



Trabajo Final de Graduación

Alumno: Capella, Pablo Agustín

DNI 30.573.702

Legajo: VCPB07692

Recupero de IVA por exportaciones. Aspectos claves para evitar requerimientos y fiscalizaciones de AFIP.

Carrera: Contador Público

Trabajo Final de Grado

Recupero de IVA por exportaciones. Aspectos claves para evitar requerimientos y fiscalizaciones
de AFIP, año 2018/2019

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo proponer procedimientos de control en la elaboración de los recuperos de IVA de exportaciones para evitar posibles requerimientos y fiscalizaciones de AFIP. Para el cumplimiento del mismo, se realizó un análisis crítico de la normativa vigente y documentación relevada (solicitudes de recuperos de IVA, Actos de fiscalización y requerimientos de AFIP). De esta manera, se identificaron errores comunes en los procedimientos formales de las solicitudes de recupero de IVA. Lo que permitió formular procedimientos de control que faciliten el trámite de solicitud de recupero de IVA por exportaciones y proporcionar herramientas competitivas para las empresas exportadoras.

Palabras claves: recupero de IVA, procedimientos de control, requerimientos, fiscalización.

Summary

The objective of this paper is to propose control procedures in the elaboration of export VAT recoveries to avoid possible AFIP requirements and audits. For the fulfillment of the same, a critical analysis of the current regulations and documentation was carried out (requests for VAT recoveries, auditing acts and AFIP requirements). In this way, common errors were identified in the formal procedures for VAT recovery requests. This allowed us to formulate control procedures that facilitate the processing of VAT recovery requests for exports and provide competitive tools for exporting companies.

Keywords: VAT recovery, control procedures, requirements, inspection.

Índice	
Introducción.....	5
Problema y justificación.....	7
Objetivos.....	10
Objetivo general	10
Objetivos específicos.....	10
Marco Teórico.....	11
Solicitudes de recuperos de IVA por exportaciones, marco normativo	11
Exportación	11
Exportador.....	12
El impuesto al valor agregado (IVA) y las exportaciones.	13
Recupero de IVA por exportaciones	15
Solicitud del beneficio de recupero de IVA. Régimen vigente.....	19
Perfeccionamiento de las exportaciones	22
Destino de las solicitudes de recupero de IVA	23
Exclusiones del régimen general de solicitud de recupero de IVA por exportaciones	26
Régimen de reintegro de IVA sujeto a fiscalización	28
Procedimientos de control.....	30
Métodos.....	32
Desarrollo	36

Capítulo I. Análisis crítico del marco normativo vigente.....	36
Capitulo II. Análisis crítico del relevamiento de documentación	44
Solicitudes de recupero.....	44
Requerimientos.....	45
Relevamiento de opiniones	46
Capitulo III. Procedimientos de control en la solicitud de recuperos de IVA.	50
Procedimientos a realizar	50
Conclusiones.....	61
Referencias	63
Anexo I.....	65
Tabla N° 02.....	65
Relevamiento de solicitudes de recupero del I.V.A.....	65
Anexo II.....	67
Tabla N° 03	67
Relevamiento de requerimientos de AFIP	67
Anexo III	73
Entrevista a profesionales	73

Introducción

En un contexto de globalización, los países se integran y acrecientan el comercio exterior como medio de desarrollo de sus economías. Así, los estados procuran desarrollar lazos comerciales que reditúen beneficios en las exportaciones de bienes y servicios. De esta manera, las empresas interactúan en un mundo competitivo y de continuos avances tecnológicos. Argentina, no está ajena a esta coyuntura internacional y sus empresas demandan ventajas comparativas y competitivas para poder desenvolverse en un mercado altamente competitivo y dinámico.

Argentina, en concordancia con la mayoría de los países del mundo, promueve la gravabilidad cero de las exportaciones. Como medida de incentivo de las mismas. Además de brindarle mayores herramientas competitivas a las empresas para que realicen sus operaciones con el mercado externo. Casi la totalidad de los países del mundo adopta como principio tributario la imposición en el país de destino, esto funciona a modo de regulación entre los impuestos que cada país tiene potestad de imponer y la forma en que estos interactúan comercialmente a través del intercambio de bienes y servicios.

Particularmente, Argentina posee el impuesto al valor agregado (IVA) como impuesto generalizado a casi todas las actividades que desarrollan sus agentes económicos. Es un impuesto con diferentes alícuotas que grava en forma masiva y generalizada los bienes y servicios que se producen y comercializan. Tiene su sustento en la ley número 23.349 (1.997) denominada ley de IVA. Dicha ley, consagra el principio de no imposición a las exportaciones de bienes y servicios producidos y/o comercializados fuera del territorio argentino. Además, prescribe, a modo de estímulo fiscal, la posibilidad de que aquellos exportadores que vendan sus bienes y servicios al

mercado externo accedan al beneficio previsto para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado (IVA) contenido en sus compras a proveedores.

En la práctica, los exportadores que solicitan el beneficio previsto se encuentran con un complejo sistema normativo que regula el acceso de las solicitudes de recupero de IVA producto de exportaciones. A raíz de la gran cantidad de controles y requisitos que dificultan el trámite ante el Organismo estatal. Esta problemática, ocasiona una tensa relación de intereses entre el fisco y los exportadores. Además de las implicancias financieras que posee para la empresa exportadora por la inmovilización de capitales en manos de la administración pública hasta que finaliza su verificación y fiscalización. Situación que se agudiza en un contexto inflacionario.

El presente trabajo proporciona al lector un análisis crítico de la normativa vigente y la posibilidad de visualizar procedimientos y herramientas de control, necesarios para reducir la posibilidad de requerimientos y fiscalizaciones por parte del fisco. De forma tal, que la empresa pueda lograr el éxito del trámite de solicitud del recupero de IVA producto de operaciones de exportación.

Problema y justificación

En el año 2018, el marco normativo vigente del tratamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) producto de operaciones de exportación, prevé beneficios e incentivos a los exportadores que comercializan sus productos con el mercado externo. Particularmente, la ley de IVA N° 23.349 (1.997), en su artículo número 43, posibilita y norma el beneficio de recupero de los créditos fiscales contenidos en las compras a los proveedores. Específicamente, la resolución general número 2.000 (2.006) de A.F.I.P. y sus modificatorias reglamentan el procedimiento de solicitud del mencionado beneficio.

En el marco de un mundo globalizado, los intercambios comerciales de bienes y/o servicios entre países resultan cada vez más frecuentes y significativos en la economía. Concretamente, la posibilidad de obtener la devolución del impuesto facturado en las compras y prestaciones de servicios en el mercado local es una herramienta financiera importante para las empresas exportadoras. En la práctica, presenta una problemática vinculada al complejo sistema de normas y procedimientos dispuestos por A.F.I.P., los cuales implican una gran cantidad de controles por parte del fisco que dificultan la efectiva finalización del proceso.

Esta problemática tiene consecuencias adicionales que se dan en el supuesto que las solicitudes de recupero de IVA por operaciones de exportación, contengan errores formales y materiales como consecuencia de no haberse tomado los recaudos y controles necesarios a la hora de efectuar el trámite de solicitud interpuesto ante A.F.I.P.

Además, los últimos antecedentes normativos introducen nuevas restricciones al régimen de recupero de IVA para exportadores. Mediante la resolución general número 3.397 (2.012) el fisco intensifica las acciones de control y fiscalización sobre los tramites de solicitud de recupero

de las empresas exportadoras. Poniendo especial énfasis sobre los aspectos formales de la presentación y sobre todo, del comportamiento y situación fiscal del contribuyente.

Según Sternberg (2016) las restricciones introducidas constituyen un serio retroceso en la tramitación del recupero de IVA, retornándose en gran medida a épocas anteriores en las que la obtención de tales recuperos estaba supeditada a plazos totalmente inciertos, de manejo discrecional por parte de la administración tributaria y supeditado a sucesivos requerimientos que dilatan el trámite de solicitud e insumen recursos y gastos empresariales. Todo parece indicar que el criterio de “intensificar las acciones de control y fiscalización” sobre los contribuyentes que presenten las solicitudes, se esconden problemas de caja del fisco, así como imperfecciones en los procedimientos de verificación y fiscalización que, siguiendo los lineamientos del artículo número 43 de la ley de IVA número 23.349 (1.997) deberían producirse después de concedido y efectivizado el recupero.

Como consecuencia, se generan perjuicios económicos y financieros ocasionados por la disposición ineficiente de recursos (dinero, tiempo, personal) e inmovilización de capitales. Además de la prolongación en el tiempo del trámite de solicitud en búsqueda de la subsanación de estos defectos. Esta situación podría verse agravada en un contexto inflacionario, de aumento general de los precios, hasta que se produzca la efectiva aprobación del trámite de solicitud y efectivo cobro de las sumas solicitadas en concepto de devolución, compensación, acreditación o transferencia, tal cual son las posibilidades y mecanismos de acceso al beneficio.

Por lo expuesto, el presente Proyecto de Investigación Aplicada (PIA) pretende realizar un exhaustivo análisis de la normativa vigente, con un punto de vista crítico, para luego, en base a ello, elaborar propuestas y recomendaciones necesarias para evitar posibles requerimientos por

parte del fisco y así reducir el riesgo de fiscalizaciones que atenten contra la disposición de genuinos recursos financieros de las empresas.

Específicamente, el aporte del presente trabajo mencionado en el párrafo anterior tiene sustento en antecedentes de requerimientos y fiscalizaciones de A.F.I.P a empresas exportadoras mendocinas durante los periodos comprendidos desde el año 2.015 hasta 2.018. Los mismos se expondrán en el trabajo y ayudarán a visualizar e interpretar la problemática descrita. A raíz de ello, se propondrán reformas, procedimientos de control y soluciones con casos prácticos que permiten representar la problemática a fin de que el lector le sirva de guía para la temática abordada.

Además, en un contexto de negocios competitivo y dinámico, con progresivo aumento del número de empresas que compiten por los mercados mundiales, la incidencia de los recuperos de IVA producto de exportaciones sobre el margen de utilidad de las organizaciones cada vez es mayor y también indispensable como fuente de financiamiento del capital de trabajo de las mismas. En conclusión, la elaboración de procedimientos de control previos a la presentación de las solicitudes de recuperos de IVA, se convierte en una herramienta clave de gestión en las empresas exportadoras en el contexto de negocios actual.

Objetivos

Objetivo general

Proponer procedimientos de control en la elaboración de los recuperos de IVA de exportaciones para evitar posibles requerimientos y fiscalizaciones de AFIP.

Objetivos específicos

Interpretar el marco normativo que reglamenta las solicitudes de recuperos de IVA de exportaciones que permita realizar un análisis crítico de la normativa vigente.

Realizar análisis crítico de la normativa vigente para el desarrollo de procedimientos de control en la elaboración de los recuperos de IVA de exportaciones.

Identificar errores comunes en los procedimientos formales de las solicitudes de recupero de IVA que permita inferir posibles requerimientos de AFIP.

Formular procedimientos de control que faciliten el trámite de solicitud de recupero de IVA por exportaciones, resignificando la labor del contador público.

Marco Teórico

Solicitudes de recuperos de IVA por exportaciones, marco normativo

La exportación tanto a nivel macro como microeconómico representa una operación positiva para cualquier país, ya sea por para la balanza comercial, cuenta corriente y pagos, como para la producción doméstica de bienes y multiplicación de productos, permitiendo equilibrarse respecto a la entrada de nuevos competidores en el mercado interno y mejorando la imagen en relación con proveedores, bancos y clientes.

En el presente capítulo se reseña brevemente cuestiones teóricas generales respecto a la exportación, incluyendo además una conceptualización respecto del caso particular de la Argentina, mencionando las normativas que rigen para el caso de las exportaciones en relación con el impuesto al valor agregado, como un primer acercamiento para alcanzar la interpretación del marco normativo que reglamenta las solicitudes de recuperos de IVA de exportaciones.

Exportación

Según la Organización Mundial de Comercio (2005) la exportación consiste en la obtención de beneficios por la venta de productos y servicios de otros países. Así mismo este concepto se amplía con lo definido en el artículo 9 del Código Aduanero, donde se expresa que existe exportación cuando:

- Se extrae cualquier mercadería de un territorio aduanero.
- Mercadería es todo objeto que sea susceptible de ser importado o exportado, lo cual no necesariamente implica que deba tratarse de cosas muebles de carácter material.

- La extracción abarca a la que tiene lugar desde un territorio o área a otro al cual se aplican regímenes arancelarios y prohibiciones

En su Plan de Exportación, Sánchez Ramirez (2005), expuso conceptos importantes que giran en torno a la exportación y allí afirmó que: “En general, según puntos de vista económicos, las exportaciones generan ingresos para el país vendedor, por lo que son fuente de riqueza” (p.5)

Exportador

En su trabajo de investigación, Abdala, Daiana y otros (2011), titulado “Recupero de IVA por Operaciones de Exportación”, se conceptualizan aspectos que hacen a la terminología básica, del cual recuperamos la definición de exportador:

Es aquél por cuya cuenta se realiza la exportación, ya sea que la misma se efectúe a su nombre o a nombre de un tercero. Dicho de otra manera, el exportador es el propietario de los bienes que se remesan al exterior, con independencia de que el documentante ante la autoridad aduanera sea él mismo, u otro sujeto que lo represente. Para este tema resulta conveniente conceptualizar la diferencia entre exportadores puros e impuros. Los primeros son los que realizan todas sus operaciones en el mercado externo, en cambio los impuros tiene simultáneamente ventas en el mercado interno y externo. (Adbala, 2011, p.10)

Así mismo, se puede ampliar la idea mencionando que es posible identificar dos tipos de exportadores:

- PUROS, cuando solo realizan operaciones de exportación;
- IMPUROS, cuando además mantienen lazos comerciales con clientes en el país.

Ambos tipos pueden solicitar reintegro del I.V.A. por operaciones relacionadas con las *exportaciones*.

El impuesto al valor agregado (IVA) y las exportaciones.

El impuesto al valor agregado, en adelante IVA, es un impuesto indirecto al consumo que se aplica sobre casi todos los bienes y servicios producidos y comercializados en el desarrollo de una actividad de una empresa, organización, profesional o técnico (Sternberg A. R., 2007). Se dice que es un gravamen indirecto aplicado al consumo ya que se aplica a todas o casi todas las etapas del proceso productivo y posterior comercialización. Pero quien lo soporta significativamente es el consumidor en última instancia. Este último es quien, además de pagar el impuesto, no puede considerarlo un crédito fiscal, como en el caso de las empresas y organizaciones que intervienen en el resto de la cadena productiva o de comercialización y que toman el impuesto en sus registros contables como “crédito fiscal”.

El IVA es considerado un impuesto general, ya que grava casi la totalidad de las operaciones que componen el mercado de bienes y servicios. Existen exenciones, claro está, ya sea sobre sujetos pasivos del impuesto o bien sobre actividades exentas o con régimen de alícuota diferenciada. Generalmente, estos beneficios tienen su objetivo en un menor impacto del impuesto sobre bienes de consumo masivos o de inversión, con tendencia a favorecer determinadas condiciones competitivas de las empresas o algunos sectores sociales desfavorecidos. Y como menciona Ricciardi, Mariano (2008), en su *“Análisis de eficiencia en el IVA y una propuesta para eliminar los impuestos distorsivos”* El IVA es el principal impuesto en la estructura tributaria nacional, que representa el 30,1% de la recaudación total. Mientras que la suma de las retenciones a las exportaciones y el impuesto sobre débitos y créditos, representa el 15,8% de la recaudación. (Ricciardi, 2008)

La ley de IVA N° 23.349 (1.997), en su artículo primero establece el objeto del impuesto (Ver Anexo N° 1: legislación relevante del Proyecto de Investigación Académica).

Prescribe las operaciones sujetas a imposición. El mismo artículo identifica cada una de las actividades gravadas. El inciso d), del artículo número ocho de la misma ley de IVA N° 23.349 (1.997) establece la exención del impuesto a las exportaciones de bienes y servicios producidos o comercializados en el territorio Argentino. El motivo de la exención, desde el punto de vista fiscal, persigue la “neutralización” del impacto del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de exportación para evitar exportar impuestos y favorecer el comercio exterior y la competitividad de los bienes y servicios producidos en el país (Vecchio Gabriel, 2008).

En correlación con la mayoría de los países del mundo, Argentina opta por no gravar con el impuesto al valor agregado a las exportaciones tal cual lo prescribe la mencionada ley. Esto forma parte de la intención del legislador de fomentar el comercio exterior. Además, la legislación Argentina prevé el principio de tributación en el país de destino para el IVA.

Como se menciona, el inciso d), del artículo número ocho de la ley de IVA N° 23.349 (1.997) prescribe como exentas a las operaciones de exportación. Las operaciones de exportación son aquellas donde cualquier bien o servicio es enviado a otra parte del mundo, fuera de las fronteras del territorio Argentino, con propósitos comerciales, pretendido para uso o consumo en el extranjero (Carrion, 2012). Por lo tanto, los sujetos pasivos de impuesto al valor agregado que realicen operaciones de producción y/o comercialización dichas operaciones están exentas del tributo.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ente autárquico, creado por el decreto número 618 (1.997) entiende a la exportación como la salida del país con carácter definitivo de bienes y servicios transferidos a título oneroso. Por otro lado, el Código Aduanero en su artículo número nueve define a la exportación como la extracción de cualquier mercadería

de un territorio aduanero. Es decir que existe exportación para Aduana en tanto salgan mercaderías o se presten servicios fuera del territorio Argentino (Billorou, 2014).

En materia de comercio exterior, el régimen para exportadores según la legislación Argentina, rige el principio de tributación en el país de destino. Básicamente existen dos métodos para evitar la superposición de los tributos que gravan los bienes y servicios de un país a otro. Estos son: tributación en el país de origen o tributación en el país de destino. En Argentina, norma este último, cuyas características son las siguientes: el país exportador no debe gravar los bienes exportados, el país de destino grava los bienes y servicios en el mercado interno con los propios impuestos de cada país y por último, cada país, se atribuye la potestad de imposición al país de destino (Merlo, 2015).

Las empresas y organizaciones que realicen operaciones de exportación, es decir, aquellos que por su actividad desarrollen su producción y/o comercialización de bienes y servicios con destino de venta a agentes económicos de otros países. Los mismos se desenvuelven en un mundo globalizado y competitivo. Donde el intercambio comercial fluye y aumenta constantemente. Por lo que es necesario focalizar y centrar a la empresa exportadora en el centro de la discusión tributaria. Haciendo eje en la tensa relación que existe entre los impuestos y la exportación, en especial el IVA, como mecanismo de incentivo del comercio exterior, que tantos beneficios trae a la balanza comercial de Argentina con el ingreso de divisas extranjeras.

Recupero de IVA por exportaciones

Por lo expuesto anteriormente, se concibe el principio tributario en Argentina de no “exportar” impuestos. Entonces, la legislación sobre el impuesto al valor agregado indica que el

mismo no incide sobre las operaciones de exportación. Es más, otorga a los exportadores el derecho a recuperar el impuesto facturado y abonado a sus proveedores. Esto mismo funciona como estímulo fiscal al comercio exterior (Delzart, 2015).

La ley de IVA N° 23.349 (1.997) en su artículo número 43 prescribe que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por sus bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiese sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido utilizado por el responsable. Esto significa que, en primera instancia, la ley intenta que los exportadores utilicen el crédito fiscal originado en las operaciones de compra a sus proveedores para compensar el débito fiscal originado con operaciones de venta en el mercado interno (Oklander, 2009).

Seguidamente, el segundo párrafo del mismo artículo dice que si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o solo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos o permitirá su transferencia a terceros. Dicha acreditación o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto. Así, el fisco intenta encontrar otro uso al impuesto al valor agregado originado en operaciones de exportación que es la compensación contra otros impuestos que la misma empresa sea sujeto pasivo. Por ejemplo, impuesto a las ganancias o anticipos de impuestos a las ganancias, saldos de retenciones y/o percepciones practicadas en el impuesto al valor agregada, etc.

Por último, el artículo número 43 prescribe que los exportadores tendrán derecho a la acreditación, transferencia y devolución del impuesto al valor agregado facturado y abonado a

sus proveedores y vinculados específicamente a operaciones de mercado externo. La legislación también reza que los contribuyentes que accedan al beneficio previsto deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme el régimen de la ley de IVA N° 23.349 (1.997) en su artículo número 12 y 13. Cabe mencionar, que la intención de la normativa es que en última instancia el exportador que no pudo descargar la totalidad del crédito fiscal en el mercado interno, no pudo acreditar y compensar dicho impuesto con otros que adeudare, recién allí podrá acceder al beneficio de solicitar la devolución en efectivo de las sumas de IVA producto de compras vinculadas a operaciones de exportación. Es importante aclarar la intención de la legislación porque de esta manera se entiende la complejidad del sistema, en cuanto a los requisitos formales de la solicitud del beneficio o los regímenes de fiscalización a los cuales se expone el exportador ante la intención de solicitar la devolución en efectivo del impuesto (Oklander, 2009).

De esta manera, el artículo número 8, número 43 y sin número incorporado a continuación del artículo 43 de la ley de IVA N° 23.349 (1.997) disponen la exención del impuesto al valor agregado a las exportaciones y el derecho de los exportadores a recuperar el IVA facturado a sus proveedores (Stenberg, 2014).

Cuando las empresas comercialicen sus productos y servicios con el mercado externo e interno, en forma simultánea, primero compensan el débito fiscal proveniente de ventas realizadas en el país contra el crédito fiscal originado por la compra a sus proveedores de insumos, materia prima y mercaderías. Si la diferencia es positiva la empresa deberá pagar impuesto. Si la diferencia es negativa, el crédito fiscal originado en la compra de bienes y servicios vinculados a operaciones de exportación podrá aplicarse al débito fiscal de las operaciones de venta en el mercado interno. Si el saldo todavía resulta excedente, aquí nace el

beneficio previsto por la legislación para acceder a tres posibles destinos. Enunciados en orden de prioridad para el fisco: acreditación, transferencia a terceros y devolución (Delzart, 2015).

El artículo número 43 la ley de IVA N° 23.349 (1.997) en su quinto párrafo dice que para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal de IVA, los exportadores deberán inscribirse en AFIP, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por la mencionada ley. Por otro lado, el artículo sin número a continuación del artículo número 43 de la ley de IVA N° 23.349 (1.997) prescribe que los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal vinculado a operaciones de exportación con el solo cumplimiento de los requisitos formales que establezca AFIP. Sujeto a las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos número 33 y siguientes de la ley número 11.683 (1.998) y modificatorias, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el Organismo.

Carrión y Gili (2012), en su trabajo de investigación denominado “Reintegro de IVA por exportaciones”, expresan sus consideraciones ante problemáticas que giran en torno al tema de estudio, que consideramos oportuno señalar:

Actualmente la problemática de los recuperos del I.V.A en las exportaciones podría evidenciar que aún el fisco no encuentra un procedimiento eficaz que permita una pronta devolución del impuesto al exportador, ni tampoco un sistema seguro y apto para la A.F.I.P para la detección y control de maniobras fraudulentas, que evite la devolución de importes improcedentes. Las constantes modificaciones a lo largo de los últimos años han implicado esfuerzos adicionales por parte de quienes pretenden hacer uso del régimen para lograr el tratamiento previsto en la ley del impuesto. (Carrión y Gili, 2012, 20)

Solicitud del beneficio de recupero de IVA. Régimen vigente

En el ejercicio de las facultades otorgadas, la AFIP ha implementado distintas reglamentaciones que regulan el acceso de los exportadores al beneficio. Primeramente, la AFIP dicto la resolución general número 1.351 (2.002), destinada a regular, con carácter definitivo el régimen aplicable a las solicitudes de recupero de IVA por exportadores (Sternberg, 2014). Posteriormente, el 06 de febrero de 2.006 AFIP publicó la resolución general número 2.000 (2.006) que reglamenta el régimen aplicable a las solicitudes de recupero de IVA por exportadores, vigente a partir del 01 de agosto de 2.006.

A través de la resolución general número 2.000 (2.006) la AFIP estableció el procedimiento a llevar a cabo por los exportadores para solicitar el recupero de IVA en conceptos de devolución, transferencia o acreditación correspondiente al impuesto al valor agregado facturado a sus proveedores.

Vecchio (2008) sintetiza la estructura de la norma de la siguiente manera:

- Título I: comprende desde el artículo número 1 al 32, y contiene los requisitos y condiciones tanto de tipo técnico como formales de las solicitudes de recupero de IVA.
- Título II: comprende el artículo número 33 y refiere a la compensación de las retenciones y percepciones de IVA practicadas por el exportador en las solicitudes.
- Título III: abarca desde los artículos número 34 al 42. Comprende el régimen de solicitud para exportaciones por cuenta de terceros.
- Título IV: comprende a los artículos número 43 al 44 y prescribe sobre las solicitudes que por diversos motivos que se detallaran más adelante están sujetas a un régimen especial de fiscalización y verificación.

- Título V: comprende desde el artículo número 45 al 53 y refieren sobre las disposiciones generales de las solicitudes.

Además la resolución general número 2.000 (2.006) tiene previsto anexos complementarios:

- Anexo 1: elementos a presentar con las solicitudes de recupero de IVA.
- Anexo 2 y 3: elementos a presentar y requisitos formales a cumplir con la presentación de la solicitud.
- Anexo 4: requisitos formales a cumplir.
- Anexo 5: afectación del impuesto facturado.
- Anexo 6: régimen de reintegro simplificado.
- Anexo 7: información sobre proveedores.
- Anexo 8: solicitud de transferencias a terceros. Modelo de solicitud.
- Anexo 9: régimen de compensación contra importes originados en retenciones y percepciones del impuesto.
- Anexo 10: exportaciones por cuenta y orden de terceros. Aspectos técnicos de la solicitud.
- Anexo 11: aspectos aduaneros.
- Anexo 12: régimen de recupero de IVA sujeto a fiscalización.
- Anexo 13: aplicativo que genera la solicitud de recupero de IVA.

La resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP si bien identifica un único régimen general para la procedencia de las solicitudes de recupero de IVA, también prevé un régimen especial de reintegro sujeto a fiscalización. El régimen general está basado en el cumplimiento de los requisitos formales por parte del exportador que accede al beneficio. Mientras que el

régimen especial sujeto a fiscalización está subordinado a la intervención y fiscalización previa a la solicitud por el fisco (Vecchio Gabriel, 2008).

Como se menciona, una de las principales exigencias del régimen general es el cumplimiento de los requisitos formales de la solicitud de recupero de IVA por exportaciones. Entre los requisitos que prescribe la resolución se encuentran el cumplimiento de las normas de facturación para aquellos comprobantes que documentan el crédito fiscal solicitado. El artículo número nueve y anexo cuatro de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP norman al respecto (Ver Anexo N° 1: legislación relevante del Proyecto de Investigación Académica). Especialmente, la norma hace hincapié en la identificación del crédito fiscal con la operación de exportación. En consecuencia es necesario colocar en la factura de compra el permiso de embarque vinculado a la operación. Además, la norma prescribe la necesidad del cumplimiento de las normas referidos a los medios de pago de los comprobantes incluidos en la solicitud.

Específicamente el anexo número IV de resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP establece que los sujetos exportadores deberán cumplimentar las disposiciones enunciadas por el artículo número 41 de la resolución general número 100 (2.008) de AFIP referido a la emisión y registración de operaciones y comprobantes. La ley número 25.345 (2.000) en lo que refiere a las normas de prevención de evasión fiscal. Las normas relacionadas a los regímenes de retención del impuesto al valor agregado. Y por último, la resolución general número 738 (1.999) de AFIP, en lo que concierne a los procedimientos de retención y percepción de impuestos varios (impuestos a las ganancias especialmente).

El artículo número 16 de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP reza que los exportadores al momento de presentar la solicitud de recupero de IVA en la dependencia de AFIP donde se encuentre declarado su domicilio fiscal, deberán informarse del detalle de

incumplimientos tributarios, ya sea por falta de presentación de declaraciones juradas impositivas e informativas o bien por tener deudas exigibles a favor del fisco (impositivas o previsionales) al momento de la presentación de la solicitud. La misma norma, en su tercer párrafo del artículo 16 expresa que los exportadores tendrán plazo de seis días hábiles administrativos para regular la situación y prestar conformidad a las inconsistencias. De lo contrario el fisco no considerara admisible la solicitud interpuesta.

Otro aspecto importante de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP para el caso de exportadores que accedan al beneficio del recupero de IVA por medio del régimen general es la posibilidad de presentar solo una solicitud por mes. Tal cual prescribe el artículo número 19 de la resolución mencionada. El mismo artículo indica que el exportador podrá formalizar una sola solicitud por mes de exportación, a partir del día número 21 del mes siguiente al perfeccionamiento de la exportación.

Perfeccionamiento de las exportaciones

La resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP considera perfeccionada la exportación con la constancia de cumplido de embarque. Siempre que los bienes salgan efectivamente del país. Esta fecha debe surgir del permiso de embarque certificado por funcionario de Aduana interviniente en la operación (Sternberg, 2.014). El artículo número 3 de la citada resolución general prescribe al respecto. Es importante la fecha de cumplido de embarque para asignar a qué mes corresponde atribuir la exportación y su correspondencia con la fecha de solicitud del recupero. Atento a que puede diferir la fecha de cumplido de embarque con respecto a la factura de venta realizada por el exportador y registrada en el libro IVA Ventas de

la empresa. Así, puede ser que existan exportaciones declaradas en un mes distinto al de la presentación de la solicitud de recupero de IVA por dicha exportación.

Destino de las solicitudes de recupero de IVA

La ley de IVA N° 23.349 (1.997) en su artículo número 43 y siguiente, conjuntamente con el artículo número 75 del decreto reglamentario número 698 (1.998) prescriben las modalidades en que el crédito fiscal puede ser devuelto al exportador. Estos son: compensación, acreditación, devolución y transferencia.

La modalidad de compensación implica la descarga del crédito fiscal a recuperar contra el débito fiscal de operaciones gravadas en el mercado interno. La acreditación del impuesto significa utilizar el saldo para pagar deudas de otros impuestos. Otra opción es la transferencia a terceros del saldo aprobado y recuperado del IVA, previa autorización y conformidad de la AFIP. Por último, el destino más usual es la devolución en efectivo depositado en cuenta bancaria a nombre del exportador de las sumas aprobadas (Manzotti, 2016).

La posibilidad de transferencia del crédito fiscal es una cesión de crédito a otro contribuyente, exportador o no, quien lo utiliza para cancelar sus deudas con el fisco (Sternberg, 2017). Al Organismo le resulta indiferente si esta cesión se hace a título gratuito u oneroso, generalmente se supone que se hace en forma onerosa.

La normativa vigente no permite, en primera instancia, la compensación del recupero de IVA con deudas en materia de recursos de la seguridad social. Generalmente aportes y contribuciones de la seguridad social. Es usual que los exportadores posean deudas al respecto. Entonces la AFIP recientemente incorporó como posibilidad celebrar un convenio entre el

exportador y el Organismo, a fin de autorizar al fisco a tomar del recupero de IVA solicitado los montos necesarios para cancelar deuda de recursos de la seguridad social (Sternberg 2.017).

El artículo número 24 de la resolución general 2.000 (2.006) de AFIP determina que el juez administrativo procederá a detraer los montos correspondientes a los importes consignados en cada solicitud cuando surjan inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados del organismo. Vecchio (2.008) lo sintetiza de la siguiente manera, a partir de la observación de situaciones como:

1. Los agentes de retención omitan actuar como tal en el pago de las compras vinculadas a la solicitud de recupero de IVA.
2. los proveedores no se encuentren inscriptos en el impuesto al valor agregado.
3. Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas incluidas en la solicitud.
4. No se cumplan las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados a la solicitud de recupero.
5. Los proveedores informados e incluidos en la solicitud de recupero integren la base de contribuyentes no confiables.

Los puntos número 4 y 5 mencionados arriba presentan nuevamente aspectos controversiales. En cuanto a la ambigüedad y aspecto general de la norma para determinar aquellos créditos fiscales pasibles de ser detraídos por el juez administrativo. A partir, otra vez, de criterios discrecionales y generales que posibilitan y facultan al juez a realizar las detracciones que considere oportunas. En razón de determinar cuándo es o no un contribuyente confiable y que obligaciones tributarias haya dado cumplimiento o no. No obstante, según norma el último párrafo de la citada norma, el exportador podrá interponer nota de disconformidad ante el juez administrativo interviniente, dentro de los quince días hábiles administrativos inmediatos

siguientes a la fecha de notificación del acto. La disconformidad se presenta respecto de los comprobantes detraídos y no aprobados en la solicitud de recupero. En consecuencia, el crédito fiscal reingresa a la solicitud para un nuevo análisis por parte del juez administrativo con su posterior resolución. Esto implica, la extensión de los plazos y por lo tanto la imposibilidad del exportador de lograr recuperar los créditos fiscales del impuesto que la ley otorga como beneficio.

Por otra parte, el artículo número 25 de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP prescribe que el juez administrativo competente emitirá comunicación en acto administrativo del monto autorizado, y en su caso las detracciones realizadas, de la solicitud presentada por el exportador. El plazo dispuesto es dentro de los quince días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud presentada resulta formalmente admisible. En la realidad, el plazo no se cumple y el exportador, titular del crédito, solo tiene como herramienta de acción presentar recurso de pronto despacho judicial, de acuerdo a la ley de procedimientos administrativos número 19.549 (1.972) y sus modificatorias (Sternberg, 2.017).

Por último, el segundo párrafo del artículo número 25 de la resolución general 2.000 (2.006) de AFIP indica que la aprobación de los montos consignados en la solicitud del exportador y las detracciones que resulten procedentes por parte del juez administrativo se realizara sobre las bases de consulta a los controles informativos sistematizados y del detalle de incumplimientos a los que refiere el artículo número 16 de la citada norma.

En consecuencia, el artículo número 16 de la resolución general 2.000 (2.006) de AFIP dice que los exportadores no podrán proceder con el trámite de solicitud de recupero de IVA en tanto posean declaraciones juradas impositivas e informativas no presentadas o deuda vencida en

cuestiones impositivas y/o previsionales. La norma vuelve a introducir el mismo requisito también para el caso de la devolución del impuesto solicitado. Tanto al inicio del trámite como para su finalización el juez interviniente faculta sobre el cumplimiento del mencionado artículo. En el mismo aspecto general se incluyen tanto deuda previsional como puede ser aportes y contribuciones sociales en su carácter de empleador del exportador, como también declaraciones juradas informativas. Atribuyendo el mismo peso específico y de carga tributaria cuando en realidad no lo poseen.

Exclusiones del régimen general de solicitud de recupero de IVA por exportaciones

El artículo número cuatro de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP indica que existen exclusiones subjetivas y objetivas que son motivadoras de un tratamiento especial bajo la órbita del régimen de fiscalización de la citada norma y no del régimen general. Con el transcurso del tiempo, AFIP introdujo cambios con la intención de profundizar e intensificar las restricciones al acceso del régimen general (Stenrberg, 2.016).

Las causales de exclusión que, según el propio artículo cuatro de la resolución enumera, son las siguientes: exportadores que registren incumplimientos respecto de la presentación de declaraciones juradas impositivas y/o previsionales, hayan sido querellados o denunciados penalmente por cuestiones del ámbito aduanero, previsional o impositivo y estén involucrados en causas penales (Delzart, 2015).

El punto número cinco del inciso a) del artículo número cuatro de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP también identifica como causa de exclusión del régimen general a aquellos exportadores que se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal. Este punto es importante porque permite al juez administrativo interviniente un carácter

interpretativo y discrecional de la norma para determinar qué criterios son los que juzga pertinente para determinar cuándo un comportamiento fiscal es consistente o inconsistente del exportador. Específicamente, dicho punto funciona de disparador de verificaciones y fiscalizaciones asociadas a un comportamiento fiscal del contribuyente. Este punto número cinco se introdujo por la resolución general número 3.397 (2.016) de AFIP.

Sternberg (2.016) considera que no existe precisión alguna en la norma que defina los alcances de la misma. Además considera un argumento totalmente discrecional que permite que el juez interviniente de AFIP pueda eliminar el trámite bajo la órbita del régimen general. La línea argumental del fisco es intensificar los controles y procesos de verificación de las solicitudes utilizando elementos de juicios discrecionales y poco claros. Por otro lado, la exclusión de la solicitud de recupero de IVA del régimen general queda supeditada a plazos inciertos por parte de AFIP.

Existen otras causas de exclusión del régimen general, que se definen como exclusiones objetivas. Según el propio artículo número cuatro de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP en su inciso b) las detalla. Estas son: facturas de compras que tengan una antigüedad mayor a 48 meses a la fecha de solicitud, solicitudes posteriores a aquella en la que se hubiere observado por parte del fisco sumas ya reintegradas y por último, la exclusión para aquellas solicitudes cuya tramitación este en curso y la AFIP hubiera detectado la ilegitimidad o improcedencia del impuesto. Este último punto es importante puesto que si la AFIP en sus facultades de fiscalización abre un expediente de inspección sobre el exportador, la tramitación de la solicitud queda suspendida atento a la procedencia de la fiscalización y sujeta a las consecuencias de la misma.

Régimen de reintegro de IVA sujeto a fiscalización

Lo previsto por la AFIP a través de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP es el régimen general. Único régimen de recupero basado en el cumplimiento de requisitos formales de las solicitudes presentadas por los exportadores. No obstante, la norma prevé un régimen en el que el recupero de IVA queda subordinado a la intervención y fiscalización de AFIP (Vecchio Gabriel, 2008).

Las intenciones del fisco son profundizar e intensificar los controles sobre las operaciones de los exportadores, a fin de legitimar la procedencia de las solicitudes presentadas. De esta manera, se tramitan bajo esta orbita aquellas solicitudes de recupero que encuadren en algunas de las causales de exclusión mencionadas anteriormente, tanto objetivas como subjetivas.

El título IV, en su artículo número 43 de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP indica que se tramitaran conforme lo establecido en el anexo XII de la citada norma, aquellas solicitudes formuladas por los exportadores que se encuadren en los conceptos mencionados en los incisos b), c) y d) del artículo número cuatro (exclusiones objetivas y subjetivas del régimen general). Por otro lado, el anexo XII indica que las solicitudes que se efectúen por este régimen regirá lo dispuesto por los Títulos I, II, III y V de la mencionada resolución general, con la excepción de que no resultará de aplicación el plazo a que alude el artículo 25, como así tampoco la opción de solicitar que la AFIP proceda a cancelar en su nombre las deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social establecida en el inciso b) del artículo 45, ambos de la citada resolución general.

Ahora, el artículo número 25 de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP dice el juez administrativo competente emitirá una comunicación informando el monto

autorizado, y en su caso las deducciones que resulten procedentes según lo dispuesto en el artículo número 24, dentro de los quince días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible.

En resumen, el régimen de fiscalización por medio de título IV de la resolución general número 2.000 (2.006) AFIP presenta dos aspectos claves a tener en cuenta y que, en virtud, de las intenciones del fisco de intensificar y profundizar los controles sobre los exportadores, son motivo o disparadores de verificaciones, requerimientos y fiscalizaciones que atentan contra la posibilidad legítima de acceso al beneficio de solicitud de recupero de IVA que la legislación otorga.

En primer lugar, que para el anexo XII de la mencionada norma no son de aplicación los plazos previstos en el artículo número 24 enunciado más arriba. Es decir, el fisco no posee plazos perentorios en la fiscalización de las solicitudes, sino que la devolución se hará efectiva una vez que la AFIP se cerciore que las solicitudes resultan procedentes y legítimas (Vecchio Gabriel, 2008). Segundo, que con la introducción de la Resolución general número 3.397 (2.016) AFIP se incorpora como motivo de exclusión del régimen general hacia el de fiscalización, la posibilidad de detectar inconsistencias en el comportamiento fiscal del exportador, a juicio discrecional del juez interviniente, de acuerdo a criterios de consistencia o inconsistencia fiscal poco claros.

A modo de apaciguar las constantes críticas, el fisco emite la resolución general número 3.984-E (2.017). La reciente norma admite la presentación por régimen general para aquellos exportadores que al momento de la presentación posean deudas liquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o previsionales. Anteriormente, automáticamente los contribuyentes que encuadraban en dicha causal de exclusión tramitaban la solicitud bajo el régimen de fiscalización del Título IV de la resolución general número 2.000 (2.006) de AFIP.

Procedimientos de control

El control interno en una organización es un proceso llevado a cabo por las personas que la integran, diseñado con el fin de proporcionar un grado de seguridad razonable para la consecución de sus objetivos. Por medio de la aplicación de procedimientos preestablecidos. (Vega de la Cruz, 2016). El control es una herramienta de gestión que se basa en la aplicación de procedimientos que están dirigidos a la detección de errores e irregularidades que no fueron detectadas en una primera instancia, lo que permite una nueva etapa de corrección y verificación.

El constante crecimiento del flujo de operaciones entre empresas de distintos países y la complejidad de intercambios de bienes y servicios hacen cada vez más importante en las empresas el ejercicio de una gestión empresarial eficiente y competitiva, lo que demanda una estructura administrativa y operacional confiable y segura. López (2006) expone que el control es una tendencia mundial de las empresas modernas que está evolucionando hacia una mayor exigencia en materia de gestión para lograr los objetivos empresariales. Esto permite comprender la importancia de diseñar, aplicar y mantener procedimientos de control razonables que permita garantizar una gestión eficiente y oportuna, minimizando los riesgos de error hacia el cumplimiento de los objetivos propuestos por la organización.

La organización, en su interacción con terceros: proveedores, clientes, operadores financieros, instituciones públicas y gubernamentales persigue una adecuada gestión de sus intereses. Muchas veces contrapuestos a los de otros actores sociales. En ese marco, la organización está expuesta al cumplimiento de normas y reglamentaciones que definen la conducta y el modo de operar ante terceros. Así, la empresa está expuesta al riesgo de incumplimientos, deformaciones y ocasionales errores en las relaciones de intereses antes mencionado.

Una manera de reducir el riesgo y aumentar el grado razonable de seguridad de las acciones empresariales es diseñar procedimientos de control interno. Lo anterior comprende un conjunto de métodos y herramientas que aseguren un grado razonable de confiabilidad de las actividades que se realizan en beneficio del objetivo fijado. (Lopez, 2006).

Por otra parte, Vega de la Cruz (2016) destaca dos importantes objetivos que un plan de control de acción deben contener. Estos son:

1. Determinar el grado de cumplimiento de las acciones empresariales con respecto a normas y reglamentaciones vigentes.
2. Verificar y evaluar el grado de veracidad de las operaciones, documentos y registros contables.

En este contexto, el profesional que confeccione las solicitudes de recuperos de IVA debe proporcionar un grado de seguridad que garantice la veracidad de la solicitud ante el fisco y la omisión de errores en la presentación. En tal sentido, se debe legitimar los créditos fiscales incluidos en la solicitud, así como también la veracidad de las operaciones de exportación que originan dichos créditos. Con el objetivo de simplificar el trámite y reducir los tiempos en los cuales el exportador percibe el reintegro. (Vecchio Gabriel, 2008).

Las tareas y aplicación de procedimientos de control en la confección de las solicitudes de recupero de IVA se enfocan en tres áreas principalmente: sobre las compras incluidas en la solicitud, específicamente los proveedores y los comprobantes de dichos proveedores. Otra área de control son las exportaciones y los documentos que acreditan la operatoria. Y finalmente, se centran las operaciones de control sobre la empresa en su relación con AFIP y el grado de cumplimiento de sus operatorias comerciales e impositivas respecto de la normativa vigente.

Métodos

Para el desarrollo del presente trabajo, en primer lugar, se buscó conocer el marco normativo que reglamenta las solicitudes de IVA de exportaciones que permita realizar un análisis crítico de la normativa vigente. Para alcanzar dicho objetivo se aplicaron las siguientes técnicas metodológicas: relevamiento y revisión de bibliografía académica y legislación vigente. Por medio de los siguientes instrumentos: fichas y registros digitales. Esto permitió acceder a fuentes secundarias de información principalmente, para descubrir el marco normativo descripto en el objetivo específico.

Posteriormente, se buscó realizar un análisis crítico de la normativa vigente para el desarrollo de procedimientos de control en la elaboración de los recuperos de IVA de exportaciones. Con sustento en el conocimiento proporcionado por el marco normativo vigente. De esta manera, se aplicaron las siguientes técnicas de investigación: análisis de bibliografía y análisis de la legislación vigente. Por medio de los siguientes instrumentos: fichas y registros digitales. Esto permitió acceder a fuentes de información secundarias principalmente, para lograr describir y caracterizar la problemática de estudio.

A partir del análisis de la legislación vigente y la bibliografía académica, fue posible conocer e identificar aquellos errores comunes en los procedimientos formales de las solicitudes de recupero de IVA que permite inferir posibles requerimientos de AFIP. Para su logro se empleó la técnica metodológica de relevamiento documental, por medio de la utilización de instrumentos como fichas y registros digitales. Así, fue posible acceder a fuentes de información primarias, específicamente los siguientes documentos: solicitudes de presentación de recupero de

IVA y actos administrativos de requerimientos y fiscalizaciones por parte de AFIP a empresas exportadoras mendocinas. (Ver Anexo I- Legislación vigente)

El criterio de la muestra seleccionada fue no probabilístico, intencional, en función del objetivo del presente trabajo. Se seleccionó una muestra de treinta (30) formularios de solicitud de presentación de recuperos de IVA de empresas exportadoras mendocinas comprendidos en los periodos entre Enero 2.016 y Mayo de 2.018. (Ver Anexo II)

Por otra parte, se seleccionó una muestra de treinta (30) casos de requerimientos y fiscalizaciones, producto de actos administrativos provenientes de presentaciones de solicitudes de recuperos de IVA, emitidos por AFIP a empresas exportadoras mendocinas por los periodos comprendidos entre Enero 2.016 y Mayo 2.018. (Ver Anexo III)

Además se realizaron entrevistas a profesionales contables, especializados en la confección de solicitudes de recuperos de IVA por exportaciones de empresas exportadoras mendocinas, para conocer la problemática arriba descrita. Fueron de tipo abierta, por medio de una guía de entrevista. Se realizó sobre una muestra de cinco (5) profesionales, seleccionados con criterio no probabilístico, de forma intencional (ver Anexo IVI: Entrevista a profesionales).

Además, el presente trabajo busco formular procedimientos de control que faciliten el trámite de solicitud de recuperos de IVA por exportaciones. Para lograr dicho objetivo se utilizó las siguientes técnicas metodológicas: análisis de la legislación vigente, análisis bibliográfico y análisis documental. Específicamente análisis de contenido de las presentaciones de solicitud de recuperos de IVA y análisis de contenido de los actos administrativos de requerimientos y fiscalizaciones de AFIP. Se emplearon instrumentos como las fichas y registros digitales. Esto permitirá acceder a fuentes primarias y secundarias de información para el cumplimiento del objetivo descripto.

Por último, a través de la metodología enunciada para el desarrollo del presente trabajo fue posible proporcionar al lector herramientas de procedimientos de control para la elaboración de los recuperos de IVA por exportaciones, y así, evitar posibles requerimientos y fiscalizaciones del fisco que dilaten y frustren las solicitudes.

Tabla 1.

Ficha técnica.

Objetivos específicos	Tipo de Investigación	Metodología	Técnicas	Instrumentos
Interpretar el marco normativo que reglamenta las solicitudes de recuperos de IVA de exportaciones que permita realizar un análisis crítico de la normativa vigente.	Exploratoria	Cualitativa	Relevamiento de legislación. Relevamiento de bibliografía	Fichas Registros digitales
Realizar análisis crítico de la normativa vigente para el desarrollo de procedimientos de control en la elaboración de los	Descriptiva	Cualitativa	Análisis de legislación. Análisis de bibliografía	Fichas Registros digitales

recuperos de IVA de exportaciones.				
Identificar errores comunes en los procedimientos formales de las solicitudes de recupero de IVA que permita inferir posibles requerimientos de AFIP	Exploratoria	Cualitativa	Relevamiento documental. Entrevista	Fichas Registros digitales Guía de entrevista
Formular procedimientos de control que faciliten el trámite de solicitud de recupero de IVA por exportaciones	Descriptiva	Cualitativa	Análisis de legislación Análisis de legislación Análisis documental	Fichas Registros digitales

Fuente: elaboración propia.

Desarrollo

Capítulo I. Análisis crítico del marco normativo vigente

Un análisis profundo de la normativa vigente permite detectar que, si bien se redoblaron esfuerzos por mejorar los procesos de exportación, hay situaciones que aún no están totalmente resueltas, haciendo que los procedimientos sean poco eficientes.

El IVA es un impuesto que se aplica sobre los bienes y prestaciones de servicios y sobre las importaciones y exportaciones de bienes y servicios, en todo el territorio de la nación. Con el pasar del tiempo se han ido realizado modificaciones en el régimen jurídico que enmarca a este impuesto, buscando cubrir todas sus aristas y necesidades según se susciten los hechos.

En su momento, la Ley de Iva N° 23.349, que entró en vigencia a partir de 1997, compuesta por 11 artículos, y sus modificatorias, en las que se detallan responsabilidades, cuestiones que atañen a las locaciones y servicios, y menciona de manera particular en el art. 8 inciso b) la acreditación o reintegro que corresponda a los exportadores, del impuesto que por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de la misma, les hubiera sido facturado con anterioridad a la vigencia de esta ley, se regirá por aplicación de lo dispuesto en la Ley N° 20.631, texto ordenado en 1977 y sus modificaciones.

Posteriormente en 1998, tiene lugar la Ley 11.683, compuesta por 185 artículos que, si bien no es nueva, ya que la misma data de 1933, si es novedoso el reordenamiento y la incorporación de modificatorias que se le agregan respecto al Procedimiento Fiscal.

Esta Ley resulta ser la columna vertebral del régimen tributario argentino, conforme los tiempos cambian, fue revisada y actualizada a fin de llegar a ser el instrumento legal por excelencia para atender las cuestiones fiscales. En el marco de alcanzar una mejora significativa de las condiciones de competitividad y lograr un marco normativo que promueva el desarrollo económico sostenido de nuestro país se pueden destacar cuestiones significativas: por ejemplo se puede reducir en menos las declaraciones juradas también por errores materiales (hasta esta modificación solo por errores de cálculo) con la condición: de que la declaración “rectificativa” debe presentarse dentro de los 5 días y una diferencia que no exceda el 5% de la materia imponible; sanciones para declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa con multa de 2 a 6 veces el tributo evadido, como así también el aprovechamiento de reintegros, recuperos, devoluciones o subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria será reprimido con multa de 2 a 6 veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.

Por otra parte, también en el 1998 se acompaña el reordenamiento de Ley de Procedimiento Fiscal, con una Resolución General, la N° 100 referida a la Emisión de Comprobantes. La mencionada resolución consta de 46 artículos en los que se establece el procedimiento de Régimen de emisión de comprobantes, la registración de operaciones e información, la resolución general 3419 (DGI), sus complementarias y modificatorias, el registro fiscal de imprentas, autoimpresores e importadores y el régimen especial de impresión y emisión de comprobantes e información, entre otras cuestiones.

Con la Resolución General N° 2000 AFIP (2006) se introdujo el concepto de solicitud de recuperado de IVA, dicha resolución reglamenta específicamente las solicitudes y determina que las mismas proceden con el exclusivo cumplimiento de los requisitos formales establecidos por

la AFIP, posponiendo la fiscalización para una etapa temporal posterior a la obtención de la acreditación, devolución o transferencia que el exportador solicite.

Sucede que con la Resolución General N° 2000 (2006), la A.F.I.P constituye y reglamenta el cuerpo normativo del régimen previsto en la resolución general (AFIP) 1351 de devolución, acreditación y/o transferencia del I.V.A, el cual deben cumplir los exportadores y responsables que soliciten el reintegro del impuesto facturado vinculado a sus exportaciones.

Si bien esta norma lo que hace es limitarse a los fundamentos a partir de la experiencia recogida respecto de la aplicación del procedimiento anteriores y la necesidad de optimizar la sistematización del trámite, incluye además la instrumentación de los casos en los que los exportadores de servicios pueden solicitar el reintegro del IVA vinculado a sus operaciones de exportación, anteriormente el procedimiento de recupero no estaba reglamentado.

Un aspecto controversial que versa en la mencionada resolución general 2000 (2006) AFIP, fuente y disparador de innumerables requerimientos por parte del fisco es el tema del perfeccionamiento de las exportaciones. En lo relacionado a las fechas de las mismas. La norma expresa que la exportación se encuentra perfeccionada con el cumplimiento de embarque. Esta fecha es la que el titular debe tomar para determinar el periodo de exportación de dicha operación. Dicha fecha surge de la certificación del funcionario aduanero interviniente. Por otro lado, se encuentra la fecha de oficialización del embarque distinta a la descripta anteriormente, esta fecha el titular al debe contemplar para la toma del tipo de cambio del valor FOB de la exportación y así convertir al tipo de cambio comprador del Banco Nación Argentina al día anterior hábil a la fecha de oficialización del embarque de la exportación. Cuando anteriormente y con criterios discrecionales según funcionarios de AFIP intervinientes algunos tomaban fecha de cumplimiento y

otros fecha de oficialización, prestando a la confusión de los exportadores y provocando requerimientos automáticos por considerar fechas erróneas para la conversión del valor FOB de la exportación a pesos nacionales. Cuestión significativa porque determina el límite del segundo párrafo del artículo número 43 de la ley de IVA, en lo que refiere al monto de exportaciones por periodo. Hasta el día de hoy existen controversias al respecto y la temática es fuente de consulta permanente entre funcionarios de AFIP y exportadores. Adoptando en su mayoría la fecha de oficialización para la conversión al tipo de cambio comprador del día hábil anterior a la misma y fecha de cumplimiento de exportación para determinar en que periodo del calendario anual se incluye la operación.

La Resolución General 2000 (2006) AFIP a juicio del autor estuvo orientada a la reglamentación y acceso del recupero de IVA por parte del titular de los créditos. Es sus aspectos formales y mecanismo de tramitación. No obstante, en consecuencia dejo en evidencia la precariedad de fiscalización del origen y verosimilitud de los créditos fiscales incluidos en las operaciones de exportación. Esto se deja en evidencia y confirma lo expuesto por las reiteradas resoluciones generales emanadas por el fisco que tuvieron lugar a posteriori, con la intención de imponer restricciones al régimen y con sentido fiscalizador. Igualmente, como forma de salvaguardar el vacío normativo expresado, la resolución mencionada prevee un régimen general único de acceso al beneficio con la excepción de un régimen específico denominado de Título IV, que es donde se lo identifica en la norma. Las solicitudes que derivan al régimen enunciado son aquellas que cumplen con algunas de las causales de exclusión que se enumeran en el artículo número cuatro de la resolución general 2000 (2006) AFIP. Ya sean de criterio objetivo o subjetivo.

La norma dentro de las causales de exclusión subjetivas incluye entre las más salientes y significativas que serán excluidas las solicitudes que conforme los exportadores al momento de la presentación de la solicitud tengan obligaciones incumplidas en materia impositiva, aduanera y previsional a la fecha de la solicitud con el fisco. La crítica consiste en el criterio amplio que posee la norma e incluye no solo las obligaciones en cuanto al pago de impuestos sino también a los incumplimientos de presentación de declaraciones juradas informativas y no solo determinativas de impuestos. Es así que ante cualquier incumplimiento de algún régimen informativo la solicitud tramitaba por régimen de fiscalización y no por régimen general, con las consecuencias del caso previstas. Oportunamente luego de 11 años y reiterados reclamos desde el 12/01/2017 entro en vigencia la resolución general 3984-E de AFIP que abolió este punto crítico de la norma.

Otro aspecto crítico de la norma. Dentro de las causales de exclusión del régimen general hacia el de fiscalización es el punto enunciado en el artículo cuatro de la Resolución general 2000 (2006) AFIP, que expresa que serán sujetas a fiscalización las solicitudes de exportadores a los que se detectaran inconsistencias en sus presentaciones impositivas, aduaneras o previsionales. Primero el aspecto controversial y con criterio discrecional. Es decir, no se enumeran o enuncian indicadores que conceptualizasen o definan el término “inconsistencia” dejándolo a juicio del funcionario de AFIP interviniente. Según los casos de fiscalización relevados se utilizan criterios amplios y dispares para determinar cuándo una solicitud de recupero de IVA es objeto de fiscalización. Por ejemplo, han existido casos donde el motivo que se adujo fue que el crédito fiscal solicitado por el exportador correspondía en más de un 80% del total solicitado a un mismo proveedor. Motivo suficiente para el funcionario, a su criterio, para

que esto sea definido como “inconsistencia” para tramitar la solicitud según arreglo del Título IV de la normativa vigente.

Por otro lado, el régimen específico de Título IV, que incluye las solicitudes de recupero sujetas a fiscalización no prevee en su normativa o disposiciones plazos perentorios para que el juez administrativo resuelva las tramitaciones. Por lo que los plazos y solicitudes se dilatan en el tiempo con las serias consecuencias y lesiones financieras que esto provoca en la empresa exportadora. Tanto en los recursos disponibles para cumplimentar con la fiscalización como la imposibilidad de disponer de fondos genuinos sin plazos ciertos previstos.

La mencionada resolución general numero 2000 (2006) AFIP invocó la necesidad de intensificar las acciones de fiscalización sobre aquellos sujetos que posean algunas de las causales de exclusión del régimen general enunciados en el artículo número cuatro (exclusiones objetivas y subjetivas) descriptas en párrafos anteriores. Entre otras aquellos exportadores que posean deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto a favor de la AFIP, relativas a obligaciones impositivas, provisionales y/o aduaneras, y no solo deudas sino también incumplimientos en las obligaciones formales (presentación de declaraciones juradas determinativas e informativas) de impuestos, dando lugar así a la Resolución General número 3397 en el año 2012.

Críticamente se puede percibir que las modificaciones que se incluyeron con esta nueva reglamentación implicaron un severo retroceso del régimen de recupero del IVA dado que en la práctica se vuelve a la aplicación de los regímenes anteriormente vigentes, contrariando lo dispuesto en la norma legal (art. sin número a continuación del 43 de la ley), dejando que el

trámite de solicitud de los recuperos se guíe por plazos totalmente inciertos, denotando un tratamiento informal y discrecional por parte de la administración tributaria.

Aunque lo anterior podía no darse, si el exportador se atiene a las nuevas exclusiones tributarias y financieras suficientes para regularizar todas las eventuales “inconsistencias de comportamiento fiscal” y deudas líquidas y exigibles, previamente a presentar las solicitudes de recuperos de IVA, ya que al intensificar las acciones de fiscalización sobre los contribuyentes que presenten las tratadas solicitudes, se dejarían de lado otros problemas e imperfecciones en el proceso de recuperos.

Con aspecto crítico es cuestión esencial identificar y distinguir las distantes causales de fiscalización sujetas a comportamientos inconsistentes de los exportadores en relación al acceso al beneficio de solicitud de recuperos de IVA. No debiera tener la misma consideración el incumplimiento de una declaración jurada informativa, como puede ser Régimen mensual de compras ventas a poseer deuda vencida y exigible en aportes y contribuciones de la Seguridad social. El tratamiento debiera ser diferente, en pos de facilitar la operatoria comercial del exportador. Sin embargo atrás de estas restricción de acceso los especialistas suponen problemas de caja y disponibilidad de fondos del fisco para la devolución de los créditos fiscales de los contribuyentes

Luego de cinco años de vigencia de la mencionada Resolución, se impone la Resolución General N° 3984 (2017) con la cual la AFIP dejó sin efecto algunas de las severas restricciones que anteriormente había impuesto al régimen de recuperos del IVA por parte de los exportadores.

Para ello derogó el punto 4 del inciso a) del artículo 4° de la Resolución General N° 2000 (2006), por lo que las solicitudes de recuperos del IVA que los exportadores formulen, aún con

deudas líquidas y exigibles a la fecha de las referidas solicitudes, vuelven a tramitar por el Título I de la señalada Resolución General 2000 (2006), es decir que tramitarán con el sólo cumplimiento de requisitos formales y el informe especial de contador público, con sujeción a los breves plazos establecidos en este Título para la resolución del trámite y sin necesidad de someterlo a fiscalización previa.

Sin embargo, el exportador, en caso de poseer deudas líquidas y exigibles deberá, naturalmente, compensar o “acreditar” el monto a recuperar con las deudas eventualmente existentes, lo que está previsto especialmente en la normativa, si al momento de presentarse las solicitudes originales existieron deudas líquidas y exigibles y las mismas fueron compensadas o “acreditadas”, las eventuales solicitudes rectificativas, si bien se considerarán con su propia fecha de presentación a todos los efectos, no invalidarán las compensaciones o acreditaciones efectuadas en las solicitudes originales, por lo que en ese caso tramitarán también con arreglo a lo normado en el mencionado Título I de la Resolución General N° 2000 (2006) AFIP sin sujeción a fiscalización previa.

La exportación es una actividad de mediano y largo plazos que exige una adecuada planeación de los recursos; y cuya incursión en los mercados internacionales debe realizarse principalmente en los mercados más cercanos, de rápido crecimiento y similares culturalmente, donde la competencia sea menos agresiva que en los más grandes.

Ya en la Organización Mundial del Comercio se ha acordado cuáles son las medidas fiscales y crediticias de apoyo a las exportaciones que los países miembros pueden utilizar, en tanto que una de las primeras y principal es la devolución del Impuesto al Valor Agregado, que

la Argentina adoptó como política económica, aunque en la práctica se lleva a cabo con un retraso tal que conspira contra el desempeño de las ventas al exterior.

Capítulo II. Análisis crítico del relevamiento de documentación

Solicitudes de recupero

En el relevamiento de solicitudes de recupero, fue posible apreciar que las mismas en búsqueda de la aprobación del juez administrativo, incluyeron:

- Cumplimiento de normas de facturación, registración y de normas de pago.
- Cumplimiento de la normativa acerca de la actuación como agente de retención de IVA, información e ingreso de las sumas retenidas.
- Consultas informáticas a bases de datos de proveedores.

Presentación de un informe de contador público independiente respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar.

En la provincia de Mendoza fue posible relevar 14 solicitudes correspondientes a periodos del 2016, que registran presentaciones formales de solicitud de recupero de IVA en los años 2016, 2017 y 2018, inclusive, denotando un gran desfase entre los periodos en los que se concretaron las operaciones y las solicitudes.

Durante el 2017, se relevaron 7 solicitudes correspondientes a periodos de dicho año, con presentación de solicitudes durante el 2018.

Durante el 2018, se relevaron 9 solicitudes correspondientes a periodos de dicho año, con presentación de solicitudes durante el 2018, marcando una brecha mucho menor entre los periodos en los que se concretaron las operaciones y las solicitudes.

Requerimientos

El proceso de recupero del Impuesto al Valor Agregado, ha tenido distintas reglamentaciones por parte del organismo fiscal, que han propiciado a complicar más la gestión de la devolución del impuesto, un ejemplo claro de ello lo muestra el relevamiento de requerimientos de las solicitudes que se consideraron para el presente estudio, entre las que se pueden mencionar como los más destacados:

- Rectificar solicitud F-404, rubros 1, informando monto de operaciones gravadas.
- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.
- Aportar facturas, ya que se detectaron inconsistencias detectadas que requieren presentar otras documentaciones que certifiquen las operaciones realizadas.

Además el relevamiento dejó en evidencia el retraso promedio de 30 días o más, llegando inclusive a dar respuesta a las solicitudes en lapsos de hasta 3 o 4 meses, solicitando que los requerimientos exigidos se cumplimenten en plazos de máximo 10 días, imprimiendo a la situación un retraso excesivo si se considera que esto no asegura el cobro del recupero, que previamente debe ser autorizado por el juez administrativo y establecida la fecha posterior del cobro del beneficio. El régimen de solicitud de recupero de IVA en la Argentina, para el caso de las exportaciones, implica dar cumplimiento de normas de facturación, registración y de normas de pago; como así también el acatamiento de la normativa acerca de la actuación como agente de retención de IVA, información e ingreso de las sumas retenidas, la concreción de las consultas informáticas a bases de datos de proveedores y la consecuente presentación de un informe de

contador público independiente respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto por recuperar.

De todos modos, el procedimiento no se lleva a cabo con fluidez ya que las autoridades de Aduana y DGI prefieren demorar las resoluciones, o no tomarlas, antes de correr el riesgo de aprobar algo que mañana pueda ser objetado por otras instituciones de mayor jerarquía sobre ellas.

Relevamiento de opiniones

A fin de profundizar y recabar información de primera fuente, se recurrió a entrevistas que permitieron revelar como es el tratamiento de solicitudes de recupero de IVA en la práctica y contrastarlo con la normativa vigente. Los consultados resultaron ser 5 profesionales del área contable que aportaron información sobre sus casos particulares, pero que, al darle una mirada global, muestran similitudes en sus tareas respecto al recupero del IVA por exportaciones.

Al ser consultados respecto a las presentaciones de solicitud de recupero de IVA por exportaciones confeccionadas por ellos entre los periodos que abarcan enero 2.016 hasta mayo 2.018, 4 de los cinco profesionales que tuvieron requerimientos por parte de AFIP en las solicitudes presentadas, recibiendo uno de ellos más del 70% de requerimientos en relación a sus presentaciones. De igual forma a estos se les consultó cuáles son los motivos más frecuentes de requerimientos encontrados, y el común denominador fue la requisitoria de exhibir comprobantes o facturas que respaldan las solicitudes, siendo uno de los consultados convocado a corregir cuestiones menores como concordancia de fechas, pero que igualmente retardo el cobro del recupero.

Al indagar sobre si los requerimientos realizados dispararon fiscalizaciones por parte del fisco, 4 de los 5 entrevistados si tuvieron experiencia en fiscalizaciones, comentando además las incoherencias en cuanto a los plazos para subsanar requerimientos, no solo demorando el cobro de recupero sino entorpeciendo los tiempos entre presentación, requerimiento y cobro, denotando que las exigencias en la presentación son bastante meticulosas, no así el cumplimiento de plazos tal como lo estipula la normativa vigente cuando la misma menciona que el juez administrativo competente emitirá una comunicación informando el monto autorizado, y en su caso las detracciones que resulten procedentes según lo dispuesto en el artículo número 24, dentro de los quince días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible.

En tanto que al ser consultados si ¿Resulta complejo, en relación al contenido y tiempo de preparación, subsanar los requerimientos solicitados? Uno de ellos expresó que si solo fuese presentación de comprobantes no es complejo, pero las complicaciones se dan cuando los requerimientos son mayores como firmas, nuevos informes, etc., que no son de rápida realización o que implica otros movimientos y tareas, los cuales influyen en el lapso del tiempo asignado.

Con respecto a la consulta sobre ¿Qué documentación fue solicitada por AFIP para el cumplimiento de los requerimientos y fiscalizaciones?, a fin de poder recabar respuestas más específicas los profesionales del área contable expresaron que se trata de comprobantes fundamentalmente como expresó textualmente uno de ellos “Todo lo relacionado con las compras y exportaciones, facturas, permisos de embarque, declaraciones juradas, documentación del circuito de pagos (órdenes de pago, recibos, extractos bancarios, etc.)”, pero es llamativa también la respuesta de uno de los entrevistados al expresar que “casi todos los requerimientos

observaron alguna cuestión del informe del contador”, denotando particular atención en centrar las exigencias en la nueva figura que incorpora la normativa vigente como aval para efectivizar el cobro del recuperero.

Todos los consultados afirmaron que no se cumplen los plazos previstos en la normativa vigente en las resoluciones de actos administrativos de AFIP en cuestión de tramites de presentaciones de solicitud de recuperero de IVA por exportaciones, dándose casos inclusive de tiempos indefinidos entre uno y otro requerimiento o fiscalización.

En relación a si implementan sistemas informáticos específicos para la elaboración de las solicitudes de recuperero de IVA, 3 de los consultados respondió en forma afirmativa, con el objetivo de simplificar el trabajo y optimizar el servicio ya sea con software específicos o con planillas de cálculo de Excel, mientras que los otros 2 profesionales expresaron no utilizarlos.

Respecto de si usan técnicas, herramientas, o procedimientos metodológicos en la confección de las solicitudes de recuperero de IVA, 3 de los consultados respondió afirmativamente, a modo de complemento para optimizar el servicio que brindan. Inclusive uno de los profesionales detalló el procedimiento como sigue: “Primero identificamos las exportaciones y todo lo referido a ellas, permisos y facturas. Por periodo y fecha de cumplimiento de las exportaciones. Luego a cada exportación asignamos en unidades las compras. Es decir los créditos fiscales vinculados, en planillas. Para así, de esta manera, respaldar con documentación. Incluso los pagos de las facturas, retenciones, absolutamente todo. Finalizado esto, confeccionamos el F404, papeles de trabajo y contador, audita y elabora el informe en base a nuestros papeles de trabajo y toda aquella documentación que nos requiera”.

En cuanto a si ¿Desarrollan herramientas o procedimientos de control para verificar los datos incluidos en las solicitudes de recuperero de IVA? Los dos profesionales que justamente

mencionaron tener menor porcentaje de requerimientos y fiscalizaciones son los que expresaron haber incluido procedimientos de control. Uno de ellos mencionó “Esto nos ha dado mejores resultados para evitar dilataciones en los tiempos”. Mientras que los demás profesionales admitieron no desarrollar herramientas de control, destacando uno de los entrevistados que es un factor para revertir y mejorar su desempeño.

La mayoría de los profesionales entrevistados opinan que cada vez es más influyente el tratamiento de recuperos en el ámbito económico, uno de ellos expresó “En términos financieros la influencia es cada vez mayor. Porque con la inflación y un mercado cada vez más contraído la necesidad de fondos se hace más crítica, entonces desde Gerencia se pone la lupa en estos aspectos, como mecanismo de financiación o retorno de ganancias. Ya sea recuperos de IVA, como reintegros de exportación

Por último se les preguntó si sugirieron implementar cambios en la estrategia de gestión administrativa en función del tratamiento de los recuperos de IVA, la mayoría de ellos respondió en forma afirmativa, ampliando además uno de ellos que “Permanentemente trabajamos con el sector compras para agilizar los pagos de las facturas de exportación al menos darle prioridad para antes solicitar el recuperos de IVA”

Partiendo de la base de que el control es un factor clave en el logro de los objetivos generales de las empresas, la figura del contador público resulta fundamental para que los procesos o procedimientos del recuperos del IVA se concreten en favor del exportador, intentando minimizar los errores y requerimientos lo máximo posible.

Este capítulo sentó no solo las bases necesarias para habilitar un análisis crítico sino también favorecer con ello la formulación de procedimientos de control que faciliten el trámite de solicitud de recuperos de IVA por exportaciones, desde la actuación de este profesional.

Capítulo III. Procedimientos de control en la solicitud de recuperos de IVA.

El contador público es una herramienta clave en los procedimientos de control interno para agilizar la solicitud de recuperos de IVA por exportaciones. Una característica fundamental en la profesión del Contador Público es la responsabilidad que debe tener ante la empresa y la sociedad, dando garantía de transparencia y generando confianza en cada uno de los procesos que lo involucran. Por tanto, el control interno de una empresa deposita en el contador público la tarea de controlar no solo la contabilidad, a partir de la razonabilidad de los registros financieros, sino también el cumplimiento de las normativas y el establecimiento de todo tipo de medidas correctivas para mejorar la efectividad y eficiencia de la empresa en cuestión.

En este capítulo veremos la importancia de este profesional como herramienta clave para proveer la seguridad razonable de que errores e irregularidades puedan ser descubiertos con prontitud y mejorar los reintegros por recuperación del IVA a las exportaciones de bienes.

Procedimientos a realizar

A los fines de ordenar y reglamentar las actividades a realizar por el contador como herramienta clave de control interno de una empresa, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas estableció en su Resolución 271/02 pautas a tener en cuenta. Las mismas se mencionan a continuación:

- Constatar que el exportador no se encuentre excluido del presente régimen, conforme a las disposiciones del artículo 4to. de la Resolución A.F.I.P. 1351.
- Revisar que las operaciones de exportación correspondientes al período de reintegro se hayan perfeccionado en el período de exportación presentado.

- Corroborar que el valor F.O.B. de las exportaciones se encuentre declarado en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado y se constatará la correcta atribución del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación o asimilables del módulo de exportador de la(s) declaración(es) jurada(s) del Impuesto al Valor Agregado del (los) período(s) fiscal(es) de su vinculación (momento de generación del crédito o momento de la exportación)
- Corroborar la efectiva liquidación de las divisas cobradas por la operación, a partir de la documentación cambiaria correspondiente.
- Corroborar que las exportaciones guardan relación con la capacidad operativa (1) de la empresa exportadora.
- Realizar procedimientos de auditoría para revisar que:
 - 1) El solicitante sea el titular de las exportaciones realizadas en el período, en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (entendiéndose por exportador al mandante o comitente de la operación, propietario de la mercadería y por lo tanto el titular de los créditos por el impuesto facturado).
 - 2) Las operaciones de venta al exterior o asimilables surgen de documentación respaldatoria original del tipo de facturas de exportación, instrumento de cuenta de venta y líquido producto, notas de crédito relacionadas por descuentos y bonificaciones y/o equivalentes y que la misma cumple con los requisitos formales de este tipo de documentación y que los montos de las operaciones de ventas al exterior informadas surgen de registros detalladas en el subdiario de Ventas (o equivalente) Nro. ..., rubricado. ...folios desde...hasta.... Fecha de rúbrica dd/mm/aaaa (indicar si está autorizado a llevar registros computarizados).

Esto confluye en un informe que se constituye en un dictamen del contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación, lo que implica un grado de responsabilidad mayor, que además se aparta de las denominadas normas de auditoría generalmente aceptadas para atenerse a lo que los consejos profesionales han aprobado para este tema específico, de allí la consideración del contador público como herramienta clave de control interno.

Un punto central en cuanto a recupero de IVA por exportación está dado por el papel que desempeña el Contador Público, en rol de auditor externo. Su responsabilidad legal y profesional para llevar a cabo un trabajo adecuado y óptimo. Con el objetivo de brindar a terceros y la misma empresa exportadora un grado de seguridad razonable de confianza sobre el origen y verosimilitud de los créditos fiscales incluidos en la solicitud de recupero de IVA. De esta manera se reduce el riesgo de incorrecciones significativas por errores cometidos en la preparación de la solicitud que atenten contra la misma (Buyatti, Osmar. 2014). Esto depende de varios factores como: su grado de profesionalismo, sus conocimientos específicos del tema, los principios éticos que guían su accionar y fundamentalmente la honestidad con que la empresa aporte datos fidedignos para elaborar las solicitudes del beneficio de recupero del IVA. Específicamente su grado de competencia y actitud independiente para aceptar el trabajo. La independencia, o la falta de independencia, elementos subjetivos identificados y numerados en la Resolución Técnica número 37 de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias económicas.

En este contexto, hay normas a nivel Nacional y Provincial que regulan el accionar del profesional en Ciencias Económicas, no solo en cuanto a responsabilidad sino además en

relación a la sanción que compete en caso de incumplimientos, resulta importante mencionar cuales son:

- Ley 20.488 de Ejercicio profesional.
- Ley Provincial 5.051/86.
- Resolución del C.P.C.E. de Mendoza N° 1.350/01.
- Resolución del C.P.C.E. de Mendoza N° 1151/95.
- Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina.

Por otro lado, Cimarosti (2016) señala como tareas previas a la solicitud de recupero del IVA por exportaciones, el meticuloso desempeño del contador público, quien deberá haber confeccionado el formulario de declaración jurada F. 731, correspondiente al periodo en el cual se perfecciono el derecho a la obtención del recupero, y realizar una serie de papeles de trabajo, como ser la asignación directa e indirecta de los créditos fiscales, el libro IVA compras de insumos, cálculo de coeficientes y prorrateos, entre otros. Así mismo se detallan acciones a considerar en relación a la solicitud de recupero, a saber:

- Verificar que el solicitante se encuentre inscripto como exportador-importador, que haya presentado la DDJJ (F.731) de IVA del correspondiente periodo y disponga de los papeles de trabajo correspondientes
- Presentar la solicitud a través del programa aplicativo Solicitud de reintegro del impuesto facturado versión 5.0, a través de la transferencia electrónica de datos, como constancia, se emitirá el F. 1016 por el sistema. Pueden darse dos casos: que haya un error y se rechace, se emite una constancia, o que se envié la información sin error entonces se pasa a la siguiente instancia.

- Verificar que se hayan superado o no los controles, a través de la página web de www.afip.gob.ar, acceso con clave fiscal, recupero de IVA por exportación, integridad del archivo. Donde pueden darse dos casos: no superar los controles (se deberá reenviar la información correcta y completa) o que se supere los controles, entonces se pasa a la siguiente instancia.
- Concurrir a la AFIP con la siguiente información: copia del F. 1016, copia del F. 404 y el informe elaborado por el contador público. Allí se someten los datos al control de integridad y pueden darse dos casos: que sea rechazado y se deba realizar una nueva presentación con nuevos formularios mejorados o que sea aceptado y se pase a la siguiente instancia.
- Verificar la conformidad de deudas desde la página web de la AFIP, donde según el detalle de incumplimiento de deudas tributarias puede ocurrir que surja una disconformidad, que en ese caso se deberá concurrir a la AFIP para obtener el detalle del incumplimiento y salvar las deudas para avanzar, o que surja una conformidad, por lo que se pasaría a la siguiente instancia.
- Esperar la admisibilidad de la presentación por parte de la AFIP, que lleva a cabo una serie de controles informáticos con el fin de detectar inconsistencias en la presentación, pueden darse 3 casos: admisible, disconformidad (el solicitante cuenta con un plazo para enviar nota al juez por las detracciones) o inconsistencias (el juez otorga un plazo de 15 a 30 días subsanar inconsistencias)
- El juez cuenta con un plazo para realizar el comunicado sobre el monto autorizado del recupero.

En virtud de lo desarrollado hasta aquí, es posible concluir el presente trabajo aludiendo a cuestiones fundamentales que giran en torno al derecho a recuperar el IVA facturado por los proveedores.

Por tanto, del análisis crítico de la normativa vigente, a partir del recorrido por todo el sistema regulatorio que dio lugar a la actual reglamentación se evidencia un redoble de esfuerzos destinados a mejorar los procesos de exportación, pero con situaciones que aún subsisten, no del todo resueltas, haciendo que los procedimientos sean poco eficientes. Lo anterior también pudo corroborarse contrastando las opiniones de los profesionales dedicados al área contable, quienes remarcan que los mayores contratiempos se dan en torno a la figura incorporada del contador independiente como responsable de que las solicitudes de recupero de IVA por exportación reciban requerimientos y hasta en algunos casos fiscalizaciones, imprimiendo a las solicitudes excesos burocráticos que tergiversan los tiempos explicitados en dicha normativa vigente.

Luego de la comparación entre requerimientos que formaron parte del presente trabajo, se logró detectar puntos en común a considerar, como ser: rectificar solicitud F-404, rubros 1, informando monto de operaciones gravadas, rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas, y aportar facturas, ya que se detectaron inconsistencias detectadas que requieren presentar otras documentaciones que certifiquen las operaciones realizadas, entre otras exigencias.

A su vez, y atendiendo a posibles fiscalizaciones, se concluye con este trabajo que es de vital importancia respetar los lineamientos establecidos por la normativa, con consecuentes controles que ajustados según la experiencia y la práctica cotidiana podrían facilitar el trámite y lograr eficiencia en el procedimiento de Recupero del IVA para los exportadores.

Lo que a continuación se detalla conforma una propuesta de aplicación práctica que contiene aspectos claves a controlar, que redundaría en beneficios para el exportador, que de forma rápida y efectiva podría acceder tanto a utilizar el saldo resultante de sus operaciones o como así también, compensar otros impuestos y/o regímenes, elevando su posición competitiva respecto de aquel exportador que no lo realiza. Estos son:

1. Informar personas apoderadas ante AFIP. a través del servicio portal web Trámites a distancia, vinculando la relación de la persona jurídica con su apoderado.

Estas son personas autorizadas por el usuario a gestionar trámites en nombre suyo dentro de la plataforma de Trámites a Distancia, y que pueden realizar trámites sin necesidad de que el exportador esté presente o tenga que encargarse.

2. Exportaciones. Controlar la fecha de cumplimiento de embarque de las operaciones aduaneras: si difiere con IVA Ventas de la empresa. Por medio del servicio Mis operaciones aduaneras del portal web de AFIP.

De manera de evitar un requerimiento por parte de la AFIP, respecto de la presentación de documentaciones.

3. Atender al informe de tipo de cambio: tener en cuenta el tipo de cambio comprador del Banco Nación correspondiente al día hábil anterior a la fecha de oficialización del embarque. Sistema Mis operaciones aduaneras de AFIP, acceso con clave fiscal.

A fin de manejarse con la cotización actualizada.

4. Consultar del archivo de proveedores de los créditos vinculados al recupero. Servicio Archivo de información sobre proveedores – Reproweb. Desde el sitio web de AFIP.

La consulta tiene por objeto constatar el cumplimiento tributario de los proveedores generadores del impuesto sujeto a reintegro, y se efectúa por proveedor y para un mes de presentación determinado. Esta consulta tiene una validez de tres meses calendario contados desde el primer día hábil del mes inmediato posterior a aquel en que se haya formulado la misma.

5. Informar sobre comprobantes con fecha de facturación posterior al último embarque.

El establecimiento de la fecha es sinónimo de autorización para el despacho de la mercadería, por lo que no se pueden incluir comprobantes de fecha posterior a la misma ya que no se corresponderían con las exportaciones del período.

6. Analizar el circuito de pago de las compras: que el mismo sea totalmente bancarizado, con pago total de la factura informada y con retenciones de ganancias aplicadas e ingresadas al fisco.

A fin de determinar de antemano la capacidad económica que tiene un contribuyente, es decir el grado de cumplimiento fiscal que tiene la empresa.

7. Informar en el Libro IVA Ventas, factura de venta conjuntamente con el permiso de embarque correspondiente.

De manera de evitar un requerimiento por parte de la AFIP, respecto de la presentación de documentaciones.

8. Detallar en la factura de compra, la individualización con el permiso de embarque correspondiente a la exportación realizada. En el comprobante se imprime la leyenda “correspondiente a Recupero de IVA (periodo), Fecha de solicitud e importe computable del comprobante asignado”.

Esto tiene como objetivo la toma de conciencia sobre la importancia de indicar correctamente en la factura comercial que ampara la exportación el momento de pago acordado libremente entre las partes, correspondiente a la solicitud de recupero de IVA.

9. Corroborar en Sistema Malvinas del servicio AFIP, código de aduana de salida del embarque que corresponde al permiso de embarque.

De manera de evitar un requerimiento por parte de la AFIP, respecto de la presentación de documentaciones.

10. Corroborar fecha de vencimiento de CAI de los comprobantes de compras.

Esta consulta permite a los receptores de comprobantes (facturas y documentos equivalentes clases "A", "B" o "C"), constatar que cada uno de ellos se encuentre autorizado por la AFIP. La consulta no ofrece información sobre la validez de las facturas y/o documentos equivalentes emitidos por Controladores ni Impresoras Fiscales.

11. Analizar las operaciones comerciales entre sujetos vinculados: informar en aplicativo e informe, indicando precios de transferencia de bienes/servicios si corresponde a transacciones comunes a precios de mercado.

Los precios de transferencia son los valores que se utilizan como referencia en términos tributarios en las operaciones entre compañías, sean o no del mismo grupo empresario, para evitar que se alteren los precios de mercados en perjuicio del ente recaudador.

12. Informar periodo de declaración jurada mensual de IVA en qué se hizo el descargo del IVA solicitado. A través del aplicativo SIAP, servicio de liquidación de IVA (obligatorio para exportadores), modulo exportador.

Esto deberá efectuarse desagregando los débitos fiscales de acuerdo con la actividad económica declarada y las ventas conforme a la alícuota que corresponda para cada caso.

13. Confeccionar planilla con individualización y asignación específica de las compras por cada permiso de embarque realizado y presentado en la solicitud.

Esto conforma los papeles de trabajo que el inspector solicita en sus requerimientos.

14. Considerar el desarrollo de una empresa exclusivamente exportadora que comercialice sus mercaderías con los mercados externos para empresas industriales.

Esto facilita la asignación del crédito fiscal de las compras a las exportaciones para el caso de exportadores puros.

15. Verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. Presentación de declaraciones juradas de impuestos (IVA, GANANCIAS, MINIMA PRESUNTA, BIENES PERSONALES, ANTICIPOS, SICORE) y de regímenes informativos. Sujetos vinculados. Régimen de compras ventas. Participaciones societarias. Transferencia de estados contables. Desde el servicio Recupero de IVA por exportaciones con acceso con clave fiscal al portal web de AFIP. opción Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

Lo anterior se fundamenta en la importancia de evaluar la conducta del contribuyente.

16. No poseer al día de la presentación de la solicitud deuda devengada y exigible a favor del fisco. Impuestos nacionales y seguridad social. Consultar página web AFIP, Recupero de IVA por exportaciones - Consulta de deuda - Art. 4 - RG 2000/06

A fin de informarse sobre su situación, y salvar el incumplimiento de deudas para avanzar en la solicitud de recupero.

17. Considerar la antigüedad de los créditos fiscales no superior a los dos años a la fecha de solicitud del recupero de IVA.

18. Considerar el régimen de exportación por cuenta y orden de terceros para mercados con gran cantidad de proveedores y heterogéneos en su situación frente al fisco.
19. Controlar la diferencia entre IVA débito, surgido de las operaciones de exportaciones por periodo solicitado, como límite superior indicado en el artículo 43 de la ley de IVA, segundo párrafo y el IVA de las compras solicitado en el recuperado, surgido de las compras vinculadas a esas exportaciones.
20. Desarrollar un presupuesto anual de impuestos a pagar y recuperos a solicitar para considerar la posibilidad de acreditar las sumas del recuperado contra impuestos a pagar, como recurso financiero.

A modo práctico, a fin de brindar un servicio más eficiente al cliente por parte del contador público.

21. Verificar en Sistema Malvinas, Mis operaciones aduaneras, del portal de AFIP, incumplidos reportados en el ingreso y liquidación de divisas.

A fin de evitar problemas con régimen penal cambiario y los límites de tiempo para cada producto exportado para liquidar las divisas extranjeras a pesos argentinos. Por ejemplo para la mayoría de los productos agroalimentarios varía entre 90/180 días de plazo de liquidación.

22. Estrategia Organizacional: trazabilidad de las operaciones (compras/ventas) y de los pagos e ingresos. En lo que refiere al circuito de pagos de las compras y los comprobantes que están vinculados a operaciones de exportaciones. Órdenes de pago, ordenes de pedido, facturas, remitos, recibos, extractos bancarios que acrediten transferencias y pagos. Certificados de retenciones de ganancias del pago a proveedores de bienes y/o servicios, con su correcta codificación y sumas retenidas de acuerdo a la normativa vigente.

Conclusiones

En razón de lo expuesto anteriormente, es necesario concluir sobre la importancia que reviste la realización de procedimientos de control de manera eficiente en la confección de las solicitudes de recupero de IVA por exportaciones. Siguiendo los lineamientos estipulados en las distintas normativas vigentes y que regulan los tramites de solicitud de las mismas. Además, consecuentemente tomar en cuenta, en forma de guía práctica, los controles fundamentales indicados precedentemente. Al respecto, cabe remarcar los principales beneficios que brinda realizar estos controles específicos.

En primer lugar, y principalmente, los beneficios de eficiencia en la utilización de recursos empresariales: tiempo, insumos, recursos humanos, en la elaboración, seguimiento y finalización del trámite de recupero de IVA por exportaciones, que la legislación Argentina prevé como beneficio e incentivo a las operaciones comerciales con el sector externo. Es evidente que la eficiencia por la aplicación de los procedimientos indicados agiliza y facilita los trámites de solicitud ante el fisco, quien en sus función fiscalizadora, intensifica controles y requerimientos a fin de asegurar la legitimidad de los créditos fiscales solicitados en el recupero.

En segundo lugar, la aplicación de los procedimientos de controles enunciados, como consecuencia y beneficio indirecto, en un contexto de sector de negocios competitivo y dinámico, supone la disposición rápida de fondos y recursos financieros para enfrentar la operatoria normal y cotidiana de la empresa. En un contexto inflacionario y de recesión como el actual, la disposición de recursos líquidos y genuinos amortigua los efectos descriptos. Por último, y por lo expuesto, es de suma importancia que el exportador conozca, opere y sume estas herramientas de control como un elemento más a su gestión habitual, ya que le generará

importantes ventajas competitivas.

Si bien son destacables los esfuerzos que ha efectuado la AFIP para agilizar la mecánica del recupero, las trabas en la consecución del mismo, inclusive con el sistema informático creado para tal fin, son moneda corriente y a lo que todos los exportadores que lo solicitan se tienen que someter, y en muchos casos padecer.

Referencias

- Billorou, J. (2014). *Código Aduanero de la República Argentina*. Buenos Aires: IARA S.A.
- Carrion, G. D. (2012). *Reintegro de IVA por exportaciones*. Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo.
- Cimarosti, G. (2016). *Reintegro del Impuesto al Valor Agregado a Exportadores*. Instituto Universitario Aeronáutico. Recuperado de <https://rdu.iua.edu.ar/bitstream/123456789/1164/1/PROYECTO%20DE%20GRADO.pdf>
- Delzart, J. (2015). *Recupero del impuesto al valor agregado por exportaciones*. Buenos Aires: Eleve.
- Kerner, M. (2017). *Solicitud de recupero de IVA vinculado con operaciones de exportacion*. Buenos Aires: Errepar.
- Lopez, R. G. (2006). *La auditoria interna*. Buenos Aires: Enclopedia virtual.
- Manzotti, F. (2016). *Recupero de IVA por operaciones de exportacion: caso practico de una empresa mendocina*. Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo.
- Merlo, N. (2015). *Reintegro de IVA por exportaciones: regimen general*. Instituto Universitario Aeronautico.
- Oklander, J. (2009). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley.
- Sternberg, A. (2017). Tratamiento de las exportaciones en el IVA. Breve sintesis. *Errepar*.
- Sternberg, A. (2014). *Algunas consideraciones acerca de la exencion y recupero del IVA por exportaciones*. Buenos Aires: Errepar.
- Sternberg, A. (2016). Restricciones al regimen de recupero de IVA para exportadores, resolucion general (AFIP) 3397. *Errepar*.

Sternberg, A. R. (2007). *Los impuestos y el comercio exterior Argentino*. Ciudad de Buenos Aires: Aplicacion tributaria S.A.

Vecchio Gabriel, P. E. (2008). *Reintegro del IVA atribuible a exportaciones*. Buenos Aires: Errepar.

Vega de la Cruz, L. O. (2016). *Procedimiento para la gestion de la supervision y control interno*. Cuba: Holguin.

Vieytes, R. (2004). *Metodologias de la investigacion social en Organizaciones, mercado y sociedad*. Buenos Aires: Editorial de las ciencias.

Buyatti, Osmar D. (2014). *Normas contables para Pymes*. Buenos Aires: Librería Editorial.

Anexo I

Tabla N° 02

Relevamiento de solicitudes de recupero del I.V.A.

N°	Período	Fecha de solicitud	Observaciones
1	2016-01	7/12/2016	
2	2016-01	10/12/2016	
3	2016-02	30/03/2017	
4	2016-02	02/06/2017	
5	2016-03	11/04/2017	
6	2016-03	12/04/2017	
7	2016-04	18/04/2017	
8	2016-04	02/06/2017	
9	2016-04	10/06/2017	
10	2016-06	24/01/2018	
11	2016-06	6/02/2018	
12	2016-09	23/03/2018	
13	2016-10	10/04/2018	
14	2016-10	21/04/2018	
15	2017-03	11/05/2018	
16	2017-03	14/05/2018	
17	2017-06	15/05/2018	
18	2017-06	11/06/2018	
19	2017-10	13/08/2018	
20	2017-11	06/09/2018	

21	2017-11	07/09/2018	
22	2018-02	17/09/2018	
23	2018-02	19/09/2018	
24	2018-03	15/10/2018	
25	2018-03	17/10/2018	
26	2018-03	18/10/2018	
27	2018-04	06/11/2018	
28	2018-04	07/11/2018	
29	2018-04	12/11/2018	
30	2018-05	11/12/2018	

Fuente: elaboración propia.

Anexo II

Tabla N° 03

Relevamiento de requerimientos de AFIP

N°	Período	Fecha de solicitud	Fecha de requerimiento	Requerimiento
1	2016-01	7/12/2016	16/02/2017	<ul style="list-style-type: none"> - Rectificar solicitud F-404, rubros 1, 3 y 7. - Nuevo informe del contador independiente según rectificada - Aporte de facturas - Rectificar declaración jurada
2	2016-01	10/12/2016	20/02/2017	Aporte de facturas
3	2016-02	30/03/2017	08/05/2017	<ul style="list-style-type: none"> - Rectificar solicitud F-404, rubros 1, informando el monto de operaciones gravadas. - Nuevo informe del contador independiente según rectificada - Aporte de facturas - Consejo profesional de Ciencias Exactas. - Rectificar declaración jurada
4	2016-02	04/0420/17	10/05/2017	Aporte de facturas
5	2016-03	11/04/2017	14/04/2017	<ul style="list-style-type: none"> - Rectificar solicitud F-404, rubros 1, informando monto de operaciones

				gravadas.
06	2016-03	12/04/2017	14/04/2017	<ul style="list-style-type: none"> - Presentar originales de los comprobantes incluidos en el rubro 7 del F-404 - Copias de facturas de exportación y despachos aduaneros, y libro venta donde conste la operación. - Nota en carácter de declaración jurada indicando el último F-404 -Indicar F 798 presentados vinculados con el presente recuperó.
7	2016-03	18/04/2017	8/05/2017	<ul style="list-style-type: none"> - Rectificar solicitud F-404, rubros 1, informando monto de operaciones gravadas. - Excluir comprobantes cuya fecha de emisión no corresponde y otros datos erróneos. - Nuevo informe del contador independiente según rectificada, ampliando puntos. - Aportar copias de las facturas incluidas en el rubro 7. -Consejo profesional de Ciencias Exactas Rectificar la declaración jurada.
8	2016-04	02/06/2017	26/06/2017	<ul style="list-style-type: none"> - Rectificar solicitud F-404, rubros 1, 2 y 3. - Excluir facturas que no corresponden. - Nuevo informe y firma de un contador

				<p>independiente ya que el que firma no lo es.</p> <p>- Aporte de facturas o su defecto exclusión de operaciones de la solicitud.</p>
9	2016-04	10/06/2017	25/07/2017	- Rectificar solicitud F-404, rubros 1, informando monto de operaciones gravadas.
10	2016-06	24/01/2018	21/03/2018	- Presentar F -404 debidamente firmado por el contador actuante.
11	2016-06	6/02/2018	02/04/2018	Aporte de facturas
12	2016-09	23/03/2018	04/04/2018	<p>- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.</p> <p>- Aportar permiso de embarque ya que no coinciden con lo registrado en la salida por la aduana.</p>
13	2016-10	5/04/2018	01/06/2018	- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas, ampliando el punto D. 1. b (informar todos los proveedores vinculados a la solicitud)

14	2016-10	21/04/2018	04/06/2018	- Presentar F -404 debidamente firmado por el contador actuante.
15	2017-03	11/05/2018	03/07/2018	Aporte de facturas
16	2017-03	14/05/2018	03/08/2018	- Presentar F -404 debidamente firmado por el contador actuante.
17	2017-06	15/05/2018	10/08/2018	- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.
18	2017-06	11/06/2018	13/09/2018	- Listado mes por mes de ventas efectuadas. - Comprobantes por duplicado. - Registros de Compra y Venta -Acta de designación de autoridades.
19	2017-10	13/08/2018	19/10/2018	- Presentar comprobantes incluidos en la solicitud. - Registros de Iva compra y gastos donde se encuentren registrados los comprobantes del punto anterior. - Permisos de embarque
20	2017-11	06/09/2018	24/10/2018	- Rectificar el F-404 ya que figura diferencia de fecha con el permiso de embarque, se debe eliminar el mismo y detraer los créditos vinculados al mismo.

21	2017-11	07/09/2018	25/10/2018	- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.
	2018-02	17/09/2018	25/10/2018	- Presentar originales de los comprobantes incluidos en el rubro 7 del F-404 - Copias de facturas de exportación y despachos aduaneros, y libro venta donde conste la operación.
23	2018-02	19/09/2018	19/09/2018	- Cumplir con lo expuesto en el art. 16 de la RG. -Atender al último párrafo apartado B del anexo V de la misma norma, ya que el monto resultante de la CF resulta insuficiente para el importe total de recuperos solicitados.
24	2018-03	15/10/2018	25/10/2018	- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.
25	2018-03	17/10/2018	25/10/2018	- Presentar comprobantes incluidos en la solicitud.

				- Registros de Iva compra y gastos donde se encuentren registrados los comprobantes del punto anterior. - Permisos de embarque
26	2018-03	18/10/2018	5/11/2018	- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.
27	2018-04	06/11/2018	03/12/2018	Aporte de facturas
28	2018-04	07/11/2018	04/12/2018	- Rectificar la solicitud e informe de contador independiente, ante la falta de independencia del contador firmante, con firma certificada por el Consejo de Ciencias Económicas.
29	2018-04	12/11/2018	07/12/2018	Aporte de facturas
30	2018-05	11/12/2018	18/12/2018	Aporte de facturas

Fuente: elaboración propia.

Anexo III

Entrevista a profesionales

1. Con respecto a las presentaciones de solicitud de recupero de IVA por exportaciones confeccionadas por Ud. entre los periodos que abarcan enero 2.016 hasta mayo 2.018.
¿Obtuvo requerimientos por parte de AFIP en dichas solicitudes?
2. ¿Cuáles son los motivos más frecuentes de requerimientos?
3. ¿Los requerimientos realizados dispararon fiscalizaciones por parte del fisco?
4. ¿Resulta complejo, en relación al contenido y tiempo de preparación, subsanar los requerimientos solicitados?
5. ¿Qué documentación fue solicitada por AFIP para el cumplimiento de los requerimientos y fiscalizaciones?
6. ¿Se cumplen los plazos previstos en la normativa vigente en las resoluciones de actos administrativos de AFIP en cuestión de tramites de presentaciones de solicitud de recupero de IVA por exportaciones?
7. ¿Implementa sistemas informáticos específicos para la elaboración de las solicitudes de recupero de IVA?
8. ¿Utiliza técnicas, herramientas, o procedimientos metodológicos en la confección de las solicitudes de recupero de IVA?
9. ¿Desarrolla herramientas o procedimientos de control para verificar los datos incluidos en las solicitudes de recupero de IVA?
10. ¿Qué tipo y nivel de influencia ejerce el tratamiento de los recuperos de IVA en la operatoria comercial cotidiana de la empresa?

11. ¿Ha sugerido Implementar cambios en la estrategia de gestión administrativa en función del tratamiento de los recuperos de IVA?

Respuestas

Entrevistado A

1. De las 8 presentaciones de solicitud de recuperos de IVA por exportaciones que confeccioné, obtuve 3 requerimientos de AFIP. En promedio relativamente bajo podría decirse.
2. En mi caso los requerimientos tenían que ver con solicitud de exhibir comprobantes en particular. Igualmente son casos de empresas que ya contaban previamente con otro contador particular que avanzo la solicitud pero no la concretó y al tomar yo la contratación la realicé desde donde faltaba para concluirla y se produjeron esos desfasajes.
3. En uno de los casos si, esto retraso bastante el cobro del recuperos.
4. Para el caso puntual de exhibir comprobantes no, pero si para otro tipo de requerimientos los plazos resultan reducidos.
5. Comprobantes como lo mencioné anteriormente.
6. Podría decirse que se cumplen mayormente por parte de los solicitantes, no así por parte de la AFIP.
7. Si, actualmente es una exigencia para la optimización del servicio para el cliente.
8. Es un complemento para asegurar el servicio de la mano de los sistemas informáticos ósea que sí.
9. Si, en las últimas solicitudes presentadas ya las he incorporado.

Entrevistado B

1. Sí, he tenidos casos.
2. Se dieron casos de inconsistencia y pidieron aportar documentación para certificar las operaciones.
3. En dos casos a mi cargo se dio lugar a fiscalizaciones.
4. La verdad que sin son incoherentes los tiempos establecidos para subsanar los requerimientos.
5. Requerían certificación de operaciones.
6. Las pymes para las que trabajo cumplen dentro de los límites establecidos los plazos.
7. Sí contamos con sistema informático.
8. Además utilizamos procedimientos metodológicos para la confección de la confección de las solicitudes.
9. Lo anterior justamente actúa como control para las solicitudes que presentamos y si efectivamente incluimos procedimientos para verificación de datos. Esto nos ha dado mejores resultados para evitar dilataciones en los tiempos.

Entrevistado C

1. Sí, obtuve requerimientos en la mayoría de las presentaciones realizadas. Estimativamente en un 70% de las mismas.
2. Referido a aspectos formales de la presentación. En general referido a algún error de algún dato específico y respecto de la documentación relacionada con los créditos fiscales vinculados a la solicitud
3. Muchas veces sí. Diría que en la mitad de o más de los requerimientos terminaron en Régimen de Título 4 con fiscalización de las operaciones de las empresas.

4. Si. Principalmente por el lapso de tiempo entre la presentación y todo el proceso de requerimientos hasta que termina con la aprobación de la misma. A veces mas de un año.
5. Todo lo relacionado con las compras y exportaciones, facturas, permisos de embarque, declaraciones juradas, documentación del circuito de pagos (órdenes de pago, recibos, extractos bancarios, etc.)
6. No. En ningún caso de ninguna presentación realizada se cumplimentaron los plazos previstos por la reglamentación vigente.
7. No
8. No. Solo papeles de trabajo en planillas de hojas de cálculo normales.
9. No.
10. Cada vez es más influyente, por el efecto inflacionario que vive el país.
11. Sí, pero de manera informal a través de la comunicación con empleados.

Entrevistado D

1. Si. Diría que en más de un tercio de los recuperos tramitados.
2. Los motivos más frecuentes que me han tocado son: aporte de documentación de respaldo de los recuperos y documentación referida al pago de las facturas presentadas.
3. Algunas si y otras no, pero en mi caso las fiscalizaciones se produjeron porque presento recuperos donde las compras están vinculadas con el titular. Entonces directamente lo pasan a Título IV.
4. Es un proceso burocrático y que lleva tiempo. Casi todas las fiscalizaciones siguen el mismo camino y pasos. Y los tiempos indefinidos.
5. De todo tipo. Comprobantes originales y copias relacionados con los recuperos presentados,

hasta poder de los firmantes pasando por extractos bancarios y cartas de confirmación de proveedores.

6. No. Casi nunca y más en régimen de título IV, en fiscalización donde los plazos son indefinidos.
7. Si. Una planilla de cálculo con asignación mensual de las compras a las exportaciones. en mi caso es más sencillo porque presento solicitudes de recupero de una empresa pura.
8. No.
9. No.
10. Es una tarea más dentro de todas las operaciones administrativas mensuales que se realizan. Todos los meses finalizado el mismo, se asignan las compras y por tanto los créditos fiscales a las exportaciones realizadas y mes siguiente se elabora el recupero, siempre y cuando se hayan pagado esas facturas. Actualmente hay desfasaje de 6 meses entre que se exporto, pago a los proveedores y se pidió el crédito fiscal a AFIP.
11. Si. A través de la cámara empresaria que nos une, por el sector donde nos desarrollamos (Agroalimentario) hemos mantenido reiteradas reuniones con jefes de AFIP y hemos hecho llegar sugerencias y nos han hecho sugerencias.

Entrevistado E

1. Comencé con las presentaciones a partir del segundo semestre del 2017. No he tenido experiencias previas. Habré realizado desde entonces no más de 10 pero en todos los casos recibimos requerimientos. No fiscalizaciones por ahora.
2. En todos los casos sobre aspectos formales de la solicitud de recupero. Fechas y datos incorrectos. He tenido problemas con las fechas de cumplimiento de embarque y tipo de cambio

por el cambio de la normativa. Entonces dispara requerimientos y retarda el proceso.

3. No. Ninguno todavía.
4. Si. Porque es doble trabajo. En ciertas formas significa hacer lo mismo dos veces o bien destinar tiempo y personal para cumplimentar los requerimientos solicitados.
5. Por el momento nuevo informe del auditor independiente ampliando puntos en relación a la explicación del origen de los créditos. Pero casi todos los requerimientos observaron alguna cuestión del informe del contador. O bien documentación de las exportaciones, adjuntar permiso de embarque acompañando factura de venta.
6. Tengo entendido que anteriormente no. Pasa que se viene normalizando desde principios del 2018 hasta esta parte con los plazos. En mi caso casi siempre se ha demorado y extendido pero sé que hay casos peores que el nuestro.
7. No. La presentación que realizamos son exportaciones de vinos, bastante sencilla la operatoria para identificar y asignar las compras vinculadas a las unidades exportadas. Si utilizamos o nos basamos mucho en sistemas contables y el propio de la empresa.
8. Primero identificamos las exportaciones y todo lo referido a ellas, permisos y facturas. Por periodo y fecha de cumplimiento de las exportaciones. luego a cada exportación asignamos en unidades las compras. Es decir los créditos fiscales vinculados, en planillas. Para así, de esta manera, respaldar con documentación. Incluso los pagos de las facturas, retenciones, absolutamente todo. Finalizado esto, confeccionamos el F404, papeles de trabajo y contador, audita y elabora el informe en base a nuestros papeles de trabajo y toda aquella documentación que nos requiera.
9. No. Esto ha provocado los requerimientos que más arriba comente y es un aspecto a mejorar.
10. En términos financieros cada vez mayor. Porque con la inflación y un mercado cada vez más

contraído la necesidad de fondos se hace más crítica, entonces desde Gerencia se pone la lupa en estos aspectos, como mecanismo de financiación o retorno de ganancias. Ya sea recupero de IVA, como reintegros de exportación

11. Si. Permanentemente trabajamos con el sector compras para agilizar los pagos de las facturas de exportación al menos darle prioridad para antes solicitar el recupero de IVA.