

UNIVERSIDAD SIGLO 21

CONTADOR PÚBLICO



Proyecto de Investigación Aplicada

Devolución de Impuesto al Valor Agregado (IVA) a PYMES

exportadoras del Neuquén

Martínez Patricia Nahir

Legajo: VCPB13557

Año: 2019

Tutores: Cr. Tarifa Pablo, Cr. Vera Fernando

Agradecimientos

Antes que nada, agradezco a Dios por darme la capacidad y sabiduría a lo largo de toda la carrera.

Gracias a mi familia por ser el sostén más grande durante todo este camino, especialmente a mis padres, Martha y Eraldo por enseñarme que con trabajo, esfuerzo y constancia todo se consigue; querida hermana, gracias por aportarme todos tus conocimientos y ayudarme en cada momento. Tía Magdalena, gracias por tus palabras de aliento que no me dejaban decaer y me ayudaban siempre a que siguiera adelante.

Les estaré siempre agradecida a: Álvarez María Fernanda, Coñumilla Daniel, Enríquez José Luis, Fadda Gustavo, Natalini Darío, Nápoli Matías, Sarmiento Juan Carlos y Sukarevicius Norberto que aportaron su granito de arena para que este trabajo sea posible, muchas gracias.

Gracias a todos por su apoyo invaluable y lograr que este sueño se haga realidad, mis más sinceros agradecimientos y que Dios los bendiga.

Resumen

La gravabilidad a tasa cero del Impuesto al Valor Agregado actuando en forma conjunta al recupero de dicho impuesto facturado en compras de insumos afectados en los productos y/o servicios exportados es una de las ventajas impositivas impuestas por el sistema económico con las que dispone el exportador al momento de querer insertarse en el mercado internacional, evitando que se generen costos extras sobre el producto o servicio.

A partir de esto, el presente trabajo final de graduación tiene como objetivo describir y analizar la situación actual de las pequeñas y medianas empresas frente al recupero del Impuesto al Valor Agregado e identificar cuál es la actuación del contador público frente a las exportaciones.

La investigación se basó en la metodología cualitativa abarcando el análisis de leyes, decretos, resoluciones, consultas a profesionales y entrevistas a pequeñas y medianas empresas exportadoras.

Como resultado de dicha investigación pudo observarse que las empresas se encuentran en desventaja ya que la normativa les impone diversas trabas al momento de exportar y/o solicitar el recupero, considerando también que la falta de información y asesoramiento por parte de profesionales idóneos dificulta aún más dicho procedimiento. Con respecto al papel del contador, este resulta de vital importancia ya sea como productor de información para la toma de decisiones, como así también la responsabilidad que acarrea como auditor externo, donde deberá cumplir con la normativa vigente ajustando su conducta a la ética profesional.

Palabras claves: PYMES, Impuesto al Valor Agregado, reintegro, exportación, contador público, responsabilidad.

Abstract

The zero rate taxation of the Added Value Tax acting jointly to the salvage value of this tax billed in purchases of affected raw material in the exported products and / or services, is one of the tax advantages imposed by the economic system available for export companies at the time of their international market insertion, avoiding generating extra costs on their products or services. From this, the present final graduation thesis aims to describe and analyze the current situation of small and medium-sized companies against the Added Value Tax recovery and identify which role should fulfill the certified public accountant when it comes to the product and service exportations.

The research was based on the qualitative methodology covering the analysis of laws, decrees, resolutions, interviews with professionals and small and medium-sized exporting companies.

As a result of this investigation, it was observed that companies are in a clearly disadvantage. This disadvantage is the result of several obstacles imposed by the economic system regulations at the time of exporting and / or requesting the salvage value refund. It is also important considering that the lack of information and advice from qualified professionals makes this procedure even more difficult.

By the other hand, in this process, it is of vital importance the certified public accountant active role; whether as a information producer for decision making, as well as the responsibility that carries as an external auditor. The certified public accountant must comply with current regulations adjusting their behavior to Professional ethics.

Keywords: PYMES, Added Value Tax, salvage value, exportations, certified public accountan, responsibility.

Nota a los profesionales

Tabla 1.

Nota para los evaluadores.

Qué es lo que ya se sabe sobre el tema:

1. La operatoria de exportación se manifiesta desde la época colonial, perfeccionándose a lo largo del tiempo a través de diversas leyes, resoluciones, decretos, etc.
2. En relación al Impuesto al Valor Agregado, la normativa argentina adopta el principio de incidencia país destino por lo que las exportaciones quedan gravadas a tasa cero, generando la posibilidad del reintegro del tributo abonado en las instancias de previas a su comercialización.
3. Según las investigaciones realizadas, se considera al procedimiento de exportación y de reintegro como complejo.
4. El contador público como auditor al momento de emitir un informe especial dispuesto por la normativa vigente, asumiendo su responsabilidad como tal.

Qué añade este trabajo:

5. La problemática a la que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas al momento de solicitar el reintegro del Impuesto al Valor Agregado.
6. La importancia del contador público como asesor y auditor en el proceso de exportación y reintegro del Impuesto al Valor Agregado.

Implicaciones para la práctica/políticas:

1. Necesidad de incentivar y asesorar a las pequeñas y medianas empresas al momento de exportar y solicitar el recuperó.
2. Generar normativas que agilicen el trámite de recuperó.
3. Necesidad de contar con el asesoramiento del contador público.
4. Se aportan conocimientos acerca del papel y las responsabilidades que asume el profesional contable en relación a las exportaciones.

Contenido

Capítulo 1. Introducción	9
Capítulo 2. Objetivos	12
2.1 Objetivo General	12
2.2 Objetivos Específicos	12
Capítulo 3. Marco Teórico	13
3.1 Aduana - Antecedentes Históricos	13
3.2 Exportación	15
3.2.1 Conceptos generales.....	15
3.2.2 Auxiliares de comercio y del servicio aduanero	16
3.2.3Tipos de exportaciones - Procedimiento	17
3.3 Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)	20
3.3.1 Antecedentes históricos.....	20
3.3.2 Concepto general	20
3.3.3 Artículo 43: Exportadores. Régimen especial.....	22
3.3.4 Límite. Impuesto facturado.....	24
3.4 Resolución General (A.F.I.P) 2000/06.....	26
3.4.1 Antecedentes normativos	26
3.4.2 Sujetos beneficiarios (solicitud de recupero)	27
3.4.3 Perfeccionamiento de la exportación	28
3.4.4 Limite. Impuesto facturado	29
3.4.5 Afectación. Impuesto facturado	30
3.4.6 Solicitud recupero. Procedimiento	31
3.4.7 Impugnación a las solicitudes de devolución de créditos fiscales.....	34
3.4.8 Comunicación de pago.....	35
3.4.9 Solicitudes. Modificaciones.....	36
3.4.10 Solicitud de transferencia	36
3.4.11 Régimen de compensación	37
3.4.12 Régimen de reintegro sujeto a fiscalización.....	37
3.4.13 Régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a exportaciones.	38
3.5 Empresa	39
3.5.1 Pequeñas y medianas empresas	39

Capítulo 4. Marco Metodológico	41
Capítulo 5. Resultados.....	44
5.1 Resultados: Análisis Legislativo	44
5.2 Resultados: Entrevistas.....	47
Capítulo 6. Discusión.....	48
6.1 Implicancias Teóricas.....	48
6.1.1 Objetivo específico I	48
6.1.2 Objetivo específico II.....	49
6.1.3 Objetivo específico III.....	50
6.1.4 Objetivo específico IV	51
6.1.5 Objetivo específico V	52
6.2 Implicancias Prácticas.....	59
6.3 Limitaciones y Futuras Líneas de Investigación	59
6.4 Conclusiones	60
Bibliografía.....	64

Capítulo 1. Introducción

En el espacio transcurrido entre la Revolución de Mayo y la primera Guerra Mundial, Argentina se transformó en una de las principales exportadoras de productos primarios, creciendo a un mayor nivel en la escala global. En el año 2017, se posicionó en el puesto 45 entre los países exportadores más grandes del mundo.

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES), representan en nuestro país un gran soporte para el desarrollo económico debido a su gran capacidad para generar fuentes de trabajo, su aptitud innovadora y la diversificación de la actividad económica que benefician en gran parte a las exportaciones.

Argentina posee un gran potencial y perfil exportador que contribuye al crecimiento del comercio exterior, permitiendo que se puedan llevar a cabo nuevas formas de comercialización que sean más eficientes, donde los productores puedan disminuir sus costos para poder ser más competitivos con el mercado internacional. Sin embargo, muchas veces esto se ve afectado ya que el retraso cambiario y la constante suba de costos internos repercuten negativamente al momento de realizar evaluaciones competitivas frente a otros países productores. No obstante, las pequeñas y medianas empresas buscan implementar nuevas estrategias que le permitan poder competir frente a un mundo globalizado, para ello necesitan de incentivos por parte del gobierno, como lo es el reintegro del crédito fiscal en operaciones afectadas a exportaciones, tema a exponer en el presente trabajo.

Actualmente, las PYMES exportadoras se encuentran frente a diversos requisitos impuestos por el fisco que impiden al exportador acceder a tales beneficios. En repetidas ocasiones, el procedimiento y los correspondientes trámites resultan tediosos debido a las diversas trabas que impone la Administración Fiscal de Ingresos Públicos (AFIP), como

así también se ven afectados los trámites relacionados con el pago de reintegros, ya que resultan ser largos y complejos por lo que generan costos adicionales a las PYMES.

El procedimiento de recupero de crédito fiscal en la operatoria de exportación suele convertirse en una gran preocupación entre las pequeñas y medianas empresas, ya que se generan diversas inquietudes vinculadas al hecho de que el fisco suele demorarse al momento de restituir los importes solicitados, trayendo como consecuencia perjuicios financieros.

Ante lo descripto anteriormente, es importante aclarar que tanto el Contador público como el futuro egresado, no se encuentran instruidos en la operatoria de exportación, como así mismo, con el procedimiento práctico al momento de solicitar el recupero. Es por ello, que el presente Proyecto de Investigación Aplicada (PIA) tiene como propósito analizar dos aspectos fuertemente relacionados, considerando a las PYMES de la provincia del Neuquén. En este caso, se describirán los aspectos generales de las exportaciones, sus procedimientos y la normativa que operan sobre el recupero de IVA. Además, se identificarán que causas las imposibilitan de ser beneficiarias de la devolución del Impuesto al Valor Agregado, considerando la falta de información y la mala actualización de la normativa que conllevan a que las mismas no logren efectivizar o se retrase el proceso de liquidación, aprobación y devolución de dicho impuesto.

Las causas mencionadas precedentemente, generan problemas con el paso del tiempo, ya que actualmente nuestro país se encuentra: "...atravesando una gravísima crisis cambiaria con consecuencias impredecibles en la economía real" (Fraschina, 2018). La devaluación que hoy se vive en Argentina perjudica a aquellas PYMES que no alcanzan a liquidar a tiempo el crédito fiscal, puesto que sufrirá la desvalorización que se esté

atravesando en dicho momento. En el proceso de recupero, es preciso tener en cuenta las normativas vigentes que nos permitirán analizar la situación de estas pequeñas empresas.

En segundo lugar, se estudiará cuál es el rol del Contador público en las exportaciones, actuando como asesor impositivo en una PYME. Al respecto, Manassero (2014) expresa que:

Este se interrelaciona con los contribuyentes a través de un vínculo profesional de servicio y se encuentra capacitado para ayudarlos a resolver problemas, sugerir decisiones en materia económica-financiera y, específicamente, asesorarlos a fin de poder encontrar una posición justa y equitativa frente al fisco. (p.9)

Actualmente, en la provincia del Neuquén, no es una actividad que se lleve de forma corriente, por ello es importante abordar este tema para que los profesionales amplíen sus conocimientos y de esta forma se logre brindar información de calidad con una apropiada comprensión y aplicación de las normas contables y de auditoría.

Capítulo 2. Objetivos

2.1 Objetivo General

- Análisis de la devolución de IVA para proponer una solución a las causas que impiden el cobro de los mismos en las PYMES de la provincia de Neuquén.
- Identificar cuál es el rol del contador público en las exportaciones.

2.2 Objetivos Específicos

- Determinar aspectos generales de la operatoria de las exportaciones y su legislación aplicable para obtener un mejor conocimiento del tema en estudio.
- Análisis de los beneficios del reintegro del IVA por exportaciones
- Analizar la situación actual de las PYMES para conocer los errores prácticos que se cometen a la hora del cumplimiento del régimen especial para exportadores
- Proponer reformas a las normativas vigentes para beneficiar a las PYMES y agilizar los trámites.
- Definir y analizar que rol cumple el Contador público y cuáles son sus responsabilidades como tal.

Capítulo 3. Marco Teórico

Este marco teórico tiene el propósito de abordar distintas temáticas que hacen a una mejor comprensión de las diversas operaciones como, por ejemplo: exportaciones, tipificación, sujetos intervinientes. Como, asimismo, un breve desarrollo del IVA y la normativa especial a tener en cuenta en la devolución de dicho impuesto.

3.1 Aduana - Antecedentes Históricos

La Real Academia Española (RAE) define a la aduana como: “oficina pública, establecida generalmente en las costas y fronteras, donde se controla el movimiento de mercancías sujetas a arancel y se cobran los derechos que estas adeudan” (Real Academia Española, 2018).

La aduana en Argentina, empezó a tener vigencia en los los tiempos de la colonización, de donde surgieron los primeros derechos aduaneros. Era la encargada de controlar la entrada y salida de mercaderías cobrando tributos al ingreso y egreso ya sea cuando la mercadería ingresaba o egresaba del territorio aduanero. La importación marcó un hecho importantísimo en la historia de nuestro país ya que tal hecho constituyó el primer registro oficial de una importación. Tal suceso se produjo un 1ro de junio del año 1586, donde las mercaderías transportadas en la carabela “Nuestra Señora del Rosario” desembarcaron en territorio argentino. A partir de allí, se conoce al 1ro de junio de cada año como el “Día de la Aduana”. Con respecto a la primera exportación, fue realizada en el año 1587, donde se exportaron productos textiles como frazadas, sombreros, etc. con destino a los puertos de Brasil, es esta oportunidad se utilizó como medio de transporte a la carabela “San Antonio”.

En el año 1810, se dictó el Reglamento Provisorio, estableciendo la libertad comercial. Esto marcó el fin del vínculo con España. En dicho reglamento se reconocía como sostenimiento económico principal a las rentas de aduana ya sea nacional o provincial. Durante la gestión del primer gobierno patrio se implementaron ciertos cambios con el objeto de dar solución al contrabando, mejorar los servicios aduaneros y aumentar el nivel de recaudación.

Tras diversos fracasos de querer unificar las aduanas, recién a partir del año 1852, (luego de la caída de Juan Manuel de Rosas) y por medio del acuerdo de San Nicolás, se logró que los impuestos aduaneros correspondientes a exportaciones e importaciones fueran de carácter nacional. Y aquellas mercaderías provenientes del exterior, luego de haber pagado los tributos correspondientes (proceso conocido como nacionalización), tendría libre circulación de una provincia a otra.

Es importante destacar que el sistema de cobro de impuestos aduaneros es una herencia del sistema económico español, que se fue adaptando a las necesidades de ese entonces. Esto logró afianzarse con el fortalecimiento político y después del dictado de la Constitución Nacional.

A través del tiempo, la aduana argentina fue creciendo y sufriendo diversas modificaciones que están plasmado en leyes, decretos, reglamentos que ayudaban a evitar ciertos acontecimientos, como así también ayudar a comprender el comercio externo.

Seguidamente se mencionan las distintas denominaciones que fue teniendo este organismo recaudador a través del tiempo:

- 1877 – Dirección General de Rentas,
- 1931 – Dirección General de Aduana,

- 1947 – Administración General de Aduanas y Puertos,
- 1949 – Dirección Nacional de Aduanas,
- 1963 – Aduana de la Nación,
- 1969 – Administración Nacional de Aduanas (ANA)
- 1997 – Dirección General de Aduanas (DGA)

El Decreto 618 (1997) dispuso que la ANA pasaría a ser un organismo perteneciente a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el nombre de Dirección General de Aduanas, considerada como la entidad recaudadora de la economía argentina. La aduana fue una gran influencia en la historia argentina.

Código Aduanero

Sancionado y promulgado el 2 de marzo del año 1981, el Código Aduanero Ley 24.415 se encontraba compuesto por 16 secciones, entre ellas se pueden mencionar: disposiciones generales, importaciones, exportaciones, auxiliares de comercio y servicio aduanero, responsabilidad, reincidencia, delitos aduaneros, infracciones, tratados, etc.

El propósito del mismo era estructurar un cuerpo de normas organizadas destinadas a regular de forma rigurosa la materia aduanera, a raíz de esto lo que se buscaba era sustituir toda reglamentación aduanera vigente en ese entonces.

3.2 Exportación

3.2.1 Conceptos generales

El Código Aduanero, Ley N° 22.415 (2016) artículo 9 apartado 2, expresa que: “la exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero”. Considerando como mercadería aquello que fuese susceptible de ser importado o exportado.

Se entiende como territorio aduanero a los ámbitos terrestre, acuático y marítimo que se encuentran sometidos al mando de la Nación Argentina, en donde se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones. Distinguiéndose entre territorios aduaneros generales (TAG) y especiales (TAE).

La diferencia que existe entre ellos es que, en el TAG se aplica un sistema arancelario y de prohibiciones general, es decir que todas aquellas mercaderías que fuesen susceptibles de importación o exportación deberán encontrarse clasificadas arancelariamente en el Nomenclador Común del MERCOSUR.

Por clasificación arancelaria, deberá de entenderse a la misma como la individualización de un tipo de mercadería específica, el objetivo es posicionar arancelariamente a la mercadería en forma sistemática en una serie de códigos numéricos. En consecuencia, se conocerá cual será el régimen tributario y normativo de dicha mercadería.

Es importante conocer en todos sus aspectos la mercadería, para poder obtener una posición arancelaria correcta, ya que sólo hay una única posición arancelaria para una única mercadería. Si esta fue clasificada correctamente, nos permitirá abonar el valor monetario exacto correspondiente a los tributos, caso contrario, podría incurrirse en alguno de los delitos aduaneros estipulados en el Código Aduanero, tales como presunción de contrabando y/o ser sancionados con multa.

3.2.2 Auxiliares de comercio y del servicio aduanero

Por un lado, se encuentra el enlace principal entre la aduana y el exportador o importador llamado comúnmente como despachante de aduana.

El artículo 36 del Código Aduanero, Ley N° 22.415 (2016) lo define como “personas de existencia visible que ... realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras... son agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero”

Son el eslabón principal de la actividad relacionada con el comercio exterior. El mismo actuará como intermediario y brindará el asesoramiento necesario y detallado para poder cumplir con lo que exige la normativa vigente. También será quien realice los controles pertinentes para lograr cumplir con los regímenes a los que se encuentra sometida la mercadería objeto de exportación o importación.

Con respecto a la definición de exportador, el artículo 91 del Código Aduanero, Ley N° 22.415 (2016) expresa:

Son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya sea que la lleven consigo o que un tercero lleve la que ellos hubieren expedido

En los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 10, serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados (Código Aduanero, Ley N° 22415, 2016).

3.2.3 Tipos de exportaciones - Procedimiento

Cada operación de exportación se clasifica según su fin en definitiva o suspensiva. Las exportaciones definitivas son aquellas en que la mercadería se encuentra en forma permanente en el exterior a diferencia de las suspensivas, donde “la mercadería exportada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida ... a la obligación de reimportarla a consumo con

anterioridad al vencimiento del mencionado plazo” (Código Aduanero, Ley N° 22.415, 2016, artículo 349).

Con respecto a las destinaciones suspensivas, como su nombre lo indica, son llamadas así porque se suspende el pago de tributos como así también el cobro de estímulos hasta tanto esta se convierta en una exportación definitiva. Pese a esto, “sólo deberá otorgarse una garantía a favor del servicio aduanero ... tendiente a asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone” (Código Aduanero, Ley N° 22.415, 2016, artículo 354).

Teniendo en cuenta el tema en estudio, se hace necesario desarrollar de forma concisa las destinaciones definitivas de exportación para consumo, el artículo 331 del Código Aduanero, Ley N° 22.415 (2016) expresa: “...aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero”, siendo este tipo de destinación uno de los requisitos esenciales para llevar a cabo la operatoria de exportación.

Esta destinación definitiva posee tres características relevantes, en primer lugar, genera derechos al exportador a cobrar reintegros, en segunda instancia obliga al pago de derechos de exportación y por último al ingreso de divisas.

El documento que es parte fundamental en la operatoria de exportación es el Permiso de Embarque, su principal función es la de autorizar la salida de la mercadería hacia el extranjero. Contiene información sobre la mercadería, liquidación de los respectivos tributos y estímulos, como así también los datos generales del exportador. Dicho documento será confeccionado por el despachante de aduana en representación del exportador.

Una vez registrada la declaración que se encuentra contenida en el permiso de embarque, esta es inapelable, en consecuencia, la aduana no admitirá que se realice rectificación, modificación o ampliación alguna (Barrios, Fadda y Barroso, 2013).

Es importante que el permiso anteriormente mencionado, se encuentre acompañado de documentación complementaria, siendo esta de gran importancia ya que evitará que a futuro surgan imprevistos con respecto al cobro de la exportación como así también beneficiará al comprador para que pueda retirar la mercadería cuando llegue a destino.

Como documentación complementaria se hace referencia a la factura Pro-Forma, factura de exportación "E". Por medio de esta se efectiviza la venta de mercaderías, debe ser electrónica, la misma no va a contener Impuesto al Valor Agregado, además debe tenerse en cuenta que la numeración debe ser distinta a la del mercado local, nota de empaque, aquí se detallará lo concerniente a los bultos a exportar, es decir, peso neto y bruto, cantidades, unidades, etcétera.

Otro documento complementario es el certificado de análisis, según el tipo de mercadería a exportar se va a generar un certificado aprobado por el organismo que avala este tipo de mercadería. Por ejemplo, si se exportan medicamentos, la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT), emitirá un certificado aprobando que los mismos son aptos para el consumo.

Por último, el certificado de origen, que si bien no lo requiere la Aduana Argentina, el mismo será exigido por el país donde fueron exportados los bultos, la razón del mismo es que si existiesen acuerdos de comercios, estos traen beneficios tales como los de preferencias arancelarias, siendo uno de los acuerdos más conocidos el del Mercado del Sur (MERCOSUR).

3.3 Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)

3.3.1 Antecedentes históricos

El Impuesto al Valor Agregado, es un tributo nacional sancionado en el año 1975 por la Ley 20.631 en reemplazo al impuesto a las rentas. Desde sus comienzos no se aplicaba sobre la canasta familiar, sin embargo mediante reformas que fue sufriendo con el correr de los años se hizo extensivo a los productos de la canasta familiar.

La tasa general que se aplicaba cuando éste comenzó a regir no era la misma que hoy conocemos. A partir de la reforma instaurada en el año 1986, la alícuota general era del 18%. Entre los años 1988 y 1992 dicha alícuota descendió hasta el 13%, pero a partir del año 1990 se volvió a incrementar hasta llegar nuevamente al 18% en el año 1992. En abril del año 1995, la alícuota general se incrementa al 21% mantendiéndose hasta la actualidad.

Esta ley “fue objeto de numerosas modificaciones, introducidas por las Leyes 21.876, 22.294, 22.817 y 23.349 (sancionada en 1986), siendo esta última la que continúa en vigencia, habiendo sufrido significativas variaciones en los últimos años” (Impuesto al Valor Agregado, explicado y comentado. 2017, pag. 11)

3.3.2 Concepto general

El IVA es un impuesto general que grava la totalidad de operaciones del mercado. Se trata de un gravamen indirecto al consumo, que se aplica en todas las etapas del proceso productivo y de comercialización, donde el consumidor final es quien soporta la mayor carga; es plurifásico y no acumulativo. Se calcula a través del método de sustracción, es decir, a partir de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal.

Con respecto al objeto del tributo, quedan sujetas a imposición:

- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colodas en el territorio del país...;
- b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3, realizadas en el territorio de la Nación...;
- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles;
- d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país...;
- e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso del artículo 3 ... (Ley del Impuesto al Valor Agregado N° 23.349, 2018, artículo 1)

El artículo 8 hace mención a las exenciones que existen en el impuesto, específicamente, en su inciso d), las exportaciones definitivas es uno de los ítems que se encuentran eximidos de abonar dicho tributo, ya que si se tiene en cuenta el criterio de incidencia país destino, el consumidor final de dicho bien o servicio, no es un residente local sino un sujeto del exterior.

El GATT (acrónimo en inglés de Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) estipula el principio de incidencia país destino, en donde los países pertenecientes al acuerdo, debieron de modificar sus legislaciones tributarias a efectos de lograr que aquellos bienes y/o servicios que fueren exportados, salgan del país sin contener incidencia alguna en impuestos indirectos al consumo, entonces esto traería la posibilidad de que en el país destino de los bienes y/o servicios pudieran aplicar sus propios impuestos indirectos al consumo, sin que esto traiga como consecuencia una doble o múltiple imposición.

La exención de las exportaciones implica que el crédito fiscal que se genera al momento de comprar insumos a sus proveedores, no pueda ser computada contra el débito fiscal, ya que este último no se genera porque la venta de bienes o servicios hacia el exterior se encuentra exenta, como consecuencia, el exportador no podrá cargar la incidencia del impuesto que fue trasladado por la compra a sus proveedores en el precio que facturó cuando vendió dichos bienes o servicios. Debido a esta problemática, la normativa argentina crea un régimen especial para neutralizar el gravamen a través del artículo 43 correspondiente a la Ley de IVA.

No obstante, el exportador se encontrará facultado a solicitar el recupero de IVA retenido por sus proveedores siempre y cuando se encuentren relacionados con el bien/servicio exportado (pudiendo así recuperar un porcentaje del costo de producción). Los créditos fiscales que hubiesen sido originado por lo explicado precedentemente podrán reintegrarse a través de la acreditación contra otros impuestos, solicitar devolución o transferirse a terceros, en tanto se cumplan los requisitos legales impuestos por la normativa.

3.3.3 Artículo 43: Exportadores. Régimen especial

Con respecto a los estímulos impositivos a las exportaciones, el artículo 43 de la Ley de IVA, menciona que:

Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado en la medida 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...(Ley N° 23.349, 2018).

En este caso, se presenta una de las modalidades para recuperar el crédito fiscal vinculado a las exportaciones, consistiendo en que se compense contra el saldo a pagar consecuente de la declaración jurada mensual del Impuesto al Valor Agregado, “esta forma de recupero no exige trámite alguno – ya que la realiza la empresa en su declaración jurada mensual” (Palavecino y Miguez, 1999, p. 57).

Cuando dicha compensación se realice en forma parcial o no pueda ser realizada, “el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos..., o en su defecto, le será devuelto o se permitirá transferencia a favor de terceros...” (Ley 23.349, 2018, artículo 43, segundo párrafo).

Para obtener este beneficio es necesario tener en cuenta que el exportador debe estar inscripto como tal ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), así también deberán de presentar una declaración jurada mensual declarando el impuesto computable.

El presente artículo, contempla a los exportadores puros e impuros. Es decir, los puros son aquellos que realizan en forma general operaciones con el mercado exterior, en este caso, al no existir ventas en el mercado interno, no se ha generado débito fiscal, por lo que el crédito fiscal que se generó en la compra a proveedores será acumulado como saldo a favor. A diferencia de los impuros quienes realizan ventas en el mercado interno y externo. En este caso, como se realizan ventas en el mercado local, se genera un débito fiscal, este podrá ser cancelado tanto con el crédito fiscal que se encuentre vinculado al mercado interno como aquel que se encuentra vinculado al mercado externo. Es necesario

que aquí el exportador realice un prorrateo para poder determinar que porcentaje corresponde a créditos fiscales relacionados con actividades locales y del exterior.

3.3.4 Límite. Impuesto facturado

El máximo importe de IVA a recuperar se encuentra estipulado en el segundo párrafo del art. 43, Ley de IVA N° 23.349 (2018), el mismo reza que: “dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surge de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto...” Como consecuencia, la normativa deja explícito que el recupero no podrá exceder del importe que surja de calcular entre la tasa general de IVA (21%) o reducida (10,5%), según corresponda y el valor FOB (Free on Board) de la exportación en pesos.

Considerando lo expresado en el párrafo precedente, el art. 75 del Decreto Reglamentario del impuesto al valor agregado N° 692 (1998) expresa que “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”. Es decir, se hace referencia al valor FOB de los bienes/servicios a exportar en forma definitiva. El mismo es un tipo de ICOTERMs (INternacional COMmercial TERMs) acrónimo en inglés de Términos de Comercio Internacional, estos establecen reglas internacionales fijadas por la Cámara de Comercio Internacional, que hacen referencia a las condiciones de entrega de las mercaderías, regulando los costos, delimitando responsabilidades entre el vendedor y comprador

El FOB (Free On Board – Libre a bordo) constituye uno de los tipos de ICOTERM, en este caso el vendedor será el responsable de situar la mercadería en el puerto de embarque ya sea que se trate de un medio de transporte marítimo o aéreo, en el caso de que sea terrestre, corresponde el ICOTERMs FOT o FOR. El comprador será el responsable de

seleccionar el buque y pagar los costos de flete, asumiendo los riesgos que pudiesen haber desde el momento en que la mercadería rebasa la borda del buque.

Los costos que conforman el FOB son el valor de la mercadería incluyendo todos los gastos que se generen en el país de origen tales como aquellos gastos ocasionados hasta el punto de partida hacia el exterior de la mercadería, ya sea puerto, aeropuerto u otro lugar donde se encuentre el transporte.

Los gastos a los que se refiere ... comprende:

- a) Los gastos de transporte y seguro hasta el puerto, aeropuerto o lugar previsto...
- b) Las comisiones;
- c) Los corretajes;
- d) Los gastos para la obtención, dentro del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la exportación desde dicho territorio;
- e) Los tributos exigibles dentro del territorio aduanero ...
- f) Los costos de embalaje...
- g) Los gastos de embalaje (mano de obra, materiales y otros gastos) y;
- h) Los gastos de carga, excluidos los de estiba ... (Código Aduanero, Ley N° 22.415, 2016, artículo 739).

Al valor obtenido, se le deberá de excluir el valor de los derechos y otros tributos que gravaren la operación de exportación definitiva.

Una vez obtenido dicho valor FOB en pesos, se aplicará la alícuota de IVA que corresponda y dicho resultado será el límite que impone el Art. 43 de la Ley de IVA.

3.4 Resolución General (A.F.I.P) 2000/06

3.4.1 Antecedentes normativos

El mecanismo de recupero de crédito fiscal afectado a exportaciones, ha tenido en nuestro país diversas reglamentaciones tales como:

- RG 3417 (DGI): octubre de 1991, reconocida como una de las normas de mayor trascendencia debido a su contenido, la misma se encontró vigente durante 6 años.
- RG 65 (DGI): año 1997, en reemplazo de la RG 3417, incorporándose todas aquellas exportaciones de bienes y operaciones que contenían un tratamiento análogo como lo es el de transporte internacional, locaciones a casco desnudo.
- RG (AFIP) 150 (1998): exportaciones realizadas por cuenta de terceros.
- RG 616 (AFIP): en el año 1999, se agruparon las RG 65 y RG 150.
- En el año 2001, se sancionó el decreto 959/2001 introduciéndose un nuevo artículo a continuación del art. 43 Ley 23.349. También aplicaron reformas en los pasos a seguir por exportadores y el fisco para el obtener el recupero.
- RG (AFIP) 1351: sancionada en el año 2002 con el objeto de reemplazar todas las resoluciones descriptas precedentemente. Se derogaron aquellos regímenes ordinarios y de pago anticipado.
- RG (AFIP) 2000: publicada en el año 2006 en reemplazo de la RG 1351, sistematizó el trámite de recupero, se implementaron diversos cambios a la RG antecesora y se incorporó el crédito fiscal producto de exportaciones de servicios.

- RG (AFIP) 3397 (2012): aplicaron nuevas restricciones al trámite de recupero, ya que aquellos que posean deudas líquidas y exigibles en materia tributaria y previsional o aduanera al momento de solicitar el recupero, quedará encuadrado en el Título IV de la RG 2000 (2006).
- RG (AFIP) 3577 (2014): percepción de ganancias a aquellas operaciones de triangulación, estipulado en su art. 6.
- RG (AFIP) 3867 (2016) se deroga art. 6 RG 3577.
- RG (AFIP) 3984 (2017): se modifica RG 2000, dejando sin efecto el punto 4 inciso a) del artículo 4 y se sustituye el segundo párrafo del artículo 20.
- Decreto 893 (2017): se elimina la obligación al ingreso de divisas de exportación como así también, se sustrae el requisito de ingreso de divisas como condición para el cobro de reintegros a la exportación.

A continuación se hará referencia a la normativa que instrumenta el procedimiento que deberán realizar los exportadores en el momento que soliciten la acreditación, devolución o transferencia del IVA que les fue facturado, siendo este el régimen general. A partir de este se desprenden dos regímenes más, donde uno de ellos es más riguroso en cuanto a controles, se trata del Régimen de Reintegro sujeto a Fiscalización y por otro lado, se encuentra el Régimen de Reintegro Simplificado abarcando a aquellas PYMES que cumplan con los requisitos estipulados.

3.4.2 Sujetos beneficiarios (solicitud de recupero)

El artículo 1 de la RG (AFIP) 2000(2006) expresa quienes serán los exportadores beneficiarios que se encuentran facultados para solicitar el recupero del impuesto al valor agregado, los mismos corresponden en primer lugar a los exportadores de bienes o servicios

ya sean puros o impuros y en segundo lugar se encuentran aquellos que realizan operaciones que poseen un tratamiento asimilable al de una exportación, comprende aquellos que desarrollan actividades tales como:

- Transporte internacional de pasajeros y cargas...;
- Locaciones a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el flatamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario es una empresa extranjera con domicilio en el exterior...;
- Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento, y conservación, de aeronaves, sus partes y componentes ... y de embarcaciones, siempre que sean destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, como así también de las demás aeronaves destinadas a otras actividades, siempre que se encuentren matriculadas en el exterior...;
- Servicios conexos al transporte...;
- Prestadores de servicios postales (courier).
- ...demás sujetos que desarrollen actividades encuadradas en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1 de la citada ley (Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349, 2017, art. 7 inc. h puntos 13 y 14;DR 692, 1998, artículo 34)

3.4.3 Perfeccionamiento de la exportación

Uno de los puntos claves a tener en cuenta a la hora de solicitar el recupero es que la exportación debe encontrarse perfeccionada, es decir que los bienes/servicios tienen que haber salido del país en forma definitiva, ya que si la exportación se encuentra en

consignacion, no podrá perfeccionarse hasta tanto los bienes/servicios a exportar sean registrados como una exportación a consumo (definitiva). El artículo 3 de la RG (AFIP) 2000 (2016) hace referencia a lo dicho anteriormente, dejando explicito que: ... “se considerarán perfeccionadas... con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque – fecha consignada en el campo mercadería a bordo/salida - ...”

El mismo artículo también expresa que cuando intervenga más de una aduana, se producirá tal perfeccionamiento en el momento que tome intervención la aduana de salida.

3.4.4 Limite. Impuesto facturado

Cuando se abordó el tema del Regimen Especial contemplado en el Art 43 de la Ley de IVA, se hizo referencia al límite que este impone a la hora de solicitar el recupero, sin embargo, esta restricción tiene una excepción que se encuentra enunciada en la RG (AFIP) en estudio, la misma reza que: “Cuando el importe del crédito fiscal vinculado exceda el límite fijado en el segundo párrafo del artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado ... deberá presentarse una nota...” (RG AFIP 2000, 2006, artículo 6).

Entonces, para los casos en que se supere el límite que impone la Ley de IVA, se deberá de realizar una nota complementaria en donde se detallen ciertos requisitos tales como el motivo por el cual se ha excedido el límite, se deberá de realizar una descripción de los bienes/servicios que fueron exportados, el valor FOB en pesos de dicha mercadería, margen de utilidad bruta, fecha en que se perfeccionó la exportación, datos del comprador relacionados a su nombre y apellido, razon social, domicilio.

“A efectos de determinar el mencionado límite, corresponderá aplicar la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la ley del gravamen, cualquiera

sea la tasa a la que se hubiera facturado el impuesto al exportador” (RG AFIP 2000, 2006, artículo 6, segundo párrafo). Esto quiere decir que, en el caso de que hayan bienes que se encuentren gravados a tasa reducida (10,5%), se aplicará la alícuota general del 21% del valor FOB en pesos. El Dictamen 42, (1998) dispuso que en el caso de que hubieren mercaderías que tributen a una alícuota menor, debe de considerarse la tasa general ya que gran parte de los insumos que constituyen dicha mercadería se encuentran gravados al 21%.

Sin embargo, la Resolución General (AFIP) 2000 (2006) en su artículo 6, realiza una aclaración en la que expresa que en los casos en que “coexistan más de una alícuota del impuesto al valor agregado”, se aplicará la siguiente fórmula para establecer el monto límite a consignar en el aplicativo correspondiente:

$$Coef. = \frac{\sum(FOB * 21\%)}{\sum FOB}$$

El cálculo del monto límite, debe considerar el valor FOB en pesos, el coeficiente que resulte de dicha fórmula, deberá ser multiplicado por la sumatoria de los valores FOB contenidos en los permisos de embarque o documentación equivalente, lo dicho precedentemente se encuentra plasmado en el Anexo IV, inciso B, punto III) de la RG (AFIP) 2000 (2006). Una vez obtenido el monto final, este deberá presentarse mediante una nota acompañada del F.404 dispuesta en el citado anexo.

3.4.5 Afectación. Impuesto facturado

En párrafos anteriores, se mencionó que el crédito fiscal a recuperar debe estar vinculado con las operaciones de exportación. Pese a esto, a la hora de computar dichos créditos, contamos con dos métodos, afectación directa e indirecta. Estos se encuentran en orden prioritario, ya que en aquellos casos en que no pueda recurrirse a una afectación directa, se deberá de considerar el método indirecto de apropiación.

Es preciso aclarar que una afectación directa es aquella en la que los créditos fiscales provienen de insumos que fueron incorporados a los bienes/servicios exportados y los mismos pueden determinarse de forma fehaciente por lo que su utilización efectiva se encuentra vinculada a la exportación.

Se afectará en forma indirecta a los créditos fiscales cuando los insumos que fueron utilizados no tienen una relación directa con los bienes/servicios o no pudieron incorporarse fehacientemente al producto en cuestión.

El artículo 7 de la RG (AFIP) 2000 (2006) toma en consideración la afectación indirecta, estableciendo que: "...deberá de realizarse la apropiación... aplicando un procedimiento que se establece en el Apartado A) del Anexo V de la presente resolución general".

Este procedimiento determina un coeficiente que multiplicándolo a la totalidad de los créditos fiscales que se encuentren afectados indirectamente, dará como resultado el IVA a computar en concepto de crédito fiscal indirecto.

El coeficiente resultará de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación (neto de importaciones temporarias) por el valor total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas que se encuentren acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectuaron las operaciones que se declaran.

$$\text{Coef. Ind.} = \frac{\sum \text{valor FOB exportación} - \sum \text{valor insumos temporarios}}{\sum \text{total de ventas} + \sum \text{valor FOB exportación}}$$

Dicho coeficiente se multiplicará por el total de créditos, lo que arrojará como resultado final el impuesto que será computable al momento de solicitar el recupero.

3.4.6 Solicitud recupero. Procedimiento

En ese caso, se procederá a desarrollar el procedimiento que deberá llevar a cabo el exportador para solicitar la acreditación, devolución o transferencia. La resolución general en estudio es la que regula tal procedimiento, en donde dispone que se realizará a través del aplicativo “IVA – SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO – Versión 5.0”.

El primer paso a cumplimentar es “la presentación de la información producida mediante el mencionado programa aplicativo...” (RG (AFIP) 2000, 2006, artículo 10). Será por medio de transferencia electrónica de datos a la web de AFIP, donde el sujeto deberá ingresar a la misma con su CUIT y clave fiscal. Una vez ingresada la información solicitada, el sistema emitirá el formulario 1.016 como constancia de la información que ha sido ingresada. En aquellos en que se corrobore que existen errores o inconsistencias, el mismo sistema rechazará de forma inmediata la presentación, dejando también constancia de lo ocurrido.

Una vez obtenido tal formulario, el contribuyente deberá formalizar la presentación concurriendo a la dependencia de AFIP en la que se encuentra inscripto y presentará ante la misma el formulario 1.016, el formulario de declaración jurada 404 y un informe extendido por un contador público independiente.

De resultar aceptada la presentación...se entregará el duplicado sellado del formulario de declaración jurada 404 y un acuse de recibido, como constancia de recepción. La fecha de dicha recepción será considerada fecha de presentación de la solicitud a todos los efectos. (RG (AFIP) 2000, 2006, artículo 13, 3er párrafo)

No obstante, el contribuyente contará con un plazo de un día a partir de la fecha de presentación o aquella en la que se notificó la falta de integridad de datos para que el mismo

realice una nueva transmisión de datos en el caso de que la formalización haya sido rechazada por falta de integridad de los datos aportados. Una vez realizada la nueva solicitud, se tendrá un plazo de dos días hábiles administrativos subsiguientes para formalizar la presentación de la nueva constancia del formulario 1.016 y nuevo formulario de declaración jurada 404 ante dependencia de AFIP.

Asimismo, el sujeto deberá de corroborar que no existan incumplimientos relacionados con presentaciones de declaraciones juradas vencidas o que existan deudas líquidas exigibles en concepto de obligaciones previsionales y/o impositivas. La verificación se hará a través de la web AFIP “Recupero de IVA por exportaciones”, una vez que se ingresó al sistema y se consultó la situación ante el fisco, este emitirá una constancia. Para poder realizar dicho trámite, se contará con un plazo de seis días hábiles administrativos para verificar tal situación a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

Por otro lado, cuando las presentaciones se encuentren incompletas o insuficientes o también existan inconsistencias en las declaraciones juradas que fueron presentadas y/o en destinaciones de exportación que tengan relación con el importe en cuestión, “...el juez administrativo requerirá dentro de los **SEIS** (6) días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la presentación realizada...que se subsanen las omisiones o inconsistencias observadas” (RG (AFIP) 2000, 2006, artículo 23).

A partir de esto, el beneficiario deberá en un plazo no inferior a cinco días hábiles administrativos bajo apercibimiento de disponerse archivo de las actuaciones. Se considerará formalmente admisible la presentación en la fecha en la que se cumplió con el requerimiento.

En caso contrario en que el juez no se expida dentro del plazo mencionado, se considerará formalmente admisible desde la fecha de presentación.

3.4.7 Impugnación a las solicitudes de devolución de créditos fiscales

Es importante saber como proceder en aquellos casos en que las solicitudes de recupero de IVA afectado a las exportaciones sean impugnadas. Del informe especial al que hace referencia el artículo 13 de la presente Resolución General, pueden surgir opiniones con salvedades debido a que los montos que se encuentran descriptos en el mismo resultan ser apócrifos o se estima que estos no fueron reales. Por lo pronto, el art. 24 de la RG (AFIP) 2000 (2006) expresa que existen dos vías recursivas, donde se podrá optar por: “interponer nota de disconformidad ante el juez administrativo interviniente dentro de los 15 días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de notificación de la comunicación indicada en el artículo 25, respecto de los comprobantes no aprobados”

Sin embargo, se debe considerar que para ello, los comprobantes no podrán exceder el número de cincuenta y el monto vinculado no debe ser inferior al 5% de la solicitud.

Para los casos restantes, se podrá acudir al recurso de apelación del artículo 74 del Decreto Reglamentario Ley 11.683. Consiste en un recurso para aquellos casos en los que no se encuentre un procedimiento recursivo especial; entonces, los contribuyentes podrán interponer este recurso de apelación ante el director general dentro de los 15 días de haber sido notificado. El mismo será elevado y lo resuelve el superior inmediato. Si bien tiene carácter devolutivo, se podrá solicitar al director general que le otorgue el efecto suspensivo.

El plazo que tendrá el director para resolver será de 60 días, en el caso de que este no se expida, se interpondrá pronto despacho, y si luego de esto transcurren 30 días sin expedirse, será silencio de la administración, que a la vista de la ley se interpreta como negativo. En el caso de que el director se expida, las resoluciones que este tenga serán de carácter definitivo (siempre que no se haya solicitado el efecto suspensivo o en su caso, que este no haya sido concedido), por lo que solo será apelable únicamente por vía judicial del art. 23 de la Ley 19.549.

3.4.8 Comunicación de pago

Una vez que fue formalmente admitida la solicitud, el juez administrativo deberá en un plazo de quince días hábiles administrativos emitir un comunicado en el que informará el monto autorizado y las detracciones que resulten procedentes.

El artículo 26 de la Resolución General 2000 (2006) reza que el comunicado deberá contener el siguiente contenido, entre ellos, se pueden mencionar:

- a) El importe del impuesto facturado atribuible a la respectiva exportación.
- b) Los fundamentos que avalen la detracción, total o parcial del crédito declarado por el beneficiario...;
- c) Monto del excedente aprobado.
- d) Monto de compensaciones autorizadas afectuadas mediante la utilización del formulario de declaración jurada 798...;
- e) Monto de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio...;
- f) Monto de la compensación de oficio...;

- g) Monto de deudas de seguridad social que este organismo cancelará en nombre del solicitante.
- h) El importe de la devolución o, en su caso, la acreditación o transferencia autorizada.
- i) Fecha de presentación originaria ... la fecha de la última solicitud rectificativa, la fecha de admisibilidad formal y los plazos de suspensión...

3.4.9 Solicitudes. Modificaciones

Luego de que se haya emitido la respectiva comunicación de pago y sea puesta en conocimiento del contribuyente, se podrán realizar las siguientes modificaciones:

- Solicitar un cambio en la forma de efectivización dentro de los 6 días hábiles administrativos de notificado el contribuyente, siempre que no se haya efectuado el correspondiente pago.
- “Rectificación de la solicitud interpuesta incorporando nuevos conceptos” (RG (AFIP) 2000, 2006, artículo 28, inc. b).
- Presentación de nueva rectificativa “con posterioridad a la emisión del acto correspondiente a la solicitud rectificativa” (RG (AFIP) 2000, 2006, artículo 28, inc. c).

3.4.10 Solicitud de transferencia

Para aquellos casos en los que se desee realizar una solicitud de transferencia, el artículo 31 de la RG (AFIP) 2000 (2006) expone que: “los cedentes deberán presentar una nota...por cada cesionario a favor del cual soliciten la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro”. Se podrán aplicar los importes transferidos posteriormente de haber sido emitida la respectiva solicitud de pago.

La documentación deberá ser presentada ante dependencia de AFIP, siendo esta:

- Nota expuesta en el anexo VIII apartado B) de la RG en estudio. La misma deberá ser autenticada ante Escribano Público.
- Declaración jurada, formulario 574 por cada uno de los impuestos / conceptos que se compensen.
- Copia de la nota intervenida por dependencia receptora.
- Copia de la comunicación de pago.

3.4.11 Régimen de compensación

El siguiente régimen aplica para aquellos sujetos que: “en su carácter de agentes de retención o percepción, hayan practicado retención o efectuado percepción del Impuesto al Valor Agregado...podrán compensar los importes de dichas obligaciones con el monto del impuesto facturado por el cual se formula lo solicitado” (Resolución General (AFIP) 2000, 2006, artículo 33).

Los procedimientos y elementos a presentar, se encuentran estipulados en el Anexo IX de la presente resolución.

3.4.12 Régimen de reintegro sujeto a fiscalización

Aquí lo que el fisco realiza es controlar de forma rigurosa a los sujetos que solicitan el recupero del impuesto al valor agregado. Tales controles se deben a que los beneficiarios se encuentran dentro de algunas de las causales de exclusión impuestas en el art. 4 de la RG (AFIP) 2000 o bien se realizaron solicitudes que incurren en ilegitimidad o improcedencia del impuesto que fue facturado.

Aquellos exportadores de servicio también quedarán subordinados a fiscalización previa, esto se debe al carácter de intangibilidad que estos poseen. Los controles serán aún

más exhaustivos ya que para acreditar la existencia del servicio exportado se necesitará de mayores elementos que comprueben la legitimidad del servicio exportado.

De este régimen se destacan dos puntos importantes, ya que si bien es una rama del régimen general, no se cumplen los plazos que este último impone para efectivizar la devolución, acreditación y transferencia, por lo que solo se efectivizará una vez que el fisco haya comprobado fehacientemente la veracidad de las solicitudes presentadas. El otro punto a tener en cuenta, es que el organismo fiscal veda la opción de cancelar en su nombre aquellas deudas por aportes y contribuciones destinadas al Sistema Único de Seguridad Social.

3.4.13 Régimen de reintegro simplificado del impuesto atribuible a exportaciones.

Con el objeto de incentivar las operaciones de exportación por parte de las pequeñas y medianas empresas, la RG (AFIP) 2000 (2006) en el anexo VI hace mención a un régimen de reintegro simplificado, permitiendo que sea más sencilla la acreditación, devolución o transferencia del impuesto al valor agregado facturado afectado a las operaciones de exportación.

Sin embargo, no todos podrán gozar de tal beneficio, ya que se impone que se podrá tramitar siempre y cuando el importe total de las solicitudes que se interpusieron no superen la suma total de un millón quinientos mil pesos contados en los doce meses inmediatos anteriores al momento en que se realiza la presentación; además, el monto de cada factura no debe ser superior a ciento veinticinco mil pesos y por último, no deberá tener una antigüedad mayor a cuarenta y ocho meses contados desde la fecha de presentación.

Quedarán excluidos aquellos que excedan tales montos, como así también los agentes de retención y las solicitudes que deban tramitarse de acuerdo a lo dispuesto en el Título IV de la resolución en estudio.

Al momento de realizar la presentación de la solicitud, el contribuyente deberá estrictamente presentar el F404, sin embargo, es menester que el beneficiario conozca que la presentación de tal solicitud a través del Régimen Simplificado implica la aceptación del mismo como así también la renuncia a todo tipo de acción o recurso contra la disposiciones que pudiesen llegar a dictarse consecuentemente.

3.5 Empresa

En este último punto, se hará mención al concepto de empresa, como así también se desarrollará de forma sintetizada a las pequeñas y medianas empresas.

Desde el punto de vista económico, se puede definir que la empresa es “la organización de las fuerzas económicas (capital y trabajo) con finalidades de producción de bienes o servicios, dirigida a obtener una ganancia” (Hernández, 2007, pág. 200)

A partir de esto, se puede concluir que la empresa es considerada como una organización o unidad organizada, donde interactúan distintos recursos, tales como humanos, materiales y financieros, interrelacionándose entre sí, con el objeto de poder cumplir con las tareas, persiguiendo un fin de lucro y corriendo los riesgos que convella tal actividad.

3.5.1 Pequeñas y medianas empresas

En el año 1995 se promulgó la Ley N° 24.467 que contempla a las pequeñas y medianas empresas, con el fin de promover el crecimiento y desarrollo de las mismas. El artículo 83, expresa que será considerada PYME si cumple con dos condiciones: “a) Su

plantel no supere los cuarenta (40) trabajadores; b) tengan una facturación inferior a la cantidad que para cada actividad o sector fije la Comisión Especial de Seguimiento...” (Ley N° 24.467, 1995).

Actualmente, para poder establecer los parámetros que definen a una PYME, se tiene en cuenta la resolución 519/18, la misma establece los parámetros a la hora de encuadrar a una pequeña o mediana empresa como tal. Entonces, podemos decir que la Ley 24.467 expresa qué condiciones definen a una PYME y a la par complementa la resolución 519/18 que encuadra los valores que deben de cumplir dichas condiciones.

En primer lugar, no deberá de exceder el valor de ventas anuales, para ello, se tomará en cuenta el promedio que resulte de los tres últimos ejercicios comerciales; por otro lado, el personal ocupado también deberá de calcular el promedio anual de los tres últimos ejercicios comerciales. Otro punto a tener en cuenta, es la actividad que realice, ya que si no se encuentra mencionada en tal resolución, no será admitida como PYME.

En conclusión, se entiende que una PYME será aquella que no supere los límites de valores de venta y personal ocupado expresados en las tablas 1 y 2 del Anexo I, siempre y cuando se desarrolle alguna de las actividades estipuladas en la tabla 3 del mismo Anexo.

Capítulo 4. Marco Metodológico

En el presente trabajo, se busca comprender y analizar el tema en cuestión, por lo que se utilizarán las siguientes herramientas como soporte de la investigación a realizar:

Tabla 1.

Ficha técnica. Fuente: elaboración propia.

Tipo de Investigación	Exploratoria – Descriptiva
Metodología	Cualitativa
Técnicas	Relevamiento legislativo, análisis legislativo; entrevista no estructurada
Instrumentos	Libros, leyes y documentos; guía de preguntas

Se abordaron dos tipos de investigaciones, en primer lugar, del tipo exploratoria, donde se pudo recabar información acerca del tema en cuestión, “se inician, entonces, cuando hemos revisado los antecedentes de nuestro problema y encontramos que hay muy poco conocimiento acumulado acerca del mismo” (Vieytes, 2004, p. 90); en segundo lugar, investigación descriptiva teniendo como fin analizar y describir la solicitud de recupero de IVA, como así también, describir el rol del Contador público en relación a las exportaciones.

La metodología apta para ambos tipos de investigación fue de tipo cualitativo, debido a orientó a comprender, describir e identificar los puntos descriptos precedentemente.

Para poder cumplir con los objetivos planteados, se determinaron ciertos conceptos relacionados con el tema es estudio, tales como: exportaciones, Impuesto al Valor Agregado, solicitud de recupero, actuación del contador público. Luego, se recopiló la

información de cada concepto mediante fuentes de confianza y representativas para luego abordar al análisis de información recolectada.

Es importante tener en cuenta que la recolección de información, ya sea primaria o secundaria, fueron las fuentes principales para lograr obtener el conocimiento necesario de los hechos. Para ello, las técnicas que se emplearon a la hora de recolectar datos y que a su vez nos permitieron obtener información relevante y poder llegar a cumplir con los objetivos planteados son:

Fuentes primarias:

- Entrevistas, las mismas son abiertas, se realizó a: Sr. Enríquez, José Luis – Responsable de Administración de “Frutas Cachorríta S.R.L”, Sr. Natalini, Darío – Gerente Administrativo de “Minera José Cholino e Hijos S.R.L”.
- Consultas a profesionales, fueron realizadas a: Lic. Álvarez María Fernanda, Cr. Coñumilla, Daniel, Lic. Fadda, Gustavo, Sr. Napoli Matías.

Fuentes secundarias:

- Material bibliográfico, se consultó sobre libros actualizados de editoriales reconocidas.
- Normativa, abarcando leyes, decretos reglamentarios, resoluciones generales, dictámenes, jurisprudencia y fallos.
- Páginas web, tales como AFIP, InfoLEG, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Neuquén, RAE, Portal PYME, Centro de Despachante de Aduana, páginas oficiales en materia aduanera e impositiva.
- Publicaciones periodísticas, versiones digitales.

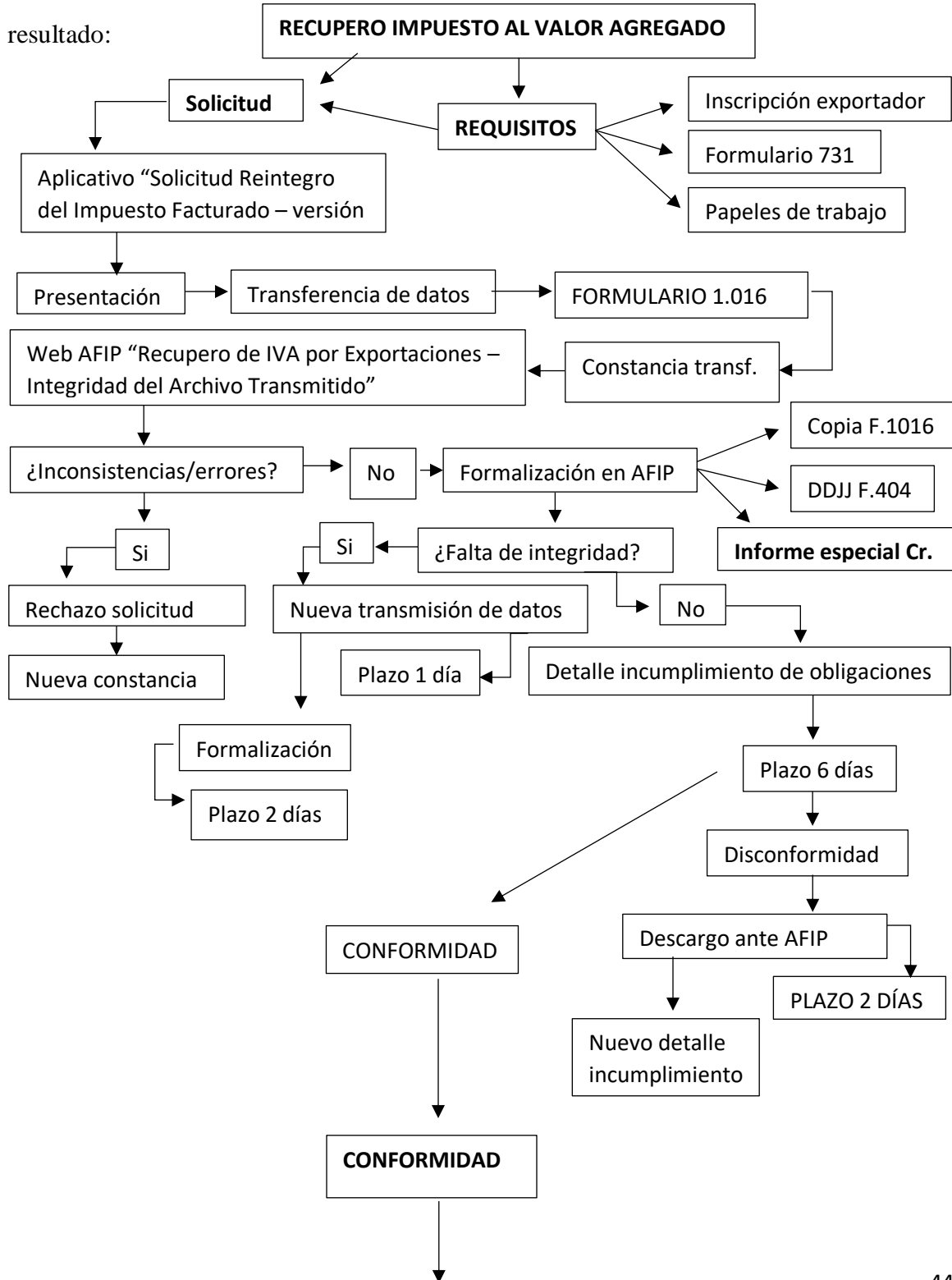
Como instrumento para el análisis legislativo se extrajo información de fuentes secundarias tales como las mencionadas anteriormente. En el caso de la entrevista abierta, se utilizó una guía de preguntas a modo de orientación, las mismas se encuentran expuestas en el Anexo II del presente trabajo de investigación.

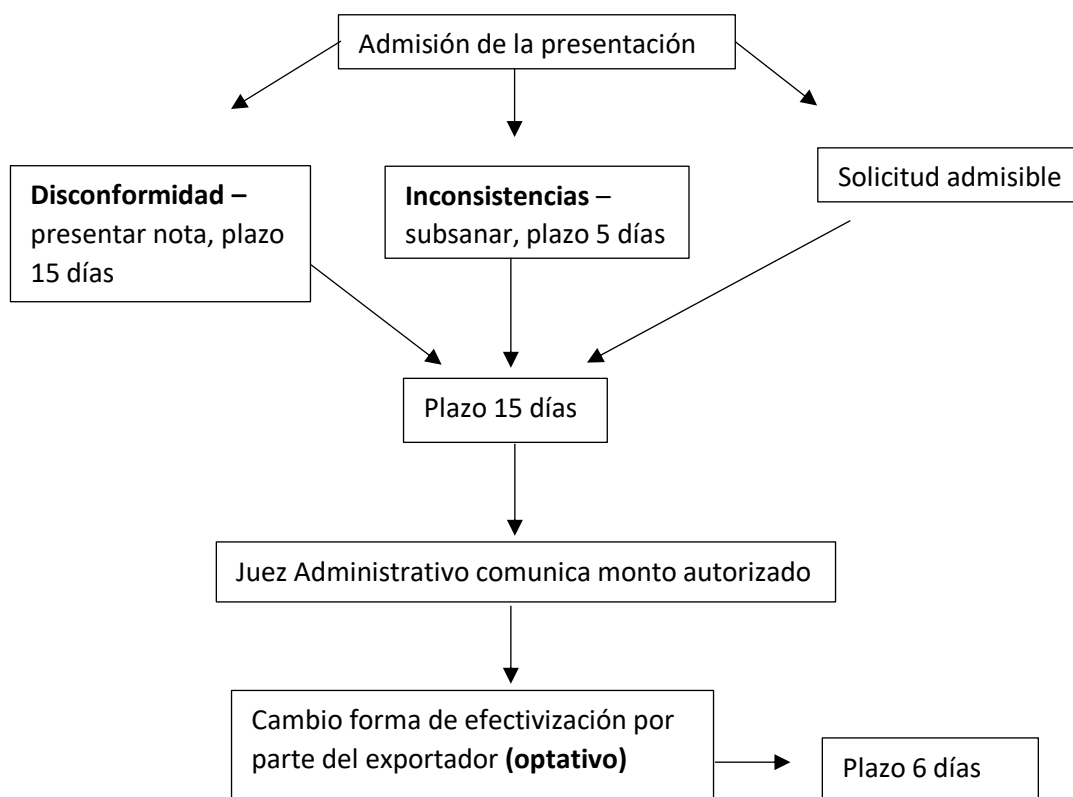
Capítulo 5. Resultados

5.1 Resultados: Análisis Legislativo

A partir del relevamiento y análisis legislativo, se pudo abordar al siguiente

resultado:





Fuente: elaboración propia.

Figura 1: en la gráfica se aprecia una breve síntesis del procedimiento referido al Régimen General de recupero.

A partir del análisis realizado, se puede observar el proceso de solicitud de recupero, en donde se debe tener en cuenta la documentación necesaria para poder llevarla a cabo, como así también los plazos de cumplimentación por parte del exportador y el juez administrativo.

Para poder acceder a dicha solicitud, es de gran importancia que el exportador cuente con los requisitos básicos tales como estar inscriptos en el registro del exportador, el mismo se realiza a través de la web AFIP, accediendo con clave fiscal (nivel 3) a Sistema Registral, opción Registros Especiales. Además, “corresponderá generar el formulario 731 utilizando el aplicativo IVA a través del SIAP cuando las declaraciones juradas a

presentar...posean...contribuyentes que realicen operaciones de exportación” (Web AFIP, 2016)

Por último, debemos decir que uno de los requisitos que habilita al contribuyente al recupero, es el Informe especial realizado por el Contador público independiente, tal lo estipula el artículo 13 inc. c) de la RG (AFIP) 2000 (2006). Es por ello, que a continuación se desarrolla una red conceptual:



Fuente: elaboración propia.

Figura 2: en la gráfica se muestra uno de los requisitos del artículo 13 de la RG 2000/06 y los procedimientos de auditoría que debe abordar el Contador según la Resolución 271/02 FACPCE.

Se observa que el Contador público independiente debe realizar un informe de auditoría siguiendo las pautas estipuladas en la Resolución 271/02. En la figura 2, se detallan algunas de ellas. También se hace mención a la responsabilidad del profesional, ya que este deberá de poseer la capacidad y ser estrictamente idóneo al momento de realizar

el trabajo de auditoría. Las consecuencias de no actuar con diligencia harán que se incurra en alguno de los tipos de responsabilidades ya sea civil, penal y/o profesional.

5.2 Resultados: Entrevistas

De acuerdo a las entrevistas realizadas se logró conocer la situación en las que se encuentran las PYMES. Se pudo observar cómo se compone su estructura comercial y qué mecanismos se llevan adelante al momento de solicitar el recupero. También, se pudo observar las barreras internas y externas a las que se enfrentan actualmente, entendiéndose como barreras internas a la escasa información, falta de políticas de incentivo y barreras externas a las restricciones al comercio y procedimientos burocráticos.

Cuando se les preguntó por la razón que las llevó a exportar, las respuestas fueron similares, ya que el mercado interno no logra absorber la producción por lo que fue necesario expandirse hacia otros mercados con la finalidad de lograr una posición más favorable.

Por último, las empresas coinciden en que la normativa no las beneficia, lo que trae como consecuencia pérdida de competitividad.

Capítulo 6. Discusión

6.1 Implicancias Teóricas

Al comenzar el presente trabajo se consideraron los siguientes objetivos específicos: I) Determinar aspectos generales de la operatoria de las exportaciones y su legislación aplicable para obtener un mejor conocimiento del tema en estudio, II) Análisis de las ventajas y desventajas del reintegro del IVA por exportaciones, III) Analizar la situación actual de las PYMES para conocer los errores prácticos que se cometen a la hora del cumplimiento del régimen especial para exportadores IV) Proponer reformas a las normativas vigentes para beneficiar a las PYMES y agilizar los trámites y V) Definir y analizar que rol cumple el Contador público y cuáles son sus responsabilidades como tal. A continuación, se desarrollarán los resultados obtenidos para cada uno de ellos.

6.1.1 Objetivo específico I

De acuerdo al análisis realizado a las leyes, resoluciones y decretos, se pudo observar que el proceso de exportación, como así también el de recupero es complejo, donde se debe poseer conocimientos acerca del tema tratado para poder desarrollar cada uno de los pasos sin dificultades. Considerando el sistema informático que ofrece la AFIP para realizar el proceso de recupero, este se torna engorroso ya que, si no se tiene un conocimiento previo en el manejo de la informática y uso de la clave fiscal, resultaría complejo lograr completar la solicitud.

En relación a las exportaciones, si bien interviene un auxiliar del servicio aduanero, es importante que la empresa cuente con la documentación complementaria requerida, de lo contrario, se entorpecería la operatoria, ya que es necesario disponer de la misma, puesto que no se le dará curso al trámite hasta que este se haya subsanado.

6.1.2 Objetivo específico II

En cuanto a la normativa, uno de los beneficios que se intentó lograr por parte del sistema económico, a través del reintegro, fue el de incentivar a las empresas a realizar exportaciones en donde se les reintegraría el Impuesto al Valor Agregado de aquellas compras de insumos que se encuentren afectados a la exportación, por lo que implica que no se traslade al precio de venta. Lo contraproducente a dicha normativa, son otras legislaciones que de cierta forma entorpecerían las exportaciones.

De acuerdo a las entrevistas realizadas, la empresa minera se vio afectada por la Resolución General (AFIP) N° 3692 (2014), ya que la misma obligaba a las empresas mineras a realizar retenciones de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias a sus proveedores. Esto trajo como consecuencia que al momento de imputar los importes correspondientes a dichas las retenciones, de acuerdo a lo expresado por la Resolución General (AFIP) 2000 (2006), estas no se encontraban previstas por el fisco, por lo que la empresa tuvo que adaptar la situación. En este caso, con la intervención de un estudio contable contratado y junto a funcionarios de AFIP, se logra un acuerdo donde se presentan informes ajenos al sistema para que dicha retención pueda ser considerada por el fisco, sin embargo, lograr tal acuerdo requirió de un trabajo extra que retrasó en gran parte el proceso de recupero.

Por otro lado, la empresa frutícola, considera que una de las grandes desventajas que atraviesa son las retenciones a las exportaciones. Esto se logró por medio del Decreto 793 (2018), donde se dispuso un pago de derecho a las exportaciones del 12% sobre el valor FOB. Lo agravante de dicha situación es que la empresa se ve obligada a abonar un importe por un bien o servicio que aún no cobró y que no tiene la certeza e incentivo por

parte del comprador que va cumplir con su respectivo pago. Si bien, parte de dicha retención está sujeta a reintegro, actualmente la misma se encuentra restringida por la aduana, ya que no hay en existencia caja física, esto trae como consecuencia que el flujo financiero se frene ya que este tipo de reintegro no permite compensación contra otros impuestos.

6.1.3 Objetivo específico III

Conforme al análisis realizado, las PYMES con cierta experiencia en el comercio externo supieron ayornarse al estricto procedimiento de recupero mediante la incorporación de un sector dedicado exclusivamente a llevar la documentación relacionada a la exportación. El objetivo del mismo es hacer un seguimiento de la documentación mediante un riguroso control sobre la misma para luego relevarla hacia el contador público independiente para su posterior auditoría.

Sin embargo, las PYMES nuevas en el comercio exterior, por lo general poseen cierta informalidad ya que no conocen el mecanismo de exportación y recupero, lo que dificulta llevar un control sobre la documentación. Se trata de empresas que encontraron la oportunidad de encajar en el mercado externo y en donde, por lo general no consideran los costos que la operatoria de exportación llevará. En este caso, será necesario tener en cuenta si podrá llegar a ser rentable o no, qué créditos fiscales pueden recuperar debido a que como se dijo precedentemente, en el mercado se encuentran dos tipos de exportadores, puros e impuros, por lo que, si estas PYMES realizan ventas al comercio interno como externo, se deberá de realizar un prorratio para saber que créditos fiscales afectar a la exportación.

También es importante considerar que estas empresas no prorratan en forma correcta el IVA afectado a la operatoria de exportación, sólo realizan un proceso de forma indirecta ya que no cuentan con una estructura de costos para afectar este impuesto.

6.1.4 Objetivo específico IV

Considerando las entrevistas realizadas, consultas a profesionales y la normativa analizada, una de las posibles soluciones sería la de establecer un régimen de recupero simple exclusivo para todas aquellas PYMES exportadoras que se encuentren encuadradas en la Resolución 519 (2018). El objetivo de esta resolución será el de brindar un procedimiento más sencillo y que se pueda adaptar a los volúmenes de mercadería exportada, ya que no resulta conveniente que aquellas PYMES que exportan pequeños volúmenes de mercaderías deban cumplir con el régimen general al igual que una gran empresa que exportan gas o petróleo. Los principales puntos a mejorar son el de implementar un recupero automático del saldo a favor por exportaciones, es decir que el mismo logre efectivizarse mediante la presentación del F731 con el correspondiente saldo a favor. Actualmente, se encuentran sistematizados la mayoría de los procedimientos impositivos/aduaneros, por lo que el control de las operaciones realizadas por el exportador no debería resultar complejo al momento de corroborar la veracidad del saldo declarado. Por otro lado, es importante que el fisco ajuste por inflación aquellos saldos que a la fecha se encuentren impagos o se apliquen intereses a favor de las PYMES cuando el retraso en el pago supere los treinta días. A través de esto, se buscaría fomentar las exportaciones, agilizando el procedimiento de recupero, donde las pequeñas empresas no incurran en costos adicionales al momento de solicitar el mismo.

Por otro lado, es importante que se brinde asesoramiento a aquellas PYMES que son nuevas en el mercado externo, para entender el proceso de exportación, la documentación que se requiere para la misma y también para solicitar el recupero, por lo que también es importante que las mismas comprendan la necesidad de contar con una estructura administrativa como así también de costos para poder llevar adelante dicho procedimiento.

6.1.5 Objetivo específico V

El Contador público, es la profesional que se encuentra capacitado para asesorar o resolver inconvenientes relacionados con las principales funciones en las que se destacan, tales como:

- Auditor externo de estados contables.
- Síndico societario.
- Teneduría de libros.
- Liquidador Impositivo.
- Prestador de servicios.

Teniendo en cuenta el tema en estudio, el Contador asume las distintas tareas que conlleva el solicitado recupero de crédito fiscal, donde se ocupa de lleno en el mismo, fusionando su experiencia, capacidad laboral y responsabilidad con la que abordará dicha tarea. Es importante que el secreto profesional prevalezca, ya que la no difamación del cliente colabora en el cuidado de éste y el profesional.

Retomando el tema de investigación, para poder formalizar la presentación de solicitud, la normativa dispone que el beneficiario deberá entregar un informe extendido por un Contador público independiente. Al hablar de “independencia”, se hace referencia

a que el profesional deberá de demostrar la “no vinculación” con el ente; no deberán de tener vinculación económica o lo hubiese estado en el ejercicio objeto de encargo, según lo dispone la Resolución Técnica N° 37.

El informe contable extendido, tiene por finalidad que se verifique la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado de la solicitud en cuestión. Para ello, se debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría dispuestos por la normativa emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) correspondiente en este caso a la provincia del Neuquén, dejándose constancia en el informe del procedimiento de auditoría utilizado.

6.1.5.1 Procedimientos a aplicar. La FACPCE, estableció las pautas que deberá seguir el Contador para poder realizar el respectivo procedimiento de auditoría, como así también alcances de éste y el modelo de Informe Especial a emitir. Dichas pautas se encuentran estipuladas en la Resolución 271/02, recomendándose:

- Manifestación escrita por parte de la gerencia, la misma refiere a la confirmación escrita por parte del cliente, donde se expresa la inexistencia de exclusiones subjetivas a las que hace mención la Resolución General (AFIP) 2000, constatando que cumple con la condición subjetiva habilitante para ser beneficiario de la solicitud presentada.
- Revisar las exportaciones declaradas y realizadas dentro del ejercicio objeto de solicitud, por lo que se verificarán las facturas afectadas a dicha operación de exportación, incluyendo la documentación aduanera complementaria.
- En aquellos casos en los que se hayan prestado servicios, se deberá verificar la documentación que demuestre que se perfeccionó tal hecho, por lo que si se

realizó mediante transporte marítimo y de locación y/o sublocación a casco desnudo, deberá dejarse constancia de la entrada y salida del buque que se encontrará firmada por el capitán y certificada por Prefectura Naval Argentina; cuando sea por transporte aéreo, la Fuerza Aérea Argentina certificará la factura o registro; transporte terrestre, documentación intervenida por autoridades aduaneras y por último, los servicios conexos al transporte internacional, a través de la factura emitida.

- Valor FOB: se deberá revisar que se encuentre expresado el FOB en la declaración jurada de Impuesto al Valor Agregado, formulario N° 731.
- Corroborar la efectiva liquidación de divisas cobradas por la operación a partir de la documentación cambiaria.
- Examinar que las exportaciones se relacionen con la capacidad operativa de la empresa exportadora. Aquí el profesional podrá aplicar los procedimientos que a su criterio considere necesarios para obtener dicha información.

Con respecto al crédito fiscal imputado, se tendrá que comprobar que no haya sido utilizado previamente en solicitudes de recupero o en el mercado interno. Además, deberán encontrarse incluidos en el saldo a favor correspondiente a la declaración jurada del periodo fiscal en que fue realizada la exportación. Se chequeará que las fechas de origen del crédito fiscal guarden relación con la fecha del último embarque. Cuando esto no fuese así, es decir, fuese posterior, se dejará constancia de los procedimientos realizados para determinar la correcta relación.

Los pagos realizados a los proveedores serán objeto de auditoría con la finalidad

de corroborar que se hayan realizado mediante los medios autorizados por las normas legales. El Contador, revisará la información relacionada a los proveedores, a través del Archivo de Información sobre Proveedores. El cliente bajo examen deberá encontrarse inscripto en el Impuesto al Valor Agregado al momento de facturar y en relación a las obligaciones tributarias, estas tendrán que encontrarse pagas. Tal verificación será realizada a cada uno de los proveedores que sean informados por la empresa a excepción de entidades con oferta pública y/o sujetos actuantes como agentes de retención de IVA.

El Contador en su rol de auditor, tiene la capacidad para realizar cualquier tipo de auditoría que considere necesaria para validar la información que la empresa (cliente) está presentando. A raíz de las tareas realizadas, lo que busca el profesional, es obtener evidencia válida y suficiente que le permita formarse de una opinión razonable acerca de la razonabilidad de la documentación objeto de auditoría. Por último, todas las tareas que el profesional contable realice en su carácter de auditor son responsabilidades en donde deberá responder por el dictamen dado y la información que se encuentre descripta en el informe especial, modelo que se encuentra adjunto en el Anexo III.

6.1.5.2 Responsabilidad del contador público. La responsabilidad profesional se encuentra encuadrada como la obligación de satisfacer los daños ocasionados, producto de la conducta delictiva o culposa del profesional contable. Ante la ejecución de actos violatorios de las normas, ya sean de orden civil y/o penal que se encuentren vinculados con su actividad profesional, estarán sujetos a ciertas responsabilidades. Asimismo, se considerará que no sólo se encuentra regulada bajo el derecho positivo (civil, penal), sino también bajo las normas establecidas por el Código de Ética Unificado, ya que se trata de

una profesión que se encuentra legalmente organizada y dónde la responsabilidad del profesional derivará también de dicha normativa.

Para poder llevar a cabo la tarea encomendada, el contador deberá poseer la capacidad y objetividad necesaria para poder abordar a conclusiones ciertas en relación a la tarea realizada. Cumplirá con los requisitos descritos en párrafos precedentes. Uno de los será la independencia, donde no deberá existir vínculo alguno con la empresa a ser auditada. Será imparcial y no se interpondrán conflictos de intereses. La inexistencia de independencia, incurre en una falta de responsabilidad por parte del contador.

De acuerdo a la legislación vigente, el profesional podrá incurrir en alguna de las siguientes responsabilidades:

- Civil: emana del Código Civil. De este tipo de responsabilidad se pueden desprender dos ramas, en primer lugar, una contractual y, por otro lado, extracontractual. La primer rama se relaciona con el incumplimiento del contrato existente entre el cliente y el profesional, pudiendo existir casos en los que el cliente no quede conforme con el informe especial emitido, pese a esto, se acostumbra a realizar una carta de contratación donde se plasmarán los detalles del trabajo de auditoría a realizar: cual será su alcance, que características tendrá, mecanismos a través de los cuales se llevará a cabo, posteriormente el cliente firmará la misma entendiéndose como la confirmación y aceptación de las pautas expresadas anteriormente. La rama extracontractual, es cuando se genera un daño al Estado o a un tercero como consecuencia de la negligencia e impericia del contador pudiendo ocasionar un daño económico.

- Penal: es de carácter restrictivo. Este tipo de responsabilidad aplica el principio “in dubio pro reo”, es decir que en caso de que existan dudas, deberá considerarse lo que sea más favorable para el imputado. Se encuentra regulada por el Código Penal, la falta de dicha responsabilidad conlleva a penas tales como la privación de la libertad, penas de carácter pecuniario o inhabilitación para el ejercicio profesional.

En relación a los delitos contemplados en el Código Penal, se detallan: delito de balance falso, defraudación al cliente, lavado de dinero, defraudación a terceros, delitos fiscales. Aquí se encuentra expreso el aprovechamiento indebido de subsidios, haciendo mención a los reintegros, recuperos y devoluciones, alcanzando penas que abarcan entre los tres años y seis meses hasta nueve años de prisión. En el caso que se obtuviesen beneficios fiscales a partir de dicho aprovechamiento, las penas serán de uno a seis años de privación de la libertad.

Si el auditor, a través de los procedimientos realizados, hubiese obtenido pruebas válidas y suficientes que evidencien que la documentación – relacionada con la exportación – es falsa y aún así haya emitido el informe sin salvedades, el resultado final será un informe falso. Sin embargo, se podrá observar que el Código Penal no regula el dictamen falso realizado por el auditor, lo que no lo deja exento de ser imputado, ya que la ley sí pena a quienes ayuden a ejecutar el hecho o presten cooperación y/o auxilio al autor para poder concretarlo.

Frente a una denuncia penal por parte del organismo fiscalizador en donde el profesional contable se encuentre bajo sospecha dada su participación junto al sujeto obligado en alguno de los delitos tipificados por la normativa, se deberá demostrar que no actuó con dolo y que el trabajo realizado por éste fue desarrollado conforme lo disponen las normas profesionales y aplicando un apropiado criterio profesional, de esta manera demostraría su no actuación a sabiendas.

- Profesional: fuertemente relacionada a las normas disciplinarias. Se encuentra regulada por la Ley N° 20.488 correspondiente al estatuto profesional (de carácter nacional) y por otro lado el Código de Ética Unificado. A través de dicha ley nacional, se le imponen sanciones al profesional que no cumpla con la normativa, abarcando desde advertencias, amonestaciones, apercibimiento, suspensión del ejercicio por un periodo determinado hasta la cancelación de la matrícula profesional.

Las normas éticas se encuentran bajo la regulación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas. En la misma se expresa que la responsabilidad del contador es indelegable y personal, donde siempre deberán respuesta a sus actos cometidos. También dispone que en aquellos casos en que el profesional deba manejar dinero de su cliente, será bajo estricto cuidado, haciendo uso del mismo para dar cumplimiento al destino impuesto por el cliente y donde el contador deberá posteriormente rendir cuentas.

El Código Unificado también hace referencia a la independencia del profesional, honorarios, secreto profesional, fidelidad, vinculación económica

e incompatibilidades, disponiendo que la falta de cumplimiento de algunas de las disposiciones interpuestas por dicho Código, acarrearán las sanciones disciplinarias descriptas precedentemente.

6.2 Implicancias Prácticas

Por medio de los resultados obtenidos y considerando la práctica profesional, se puede demostrar la importancia del contador público frente al asesoramiento y el recupero de IVA, ya que el mismo posee el conocimiento y el correcto cumplimiento de la normativa en general. El contador actúa como generador de información que ayuda a la toma de decisiones. Por otro lado, se destaca en su rol de auditor frente a la emisión de un informe especial.

Sin embargo, se presentan ciertas particularidades que impiden al profesional contable desarrollar su actuación como tal. Esto se debe a que las PYMES no cuentan con una estructura administrativa sólida, dificultando el proceso de recupero y requiriendo de esfuerzos extras por parte del contador.

6.3 Limitaciones y Futuras Líneas de Investigación

Las limitaciones presentes en la metodología de trabajo se dan en el muestreo utilizado en las entrevistas, ya que gran parte de las PYMES seleccionadas no accedieron a la misma. Pese a esto, se contó con consultorías a profesionales y material suficiente para poder respaldar el mismo.

Como futura línea de investigación, sería de suma importancia considerar futuras normativas, en donde se realice un análisis comparativo para dar a conocer si al transcurrir el tiempo, se ha logrado producir incentivo y/o fomentar las exportaciones a

las PYMES, como así también, si se ha logrado que la normativa sea más clara y sencilla al momento de realizar el respectivo proceso de recupero.

6.4 Conclusiones

En base a la investigación y los resultados obtenidos mediante la metodología de trabajo establecida, se puede concluir el presente trabajo dando respuesta a los objetivos principales:

- En primer lugar, se concluye que el establecimiento de una nueva normativa que facilite el proceso de recupero del Impuesto al Valor Agregado, sumado al asesoramiento por parte de los organismos e instituciones que apoyan a las PYMES, disminuirían las causas que impiden la efectiva devolución del IVA. Al disponer de una normativa más sencilla que agilice el proceso, beneficiaría a las empresas ya que les impediría que se acumulen saldos a favor por exportaciones, perjudicándolas financieramente.
- En segundo lugar, se da respuesta al rol del contador público frente a las exportaciones, concluyendo que ante la complejidad que acarrea el proceso de exportación, es de suma importancia contar con un profesional contable para prevenir futuros problemas impositivos y/o aduaneros.
- Se observó que la falta de un área administrativa especializada en el tema perjudica el proceso de recupero. Si bien, muchas veces las PYMES buscan reducir costos, el hecho de no contar con la estructura necesaria, ocasionaría consecuencias en un futuro, al no poder realizar efectivamente el recupero.
- El proceso de recupero resulta de gran importancia, por lo que es necesario que este se pueda llevar a cabo de forma eficiente cumpliendo con la

normativa impuesta. A raíz de esto, el exportador se beneficiaría impositiva y financieramente puesto que el saldo liquidado podrá ser compensado contra otros impuestos, solicitar devolución en efectivo o transferirlo a terceros, permitiendo también poder incluirlo en el flujo de efectivo.

- El sistema aduanero argentino resulta complejo en comparación con el resto del mundo, imponiendo diversas barreras al momento de exportar. Existen ciertas cuestiones que complejizan el proceso, ya que en muchos casos los costos de exportación no se pueden estimar debido a posibles gastos extraordinarios, otro punto desfavorable es que no se puede estimar un presupuesto ya que los gastos que conlleva la exportación no serán exactos hasta que la misma se halla perfeccionado, esto trae como consecuencia que dichos costos se adicionen al valor de producto o servicio encareciendo el mismo, lo que produce una pérdida de competitividad.
- Argentina es un país donde las exportaciones generan un ingreso genuino que ayuda al sistema económico, sin embargo, las constantes trabas, la falta de información y la complejidad de la normativa generan un perjuicio económico que impacta negativamente en las PYMES consideradas como la principal fuente de trabajo.

Por último, se considera apropiado exponer posibles soluciones a las conclusiones planteados anteriormente, por lo que se expresa:

- Insumos exentos de IVA: cuando se trate de PYMES que exportan volúmenes bajos de mercadería, tengan la posibilidad de declarar los insumos a utilizar en la elaboración del producto, por lo que, al momento de la compra de los

mismos, sean facturados como exentos de IVA. Si se trata de exportadores puros bastaría con la emisión de un certificado de exención de IVA por parte del fisco.

- Reintegros automáticos: esta solución podrá ser válida para los casos en que se opte por la compensación contra otros impuestos. Sin embargo, para que esta resulte ser más ventajosa, será importante que se consideren aquellos impuestos que no se encuentran vencidos a la fecha, ya que actualmente el fisco exige que la obligación sea exigible y determinable al momento de la compensación, lo que trae como consecuencia que la empresa se posicione como deudora, enfrentando grandes costos por intereses.
- Ajuste por inflación: cuando el reintegro se retrase, el fisco deberá ajustar el monto de saldo a favor por exportaciones de acuerdo a la inflación. También podrá considerar la posibilidad de pago de intereses a favor del contribuyente.
- Impulsar programas de promoción y capacitación en relación a las exportaciones en PYMES, donde se difunda información relevante a la misma, facilitando y acelerando el aprendizaje relacionado a las exportaciones, operatoria, beneficios impositivos, importancia de contar con una buena estructura comercial y asesoramiento profesional.

Lo que el Estado intenta lograr a través de las diversas normativas, es el de incentivar a que las pequeñas y medianas empresas exporten sus productos y/o servicios, produciendo un beneficio económico para ellas mismas, como así también para el país. Sin embargo, las constantes trabas y la burocracia por parte del fisco terminan perjudicándolas lo que las lleva a incurrir en costos no esperados.

Si se considera que uno de los principios más importantes del comercio exterior es el de no exportar impuestos, muchas veces no se termina cumpliendo, ya que el retraso en los reintegros, las retenciones aplicadas al exportador y la falta de conocimiento son algunas de las causas por las que deben atravesar las empresas, por ello, es importante contar con una normativa clara, que se ajuste a las PYMES, que sea más beneficiosa para lograr que estas empresas puedan competir frente al mercado mundial.

Bibliografía

ABC – Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas(s.f.).

AFIP. Recuperado de

https://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=4818138

Barrios, E. J., Fadda , G., & Barroso , F. (2013). *El ABC del régimen aduanero* (Vol. 1). Salta, Argentina: SMA Ediciones.

Código de Ética Unificado para profesionales en Ciencias Económicas República Argentina, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Boletín Oficial de la Provincia de Neuquén, 22 de septiembre de 2000.

Decreto N° 893, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, 2 de diciembre de 2017.

Decreto Reglamentario N° 692, Impuesto al valor agregado, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, 17 de junio de 1998.

Dictamen (DAT) 42, Boletín DGI 25, pág. 1554, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12 de agosto de 1998.

Fraschina, S. (2018). *Recesión Económica 2018*. Recuperado de <http://undav.edu.ar/general/recursos/adjuntos/21664.pdf>.

Ley N° 11.683, Procedimiento Tributario, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 20 de julio de 1998.

Ley N° 19.549, Procedimientos Administrativos, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 27 de abril de 1972.

Ley N° 20.488, Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad de Buenos Aires, 23 de mayo de 1973.

Ley N° 22.415, Código Aduanero de la República Argentina, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2016.

Ley N° 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2017.

Ley N° 24.467, Marco regulatorio de la pequeña y mediana empresa, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 28 de marzo de 1995.

Manassero, C. (2014). *Impuesto a las Ganancias* (6ª ed.). Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N.C.

Marchevsky R. (2006). *Impuesto al Valor Agregado, Análisis Integral*. 2da Ed. Buenos Aires: Errepar

Morales H. A. (2007). *Curso de Derecho Mercantil* (Vol. 1). Caracas, Venezuela: Universidad Católica Andrés Bello.

Palavecino F. M., Miguez A. M. (1999). Estructuras tributarias de exportación y venta al exterior. *Revista Aduanera*. Recuperado de <http://www.iaea.org.ar/biblioteca/revista-n-13-1er-y-2do-semester-1999.htm>

Real Academia Española (2018). Aduana. Edición Tricentenario. Rae.es. Recuperado de <https://dle.rae.es/?id=0qXa4ku>

Resolución N° 271, Federación Argentina de Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 26 de diciembre de 2002.

Resolución N° 519, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 13 de agosto de 2018.

Resolución General DGI N° 65, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1997.

Resolución General AFIP N° 150, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1998.

Resolución General AFIP N° 150, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1999.

Resolución General AFIP N° 1161, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 28 de noviembre de 2001.

Resolución General AFIP N° 1351, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2002.

Resolución General AFIP N° 2000, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 06 de febrero de 2006.

Resolución General AFIP N° 3397, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2012

Resolución General DGI N° 3417, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad de Buenos Aires, octubre de 1991.

Resolución General AFIP N° 3577, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2014.

Resolución General AFIP N° 3867, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2016.

Resolución General AFIP N° 3984, Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2017.

Sánchez, N. (2003). *Accounting Dictionary*. Estados Unidos. Editorial John Wiley & Sons Inc.

Vieytes, R. (2004). *Metodología de la investigación en organizaciones, mercado y sociedad: epistemología y técnicas*. Buenos Aires: Editorial de las Ciencias.

Anexo I: Tablas de valores PYMES

Los siguientes valores se encuentran expresados en \$ (pesos).

Tabla I

Límites: ventas totales anuales. Fuente: elaboración propia

CATEGORIA	ACTIVIDAD				
	Construcción	Servicios	Comercio	Ind y Minera	Agropecuaria
MICRO	\$400.000	\$5.800.000	\$19.800.000	\$16.800.000	\$4.800.000
PEQUEÑA	\$47.300.000	\$34.600.000	\$119.200.000	\$102.200.000	\$30.000.000
MEDIANA I	\$378.900.000	\$289.000.000	\$1.001.800.000	\$829.900.000	\$228.000.000
MEDIANA II	\$568.300.000	\$412.800.000	\$1.431.200.000	\$1.212.800.000	\$363.100.000

Tabla II.

Límites: personal afectado. Fuente: elaboración propia

CATEGORIA	ACTIVIDAD				
	Construcción	Servicios	Comercio	Ind y Minera	Agropecuaria
MICRO	12	7	7	15	5
PEQUEÑA	45	30	35	60	10
MEDIANA I	200	165	125	235	50
MEDIANA II	590	535	345	655	215

Tabla III.

Actividades incluidas. Fuente: elaboración propia

SECTOR	SECCION
Agropecuario	A Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca
Industria y Minería	B Explotación de minas y canteras

	C	Industria manufacturera
	H	Servicio de transporte y almacenamiento, sólo algunas actividades
	J	Información y comunicaciones, sólo ciertas actividades
Servicios	D	Electricidad, gas, vapor y aire acondicionado
	E	Suministro de agua, cloacas, gestión de residuos y recup. de materiales
	H	Servicio de transporte y almacenamiento (excluido act. Ind. y minería)
	I	Servicio de alojamiento y servicio de comida
	J	Información y comunicaciones (excluido act. Ind y minería)
	K	Intermediación financiera y servicios de seguros
	L	Servicios inmobiliarios
	M	Servicios profesionales, científicos y técnicos
	N	Actividades administrativas y servicios de apoyo
	P	Enseñanza
	Q	Salud humana y servicios sociales
	R	Servicios artísticos, culturales, deportivos y de esparcimiento
	S	Servicios de asociaciones y servicios personales
Construcción	F	Construcción
Comercio	G	Comercio al por mayor y al por menor. Reparación veh/motocicletas

Fuente: elaboración propia

Anexo II: Cuestionario abierto para entrevistas

Nombre:

Puesto:

Empresa:

Fecha:

Cuestionario:

- 1- ¿Qué los llevó abrirse al mercado externo?
- 2- ¿Se les dificulta el proceso de recupero?
- 3- ¿La solicitud de recupero los ayuda a solventar una parte de los costos de producción?
- 4- ¿Creen que la normativa los beneficia?
- 5- ¿Qué ventajas y desventajas sienten a la hora de exportar?
- 6- ¿Desde su punto de vista, que soluciones implementarían?

Anexo III: Modelo Informe Contador Público Independiente

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

Señores
XXXX S.A.
(Domicilio)

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

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

1. 1. INFORMACIÓN SUJETA A REVISIÓN ESPECIAL

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

1. 2. ALCANCE DE LA REVISIÓN ESPECIAL

2.1. Mi tarea profesional consistió en la aplicación, sobre la información sujeta a revisión preparada por la empresa y detallada en el párrafo 1., de ciertos procedimientos de auditoría específicamente seleccionados, que se detallan en el Anexo I, y que resultan de la aplicación de la Resolución N° XX de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas referida a la emisión de informes especiales de procedimientos realizados sobre saldos a favor derivados de operaciones de exportación o asimilables.

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

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

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

1. 3. ACLARACIONES PREVIAS AL INFORME ESPECIAL

Los procedimientos de auditoría específicos, indicados en el Anexo I, han sido aplicados sobre los registros contables, papeles de trabajo y de detalle, y documentación que me fue provista por la empresa XXXXXX. Mi tarea profesional toma como punto de apoyo fundamental la revisión de registros y documentación, asumiendo que la misma es legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta la apariencia y estructura formal de la misma. Por su parte, un efectivo sistema de control interno reduce la posibilidad de ocurrencia de errores, irregularidades o actos ilegales y facilita su detección; sin embargo, no elimina totalmente los riesgos de su ocurrencia. Como profesional independiente, he aplicado los procedimientos de auditoría específicos que se indican en el Anexo I. En lo relativo a la validez y suficiencia de las evidencias obtenidas antes descriptas, mi tarea se ha realizado bajo la suposición de la actuación de buena fe de la empresa solicitante del recupero, así como de la integridad de las afirmaciones que fueron incluidas en las manifestaciones escritas que he requerido, sin perjuicio de la aplicación de los demás procedimientos de auditoría específicos detallados.

1. 4. INFORME ESPECIAL

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

Buenos Aires, ... de de 200x.