratarse de empresas agropecuarias cuyos insumos están gravados en su mayoría al 10.5% y en el resto, la alícuota general.

Llegado el cierre de cada mes, podría devolverse el 80% del IVA contenido en el valor de las exportaciones del mes (esto es considerando un margen de marcación contenido en el precio total).

Ejemplo: En enero la firma xx exporta \$100.000.

Cerrado el período le devuelvo $\$100.000 \times 21\% \times 80\% = \16.800

En febrero, exporta \$150.000

En este período le devuelvo $\$150.000 \times 21\% \times 80\% = \25.200

Transcurridos los 12 meses, el exportador deberá presentar en detalle los créditos imputados a cada operación y, luego de analizada su procedencia, se

podrá realizar el ajuste pertinente, a su favor o no, debiendo AFIP devolver el crédito restante o él, restituir lo que hubiere percibido en exceso.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

“Políticas activas para la promoción de las exportaciones” de la Universidad Católica de Uruguay

“Exportaciones por cuenta y orden de terceros” de Diego Dumont

“DJAI – Todo lo que necesita saber” de Diego Dumont

“Tributación en el Comercio Exterior” de Alfredo Sternberg

“Recupero de IVA por operaciones de exportación”. Universidad Nacional de Cuyo

“Comercio exterior para no especialistas” Diego Dumont

“Regimen de reintegro de IVA en operaciones de exportación” Banco Comafi

Resolución General 2000/06 (AFIP)

Resolución General 1351 (DGI)

GLOSARIO

DGA – Dirección general de aduanas

DGRSS – Dirección general de los Recursos de la Seguridad Social

DJAI – Declaración jurada anticipada de importaciones

FOB – Free on board (libre sobre barco)

SIRE – Sistema Integral de Retenciones electrónicas

SIRIVA – Sistema Integral Recupero de IVA