

CAPITULO V
**TRIBUTOS NACIONALES VINCULADOS
AL COMERCIO EXTERIOR**

1. Impuesto al valor agregado	102
1.1. Hecho imponible	102
1.1.1. Sujetos del impuesto	102
1.1.2. Exportaciones	102
1.2. Base imponible	103
1.3. Intervención de la Administración Nacional de Aduanas	104
1.4. El IVA en las exportaciones	104
1.4.1. Concepto de exportador. Exportador por cuenta de terceros o en nombre propio	104
1.4.2. Recupero de crédito fiscal IVA	105
1.4.2.1. Acreditación, devolución, transferencia	105
1.4.3. Tratamiento del crédito fiscal para consorcios de exportación, cooperativas o compañías de comercialización internacional	106
2. Impuestos internos	106
2.1. Hecho imponible	107
2.2. Base de liquidación	107
2.3. Intervención de la Administración Nacional de Aduanas	108
3. Impuesto a las ganancias	108
4. Textos normativos pertinentes	110
4.1. Impuesto al Valor Agregado (ley 23.349)	110
4.2. Decreto reglamentario de la ley de Impuesto al Valor Agregado	111
4.3. Resolución general 3151 (Dirección General Impositiva)	115

CAPITULO V

TRIBUTOS NACIONALES VINCULADOS AL COMERCIO EXTERIOR

SUMARIO

1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
 - 1.1. Hecho imponible
 - 1.1.1. Sujetos del impuesto
 - 1.1.2. Exportaciones
 - 1.2. Base imponible
 - 1.3. Intervención de la Administración Nacional de Aduanas
 - 1.4. El IVA en las exportaciones
 - 1.4.1. Concepto de exportador. Exportador por cuenta de terceros o en nombre propio
 - 1.4.2. Recupero de crédito fiscal IVA
 - 1.4.2.1. Acreditación, devolución y transferencia
 - 1.4.3. Tratamiento del crédito fiscal para consorcios de exportación, cooperativas o compañías de comercialización internacional
2. IMPUESTOS INTERNOS
 - 2.1. Hecho imponible
 - 2.2. Base de liquidación
 - 2.3. Intervención de la Administración Nacional de Aduanas
3. IMPUESTO A LAS GANANCIAS
4. TEXTOS NORMATIVOS PERTINENTES
 - 4.1. Impuesto al Valor Agregado (ley 23.349)
 - 4.2. Decreto reglamentario de la ley de Impuesto al Valor Agregado
 - 4.3. Resolución general 3151 de la D. G. I.

1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Este impuesto, comúnmente denominado IVA, nace en el año 1974, con aplicación a partir del 1º de enero de 1975, reemplazando al antiguo impuesto a las ventas (para profundizar su estudio ver Reig, Enrique, *Impuesto al Valor Agregado*, E.C.M., 1975 y Macewan, H. y otros, *Impuesto al Valor Agregado*, Tesis, 1986).

1.1. Hecho imponible

Al efectuar el análisis de los tributos aduaneros vimos que el acto de importar o exportar, generaba el derecho nacional, conforme a la ley, a la percepción de tributos. En el IVA la norma general es que se produce un hecho imponible con la venta de una cosa mueble, con la prestación de un servicio y en especial el artículo 5º, inciso f, de la ley, regula:

“En el caso de importaciones en el momento que ésta sea definitiva”.

Es decir que comparando esta disposición de la Ley de Impuesto al Valor Agregado con el Código Aduanero, la destinación de importación puede ser definitiva o suspensiva; y el hecho imponible se produce al solicitar el importador destinación “definitiva”, o sea que puede permanecer dicho bien por tiempo indeterminado en el territorio aduanero.

1.1.1. Sujetos del impuesto

Son sujetos pasivos del impuesto, conforme al artículo 4º, inciso c, quienes importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

En nuestra opinión son aplicables concordantemente los artículos 777 y siguientes del Código Aduanero.

1.1.2. Exportaciones

No es un hecho imponible *la exportación*, por estar exenta específicamente en el artículo 7º, inciso d, de la ley del IVA.

Consecuentemente no es considerado sujeto del impuesto el *exportador*. A pesar de ello, el espíritu de la ley se desvirtúa profundamente por vía de decretos y reglamentaciones que logran gravar

parcialmente a las exportaciones, creando regímenes especiales que son verdaderas murallas, a la posibilidad de toma del crédito fiscal.

Permanentemente vemos el espectáculo de las reglamentaciones que cambian el espíritu de la ley, parecería que los legisladores "del Ejecutivo" es decir funcionarios de secretarías, o intermedios de la Aduana o Dirección General Impositiva, que deben presentar al Ministro, Secretario de Estado, Director General, etcétera, una reglamentación de la ley, decreto o resolución, incorporan innumerables artículos para prever todas las posibilidades, creando consecuentemente una muralla infranqueable de *burocracia nacional*¹.

1.2. Base imponible

El artículo 21, de la ley del IVA 23.871, última versión de la misma², determina que el IVA será aplicado sobre el precio *normal definido* para los derechos de importación, al que se agregarán los tributos a la importación o con motivo de ella.

Este artículo tiene su origen en tiempos remotos; escapó evidentemente al legislador que por ley 23.311 del año 1985, se adopta como criterio de *valoración*, el valor de *transacción*, el Código Aduanero se fundamentó en la definición del Valor de Bruselas; en el capítulo IV, punto 4 nos referimos al tema valoración, *por la precitada ley 23.311 se pone en vigencia el artículo 7º, del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros, GATT*.

Concretamente y dejando el desarrollo teórico de la cuestión, la base imponible IVA en la importación es:

El valor sobre el que se aplican los derechos de importación, más todos los tributos a la importación o con motivo de ella (ley IVA, art. 21).

Se debe tener en cuenta para una correcta liquidación del IVA, y el pertinente cálculo de costos, los artículos 35 y 36 del decreto reglamentario 2407/86 y sus modificaciones (decreto 236/90).

¹ ANGELOZ, Eduardo, *El tiempo de los argentinos*, Emecé, Buenos Aires, 1987, *La cortina de papel*, p. 91.

² Modificada por ley 23.905.

1.3. Intervención de la Administración Nacional de Aduanas

El artículo 49, de la ley del IVA, faculta a la Administración de Aduanas para la percepción del tributo; se deposita el mismo mediante el formulario O.M. 686 (I) conjuntamente con los derechos de importación.

Concuerda el artículo 36 del decreto reglamentario con lo legislado por la ley.

1.4. El IVA en las exportaciones

Previamente recordamos que *las exportaciones se encuentran exentas*, conforme lo hemos estudiado con anterioridad de acuerdo al artículo 7º, inciso d.

Parecería consecuentemente, no ser necesario estudiar el IVA y las exportaciones, sin embargo lo es, pues las compras de mercaderías para su exportación, los insumos, los servicios gravados, contienen un ingrediente IVA, que debe ser recuperado. La primera pregunta es: ¿quién lo recupera?

1.4.1. Concepto de exportador. Exportador por cuenta de terceros o en nombre propio

Este tema es tratado con poca frecuencia en la literatura del Comercio Exterior, y en la específicamente Impositiva, por ello lo analizamos intentando aclarar conceptos.

El artículo 41 de la ley, es explícito sobre el tema, lo que suele traer inconvenientes es definir quién es *el exportador*, en el caso de sociedades accidentales o en participación, o en exportaciones por cuenta de terceros; concretamente el artículo 61, del decreto reglamentario define claramente que: "A los fines de lo previsto en el artículo 41, de la ley [...] se entenderá por exportador, a aquél por cuya cuenta se efectúa la operación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero".

Tratamos la exportación en sociedades accidentales documentadas a nombre de un tercero, gestor o prestatario de su matrícula de exportador; desde esta óptica dijimos que al declarar ante el Servicio Aduanero, y al ceder total o parcialmente el crédito documentario, se pone de manifiesto quién es o quiénes son los expor-

tadores; desde el punto del IVA, no existe problema por lo reglamentado en el artículo 61.

1.4.2. Recupero de crédito fiscal IVA

La ley en su artículo 41, trata varias posibilidades de recupero del IVA pagado por las adquisiciones.

En el primer párrafo dice: Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinen efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva, para el mes en que se efectúe la exportación.

Este párrafo es claro, es decir el IVA, pagado en adquisiciones de bienes, servicios y locaciones, destinadas a integrar total o parcialmente *la exportación*, se puede considerar como *crédito fiscal* y computar contra el *débito fiscal*, de las demás operaciones gravadas. Conforme artículos 11 y 12 de la ley.

1.4.2.1. Acreditación, devolución, transferencia

Como requisito previo, para tener derecho a estas tres opciones hay que inscribirse en un Registro Especial de Exportadores ante la Dirección General Impositiva, siempre conforme al artículo 41 de la ley.

Con fecha 16 de abril de 1990, se dictó la resolución 3151 (D.G.I.) que modifica el régimen anterior de acreditación, devolución o transferencia del IVA, derogando las resoluciones 2667, 2824, 2965 y 2966. Esta resolución, en treinta artículos, crea la obligación del exportador de presentar ante la Dirección General Impositiva los mismos datos que ante el servicio aduanero, más una serie de notas y detalles que evidentemente tienden a desalentar al titular del derecho y consecuentemente los exportadores cargan a sus costos,

el IVA que les han facturado. Por ello con anterioridad expresamos que la exención del artículo 7º de la ley, se transforma en parcial por la carga burocrática de la tramitación; desde inscribirse hasta la solicitud.

El régimen se legisla en el artículo 41 de la ley, los artículos 62, 63, 64 y 65 del decreto reglamentario; en la resolución 1/90 de la Secretaría de Finanzas Públicas, conforme al decreto 612 del Poder Ejecutivo y en la resolución 3151 de la Dirección General Impositiva.

1.4.3. Tratamiento del crédito fiscal para consorcios de exportación, cooperativas o compañías de comercialización internacional

El artículo 43 de la ley, dice que el Poder Ejecutivo podrá reglamentar un régimen especial para este tipo de empresas conforme a los decretos 174 y 175, que reglamentan la Ley de Promoción de Exportaciones. Así lo hace en los artículos 66 a 76 del decreto reglamentario.

Creemos que el sistema creado para estas empresas de Comercio Exterior debería ser más simple, y para todos los exportadores. Las Tradings, consorcios y cooperativas conforme tratamos anteriormente, son formas jurídicas, novedosas, pero que en la práctica no han logrado éxitos relevantes por una legislación que no les permite, en nuestra opinión, crecer³.

2. IMPUESTOS INTERNOS

Los impuestos internos en este año 1991, cumplen la edad de cien años (100). Los mismos fueron instituidos por primera vez en el país en el año 1891 por ley 3764, para gravar en forma moderada determinados artículos⁴.

³ Ver infra, págs. 110 y ss., el texto de los artículos 41 y 43 de la ley 23.349, 62, 63, 64 y 66 a 76 del decreto reglamentario y de la resolución 3151 de la Dirección General Impositiva.

⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho..., cit., p. 774.

2.1. Hecho imponible

Los impuestos internos se fijan sobre el expendio, es decir este hecho origina la obligación tributaria, se considera *expendio* a la transferencia de cosa gravada, y cuando se trate de *importación para consumo*, el despacho a plaza, de acuerdo a lo que como tal entiende la Legislación Aduanera.

Adecuando la terminología al actual Código Aduanero, deberíamos interpretar o leer este artículo de la ley de impuestos internos; *ante la solicitud de destinación definitiva de importación para consumo*, queda gravada la mercadería (objeto susceptible de ser importado) sobre la cual se efectuó dicha solicitud.

Vemos que el hecho que da origen a la obligación tributaria, es similar al que origina el débito fiscal en el IVA, ambos impuestos consecuentemente gravan la actividad económica, es decir existen *dos* impuestos sobre las ventas, de carácter transitorio; el primero, interno (opuesto a lo externo o al Comercio Exterior) ya cumplió *cien años*, segundo, el IVA, quince, sin contar los impuestos provinciales a los ingresos brutos que gravan por tercera vez la actividad económica.

Paralelamente, *la exportación* está exenta de impuestos internos.

2.2. Base de liquidación

La ley, en su artículo 76, en el séptimo párrafo, determina que:

"En caso de importaciones los responsables deberán ingresar, antes de efectuarse el despacho a plaza, el importe que resulte de aplicar la tasa correspondiente sobre el ciento cincuenta por ciento (150%) del valor resultante de agregarle al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, todos los tributos a la importación, o con motivo de ella, *incluido el impuesto de esta ley*".

Consecuentemente, se deberá calcular un coeficiente corrector para determinar el quántum del impuesto de esta *ley*, es decir de internos para calcular correctamente la incidencia en el costo.

No forma parte de la base imponible el IVA.

Las tasas aplicables conforme al artículo 80, son las mismas que los productos nacionales.

2.3. Intervención de la Administración Nacional de Aduanas

La Administración de Aduanas, tiene una intervención limitada en la importación definitiva para consumo, pues se limita a verificar los cálculos pertinentes; no ocurre como en el IVA, que percibe ese impuesto; los internos se liquidan y pagan bajo control de la Dirección General Impositiva.

3. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Este Impuesto, que nació en el año 1943 como impuesto a los réditos, es otro de los extraordinarios, así como en el año 1975 se sustituyó el impuesto a las ventas por el IVA, se sustituyó el viejo y recordado "réritos" por "ganancias"; valga un cariñoso recuerdo a este impuesto hoy casi olvidado, que debería ser la base lógica desde el punto de vista de una correcta administración tributaria, no regresiva, del recurso nacional. No es nuestro trabajo el marco para doctrina tributaria, por lo que nos abstendremos de mayores comentarios⁵.

Fuente argentina: La Ley de Ganancias, en su artículo 8º dice:

"La determinación de las ganancias que derivan de la exportación e importación de bienes se regirá por los siguientes principios:

"a) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de *fuente argentina*.

"La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

"Cuando no se fije el precio o el pactado sea inferior al precio

⁵ REIG, Enrique, *Impuesto a los réditos*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972; *Impuesto a las ganancias*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1979; GIULANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., *Impuesto a las ganancias*, 2^a ed., Depalma, Buenos Aires, 1980; RAIMONDI, Carlos y AT-CHABAHIAN, Adolfo, *El impuesto a las ganancias*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1982.

de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador del exterior, correspondiendo tomar dicho precio mayorista en el lugar de destino, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados.

"b) Las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos a la República son de fuente extranjera. Sin embargo, cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más —en su caso— los gastos de transporte y seguro hasta la República, se considerará, salvo prueba en contrario que existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia *ganancia neta* de fuente argentina para este último.

"En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según el caso, y éste no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponde a igual o análoga mercadería que la importada o exportada u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base para el cálculo de las utilidades de fuente argentina los coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a idéntica o similar actividad. A la falta de idéntica o similar actividad se faculta a la dirección a aplicar el por ciento neto que establezca la misma, a base de ramos que presenten ciertas analogías con el que se considera".

El problema de la *fuente* de una ganancia, si es nacional o extranjera es un problema tratado en abundancia por la doctrina nacional y extranjera en los impuestos sobre las ganancias.

Distingue la ley con claridad que la ganancia de fuente argentina por *ventas al exterior (exportación)* está gravada en este impuesto, no así la ganancia que obtiene el vendedor del exterior por la venta de bienes que se *importen* en nuestro *territorio aduanero*.

Trata la ley, el problema de la vinculación entre las empresas que comercializan con el exterior y trata de prever las diferencias en más o en menos que surgirían de esta vinculación afectando a

las ganancias de fuente argentina y consecuentemente a la recaudación de este impuesto.

Los reintegros o reembolsos, que perciban los exportadores de bienes y servicios están exentos del impuesto a las ganancias (cordancia art. 35, D. R.).

4. TEXTOS NORMATIVOS PERTINENTES

Se transcriben a continuación, por ser de aplicación a esta materia, los artículos 41 y 43 de la ley 23.349; 62, 63, 64 y 66 a 76 del decreto reglamentario y la resolución 3151 de la Dirección General Impositiva.

4.1. Impuesto al Valor Agregado (ley 23.349)

TÍTULO VII — EXPORTADORES — *Régimen especial*

Artículo 41 - Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubieran sido facturado, en la medida en que el mismo está vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección Impositiva para el mes en que se efectúe la exportación.

Si la compensación permitida en ese artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva, o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables en los términos del segundo párrafo del artículo 36 de la ley 11.683, t. o. en 1978 y sus modificaciones. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, actualizándose automáticamente mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes

en que se efectuó la exportación de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de la acreditación, devolución o transferencia.

Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo devolución o trasferencia que en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuara la exportación.

El cómputo del impuesto facturado por bienes, servicios y localizaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 11 y 12. (Párrafo sustituido por ley 23.765).

Para tener el derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la Dirección General Impositiva en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujetos a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha de otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.

Artículo 43 - Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41, facultase al Poder Ejecutivo nacional para establecer un régimen especial respecto del crédito fiscal proveniente de las compras de bienes destinados a la exportación, efectuadas por un Consorcio de Exportación o una Cooperativa de Exportación de Bienes y Servicios, o por una Compañía de Comercialización Internacional, comprendidos en los regímenes previstos en los decretos 174 y 175 –ambos de fecha 25 de enero de 1985– e inscriptos en los registros nacionales respectivos.

4.2. Decreto reglamentario de la ley de Impuesto al Valor Agregado

VII. EXPORTADORES. RÉGIMEN ESPECIAL

Artículo 62 - A los fines de lo previsto en el artículo 41 de la ley se entenderá por exportador a aquél por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero.

Artículo 63 - A los efectos de la determinación del límite previsto en el segundo párrafo del artículo 41 de la ley, el monto de las exportaciones se establecerá, en todos los casos, conforme a la definición de valor dada en los artículos 735 a 750 del Código Aduanero.

Cuando pueda demostrarse fehacientemente, en la forma y condiciones que al respecto resuelva la Dirección General Impositiva, que el importe del aludido límite, calculado de acuerdo a lo prescripto en el párrafo anterior, es inferior al monto del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o cualquier etapa en la consecución de las mismas, realizadas en el período fiscal, se considerará este último reemplazo de aquél.

El remanente del saldo resultante de la compensación dispuesta en el primer párrafo del citado artículo 41, originado en la aplicación del referido límite, podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, teniendo en cuenta, para cada uno de ellos, el mencionado límite máximo aplicable.

Artículo 64 - No obstante lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 41 de la ley, en cuanto a considerar como gravadas las operaciones de exportación a los fines del cálculo de la proporción establecida en el segundo párrafo del artículo 13 de la misma, a los efectos de lo dispuesto en los dos primeros párrafos del citado artículo 41, deberá determinarse en forma discriminada la proporción del crédito atribuible a las aludidas operaciones.

VIII. CONSORCIOS O COOPERATIVAS DE EXPORTACIÓN *Compañías de comercialización internacional*

Artículo 66 - Los sujetos comprendidos en el artículo 43 de la ley, podrán acogerse al régimen especial del presente capítulo, por las compras de bienes que destinen efectivamente a la exportación, lo que deberá cumplimentarse, conforme lo previsto en el artículo 13 de este reglamento, en un plazo no mayor de ciento ochenta (180) días, contados a partir de la fecha de adquisición de los mismos, configurándose esta última circunstancia de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5º de la ley y 8º de este reglamento.

Respecto de sus restantes operaciones, destinadas a la consecu-

ción de las citadas exportaciones, será de aplicación lo establecido en el artículo 41 de la ley.

Artículo 67 - A los fines de lo previsto en el artículo anterior y sin perjuicio de su sujeción a las restantes disposiciones de la ley y este reglamento que les fueren aplicables, dichos sujetos deberán inscribirse en la Dirección General Impositiva de acuerdo a las normas que la misma establezca al respecto, la que les otorgará un comprobante en el que conste su calidad de responsables acogidos al régimen del artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado.

Artículo 68 - Los proveedores de los sujetos a que alude el artículo 66 de este reglamento conservarán en su poder un duplicado conformado por dichos adquirentes, del comprobante que acredite la condición de los mismos como responsables acogidos al presente régimen especial, debiendo liquidar y facturar las correspondientes operaciones en la forma prevista en los artículos 37 de la ley y 59 de este reglamento.

Artículo 69 - Los responsables inscriptos —excluidos los comprendidos en el título V de la ley— que realicen operaciones con sujetos acogidos a este régimen, podrán imputar contra el impuesto que resulte por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 de la ley, el monto del gravamen que hubiere recaído en las citadas operaciones, realizadas en el período fiscal que se liquida.

Si la compensación permitida en este artículo sólo pudiere realizarse parcialmente, el saldo resultante a favor del responsable tendrá el tratamiento previsto en el primer párrafo del artículo 20 de la ley, salvo que se acredite, de acuerdo a las normas que al respecto establezca la Dirección General Impositiva, que en forma exclusiva se realizan operaciones con sujetos acogidos al presente régimen, en cuyo caso el aludido saldo tendrá el tratamiento previsto en el segundo párrafo del citado artículo 20.

Artículo 70 - A los fines de la imputación a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior, los sujetos acogidos al presente régimen entregarán a sus proveedores un certificado en el que conste detalladamente la operación realizada y el monto de impuesto que mediante el mismo se cancela, el que deberá ser entregado por estos últimos a la Dirección General Impositiva junto con la declaración jurada correspondiente al período fiscal al que se imputa.

Artículo 71 - La Dirección General Impositiva, en la forma y condiciones que establezca al respecto y ante la presentación de las correspondientes facturas de compra, otorgará a los sujetos acogidos al presente régimen los certificados a que se refiere el artículo anterior, los que deberán emitirse con la cantidad de ejemplares que dicho organismo considere necesarios para efectuar el control de las operaciones a las que se refieran.

En dichos certificados, que serán intransferibles, deberá constar como mínimo la denominación y demás datos identificatorios del Consorcio o Cooperativa de Exportación de Bienes y Servicios, o Compañía de Comercialización Internacional que lo solicita y del proveedor al que le será entregado para cancelar el impuesto correspondiente a la adquisición realizada, como así también un detalle pormenorizado de la misma y el plazo dentro del cual deberá cumplimentarse la exportación de los bienes adquiridos.

Artículo 72 - A los efectos de verificar el cumplimiento del plazo previsto en el artículo 66 de este reglamento, la Dirección General Impositiva llevará un registro de los certificados otorgados, el que deberá cotejarse con los comprobantes de exportación que la Administración Nacional de Aduanas extienda a los titulares de los mismos y con el ejemplar del aludido certificado presentado por el proveedor para cancelar sus operaciones.

Artículo 73 - Cuando no se cumpliera el plazo previsto en el artículo 66 de este reglamento, los sujetos acogidos al presente régimen deberán ingresar el gravamen correspondiente a las operaciones en infracción por las que se les hubiere otorgado los referidos certificados, con más los intereses y la actualización correspondientes, referidos a la fecha de vencimiento de la declaración jurada del proveedor que los imputó para cancelar el impuesto de su liquidación. El incumplimiento previsto en el párrafo anterior, por parte de los sujetos aludidos en el mismo, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del proveedor que utilizó los certificados correspondientes a las operaciones en infracción, en virtud de lo previsto en el artículo 69 de este reglamento, cuando aquellos sujetos, requeridos por la Dirección General Impositiva para regularizar la deuda, no cumplieren en el plazo que les fuere acordado con la intimación de pago de su importe. Dicha responsabilidad

personal y solidaria se hará valer por el procedimiento previsto en el artículo 24 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones).

En caso que el incumplimiento a que se refiere el primer párrafo de este artículo obedeciera a causas ajenas al exportador, debidamente comprobadas, la Dirección General Impositiva podrá acordar un nuevo plazo, en la forma y condiciones que la misma establezca.

Artículo 74 - Dentro de los quince (15) días de la entrada en vigencia de este decreto, la Secretaría de Industria y Comercio Exterior deberá comunicar a la Dirección General Impositiva la nómina de sujetos inscriptos en los registros creados por los decretos 174 y 175 –ambos de fecha 25 de enero de 1985– y complementarios.

Asimismo, deberá informar sobre las eventuales modificaciones de esa nómina, por eliminación o incorporación de sujetos, dentro de los cinco (5) días en que éstas se produzcan.

Artículo 75 - Sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder por aplicación de la ley 11.683, t. o. en 1978 y sus modificaciones, las transgresiones al presente régimen quedarán sujetas a las demás sanciones que correspondieren por aplicación de los decretos 174/85 y 175/85, las que podrán alcanzar a la exclusión de los registros por ellos creados, en caso de comprobarse falsas declaraciones.

A estos efectos, la Dirección General Impositiva comunicará a la Secretaría de Industria y Comercio Exterior las comprobaciones que hubiere realizado, en cumplimiento de sus funciones de control.

Artículo 76 - La Dirección General Impositiva dictará las normas complementarias que considere necesarias para el cumplimiento del presente régimen.

4.3. Resolución general 3151 (Dirección General Impositiva)

CAPÍTULO I — *Créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación. Solicitud de acreditación, devolución o transferencias*

1º - Cuando corresponda la acreditación, devolución o transferencia de los créditos del Impuesto al Valor Agregado a que se refiere el artículo 41, segundo párrafo, de la ley 23.349, artículo 1º y sus modificaciones, los exportadores inscriptos en el Registro creado por la resolución general 2667 y sus modificaciones –artículos

12 y 13-, deberán cumplimentar los requisitos que se establecen en el presente capítulo.

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación respecto de los créditos fiscales computables en razón de operaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones, en virtud de lo normado por leyes especiales.

2º - A efectos de solicitar la acreditación de los importes atribuibles a los créditos mencionados en el artículo anterior contra otros gravámenes a cargo de este Organismo o bien, en su caso, para requerir la devolución o transferencia de dichos importes, los responsables deberán presentar:

1. Copia del cumplido de embarque de la operación de exportación realizada, certificada por autoridad aduanera, y de los comprobantes que acrediten el ingreso de los derechos de exportación, salvo que, respecto de estos últimos, la presentación correspondiera a exportaciones no alcanzadas por dichos tributos, en cuyo caso se hará constar tal circunstancia en el rubro "Observaciones" del F. 443/Continuación.

2. Formularios de declaración jurada Nº 443 y 443/Continuación. El importe del crédito fiscal que resulte de la factura o documento equivalente y de las notas de débito o de crédito referentes al mismo concepto, deberá ser informado individualmente cuando aquél supere la suma de quinientos mil australes (A 500.000) por cada comprobante o, en todos los casos, cuando corresponda a inversiones en bienes de uso.

Con relación a los importes de los créditos fiscales que sean inferiores a la precitada suma, los mismos deberán informarse individualmente hasta los diez importes de mayor monto y el resto en forma global.

3. Copia del formulario de declaración jurada F. 10 presentado ante la respectiva institución bancaria, correspondiente a los períodos fiscales en los cuales hubieran realizado las operaciones de exportación a que se refiera la solicitud.

4. Nota, que revestirá el carácter de declaración jurada, en la que se indicará si existe o no vinculación económica entre el exportador y el proveedor, cuando la operación de exportación versare

sobre bienes adquiridos en el mercado interno cuya transferencia gozara de la liberación del Impuesto al Valor Agregado.

5. Certificación extendida por la Administración Nacional de Aduanas, en la que consten los mismos datos de la operación que se requerirían en el supuesto de un permiso de embarque, ello cuando se solicite la acreditación del Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación realizadas al área franca o al área aduanera especial creadas por la ley 19.640.

6. Nota, con carácter de declaración jurada, en los casos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1º, en la que se indique el régimen especial en que se funda el beneficio del reintegro.

3º - Cuando el reintegro solicitado exceda el límite fijado en el segundo párrafo del artículo 41 de la ley 23.349, artículo 1º y sus modificaciones –artículo 63, segundo párrafo del decreto 2407/86– deberá presentarse con la documentación indicada en el artículo 2º, una nota complementaria consignando los siguientes datos:

a) De la operación que motiva la solicitud:

1. Descripción de los bienes, obras o servicios objeto de la exportación.

2. Precio neto o valor por los artículos 735 y 740 del Código Aduanero, según corresponda.

3. Fecha en la que se hubiera perfeccionado la exportación.

4. Monto nominal de los créditos fiscales atribuibles a la exportación.

5. Si la exportación es recurrente o estacional.

6. Si lo hubiera, precio de los bienes exportados en mercados internacionales.

7. Margen de utilidad bruta.

8. Beneficios adicionales derivados de otros regímenes de estímulo o promoción.

b) Del contratante:

1. Apellido y nombre, razón social o denominación.

2. Domicilio.

4º - La solicitud de acreditación, devolución o transferencia y los elementos indicados en los artículos 2º y 3º podrán ser presentados a partir del mes calendario inmediato siguiente a aquél en

el cual se hubieran realizado las correspondientes operaciones de exportación.

Las operaciones de exportación aludidas en el párrafo anterior, se considerarán perfeccionadas con el cumplido de embarque al momento de terminación de la carga.

5º - Cuando las solicitudes indicadas en los artículos 2º y 3º no reúnan los requisitos establecidos, el juez administrativo requerirá –dentro de los diez (10) días de su recepción– que se subsanen las omisiones o deficiencias observadas. A tales efectos se concederá un plazo no inferior a diez (10) días, bajo apercibimiento de disponer el archivo de las actuaciones en caso de incumplimiento.

6º - Sin perjuicio de la documentación indicada en los artículos 2º y 3º, el juez administrativo competente podrá solicitar, mediante acto fundado, las aclaraciones o documentación complementarias que considere necesarias a los fines de la tramitación de las solicitudes.

Hasta tanto no se cumplimente el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior, la tramitación de la solicitud permanecerá suspendida y no se devengarán intereses a favor del peticionante.

Si el requerimiento no fuera cumplimentado dentro de los diez (10) días siguientes al de vencimiento del plazo otorgado, el juez administrativo, sin necesidad de más trámites, ordenará el archivo de la solicitud.

7º - Los responsables indicados en el artículo 1º quedan obligados a dejar constancia en el cuerpo de la factura o documento equivalente, de los siguientes datos:

- a) Crédito computado en el F. 443.
- b) Mes y año del F. 443.
- c) Monto imputado A ...

8º - Las solicitudes de transferencias se regirán por lo establecido en la res. gral. Nº 2785.

A los fines de la misma los cedentes deberán presentar un formulario de declaración jurada F. 355 por cada cesionario a favor del cual se solicite la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro, suscripto por las partes interesadas.

Por su parte, los cesionarios deberán presentar –luego de dictada

la resolución prevista en el artículo 9º, formulario F. 277 por cada impuesto y concepto que se compense, copia del F. 355 presentado por el cedente, debidamente intervenido por la dependencia receptora del mismo y copia de la mencionada resolución.

Los cesionarios formalizarán la presentación dispuesta en el párrafo anterior, ante la dependencia de este Organismo que tenga a su cargo el control de las obligaciones que se compensen. Cuando existiera pluralidad de impuestos a compensar y correspondiera la presentación ante dos o más oficinas, el cesionario procederá a cumplimentar dicha obligación en forma unificada optando por alguna de ellas.

9º - El juez administrativo, una vez reunidos los elementos necesarios para pronunciarse, dictará una resolución que deberá consignar:

1. El importe histórico del crédito fiscal facturado atribuible a la exportación de que se trate.
2. La fecha a partir de la cual surten efectos las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia.
3. Los importes y conceptos compensados de oficio.
4. Cuando corresponda, los fundamentos que avalen la impugnación –total o parcial– del crédito declarado por el beneficiario.
5. Importe de la transferencia o de la devolución anticipada, que se hubiera concedido de acuerdo a lo reglado por el capítulo II.

10 - Cuando proceda la impugnación parcial de los créditos imputados en las solicitudes a que se refiere el artículo 2º, dicha impugnación operará en el siguiente orden:

- a) Contra la devolución.
- b) Contra la transferencia.
- c) Contra las acreditaciones.
- d) Contra las compensaciones.

11 - El importe de los créditos del Impuesto al Valor Agregado a que se refiere el artículo 2º, se actualizará aplicando el índice de precios mayoristas, nivel general, que contemple la variación operada entre el penúltimo mes anterior a la facturación y el penúltimo mes anterior a la operación de exportación.

El importe así resultante se actualizará a su vez considerando la variación operada entre el penúltimo mes anterior a la exportación y el penúltimo mes anterior a la acreditación, devolución o transferencia.

**CAPÍTULO II — Régimen opcional de pago
a cuenta o transferencia anticipada**

12 - En la forma y bajo las condiciones que se establecen en el presente capítulo los exportadores, indicados en los artículos 2º y 9º de la resolución 1/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas, que hubieran solicitado la devolución o transferencia del Impuesto al Valor Agregado en los términos del capítulo I de esta resolución general y por las operaciones de exportación al extranjero, podrán:

1. De tratarse de solicitudes de devolución: recibir un pago a cuenta del importe que hubiere de reintegrárseles.
2. De tratarse de solicitudes de transferencias: ser autorizados a transferir a terceros una parte del crédito objeto de la solicitud.

El pedido de devolución o transferencia a que se refiere el párrafo anterior, implica la aceptación del régimen de este capítulo y la renuncia anticipada a toda acción o recurso contra las disposiciones que se dicten en su consecuencia.

13 - El importe provisional y estimativo del pago a cuenta o de la transferencia parcial, según corresponda, previstos en el artículo anterior, resultará de una de las alternativas de cálculo —la que arroje una suma menor— previstas por el artículo 4º de la resolución 1/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas, a saber:

a) Importe resultante de aplicar el porcentaje que para cada caso establece la resolución 1/90 de la Subsecretaría de Finanzas Pública, sobre el valor FOB, FOR o FOT, según corresponda, de la exportación realizada, que se informe en el formulario de declaración jurada Nº 443/Continuación.

b) Importe resultante de aplicar el ochenta por ciento (80%) sobre el monto del crédito fiscal cuyo reintegro se hubiera solicitado.

De la suma que se determine por aplicación de la alternativa que resulte procedente, corresponderá detraer el valor de los certificados que hubieran sido extendidos en virtud de lo previsto por

el artículo 7º de la resolución general 3125 y sus modificaciones, no ingresados a la fecha de la respectiva solicitud.

14 - Los responsables que opten por el presente régimen quedan obligados a:

1. Presentar conjuntamente a los elementos indicados en el artículo 2º:

a) Nota, en carácter de declaración jurada, de la que resulte tener regularizada la determinación y pago de las obligaciones fiscales vencidas y no prescriptas al momento del pedido —excepto las que corresponda a regímenes de facilidades de pago en vigencia.

Si existieran obligaciones de pago pendientes de ingreso en la mencionada nota deberá solicitarse, en primer lugar, la acreditación prevista en el mencionado artículo.

b) Formulario de declaración jurada N° 444.

2. Constituir, de acuerdo con el artículo 5º de la res. 1/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas, por el término de ciento cincuenta (150) días corridos, una garantía a favor de este Organismo, por el importe de la devolución o transferencia solicitada, consistente en seguro de caución o aval otorgado por entidades bancarias autorizadas a operar en cambios (categoría "C" —Banco Central de la República Argentina).

15 - El comprobante correspondiente a la garantía constituida de acuerdo a lo establecido en el punto 2 del artículo anterior (aval bancario o póliza de caución), deberá ser entregado en oportunidad de formalizarse las presentaciones indicadas en el artículo 2º.

El aval bancario deberá ajustarse al modelo que se incluye en el anexo I que forma parte integrante de la presente resolución general.

En todos los casos corresponderá adjuntar al respectivo comprobante una nota en la que se consignarán los siguientes datos:

1. Lugar y fecha.
2. Nombres y apellidos o denominación social, domicilio y clave única de identificación tributaria (CUIT).
3. Tipo de garantía constituida.
4. Autorización irrevocable a favor de la Dirección General Impositiva para ejecutar la garantía.

5. Firma del responsable o de otra persona debidamente autorizada.

16 - En los casos previstos en el artículo 6º de la resolución 1/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas, el juez administrativo, mediante acto fundado, exigirá ampliación del plazo de vigencia de la garantía ofrecida.

17 - Esta Dirección General pondrá a disposición el importe correspondiente a la devolución anticipada, que se determine de conformidad al procedimiento indicado en el artículo 13, dentro del plazo de quince (15) días que indica el artículo 7º de la resolución 1/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas.

Desde el momento que dicho importe se encuentre disponible para el solicitante, cesará el curso de actualizaciones e intereses.

18 - La transferencia de los créditos objeto del reintegro procederá hasta la concurrencia del importe señalado en el artículo 13, y desde el momento en que se hubieran cumplimentado los requisitos a que se refieren los artículos 8º y 14.

Dicha transferencia se efectuará bajo las condiciones establecidas en el artículo 36 de la ley 11.683, t. o. en 1978 y sus modificaciones.

19 - La impugnación de la existencia o legitimidad –total o parcial– de los créditos que dieran origen a la devolución anticipada o la transferencia previstas en este capítulo, no requerirá del ejercicio de las facultades de determinación de oficio de los artículos 23 a 25 de la ley 11.683, t. o. en 1978 y sus modificaciones, sino que la misma quedará ejecutoriada con la sola notificación del acto administrativo que así lo hubiera resuelto.

Cuando en virtud de las impugnaciones señaladas en el párrafo anterior el responsable no efectuara el ingreso de la suma reclamada, la Dirección General procederá a ejecutar la garantía prevista en el punto 2, del artículo 14.

CAPÍTULO III — *Registro de Exportaciones*

20 - Los exportadores para hacer uso de los derechos que les acuerda el segundo párrafo del artículo 41, título VII, de la ley 23.349, deberán inscribirse en el “Registro de Exportadores”, habilitado en este Organismo.

La obligación establecida precedentemente será cumplimentada

mediante presentación de los formularios de declaración jurada Nº 358 y 358/A, debidamente cubiertos en todas sus partes. Dicha presentación corresponderá ser realizada con una antelación mínima de diez (10) días a la interposición de la primera solicitud de acreditación, devolución o transferencia a terceros.

21 - La inscripción dispuesta en el artículo anterior deberá renovarse anualmente, mediante presentación del formulario de declaración jurada Nº 358/B, a realizarse dentro del plazo de ciento veinte (120) días corridos contados a partir del cierre del ejercicio comercial o, en su caso, del 31 de diciembre de cada año calendario.

De no efectuarse la mencionada renovación en el plazo fijado, no se dará curso a las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia hasta tanto se dé cumplimiento a la obligación dispuesta en este artículo.

CAPÍTULO IV — *Disposiciones varias*

22 - Las solicitudes indicadas en el artículo 2º no podrán ser modificadas antes de que transcurran veinte (20) días contados desde la fecha de su interposición o desde que resultaren formalmente admisibles de acuerdo a lo previsto por el artículo 5º.

23 - El importe establecido en el punto 2 del artículo 2º se actualizará por trimestre calendario mediante la aplicación del coeficiente que —sobre la base de los datos relativos a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, fijado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos— surja de relacionar el índice del penúltimo mes anterior a aquél a partir del cual corresponda la aplicación de dicho importe y el índice de abril de 1990.

El importe que se obtenga por aplicación de la precitada actualización se redondeará en miles hacia arriba.

24 - Esta Dirección General, dentro de los ciento cincuenta (150) días posteriores al momento de haberse cumplimentado los requisitos exigidos por los artículos 2º, 3º y 6º, procederá a la devolución de la totalidad del crédito solicitado o de su remanente, este último una vez deducido los importes que hubieran sido objeto de devolución o transferencia según lo previsto en el Capítulo II.

25 - Las presentaciones, excepto las indicadas en el último párrafo del artículo 8º, que requiere esta resolución general deberán ser efectuadas ante la dependencia de este Organismo que tenga

a su cargo el control de las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado de los peticionarios.

26 - Apruébanse por la presente los formularios de declaración jurada Nº 443, 443/Continuación y 444.

CAPÍTULO V — *Disposiciones transitorias*

27 - La presente resolución general será de aplicación para las solicitudes autorizadas por el segundo párrafo del artículo 41 de la ley 23.349, artículo 1º y sus modificaciones, que correspondan a operaciones de exportación realizadas a partir del 1º de abril de 1990, inclusive.

28 - Las acreditaciones, devoluciones y transferencias de los créditos fiscales atribuibles a operaciones de exportación perfeccionadas hasta el 31 de marzo de 1990, se regirán por las disposiciones de la resolución general 2667 y sus modificatorias y las resoluciones generales 2786, 2824, 2965 y 2966.

29 - Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, déjanse sin efecto la resolución general 2667 y sus modificatorias, y las resoluciones generales 2786, 2824, 2965 y 2966.

30 - Comuníquese, etcétera.