



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO
Facultad de Ciencias Económicas

REINTEGRO DE I.V.A POR EXPORTACIONES



Trabajo de Investigación

POR

Guillermo Daniel Carrión

Renzo Omar Gili

DIRECTORA:

María Cecilia Marín

Mendoza - 2012

ÍNDICE

Introducción	3
Capítulo I Conceptos teóricos generales	4
1- I.V.A.	4
2- Exportación.....	6
2.1- Diversos conceptos.....	6
2.2- Cláusulas de ventas o Incoterms.....	13
3- El I.V.A. en las exportaciones.....	18
Capítulo II Aspectos particulares del recupero de I.V.A por exportaciones.....	20
1- Introducción.....	20
2- Aspectos generales de la R.G. 2000 (A.F.I.P)	20
3- Aspectos particulares de la R.G. 2000 (A.F.I.P)	21
Sujetos que pueden solicitar el recupero	21
REGIMENES.....	22
Perfeccionamiento de las exportaciones.....	23
Exclusiones subjetivas y objetivas.....	24
Limite del impuesto facturado.....	25
Afectación indirecta del impuesto facturado.....	25
Procedimiento de presentación. Nuevos requisitos y condiciones.....	26
Presentación de solicitudes rectificativas	28
Comunicación de pago. Autorización de acreditación y transferencia	28
Desistimiento de la solicitud	29
Capítulo III El rol del Contador Público en el procedimiento de recupero de IVA y su responsabilidad	30
1. Introducción.....	30
2. Procedimientos a aplicar	31
3. Responsabilidad del profesional	34
Capítulo IV Programa aplicativo para solicitar el beneficio	39
Programa aplicativo para la solicitud del beneficio	39
Conclusión	45
Bibliografía.....	46
ANEXO N° 1	48
▯ Conocimiento de embarque o B/L (bill of lading):.....	48
▯ Factura pro-forma:.....	49
▯ Factura comercial:.....	50

▯ Permiso de embarque:	51
▯ Certificado de origen:	53
▯ Certificado fitosanitario:	54
▯ Certificado de peso:	55
▯ Certificado de análisis:	56
ANEXO N° 2	57

INTRODUCCIÓN

La profesión de Contador Público tiene diversas y muy importantes incumbencias sociales que ponen de manifiesto los grandes cambios que se van produciendo a través del tiempo, por lo que continuamente el graduado debe estar informado y plenamente capacitado para llevar a cabo las tareas que se le presentan.

Con la globalización, las exportaciones han ido creciendo notablemente, razón por la cual los “clientes-exportadores” cada vez son más y la primera inquietud que ellos manifiestan una vez que ya está en marcha su negocio es la temática del recupero de I.V.A (Impuesto al Valor Agregado) que disminuye notablemente el costo de la operatoria de poderse llevar a cabo tal recupero.

Esta temática está muy poco explorada en las bibliografías existentes, por ser compleja y por el grado de dificultad que se presenta al querer llevarla a la práctica. Además, al ser medianamente nuevo este proceso de recupero, los profesionales contables innovan acerca de su uso práctico por lo que existen diversidad de criterios y opiniones, más aún si se tiene en cuenta la cantidad de “clientes-exportadores”, cada cual con su operatoria muy propia.

Como consecuencia de esto, orientamos nuestro trabajo a la investigación de este tema, para ver de qué manera podemos colaborar con el desarrollo profesional, no sólo de los estudiantes o profesionales en Ciencias Económicas sino también de la sociedad en su totalidad.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS TEÓRICOS GENERALES

1- I.V.A.¹

El I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado) es un tributo nacional, legislado en Argentina por primera vez por la Ley 20.631 de 1973, pero aplicado recién en enero de 1975, que reemplazo al impuesto a las ventas. Esta Ley fue sustituida por la Ley 23.349 que fue reordenada por última vez en 1997 y es la que actualmente rige. *“El I.V.A. es un impuesto indirecto al consumo que se aplica sobre casi todos los bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de la actividad de una empresa o un profesional.”*² Para entender un poco más el concepto, se hará un desarrollo pormenorizado del mismo: se dice que es un gravamen indirecto al consumo ya que se aplica a todas las etapas del proceso productivo y posterior comercialización pero quien lo soporta realmente es el consumidor final, ya que en cada etapa se puede considerar lo abonado en la etapa anterior como crédito del impuesto (surge de los comprobantes de insumos adquiridos por el sujeto pasivo del impuesto, para aplicarlos en la producción y/o comercialización del producto o servicio ofrecido, el cual, al ser facturado cuando se vende origina el débito fiscal). Como consecuencia, se puede decir que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total de los bienes sino solamente su “valor agregado” o valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de producción y comercialización del bien o servicio. La suma de valores agregados por cada etapa incide una sola vez en el precio final de los bienes o servicios, siendo soportados en su totalidad por el consumidor final.

El I.V.A., es un impuesto general ya que grava la totalidad de operaciones que componen el mercado, sin hacer restricción alguna. Esto lo convierte en plurifásico, es decir que se aplica el impuesto en todas y cada una de las etapas de la economía en las que participa ese bien, desde su obtención hasta llegar a manos del consumidor final.³

La Ley de I.V.A.⁴, en su artículo 1º establece el objeto del tributo, es decir aquellas operaciones sujetas a imposición. De esto surge que el impuesto se aplica sobre:

¹ PEREZ DIEZ, Humberto, *Impuesto al valor agregado*, 2º edición ampliada y actualizada, Ed. Errepar (Buenos Aires, mayo de 1997), pág. 5.

² Términos Financieros, el Diccionario de la Economía. Disponible en:

www.terminosfinancieros.com.ar/definicion-iva---impuesto-al-valor-agregado-50

³ CAVAGNOLA, Luis, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Profesor de Teoría y Técnica Impositiva II, San Rafael, cursado 2009. Filminas de clases. Material de estudio.

⁴ REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 23.349 .Ley de Impuesto al Valor Agregado, (T.O. 1997). Disponible en: “<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>”

- **Venta de cosas muebles:** situadas o colocadas en el país realizadas por sujetos pasivos del impuesto.
- **Obras, locaciones y prestaciones de servicios:** incluidas en el Art. 3º de la Ley y realizadas en el territorio de la Nación.
- **Importaciones definitivas de cosas muebles.**
- **Servicios realizados en el exterior y utilizados en el país, si el prestador es responsable inscripto.**

En el art. 7º y 8º de la Ley, se establecen las exenciones del impuesto, de los que surge, entre otras cosas, que las exportaciones están eximidas de abonar el tributo, por lo que la compra de insumos necesarios genera crédito fiscal, sin embargo al efectuar la venta, por estar exentas, no se genera débito fiscal, por lo que el sujeto tiene crédito acumulado, el cual no puede ser computado contra ningún débito. Para solucionar esto, la propia legislación crea un sistema que se encuentra en el artículo 43º, el que más adelante será desarrollado.

A continuación, se explica lo antes dicho a través de un ejemplo: se enuncia la generación del valor agregado de un producto que comienza desde el productor, pasando por la bodega, luego el distribuidor y por último el supermercado, quien finalmente lo traslada al consumidor final.

Para concluir, se puede apreciar la liquidación del Impuesto al Valor Agregado (debe realizarse mensualmente y su fecha de vencimiento depende del último dígito del número de C.U.IT del sujeto pasivo) por etapa económica: la generación del crédito fiscal de los insumos necesarios, el posterior débito fiscal que se obtiene de la venta del producto y por último el importe a ingresar, proveniente de la diferencia entre débito y crédito fiscal, siempre y cuando el débito fiscal supere al crédito fiscal del sujeto pasivo. De ocurrir lo contrario, la persona tendrá un saldo a favor.

Tabla N° 1: Generación del Valor Agregado

Generación del Valor Agregado por etapas							
	Productor		Bodega		Distrib.		Supermerc
Gtos explot.	6,00	Mat. Prima	10,00	Mercaderías	24,70	Mercaderías	36,00
		Gtos.Elab.	4,00	Gtos. Comerc.	5,30	Gtos. Comerc.	4,00
		Gtos.Fracc.	5,00				
Subtotal	6,00		19,00		30,00		40,00
Utilidad	4,00		5,70		6,00		4,00
Pr.Netó Vta	10,00		24,70		36,00		44,00
Valor Agregado	10,00		14,70		11,30		8,00
IVA por etapa	2,10		3,09		2,37		1,68
Débito Fiscal	2,10		5,19		7,56		9,24
Precio final	12,10		29,89		43,56		53,24
Liquidación del Impuesto al Valor Agregado por etapa económica							
Débito Fiscal	2,10		5,19		7,56		9,24
Crédito Fiscal			2,10	-	5,19	-	7,56
Iva ingresar	2,10		3,09		2,37		1,68

Fuente: CAVAGNOLA, Luis; filminas de clases.⁵

2- Exportación

2.1- Diversos conceptos

En economía, **“exportación”** es cualquier bien o servicio enviado a otra parte del mundo, con propósitos comerciales. La exportación es el tráfico legítimo de bienes y/o servicios nacionales de un país pretendidos para su uso o consumo en el extranjero. Estas pueden ser cualquier producto enviado fuera de la frontera de un Estado.”⁶

El tema exportaciones hace referencia, en la praxis, a una serie de actividades que deben llevarse a cabo bajo condiciones específicas. Esas condiciones, se encuentran plasmadas en distintas disposiciones legales. La complejidad de las diversas legislaciones y

⁵ CAVAGNOLA, Luis; op. cit.

⁶ Enciclopedia libre Wikipedia. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Exportaci%C3%B3n#cite_note-0

las características especiales de estas operaciones traen aparejado una serie de dudas y malas interpretaciones respecto al tema y, si bien existe un cuerpo normativo base, el Código Aduanero, que intenta clarificar la operatoria, éste trae consigo nuevas definiciones y distintas obligaciones según los agentes involucrados (personal aduanero, despachantes de aduana, depositarios, agentes de transporte aduanero, etc) que deben ser materia de conocimiento.

La A.F.I.P. (Administración Federal de Ingresos Públicos), ente autárquico, creado por el decreto N° 618/1997 como resultado de la fusión de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA y de la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS, ambos organismos dependientes del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, entiende como exportación a *“la salida del país con carácter definitivo de bienes y servicios transferidos a título oneroso, así como la remisión de sucursal o filial local a sucursal, filial o casa matriz del exterior. La salida del país se considera configurada con el cumplimiento de embarque.”*⁷

En el código aduanero de la República Argentina⁸ se pueden ver algunas definiciones importantes:

Exportación

En el artículo 9 dice:

“1. Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero.

1. Exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero.”

Es decir, que existirá exportación para el Código Aduanero cuando salgan mercaderías del territorio aduanero.

Para aclarar un poco más el concepto, se procederá a hacer un análisis del mismo.

¿Qué se entiende por Mercadería?

El código aduanero en el artículo 10 nos dice:

“1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

2. Se consideran igualmente - a los fines de este Código - como si se tratara de mercadería:

⁷ República Argentina, Administración Federal de Ingresos Públicos, Recupero del valor agregado por exportación. Disponible en:

<http://www.afip.gob.ar/genericos/documentos/RecuperoImpuestoValorAgregadoExportaciones.pdf>

⁸ República Argentina, Código Aduanero, publicado en el boletín oficial el 23/03/1981, disponible en: <http://biblioteca.afip.gob.ar/>

a) *las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;*

b) *Los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.”*

Es importante destacar que para el servicio aduanero, todas las mercaderías deberán ser individualizadas y clasificadas de acuerdo al “sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías”. Dicho sistema es de uso obligatorio en nuestro país. Las mercaderías están ordenadas sobre la base de sectores productivos y dentro de estos, cada sector, en orden a su grado de manufactura (materias primas; productos en bruto; productos semielaborado y productos terminados).

El sistema armonizado se encuentra organizado en 21 secciones que se identifican con números romanos y refieren a grandes grupos de mercaderías. Las secciones están divididas en capítulos más específicos y éstos, están integrados por partidas.

Las partidas a su vez se pueden dividir en subpartidas denominadas subpartidas a un guión, y estas a su vez subdivididas en subpartidas a dos guiones, componiendo el sistema un código de seis (6) dígitos. Los dos primeros corresponden al número del capítulo. Los dos siguientes corresponden a la ubicación de la mercadería dentro del capítulo, y juntos con los dos primeros forman la partida. El quinto y sexto dígito identifican a la subpartida que puede estar abierta a un guión o dos guiones.

Para el caso particular de Argentina, como miembro del MERCOSUR, se agregan dos dígitos más, correspondientes a la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). En estos casos, cada posición arancelaria NCM está conformada por 8 dígitos. Además, se suman 3 dígitos más que conforman las posiciones del Sistema Informático María (SIM), a los que se ha incorporado el Dígito Control (DC).⁹

¿Que entendemos por Territorio Aduanero?

Aquí del Código Aduanero en el artículo 2 inciso 2 nos dice¹⁰: *“es la parte del territorio sometido a soberanía argentina en el que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones económicas a las importaciones y exportaciones.”*

Un territorio aduanero puede ser general (TAG – Ejemplo: Territorio Aduanero Continental) o especial (TAE-Ejemplo: Tierra del Fuego; Zonas Francas) según se aplique el sistema arancelario y de prohibiciones económicas general o especial.

⁹ TOFT NIELSEN, Santiago, Operaciones de exportación de mercaderías, Regímenes de recupero de IVA, lunes 1 de diciembre de 2008; disponible en: <http://www.oficinanielsen.com.ar/Art.%20Aplicacion%20Tributaria%20Recupero%20de%20IVA%20por%20exportaciones.pdf>

¹⁰ República Argentina, Código Aduanero, op. cit.

No son territorio aduanero, ni general ni especial: el mar territorial; la zona económica exclusiva y el lecho y subsuelo submarinos

Tipos de destinaciones aduaneras:

El servicio aduanero le otorga una situación jurídica determinada, a cada operación de exportación, según el fin otorgado:

Destinación definitiva de exportación para consumo: es aquella que puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero.

Destinación suspensiva de exportación temporaria: es aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, con la obligación de ser reimportada para consumo antes del plazo establecido.

Otras (destinación suspensiva de tránsito de exportación; de removido; etc.)

Auxiliares del comercio y del servicio aduanero:

1. Despachantes de aduana: en el artículo 36¹¹ dice: *“Son despachantes de aduana las personas de existencia visible que, en las condiciones previstas en este código realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras.....”*

Los despachantes de aduana son fundamentales en las operaciones aduaneras ya que cuando el que realiza este tipo de operaciones (exportación, importación, entre otras) es una persona física deberá hacerlo por intermedio de estos; en cambio, de tratarse de una persona jurídica, ésta podrá gestionarla por sí o por un autorizado (despachante de aduanas).

Los despachantes deben acreditar ante el servicio aduanero la representación que invocan por cualquiera de las siguientes maneras:

- Poder general para gestionar despachos. Se deberá registrar el instrumento pertinente;
- Poder especial para gestionar el despacho de la mercadería de la que se trate y,
- Endoso en procuración del documento que autoriza a disponer jurídicamente de la mercadería.

Ante este deber impuesto por el art 38 del código aduanero, la AFIP por medio de la resolución general 2449/09 establece una herramienta denominada “gestión de autorizaciones electrónicas”, como instrumento suficiente para formalizar electrónicamente la representación de los despachantes de aduanas por parte de

¹¹ Ibidem

los exportadores / importadores, esta herramienta es de uso obligatorio ante el servicio aduanero. Esta autorización queda plasmada a través del formulario electrónico número 3283/A.

Además, los despachantes en el cometido de sus funciones que no acrediten su condición de representantes de acuerdo a los puntos anteriores, pero tuvieren la disponibilidad de la mercadería, serán considerados importadores o exportadores, según corresponda, quedando sujetos a los requisitos y obligaciones determinados para ellos.

Respecto a sus honorarios, no existe normativa al respecto. Las organizaciones que nuclean a estos profesionales, no han adoptado normas expresas en la materia, quedando el porcentaje o el canon final a establecerse por acuerdo de las partes.¹²

2. Agentes de transporte aduanero: en el artículo 57¹³ dice: “*Son agentes de transporte aduanero, a los efectos de este código, las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme con las condiciones previstas en este código.*”

Importadores y exportadores

La citada norma en renglones precedentes, en el artículo 91¹⁴ nos define:

1. “*Son importadores las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos*”.

También, “*serán considerados importadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados*”.

2. “*Son exportadores las personas que en su nombre exportan mercadería, ya que la llevaren consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido*”.

También, “*serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados*”.

¹² FRATALOCCHI, Aldo, Como exportar e importar- Cálculo del costo y del precio internacional. Editorial Cangallo, 1991; pág 131.

¹³ República Argentina, Código Aduanero, op. cit.

¹⁴ Ibidem

Tanto los importadores y los exportadores para solicitar destinaciones aduaneras deben inscribirse en el Registro de Importadores y Exportadores. Pero no será necesaria la inscripción cuando importaren o exportaren sin habitualidad, en cuyo caso deberá mediar en cada operación autorización de la Administración Nacional de Aduanas, la que podrá exigir a los importadores y exportadores que acrediten la solvencia necesaria o que otorguen una garantía, adecuada a las circunstancias.

Documentos más usuales en la operatoria (Ver anexo N°1)¹⁵

Es importante abordar esta temática, teniendo en cuenta que la correcta facilitación de esta documentación, no sólo evitara inconvenientes en el cobro de la exportación, sino que además permitirá a nuestro comprador retirar la mercadería cuando llegue a destino. La documentación más importante a preparar y enviar al cliente es:

- Conocimiento de embarque o B/L (bill of lading)/Carta de porte: es el contrato de fletamento otorgado por la compañía naviera como recibo de la mercadería a transportar al puerto de destino. La finalidad de este contrato es proteger al cargador y al consignatario de la carga frente al naviero y dar confianza a cada parte respecto de la otra. En el caso de transportarse la mercancía por vía terrestre o mediante el ferrocarril, este documento adquiere el nombre de carta de porte.

- Factura Pro-Forma: es el documento por el cual el comerciante que pretende vender su producto a un comprador del exterior, informa a éste acerca de las condiciones de venta de su mercadería, como también de las condiciones generales de la operación, es decir cantidad, especificaciones técnicas, calidad, precio, forma de entrega, plazo, forma de cobro, etc, con el objetivo de que el potencial cliente, pueda contar con los elementos de juicio necesarios para determinar la viabilidad de la operación. Generalmente, se envía este documento acompañado por muestras, catálogos, fotografías, análisis, etc para que el producto pueda ser evaluado previamente a cerrar la operación.

Se trata de un documento informativo, de un verdadero presupuesto. Para distinguirla de la factura definitiva, la pro-forma, indica claramente que se trata de una factura pro-forma en el encabezado de la misma. Generalmente no suelen ir enumeradas ni firmadas y contienen un plazo de validez dentro del cual debe concretarse o no la operación, pero una vez expirado el mismo, deberá confeccionarse una nueva que podrá o no mantener las condiciones enumeradas en la primera. Ocasionalmente, cuando ésta no contiene limitación de tiempo y el comprador indica su aceptación estampando su sello y firma en el cuerpo de la pro-forma, puede ser considerada una oferta en firme.

¹⁵ FRATALOCCHI, Aldo, op. cit.

- **Factura comercial:** es el documento que emite el exportador al efectivizarse una venta de mercaderías, la que actualmente, para la legislación argentina debe contener la letra "E" y emitirse por la página de A.F.I.P. Está dirigida al comprador y se le informa todo lo relativo a la mercadería objeto de la transacción como también las condiciones generales de la operación comercial.

Los datos principales que debe contener este documento son: nombre o razón social, domicilio y demás información relevante tanto del comprador como del vendedor de la mercadería, descripción, cantidad y calidad de la mercancía objeto de la compraventa, tipo de embalaje, marcas y número de bultos, condiciones de entrega (FOB, CIF; CFR; etc); precio unitario y total (gastos que incluyen), forma, plazo y medios de pago y condiciones generales de venta.

- **Permiso de embarque:** para darle destino a la mercadería, el exportador o su despachante deben realizar una solicitud de destinación por escrito que habitualmente se denomina permiso de embarque. Este documento indica, entre otros datos, la posición arancelaria de la mercadería, así como su naturaleza, especie, estado, peso, calidad, precio, lugar de destino y todo aquel elemento necesario que permita una correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería. El declarante (despachante o exportador) ingresa los datos de la mercadería utilizando el Sistema Informático MARIA (SIM) desde su oficina o desde alguna computadora que tenga instalado dicho sistema. Una vez que la información ha sido ingresada, la misma se valida e imprime y queda el registro generado en el Sistema MARIA para su posterior validación por el servicio Aduanero bajo un número de destinación que se compone de la siguiente manera: 04 (Año) 001 (Código de Aduana) EC01 (Código de destinación*) 008650 (Número) B (Dígito de Control)

Cualquier trámite o consulta relacionado con esa destinación deberá realizar utilizando este número que es el que le asigna el sistema.

- **Certificado:**

- ✓ **De origen:** emanado de autoridad competente, el certificado de origen, tiene como finalidad atestiguar sobre el origen de la mercadería que ampara dicho certificado. Es exigido al momento del despacho a plaza de mercaderías de importación, pues las mismas son aceptadas en función de su origen o bien porque al origen de la mercadería se le otorga un régimen arancelario o de beneficios exclusivos.

- ✓ **Sanitario:** se utiliza para dejar constancia de que la mercadería, está exenta de enfermedades, gérmenes, virus, etc que puedan afectar su calidad. Debe estar sellado y firmado por el profesional respectivo y/o autoridad competente. Son emitidos por la Secretaría de Agricultura y Ganadería, amparando a productos del reino animal y vegetal.

Existen algunos convenios con distintos países que deben tenerse en cuenta a la hora de emitir estos certificados a efectos de cumplimentar con las disposiciones incluidas en ellos. De presentar el certificado incorrecciones o falta de datos, la autoridad del país de destino puede llegar inclusive a prohibir la descarga de la mercadería.

- ✓ De peso: lo confecciona el mismo exportador a alguna entidad certificante (empresas autorizadas a emitir certificados de calidad) y en él consta el peso neto y bruto de la mercadería por bulto y por total de embarque.

El total de quilaje debe coincidir con el “neto” en la factura y el “bruto” del documento de transporte a fin de evitar diferencias.

- ✓ De análisis: es otorgado por laboratorios municipales, gubernamentales o privados y versa sobre el análisis de determinada mercadería. Debe tener fecha inmediata anterior al embarque y generalmente se solicitan para productos químicos y alimenticios, dejándose constancia de composición, densidad, etc.

- ✓ De seguro: se utiliza para certificar que la mercadería que ampara dicho certificado está cubierta por una póliza de seguro.

Es importante destacar para concluir, que existen otros documentos que complementan y completan la operatoria que son específicos de algunos productos.

2.2- Cláusulas de ventas o Incoterms

“Los incoterms (acrónimo del inglés international commercial terms, ‘términos internacionales de comercio’) son normas acerca de las condiciones de entrega de las mercancías, productos. Se usan para aclarar los costes de las transacciones comerciales internacionales, delimitando las responsabilidades entre el comprador y el vendedor, y reflejan la práctica actual en el transporte internacional de mercancías”. Actualmente están en vigor los Incoterms 2010 (Desde el 1 de enero de 2011).¹⁶

El objetivo principal de los incoterms es definir y determinar criterios concretos sobre distribución de gastos y transmisión de riesgos entre las partes de un contrato de compraventa internacional: comprador y vendedor.

Los incoterms son de aceptación voluntaria por las partes, o sea, no son un esquema jurídico obligatorio; sino que la relación que se establece entre partes será regida o no por el incoterms según lo decidan comprador y vendedor. En cambio, el tratado jurídico obligatorio para los 71 países que lo han ratificado es el CISG, en inglés, Convention on Contracts for the International Sale of Goods.

¹⁶ Enciclopedia libre Wikipedia. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Incoterms>

La principal ventaja de los incoterms consiste en haber simplificado mediante trece denominaciones normalizadas un cúmulo de condiciones que tienen que cumplir las dos partes contratantes. Gracias a esta armonización o estandarización, la parte compradora y la parte vendedora saben perfectamente a qué atenerse.

Los incoterms son los siguientes:

1- **EXW** (Ex Works / Franco Fábrica)

Esta cláusula otorga la menor responsabilidad para el exportador, el cual no tiene la obligación de cargar la mercadería en el transporte. Los riesgos y gastos del transporte los asume el importador. Esta opción es de uso muy limitado, ya que la venta "Ex Works" no implica realmente la realización de una exportación por parte del vendedor, porque su compromiso es entregar las mercaderías sin despacharlas para la exportación. Cabe aclarar que, muchas veces, los operadores utilizan esta cláusula pero, en realidad, la condición de venta que tienen intención de establecer corresponde a una del tipo "FCA".

El grupo de los "F", en donde el vendedor entrega las mercaderías al transporte o las coloca a bordo, cesando en ese momento sus costos y riesgos.

2) **FCA** (Free Carrier / Libre Transportista)

En este caso el vendedor debe entregar las mercaderías al transportista, y una vez que éstas quedan a disposición de él, la mercadería queda a cargo y riesgo del comprador. Esta es la cláusula que debería usarse cuando el transporte sea: camión, avión o transporte multimodal. Los usos y costumbres han hecho que se siga utilizando la cláusula EX WORKS o FOB, pero no son las más adecuadas para este tipo de operaciones.

3) **FOB** (Free On Board / Libre abordó, indicando puerto de embarque convenido)

El exportador es responsable de colocar las mercaderías a bordo del buque, en el puerto de embarque, y hasta ese momento los gastos corren por su cuenta.

El importador es el encargado de seleccionar el buque y pagar el flete. Una vez que las mercaderías son embarcadas, el comprador asume los riesgos. Esta cláusula puede ser utilizada solamente en transporte marítimo o por vías acuáticas.

El grupo de los “C”, estas cláusulas requieren que el vendedor contrate y pague el transporte principal, en tanto que los riesgos de pérdida o daño de mercadería y los costos adicionales ocurridos después de la entrega corresponden al comprador.

4) **CFR** (Cost and Freight / Costo y Flete, indicando puerto de destino convenido)

El exportador es el encargado de elegir el barco, pagar los gastos de traslado de la mercadería desde la fábrica al barco, la carga de la mercadería y el flete hasta el puerto de destino. Sin embargo, no asume los riesgos ni otros cargos que puedan originarse después de haber cargado o remitido la mercadería.

Esta cláusula sólo puede ser utilizada para embarques marítimos o por vías acuáticas.

5) **CIF** (Cost, Insurance and Freight / Costo, Seguro y Flete, indicando puerto de destino convenido)

El vendedor es responsable y debe costear la entrega de la mercadería en el destino, asume los gastos de flete y debe contratar un seguro contra riesgo de pérdida o de daño de la mercadería durante su transporte.

Esta cláusula debe ser utilizada en embarques marítimos o por vías acuáticas.

6) **CPT** (Carriage and Insurance Paid To / Transporte y Seguro Pagado Hasta, indicando lugar o punto de destino acordado)

Luego de realizar los trámites en Aduana, el vendedor debe entregar las mercaderías al transportista elegido por él mismo, pagando el costo del transporte de la mercadería hasta el punto de destino convenido. Este término puede ser utilizado en cualquier medio de transporte.

8) **CIP** (Carriage Paid To / indicando lugar o punto de destino convenido / Transporte y seguro pagado hasta)

El vendedor contrata y paga el flete de transporte de la mercadería hasta el destino convenido.

Además, costea un seguro a favor del comprador que cubra el riesgo de pérdida o daño de la mercadería durante su traslado. El riesgo de pérdida o daño se transfiere del vendedor al comprador cuando las mercaderías pasan a la custodia

del primer transportista designado por el vendedor. Esta cláusula puede ser utilizada para cualquier medio de transporte.

En tanto el grupo de los “D”, menciona que dicha cláusula implica que el vendedor asume la totalidad de riesgos y costos hasta la entrega de la mercancía en el lugar o punto de destino convenido en la frontera o dentro del país.

9) **DAP** (Delivery at Place / Entregado en lugar acordado)

El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando coloca la mercadería a disposición del comprador preparada para la descarga en el lugar de destino designado, despachada para la exportación, pero sin despachar para la importación.

Puede utilizarse para cualquier medio de transporte y todos los riesgos y costos hasta el punto de entrega convenido son por cuenta del vendedor.

10) **DDP** (Delivery Duty Paid / Entrega con derechos pagados, indicando lugar o punto de destino convenido)

El vendedor realiza la entrega de la mercadería al comprador, en el lugar convenido, cumplidos los trámites de importación, pero no se responsabiliza por la descarga de la mercadería. El vendedor asume todos los gastos y riesgos, incluidos derechos, impuestos y otras cargas, hasta el momento que se realiza la entrega.

11) **DAT** (Delivered at Terminal / Entregado en terminal)

El exportador cumple su obligación de entrega cuando pone la mercadería a disposición del comprador una vez descargada en la terminal designada, despachada para la exportación, pero sin despachar para la importación.

Terminal: incluye cualquier lugar, cubierto o no, como un muelle, almacén, estación de contenedores o terminal de carreteras, ferroviarias o aéreas. Todos los riesgos y costos hasta el punto de entrega convenida son por cuenta del vendedor.

Los Incoterms se aplican únicamente en las compraventas internacionales de mercancías, no en las de servicios ya que éstos son intangibles en los que no se utiliza la logística y, regulan cuatro aspectos básicos del contrato de compraventa internacional: la entrega de mercancías, la transmisión de riesgos, la distribución de gastos y los trámites de documentos aduaneros.¹⁷

¹⁷ Ibidem

1. La entrega de las mercancías: es la obligación por excelencia del vendedor. La entrega puede ser directa o indirecta: es directa, cuando la mercadería se entrega al comprador sin que medie persona alguna en el intercambio (se da en los términos de venta “E” y “D”); o indirecta, cuando la mercancía se entrega a un intermediario del comprador, un transportista o un transitario, que luego se hará cargo de entregarla en destino (son los términos “F” y los términos “C”).

2. La transmisión de los riesgos: este punto hace referencia a un aspecto esencial de la relación vendedor-comprador y se trata del momento específico en que los riesgos son transmitidos. No debe confundirse este aspecto con la transmisión de la propiedad de la mercadería, que queda regulada por la ley que rige el contrato. El concepto fundamental se basa en que los riesgos, y en la mayoría de los casos, también los gastos, se transmiten en el punto geográfico y en el momento cronológico que definen el contrato y el Incoterms establecido. El punto geográfico puede ser la fábrica, el muelle, la borda del buque, etc.; mientras que el momento cronológico está definido por el plazo de entrega de la mercancía. La superposición de ambos requisitos produce automáticamente la transmisión de los riesgos y de los gastos.

3. La distribución de los gastos: este punto hace referencia estrictamente a un aspecto económico. Lo habitual en este tipo de operatorias, es que el vendedor corra con los gastos estrictamente precisos para poner la mercadería en condiciones de entrega y que el comprador corra con los demás gastos. Existen cuatro casos, los términos “C”, en que el vendedor asume el pago de los gastos de transporte (y el seguro, en su caso) hasta el destino, a pesar de que la transmisión de los riesgos es en origen; esto se debe a usos tradicionales del transporte marítimo que permiten la compraventa de las mercancías mientras el barco está navegando, ya que la carga cambia de propietario con el traspaso del conocimiento de embarque.

4. Los trámites de documentos aduaneros: en general, la exportación es responsabilidad del vendedor, por lo que él debe hacerse cargo de la tramitación de la documentación que respalda la operatoria. Pero, se debe tener en cuenta que existe un incoterms sin despacho aduanero de exportación: EXW (Ex Works, En fábrica), donde el comprador es responsable de la exportación y suele contratar los servicios de un transporte o un agente de aduanas en el país de origen de la mercancía, que gestione la exportación. Los restantes incoterms son «con despacho»; es decir, la exportación es responsabilidad del vendedor, que algunas veces se ocupa también de la importación en el país de destino; por ejemplo, DDP (Delivered Duty Paid, Entregada derechos pagados).

3- El I.V.A. en las exportaciones ¹⁸

El I.V.A., como anteriormente se ha dicho, es un impuesto indirecto al consumo, de etapa múltiple, trasladable hacia adelante, no acumulativo, soportado por el consumidor final y por ende, de única incidencia en el precio. Se calcula por sustracción, es decir que surge de la diferencia entre el impuesto cargado sobre las ventas (que genera débito fiscal) y el pagado sobre sus compras (crédito fiscal). Completado el periodo por el cual se debe liquidar el impuesto, se confrontan los débitos fiscales contra los créditos fiscales y de corresponder se ingresa el impuesto adeudado. Si los créditos son mayores, se genera un saldo a favor para el sujeto, pero aquí es importante distinguir entre saldos a favor técnicos y saldos a favor de libre disponibilidad. Los primeros, *“son aquellos provenientes de la liquidación del tributo, que sólo podrán computarse contra débitos fiscales de ejercicios posteriores y los saldos a favor de libre disponibilidad son aquellos provenientes de ingresos directos y de recuperos de I.V.A. por exportaciones, los que podrán computarse contra débitos fiscales de ejercicios posteriores o ser objeto de acreditación contra otros impuestos, devolución o transferencia a terceros”*.¹⁹

En las operaciones de exportación, se procede de manera tal que se produce la neutralización del I.V.A. Esto obedece al principio de tributación en destino, es decir que el exportador saca mercaderías y no genera impuestos porque éste, de corresponder, surge en el país de destino.²⁰ En contraposición, existe el principio del país de origen, mediante el cual el impuesto surge en dicho país.

Según lo estipulado en el GATT²¹, los miembros firmantes, adoptan el régimen de país de destino, por el cual tratándose de operaciones de comercio internacional el país importador grava las importaciones de bienes y servicios, porque es en ese país donde se va a producir el consumo, y el país exportador no grava sus exportaciones.

El régimen tributario establece que la empresa exportadora debe acceder a recuperar los montos de créditos fiscales del IVA pagado vinculados con los bienes o servicios exportados a los efectos que los mismos salgan libres del gravamen del país y no pasen a

¹⁸ PEREZ, Rubén, Informe: Impuesto al Valor Agregado, recupero del gravamen por parte de los Exportadores, 2003, pág. 63. Informe mensual de la Fundación Exportar N° 9; 2003.

¹⁹ Ibídem.

²⁰ SILLERO, Lorena, Capacitación: Reintegro de I.V.A. por exportaciones; Análisis teórico-práctico. Filminas de la capacitación. San Rafael, Mendoza, Abril 2.011.

²¹ Según Wikipedia, *“El GATT, acrónimo de General Agreement on Tariffs and Trade (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) es un acuerdo multilateral, creado en la Conferencia de La Habana, en 1947, firmado en 1948, por la necesidad de establecer un conjunto de normas comerciales y concesiones arancelarias, y está considerado como el precursor de la Organización Mundial de Comercio. El GATT era parte del plan de regulación de la economía mundial tras la Segunda Guerra Mundial, que incluía la reducción de aranceles y otras barreras al comercio internacional. El funcionamiento del GATT se basa en las reuniones periódicas de los estados miembros, en las que se realizan negociaciones tendientes a la reducción de aranceles, según el principio de reciprocidad. Las negociaciones se hacen miembro a miembro y producto a producto, mediante la presentación de peticiones acompañadas de las correspondientes ofertas.”*; op. cit. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/GATT>

ser un componente del costo, ello significa, según la opinión generalizada de la doctrina, que el país exportador realice el ajuste de frontera.²²

Esto, trae aparejado la neutralización del efecto del I.V.A, lo cual ocurre en dos fases:

- La exención de la operación de exportación, donde el sujeto exento pierde el crédito fiscal obtenido por la adquisición de los bienes y servicios destinados a la operación exenta y no adiciona el Impuesto al Valor Agregado que le agregue en su etapa, pero carga con el costo del impuesto que se acumula de las etapas anteriores.
- El recupero del impuesto que se ha pagado por la compra de bienes y servicios vinculados directamente a las operaciones de exportación.

Actualmente, la legislación argentina exime a las exportaciones del Impuesto al Valor Agregado y les otorga un régimen especial y diferenciado, ya que los exportadores, podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que efectivamente estén destinadas a la exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiese sido ya utilizado por el responsable. Si esta compensación no pudiera llevarse a cabo o sólo ocurriera parcialmente, el saldo restante será acreditado contra otros impuestos a cargo de la A.F.I.P o en última instancia, le será devuelto a se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables.²³

²² TOFT NIELSEN, Santiago, "Apuntes sobre Recupero de IVA vinculado a operaciones de exportación", disponible en: <http://oficinanielsen.blogspot.com/2008/09/apuntes-sobre-recupero-de-iva-vinculado.html>

²³ PEREZ, Rubén, op. cit.

CAPÍTULO II

ASPECTOS PARTICULARES DEL RECUPERO DE I.V.A POR EXPORTACIONES

1- Introducción

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.

Hoy en día, está en vigencia la resolución general (AFIP) 2000, que si bien es un régimen más informatizado y debería permitir mejorar los procedimientos y reducir los plazos de recupo del impuesto, esto aún no se logra materializar en la práctica.

A continuación, se expondrán los aspectos más importantes del nuevo régimen, destacando las diferencias que existen respecto al régimen anterior y para ello se seguirá, en términos generales, el esquema normativo que presenta la nueva resolución.

2- Aspectos generales de la R.G. 2000 (A.F.I.P) ²⁴

Mediante el dictado de la resolución general 2000²⁵, la A.F.I.P ha sustituido 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.

La nueva norma no recepta cambios de orden legal que se hayan producido últimamente, sino que limita sus fundamentos a la experiencia recogida respecto de la aplicación del procedimiento anterior y la necesidad de optimizar la sistematización del trámite. Si bien ello es así, se entiende que, además, una de las principales modificaciones del régimen, radica en instrumentar la posibilidad de que los exportadores de servicios puedan solicitar el reintegro del IVA vinculado a sus operaciones de exportación (si bien

²⁴ Enciclopedia Asesora On-Line, Ficha Técnica: Reintegro por Exportaciones. Disponible en: www.asesora.com.ar

²⁵ REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06, Boletín Oficial: 06/02/2006.

antes podían hacerlo, no se encontraba reglamentado el procedimiento que debía observarse en caso de solicitar el recupero del impuesto).

La Resolución General 2.000 está compuesta por:

TITULO I – Régimen general de reintegro atribuible a exportaciones y asimilables, compuesto por 32 artículos;

TITULO II – Régimen de compensación con importes originados en regímenes de retención y percepción del impuesto al valor agregado, formado por un solo artículo;

TITULO III – Exportación por cuenta y orden de terceros. Solicitudes de acreditación, devolución o transferencia; conformado por los artículos 34 al 42 inclusive;

TITULO IV – Régimen de reintegro del impuesto atribuible a exportaciones sujeto a fiscalización, comprendiendo los artículos 43 y 44;

TITULO V – Disposiciones generales que incluye los artículos 45 al 53 inclusive y, ANEXOS- Incluye 12 anexos.

3- Aspectos particulares de la R.G. 2000 (A.F.I.P)

Sujetos que pueden solicitar el recupero

La resolución identifica quienes son los exportadores y otros responsables que se encuentran habilitados a solicitar el recupero del impuesto vinculado a las operaciones de exportación. En tal sentido, y a los fines de establecer los requisitos que se deberán cumplir, distingue los siguientes casos:

1. Los exportadores de bienes.
2. Los sujetos que desarrollen las siguientes actividades:
 - i. Transporte internacional de pasajeros y cargas y sus servicios conexos;
 - ii. Transporte de gas, hidrocarburos líquidos y energía eléctrica, destinados a la exportación;
 - iii. Locaciones a casco desnudo y fletamento de buques destinados al transporte internacional;
 - iv. Trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de aeronaves, sus partes y componentes, y de embarcaciones destinadas exclusivamente a actividades comerciales o de defensa y seguridad, siempre que las mismas estén matriculadas en el exterior;
 - v. Prestaciones de servicios postales internacionales (courier)

3. El resto de los sujetos que realicen locaciones y prestaciones en el país cuya utilización o explotación efectiva es llevada a cabo en el exterior.²⁶

²⁶ REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 23.349, op. cit.

REGIMENES

La nueva normativa, como su antecesora, distingue las características, requisitos y condiciones, según la actividad que origina el reintegro y la modalidad mediante la cual se opte y/o deba solicitar el mismo. A tal fin, se mantienen los conceptos de régimen general, régimen simplificado y régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

Al respecto, cabe recordar que el régimen simplificado es un régimen abreviado al cual pueden acceder los exportadores de bienes y sujetos que realicen actividades de transporte internacional, en la medida en que interpongan solicitudes por sumas inferiores a determinados importes fijados al efecto por la AFIP.

Bajo este régimen, la procedencia de la solicitud es analizada mediante la utilización de medios informáticos que permiten verificar la verosimilitud, razonabilidad y veracidad de los comprobantes declarados. En función de ello, los proveedores generadores del IVA se clasifican en admitidos y no admitidos. No obstante, cabe aclarar que la presentación de la solicitud en los términos de este régimen implica la renuncia a toda acción o recurso contra las resoluciones que se dicten en su consecuencia.

Por otra parte, el régimen de reintegro sujeto a fiscalización es aquel en el cual quedan forzosamente comprendidas ciertas solicitudes de recupero, en virtud de verse involucradas en algunas de las siguientes situaciones particulares:

- denuncia penal del solicitante;
- inclusión de comprobantes con una antigüedad superior a 48 meses contados a la fecha de la presentación;
- comprobación –durante una inspección- de la ilegitimidad o improcedencia de solicitudes presentadas;
- desarrollo de alguna actividad que encuadre dentro del concepto de exportaciones de servicios, salvo el transporte internacional; y
- la presentación de solicitudes rectificativas sucesivas, en algunos casos.

Dentro de este régimen, la AFIP verifica la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, a los efectos de determinar la procedencia del reintegro del mismo. Asimismo, el juez administrativo no cuenta con un plazo determinado para emitir la comunicación de pago o denegar la solicitud, y el régimen no admite la posibilidad de cancelar deudas por aportes y contribuciones con destino al SIPA con el monto de devolución y/o transferencia que sea autorizado.

Por último, podemos expresar como norma general que los *sujetos que soliciten el reintegro del IVA vinculado a las exportaciones quedaran incluidos en el régimen general*²⁷, salvo que los solicitantes:

→ opten por el régimen simplificado: siempre que no revistan la calidad de agentes de retención del impuesto, cumplan con los requisitos de que la totalidad de las solicitudes interpuestas durante los últimos 12 meses inmediatos anteriores al de las presentaciones que no superen la suma de \$1.500.000, y que cada solicitud no supere la suma de \$125.000.

→ estén obligados a tramitar su pedido por el régimen de reintegro sujeto a fiscalización, en razón de:

→ la falta de cumplimiento de algún requisito establecido para el régimen general;

→ encuadrar en una causal de exclusión del régimen general;

→ configurarse alguna situación especial mencionada en la norma, y/o

→ ser exportadores de servicios.

A los fines de la interposición de una solicitud, la norma²⁸ establece las disposiciones comunes que se deberán cumplir en cualquier caso e independientemente de la modalidad de la solicitud. Por otra parte, se fijan los requisitos específicos exigidos por cada régimen.

Perfeccionamiento de las exportaciones²⁹

Los exportadores y el resto de los sujetos antes mencionados se encuentran en condiciones de solicitar el reintegro a partir del momento en que las exportaciones se consideran perfeccionadas.

Según la Resolución General 2000 en el art 3 nos dice que las exportaciones, las actividades u operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento que estas y las prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, se considerarán perfeccionadas con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque. Para los demás contribuyentes, responsables y demás con la factura por la que se documente la operación”

²⁷ REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06 op. cit.

²⁸ Ibidem

²⁹ Ibidem.

Exclusiones subjetivas y objetivas³⁰

En relación con las causales de exclusión subjetivas que impiden interponer solicitudes por el régimen general, la nueva resolución mantiene las mismas prohibiciones que tenía el régimen anterior de la Resolución General (AFIP) 1.351.

Por otra parte, con respecto a las exclusiones objetivas, se han producido dos cambios que merecen ser comentados:

a) se ha modificado la causal relativa a la antigüedad máxima que pueden tener los comprobantes por los cuales se solicita el reintegro del impuesto al momento de interponer la solicitud, a los fines de que la misma proceda por el régimen general.

Se recuerda que anteriormente a esta resolución, la antigüedad máxima prevista de los comprobantes que se podían incluir al momento de presentar la solicitud para que esta se tramitara por el régimen general era de 24 meses calendarios. De excederse este plazo, esa solicitud (con comprobantes con una antigüedad mayor a 24 meses) sería tramitada a través del régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

Ahora, según la nueva normativa, se amplía el plazo de antigüedad máxima permitida por el régimen general a 48 meses calendarios. Una vez transcurrido dicho plazo, los comprobantes quedarán comprendidos en el régimen de reintegro sujeto a fiscalización.

No obstante, podrán continuar por la vía del régimen general los comprobantes con una antigüedad de más de 48 meses calendarios, cuando:

- tengan origen en adquisiciones de bienes de uso, siempre y cuando se presente una nota en la que se establezcan los fundamentos de la antigüedad de los mismos;
- se exceda el plazo con motivo de la interposición de una solicitud rectificativa, y no respecto a la presentación original o rectificativas anteriores, en las que los mismos hayan sido previamente incluidos;
- la sumatoria del impuesto vinculado a los comprobantes que excedan el citado plazo, resulte inferior al 5% del monto total solicitado, y dicho valor sea inferior a \$1000,00.

b) se dispuso que los exportadores de servicios deberán tramitar sus solicitudes de reintegro, sin excepción, por el régimen sujeto a fiscalización, como fuera comentado previamente.

³⁰ Enciclopedia Asesora On-Line, Ficha Técnica: Reintegro por Exportaciones. Op. cit.

Limite del impuesto facturado³¹

Se mantiene la obligación de presentar una nota en aquellos casos en que el importe del impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables que se solicita exceda el límite fijado en el segundo párrafo del art. 43 de la ley de IVA, es decir el límite que surge de aplicar la alícuota general del impuesto sobre el monto de las exportaciones (referido al valor FOB de las mercaderías) perfeccionadas en cada mes calendario por el que se presente una solicitud.

Afectación indirecta del impuesto facturado³²

El procedimiento obliga a efectuar un ajuste anual de las estimaciones efectuadas en cada una de las solicitudes mensuales de recupero presentadas correspondientes a un mismo ejercicio comercial o calendario, según corresponda. Debiendo aplicar el coeficiente de relación correspondiente al último mes del citado ejercicio, sobre la totalidad del impuesto vinculado indirectamente incluido en las solicitudes mensuales presentadas.

Con las nuevas disposiciones el total del impuesto vinculado indirectamente a las exportaciones del ejercicio comercial o calendario, según corresponda, se deberá ajustar el cierre del mismo de acuerdo con el coeficiente de relación que surja del último mes.

Es posible que del citado ajuste anual surja una diferencia entre el impuesto vinculado indirectamente solicitado en las diferentes presentaciones mensuales realizadas, y el que surge de aplicar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio.

Esta diferencia, que podrá resultar a favor del fisco o del sujeto que solicita el reintegro, deberá ser exteriorizada en la solicitud interpuesta por el último mes del ejercicio en cuestión.

En caso de no interponerse una solicitud por el último mes del ejercicio en cuestión, por ejemplo, en razón de no haberse perfeccionado operaciones de exportación en dicho periodo, las sumas solicitadas en exceso que surjan de la aplicación del procedimiento de ajuste anual deberán ser ingresadas hasta la fecha de vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA de dicho periodo fiscal.

No obstante, la norma no aclara como proceder en caso de que no se interpusiese una solicitud por el último mes del ejercicio, y del ajuste anual surgiera que se han solicitado sumas en defecto – es decir, que la diferencia se presente a favor del exportador o sujeto que interponga las solicitudes.

³¹ REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06 op. cit.

³² Ibídem

Procedimiento de presentación. Nuevos requisitos y condiciones³³

a. Presentación de la solicitud

Con respecto a la forma de presentación, de acuerdo a lo solicitado por AFIP, que establece como procedimiento obligatorio la presentación de los datos contenidos en la solicitud mediante la transferencia electrónica previa, siendo el programa aplicativo IVA-Solicitud de reintegro del impuesto facturado – para realizar dicha operación.

La presentación de la información generada mediante el citado programa se efectuara por transferencia electrónica de datos a la página web de AFIP – para lo cual el sujeto deberá ingresar con su C.U.I.T y clave fiscal según lo detalla la Resolución General 1.345 .El sistema emitirá el formulario 106.

La presentación será rechazada si se detectan errores, inconsistencias u otros inconvenientes; generando el sistema automáticamente una constancia, de tal hecho.

Para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad efectuados por la AFIP, el contribuyente podrá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo, y seleccionar la opción “Recupero de IVA por exportaciones – Integridad del archivo transmitido”;

Cumplimentado lo anterior, se deberá presentar en la dependencia en la que el contribuyente se encuentra inscripto, la siguiente documentación:

- I. copia de la constancia de transmisión electrónica – F106;
- II. formulario de declaración jurada 404 generado por el aplicativo;
- III. un informe especial del contador público independiente.

Una vez aceptada la presentación de la documentación, el organismo de contralor entregara el duplicado sellado del formulario 404 y un acuse de recibo, como constancia de la recepción.

A su vez, la norma prevé que en caso de inoperatividad del sistema de presentación mediante transferencia electrónica de datos, se puede realizar toda la presentación en la dependencia de AFIP que corresponda, mediante el formulario 4006 de recepción diferida. En ese caso, la presentación se considera realizada en la fecha consignada en dicho formulario, sujeta a la validación posterior de la información aportada.

b. Falta de integridad de los datos. Nueva presentación

De comprobarse la falta de integridad de los datos transmitidos- ya sea mediante transferencia electrónica o presentación en la dependencia correspondiente- , el solicitante deberá efectuar una nueva transmisión dentro del día hábil administrativo siguiente al de la fecha de notificación de la inconsistencia, generándose una nueva solicitud con idéntica

³³ Ibídem

secuencia. En los dos días hábiles administrativos siguientes, deberá efectuarse la nueva presentación del formulario de declaración jurada 404 y de la copia de la constancia de transmisión electrónica – F 1016 -. En este caso, se mantendrá, como fecha de la primera presentación.

De no cumplirse los plazos mencionados, se deberá realizar una nueva presentación con idéntica secuencia, cumpliendo por completo con el procedimiento detallado en los puntos a) y b) precedentes.

c. Verificación de incumplimiento

Para dar cumplimiento a lo establecido por la norma; una vez que resulte admisible la presentación, el solicitante deberá en 6 días hábiles administrativos verificar su situación respecto del cumplimiento de las presentaciones de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia de deudas liquidas y exigibles impositivas y/o previsionales. (Procedimiento de Registración).

De no cumplirse la obligación dentro del plazo establecido, el procedimiento se considerara suspendido y no devengara intereses a favor del solicitante durante el periodo transcurrido entre el vencimiento del plazo y el cumplimiento de la misma.

El usuario mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo, podrá seleccionar la opción “Recupero de IVA por exportaciones – Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias” - , y registrar si conforma o no el detalle de incumplimientos exhibidos. El sistema emitirá la constancia de la consulta efectuada.

La conformidad implicara el reconocimiento de las obligaciones formales incumplidas y de la deuda registrada en las bases de datos de la AFIP, siendo este último objeto de compensación y/o cancelación en nombre del solicitante.

En caso de disconformidad, el solicitante deberá concurrir a la dependencia en la que se encuentre inscripto dentro de los 2 días hábiles siguientes al de la fecha de la registración- no conformada- , para realizar el reclamo que corresponda.

d. Presentaciones incompletas

Cuando las presentaciones sean incompletas en cuanto a elementos documentales o se comprueben inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas y destinaciones de exportación, relacionadas con la solicitud presentada, el Juez Administrativo podrá intimar la correspondiente subsanación en el término de 6 días hábiles administrativos, y el solicitante tendrá cinco días hábiles administrativos para proceder a su satisfacción. En caso de incumplimiento, se dispondrá el archivo del trámite.

La presentación se considerara formalmente admisible desde la fecha de cumplimiento del mencionado requerimiento, siempre que se hubiese cumplido con la obligación de consultar el detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

Presentación de solicitudes rectificativas³⁴

En relación con la presentación de solicitudes rectificativas, de acuerdo a lo solicitado por AFIP mediante la nota externa 2/2003, el nuevo régimen precisa que la solicitud originaria mantiene sus efectos desde la fecha de la efectiva presentación solo a los fines de las compensaciones efectuadas por los agentes de retención y/o percepción del Impuesto al Valor Agregado y de los importes por los cuales se solicita la acreditación en la parte correspondiente al impuesto originario no observado.

A los fines del cálculo de los intereses que corresponden al exportador por la interposición de la solicitud de reintegro, la norma establece que los mismos proceden desde la fecha de la presentación rectificativa.

No obstante ello, si el Juez Administrativo hubiera emitido la resolución que autoriza la comunicación de pago, autorización de acreditación y/o transferencia, antes de la presentación de la rectificativa, en ese caso los intereses se devengarán desde la fecha de interposición de la solicitud original, solo en relación con los créditos no observados.

Comunicación de pago. Autorización de acreditación y transferencia³⁵

El régimen, tanto en la redacción actual como en la anterior, establece que el Juez Administrativo dispone de quince días hábiles administrativos contados a partir del momento en que la solicitud se encuentra formalmente admitida, para emitir el comunicado de pago o de autorización de acreditación y/o transferencia.

En el caso de que transcurran más de treinta días corridos desde la fecha de registración de la consulta sobre el “Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias” y el Juez Administrativo no emita la correspondiente resolución, el solicitante deberá realizar una nueva, dentro de los dos días hábiles administrativos siguientes a que se haya cumplido el plazo mencionado en primer término (30 días corridos).

El solicitante podrá corroborar el estado del trámite ingresando mediante el servicio de clave fiscal en la página web del organismo, a través de la opción “Recupero de IVA por exportaciones – Estado de trámite”.

³⁴ Ibídem

³⁵ Ibídem

Desistimiento de la solicitud³⁶

Por último, el régimen presenta como novedad la figura del “desistimiento” de las solicitudes presentadas. La misma podrá ser total o parcial.

En caso de ser parcial, dicho desistimiento será procedente en la medida en que la cantidad de comprobantes destinado no exceda de 50 y siempre que el monto desistido sea inferior al 5% del monto total solicitado.

Para iniciar el trámite, el solicitante deberá presentar una nota en la dependencia de AFIP en la que se encuentren inscriptos, solicitando el desistimiento invocando cuales son sus causas.

Al respecto, se entiende que el ejercicio total del desistimiento de una presentación determinada no obstaría a que con posterioridad los exportadores pudieran interponer – en su reemplazo- una nueva solicitud de recupero.

³⁶ Ibídem

CAPÍTULO III

EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL PROCEDIMIENTO DE RECUPERO DE IVA Y SU RESPONSABILIDAD

1. Introducción

Para poder formalizar la presentación de las solicitudes de recupero de IVA, el responsable debe aportar entre otros, un informe especial extendido por contador público independiente, según manifiesta el artículo 13 de la Resolución General 2000/2006 de AFIP que dice³⁷:

“ARTICULO 13.- Los responsables deberán formalizar la presentación aportando los elementos que se indican seguidamente:

... c) Un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...”

De lo antes dicho, surge que el contador independiente, deberá aplicar procedimientos de auditoría para emitir un informe especial que tendrá que suscribir. Esto implica que el profesional se expida respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado incluido en la solicitud. Además, deberá dejar constancia en el citado informe del procedimiento de auditoría utilizado.

Una vez concluido, la firma del informe suscripto por el profesional interviniente deberá estar autenticada por el consejo profesional o, en su caso, entidad en la que se encuentre matriculado.

Los papeles de trabajo correspondientes al informe emitido, se conservarán en archivo a disposición de la AFIP, por el período dispuesto en el artículo 48 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, es decir, por un término que se extenderá hasta CINCO (5) años después de operada la prescripción del período fiscal a que se refieran. El deber de conservación se extiende también a los libros y registros en que se hayan anotado las

³⁷ REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06 op. cit.

operaciones o transacciones indicadas, aún en el caso de que quien los posea no esté obligado a llevarlos.³⁸

2. Procedimientos a aplicar

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económica, en adelante la FACPCE, considerando la necesidad de fijar las pautas a seguir para los procedimientos de auditoría y los alcances, y establecer el modelo de Informe Especial respectivo, es que, mediante su Resolución N° 271/02, recomienda³⁹:

- Obtener una manifestación escrita de la gerencia (constituye una confirmación escrita acerca de las manifestaciones significativas realizadas por ella misma durante la auditoría⁴⁰) referida a la inexistencia de exclusiones subjetivas del régimen general de reintegro del impuesto atribuible a operaciones de exportación y actividades u operaciones que reciban igual tratamiento.

Con esto, se constata que el exportador no se encuentra excluido del régimen conforme las disposiciones del Art. 4° de la R.G. 2000, es decir que se cumpla con la condición subjetiva habilitante para acceder a la solicitud del beneficio.

- Revisar que las exportaciones declaradas, se hayan realizado dentro del período en el cual se han presentado verificando las correspondientes facturas de exportación con los demás formularios y/o documentos equivalentes. Reunir la documentación respaldatoria de dichas operaciones.

- En el caso de las prestaciones de servicios, verificar que se hayan perfeccionado mediante la siguiente documentación:

a) Transporte marítimo y de locación y/o sublocación a casco desnudo o de fletamento a tiempo o por viaje: constancia de entrada y salida del buque, firmada por su capitán y certificada por la Prefectura Naval Argentina.

b) Transporte aéreo: registro o factura certificada por la Fuerza Aérea Argentina.

c) Transporte terrestre: documentación intervenida por la última autoridad aduanera o la que corresponda.

d) Servicios conexos al transporte internacional: factura emitida y conformada.

- Verificar que el valor F.O.B. de las exportaciones esté expresado en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado y que se atribuya en ésta, de manera correcta, el

³⁸ REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Decreto Reglamentario de la Ley 11.683, texto ordenado 1.998 y sus modificaciones, Art. 48.

³⁹ SEPARATA TECNICA DIGITAL, Pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos. Revisión del saldo del IVA facturado vinculado con operaciones de exportación. FACPCE: Resolución N° 271/02, pág 13, Salta, Enero-Febrero 2003, Año 9, Número 47. Disponible en : <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/separatas/separa47.pdf>

⁴⁰ SLOSSE, Carlos Alberto, "Auditoría": Ed. La Ley; 1° reimpresión: 2007; pág. 555.

impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación o asimilables en los períodos fiscales de su vinculación (cuando se genera el crédito o al concretarse la exportación).

- Si se exige, será necesario corroborar la efectiva liquidación de las divisas cobradas por la operación, a partir de la documentación cambiaria correspondiente.
- Determinar, que las exportaciones guarden relación con la capacidad operativa de la empresa exportadora. Para ello, se deberá indagar si es real que la entidad pueda exportar el tipo de bienes y/o servicios que figuran en la documentación que se revisa, a través del conocimiento general que el profesional tenga de la empresa y de cualquier otra evidencia que se vaya obteniendo durante la auditoría. Los procedimientos a aplicar y el alcance de ellos quedará a criterio del profesional según lo considere pertinente.

Particularmente, en el caso de exportaciones u operaciones semejantes, se llevarán a cabo procedimientos de auditoría para revisar que quien presenta la solicitud, sea el titular de las exportaciones realizadas en el período; es decir, el titular de los créditos por el impuesto facturado. El auditor, deberá verificar tanto la documentación que respalda las exportaciones (las operaciones de venta al exterior o asimilables surgen de documentación del tipo de facturas de exportación, instrumento de cuenta de venta y líquido producto, notas de crédito relacionadas por descuentos y/bonificaciones) como también que los montos de de dichas operaciones surgen de registraciones detalladas en el subdiario de ventas.

Por otro lado, será objeto de control la real titularidad de los créditos fiscales. Para ello, el auditor tendrá que reunir evidencia suficiente que le permita validar que el monto de crédito fiscal informado ha sido destinado efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, es decir que está relacionado con las operaciones de comercio exterior del sujeto. Es importante en esta etapa de verificación, constatar la correcta imputación de los créditos fiscales consignados al sistema de información vigente que mantiene la empresa. A efectos de efectuar este procedimiento de manera adecuada, el auditor, debería:

- *“Solicitar una manifestación escrita de la gerencia de la compañía sobre las premisas utilizadas para el cálculo de los prorratesos y asignación de los créditos fiscales de las operaciones de exportación.*
- *Revisar que las premisas del punto anterior se cumplan para los casos bajo análisis.*
- *Revisar la correcta asignación proporcional de los créditos fiscales a los bienes y/o servicios bajo análisis.”⁴¹*

También, el auditor deberá corroborar que los créditos fiscales por los que solicita la devolución, no hayan sido utilizados previamente en el mercado interno ni en solicitudes de recupero presentadas con anterioridad y que estén incluidos en el saldo a favor del

⁴¹ SEPARATA TECNICA DIGITAL, Pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos; op. cit.

contribuyente del período fiscal en el que se realizaron las operaciones de exportación, de acuerdo a la anticuación de créditos informada. Es aquí conveniente fijarse si se originan en comprobantes con fecha anterior al último embarque o si fuera de fecha posterior, que esté relacionado con el embarque u operación asimilable a exportación. Si los mismos fueran de fecha posterior, se deberá dejar indicado en los papeles de trabajo los procedimientos realizados a los efectos de determinar su relación con el embarque u operación asimilable a exportación.

Otro punto relevante a tener en cuenta es la correcta información, en el caso de corresponder, de la existencia de proveedores con vinculación económica con beneficios promocionales.

Respecto de los pagos realizados a los proveedores, se revisará que se hayan realizado con cheques u otros medios autorizados por las normas legales vigentes con un alcance tal que los pagos ordenados de mayor a menor cubran el 70% del total de los mismos.

El auditor, en base a lo informado en el Archivo de Información sobre Proveedores, verificará que: la condición del proveedor es inscripto en el Impuesto al Valor Agregado al momento de la facturación de los bienes y servicios y que se encuentra al día con sus obligaciones tributarias al momento de la revisión por parte del contador independiente. Esto se realizará con un alcance de la totalidad del universo de proveedores informados por la empresa. (Excepto para aquellos alcanzados por las normas de la Comisión Nacional de Valores (entidades con oferta pública) y/o que sean sujetos obligados a actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado).

Es menester recordar aquí, que el auditor es un profesional habilitado para realizar cualquier tipo de prueba de auditoría que considere necesaria para validar la información que le está siendo presentada por la empresa con el objeto de obtener evidencia válida y suficiente que le permita formarse una opinión razonable acerca de la realidad económica del ente, la que luego quedará plasmada en su informe profesional que, después de ser certificado por el respectivo Consejo Profesional en el que el contador esté inscripto, se adjunte al legajo de recupero que se presenta a la A.F.I.P.

De esta manera quedará cumplimentada la obligación de presentar un informe profesional. Cabe aclarar que todas estas tareas son responsabilidad del auditor y será él, el que deberá responder por la opinión y la información volcada en su informe por lo que es conveniente conocer el Anexo B de la Resolución N° 271/02 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.⁴² (Ver anexo N°2).

⁴² Ibidem

3. Responsabilidad del profesional

La palabra responsabilidad proviene del latín *responsa-habilitis* y se puede traducir como respuesta hábil, idónea, por lo tanto, una persona responsable, *“es aquella que actúa conscientemente siendo él la causa directa o indirecta de un hecho ocurrido. Está obligado a responder por alguna cosa o alguna persona. También, es el que cumple con sus obligaciones o que pone cuidado y atención en lo que hace o decide”*.⁴³

Todo profesional, debe poseer la capacidad y ser lo suficientemente idóneo para efectuar su trabajo con alto nivel de profesionalidad y juicio crítico. El tiempo dedicado a efectuar prácticas profesionales determinadas y las horas de investigación invertidas en ellas, no son en vano, todo esto hace que el profesional realice sus quehaceres con el cuidado y la diligencia profesional que éstos se merecen. De no efectuarse de ese modo, el profesional podría incurrir en la comisión de delitos conforme al marco jurídico de nuestro país.

El Contador, para llevar a cabo un adecuado trabajo debe seguir el principio de objetividad profesional, el cual se define como *“la capacidad para llegar a conclusiones correctas respecto a los asuntos que se le han encomendado”*. Éste principio, es plenamente aplicable a la hora de efectuar un informe vinculado al cumplimiento de la Resolución General 2000/2006 de A.F.I.P e impone el deber de ser imparciales, honestos intelectualmente y libres de conflicto de intereses. Para ello, se debe ser independiente, es decir no se debe estar subordinado a intereses de otros. Este requisito es explícitamente impuesto por la resolución.

Por otro lado, se deben tener presentes los principios éticos que gobiernan las responsabilidades de todo auditor. Ellos son la independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y competencia profesional.⁴⁴

Es independiente, el auditor que actúa con integridad (de manera recta e intachable, con honestidad y confidencialidad) y objetividad (actitud imparcial). La no existencia de independencia es relación directa de falta de responsabilidad del profesional y también lo es si cualquier miembro de su equipo de trabajo la vulnera ya que el auditor no sólo es responsable por su labor individual, sino también por la supervisión y revisión cuidadosa del trabajo delegado a su grupo colaborador.

Respecto a la confidencialidad, puede decirse que el profesional se transforma en depositario y concededor de información de su cliente, por lo que es indispensable que no sea divulgada. El secreto profesional importa la guarda de tan valioso activo como es la información del ente.

⁴³ Enciclopedia Libre Wikipedia. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Responsabilidad>

⁴⁴ SLOSSE, Carlos Alberto, op. cit. Pág. 20.

De todo lo antes dicho, puede expresarse que actuar con responsabilidad implica compromiso con la actividad realizada y, en el caso de corresponder, la obligación de resarcir que resulta de la existencia de posibles errores en la consecución del trabajo realizado.

El Contador Público, según la legislación vigente, puede incurrir en diferentes tipos de responsabilidad:

✓ Responsabilidad profesional

“La responsabilidad profesional es un segmento de la responsabilidad de una persona que mide ese nivel de obligación y compromiso con su actividad profesional”⁴⁵

Particularmente, en el caso del auditor, esa responsabilidad se encuentra vinculada con la obligación moral que él asume al suscribir o firmar un informe en cuya información pueden confiar terceras personas. Esto pone de manifiesto la función social del trabajo del auditor ya que éste sirve para beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas.

Existen principios básicos que el graduado debe respetar y cumplir en el ejercicio de la profesión. Del cumplimiento o incumplimiento de estos principios nace la responsabilidad profesional y con ella fluye también la sanción.

Este tipo de responsabilidad, al igual que la sanción que emerge de ella, están plasmadas en normativas nacionales y provinciales a las cuales el profesional debe acogerse. Entre las normas que regulan esta tarea se encuentran:

*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.⁴⁶

La ley 20.488 en su art. 22 establece las siguientes sanciones disciplinarias en concordancia con la Ley 5051/86 en el orden provincial:

a) advertencia

b) amonestación privada

c) apercibimiento público

d) suspensión en el ejercicio de la profesión de un mes a un año

e) cancelación de la matrícula.⁴⁷

⁴⁵ Ibídem

⁴⁶ CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.

Por su parte, el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina establece en su Art 44 que de ser violadas las disposiciones que en él se enuncian, los profesionales se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional graduadas en función a la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.

✓ Responsabilidad Penal⁴⁸

Respecto de este tipo de responsabilidad, es importante hacer hincapié antes de comenzar el análisis, en algunas consideraciones a tener en cuenta:

- Sólo son punibles los delitos tipificados por el Código Penal Argentino y demás legislación penal;
- Los delitos tipificados en leyes especiales se rigen por ellas y sólo supletoriamente por el Código Penal y,
- En el proceso penal, se aplica el principio in dubio pro reo, es decir que en caso de dudas, se beneficia al acusado aceptando su inocencia.

El Código Penal no instituye la definición de delito, lo que puede llegar a constituir, un acierto desde el punto de vista práctico. Desde el punto de vista jurídico el delito es una acción típicamente antijurídica y culpable.

En el caso particular del profesional en Ciencias Económicas, los objetos materiales con los que se comprueba el delito pueden ser: el balance general o estado de situación profesional, el inventario, el estado de resultados y/ los informes actas o memorias.

En el caso de las solicitudes de recuperos de I.V.A, el profesional firma un informe, el cual, de demostrarse su falta de veracidad, puede ser objeto material que verifica el cumplimiento de un delito.

De cumplimentarse delito, el profesional puede ser pasible de sanciones tanto económicas como privativas de la libertad.

✓ Responsabilidad Civil⁴⁹

Es responsable civilmente el que, sin estar sometido a responsabilidad penal es parte en una causa a los efectos de restituir, reparar o indemnizar de un modo directo o subsidiario por las consecuencias de un delito.

La responsabilidad civil atinente al ejercicio de los profesionales en Ciencias Económicas, se puede clasificar en contractual y extracontractual.

⁴⁷ *Ibidem.*

⁴⁸ LATTUCA, Juan Antonio; Compendio de Auditoría, Tercera Edición - Editorial Temas, Buenos Aires, 2008. Pág 128.

⁴⁹ *Ibidem.*

La contractual emana del incumplimiento de un “contrato” (verbal o escrito) entre el cliente y el profesional.

En el caso de los recupero de I.V.A, el cliente receptor del informe puede tener expectativas sobre el resultado de la labor que pueden no ser satisfechas a su terminación. Ese supuesto perjuicio, puede ser interpretado como falta de responsabilidad por incumplimiento de la labor contratada.

La forma en que debe solucionar estos problemas el auditor es a través de una carta de contratación que detalle el trabajo a realizar, su alcance, características y cómo se llevará a cabo. Solicitar además, la confirmación y aceptación de condiciones por parte del cliente receptor del servicio es un buen elemento para lograr el completo entendimiento entre el profesional y su cliente.

El interés lesionado de una persona como consecuencia de un informe profesional emitido por un graduado en Ciencias Económicas no es otro que el de la confianza inculpable, menoscabada por la inexactitud del mismo. Es decir, responde extracontractualmente, quien por ser particularmente calificado en su actividad profesional, genera de un tercero una confianza inculpable, ocasionándole a través de una información ó actuación inexacta, un daño económico. Cabe aclarar que no toda persona que haya recibido un daño económico por haber confiado en un informe ó actuación profesional podrá invocar un daño injusto como pretensión indemnizatoria. Se requiere establecer los daños resarcibles, para evitar el nacimiento de pretensiones resarcitorias a raudales.

La responsabilidad civil del contador público frente a terceros como consecuencia de su labor profesional no ha tenido mayor tratamiento en la doctrina de nuestro país.

Si la información contenida en el informe de un Contador Público es incorrecta, inexacta o falsa, la misma puede provocar un daño, económico o financiero, a un tercero no relacionado contractualmente con el profesional que firmó el informe. En ese caso deberá determinarse si el perjuicio constituye un daño jurídico resarcible.

Existe un deber de cuidado al emitir una opinión profesional, firmar un dictamen de auditor o una pericia, con respecto a los intereses económicos de terceros.

Existen diferencias entre la naturaleza de la pena y la indemnización o resarcimiento.

En primer lugar, las penas son personales, no son objeto de transacción. La falta de pago de una indemnización no puede transformarse en prisión, como ocurre con la multa. El resarcimiento puede ser en dinero o en especie. (El Art 1.083 del Código Civil dispone: *“El resarcimiento de daños consistirá en la reposición de las cosas a su estado anterior, excepto si fuera imposible, en cuyo caso la indemnización se fijará en dinero. También podrá el damnificado optar por la indemnización en dinero”*.)

En el derecho argentino, no se limita al daño material, sino también al daño moral.

El actor tendrá que acreditar la existencia del delito y los daños y perjuicios que le han originado, pudiendo exigir medidas cautelares, reparaciones, indemnizaciones, etc.

Por lo tanto, de la lectura del ordenamiento vigente, se deduce que civilmente el Contador Público puede ser responsable por:

- * Mal cumplimiento de la obligación.
- * Incumplimiento de la obligación.

Esto puede estar causado por:

Delito civil: dolo

Según el Art 912 del Código Civil, acción dolosa para conseguir la ejecución de un acto, es toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee con ese fin.

De ahí se desprende que el delito civil no debe originarse en acción culposa, sino que debe existir un intento deliberado de producir daño.

El Código Civil, hace mención expresa del concepto de delito y sostiene que: el acto ilícito ejecutado a sabiendas o con intención de dañar la persona o los derechos de otra, se llama "delito".

El delito civil puede originarse por acción o hecho positivo o por omisión del profesional.

El profesional, debe resarcir el daño al damnificado directo o a los terceros, ya sea que se esté ante delito civil ó cuasi-delito. La indemnización que corresponde, es comprensiva tanto de pérdidas o daño emergente como de intereses o lucro cesante. Es importante destacar que existen eximentes de responsabilidad para el graduado:

- a) Caso fortuito y fuerza mayor: art. 513 del C. Civil
- b) Por culpa del cliente: art. 627 C. Civil.

Cuasi-delito. Hecho culposo

La culpa que atañe al graduado en un cuasi-delito puede ser originada por:

- Negligencia: dejar de hacer lo que se debió hacer.
- Imprudencia: un hacer del cual se debió abstener.
- Impericia: falta de conocimiento teórico práctico.⁵⁰

El profesional deberá ser prudente y eficiente al realizar su trabajo y el informe que se presente deberá cumplir con los requisitos de veracidad y objetividad.

⁵⁰ CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.

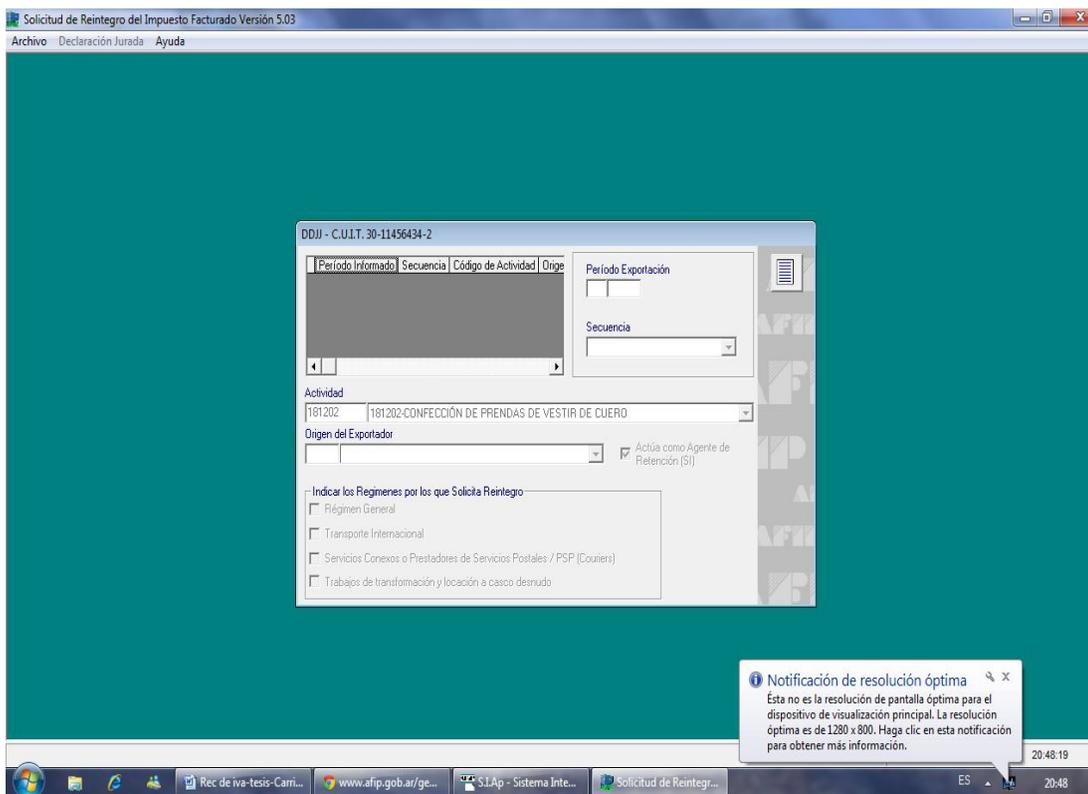
CAPÍTULO IV

PROGRAMA APLICATIVO PARA SOLICITAR EL BENEFICIO

Programa aplicativo para la solicitud del beneficio ⁵¹

Este beneficio se tramita mediante la utilización del programa aplicativo: "IVA - Solicitud de reintegro del impuesto facturado - Versión 5.0 release 3", disponible en la página Web de la AFIP, generando el formulario 404 y el soporte magnético correspondiente. Cabe aclarar que para poder tener acceso al aplicativo, deberá instalarse previamente el módulo S.I.AP (Sistema integrado de aplicaciones)

Una vez instalado el aplicativo, se procederá a completar los datos generales del exportador en el módulo S.I.A.P e ingresa al aplicativo antes dicho:



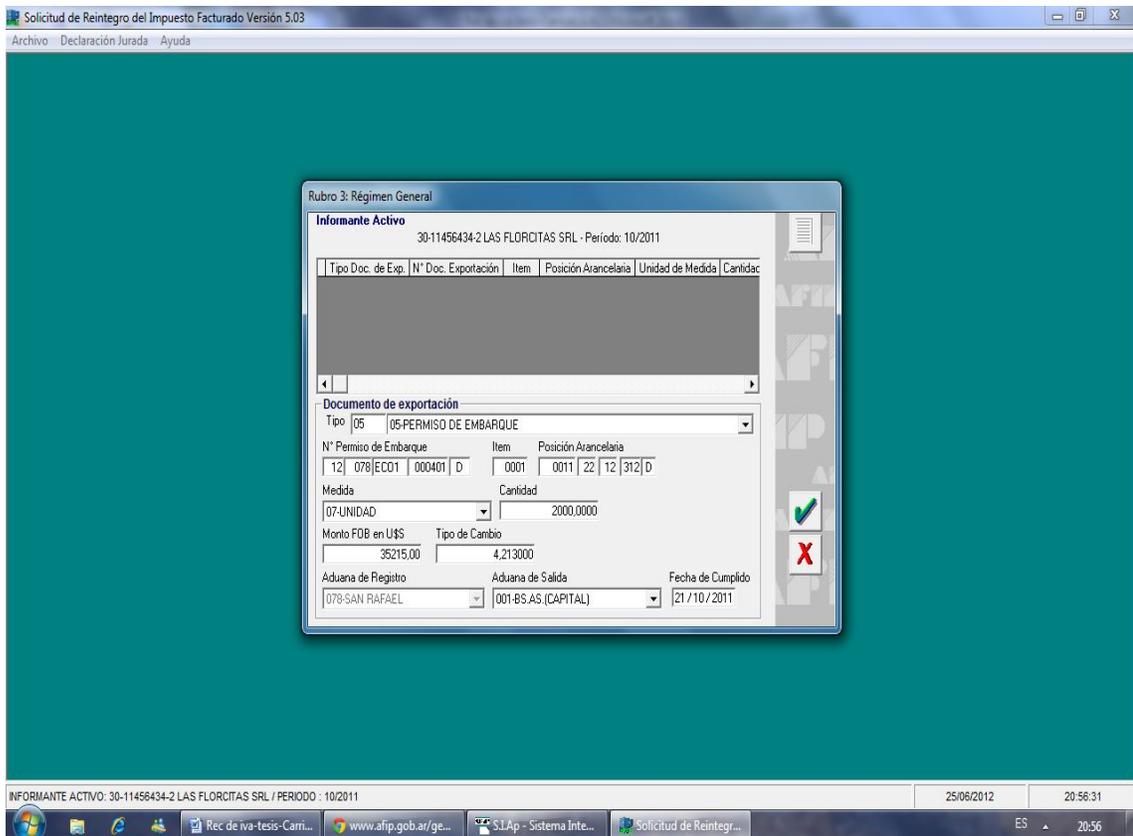
⁵¹ República Argentina, Administración Federal de Ingresos Públicos, Recupero del valor agregado por exportación, op. cit.

Al ingresar al aplicativo "Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado – Versión 5.0 release 3", deberá consignar los datos sobre la actividad desarrollada, el período de exportación, secuencia de la declaración jurada, origen del exportador, si se trata o no de un agente de retención y regímenes por los cuales solicita el reintegro.

En el Rubro 3, al cual se ingresa a través de la opción declaración jurada, se le solicitará información relativa a la operación de exportación.

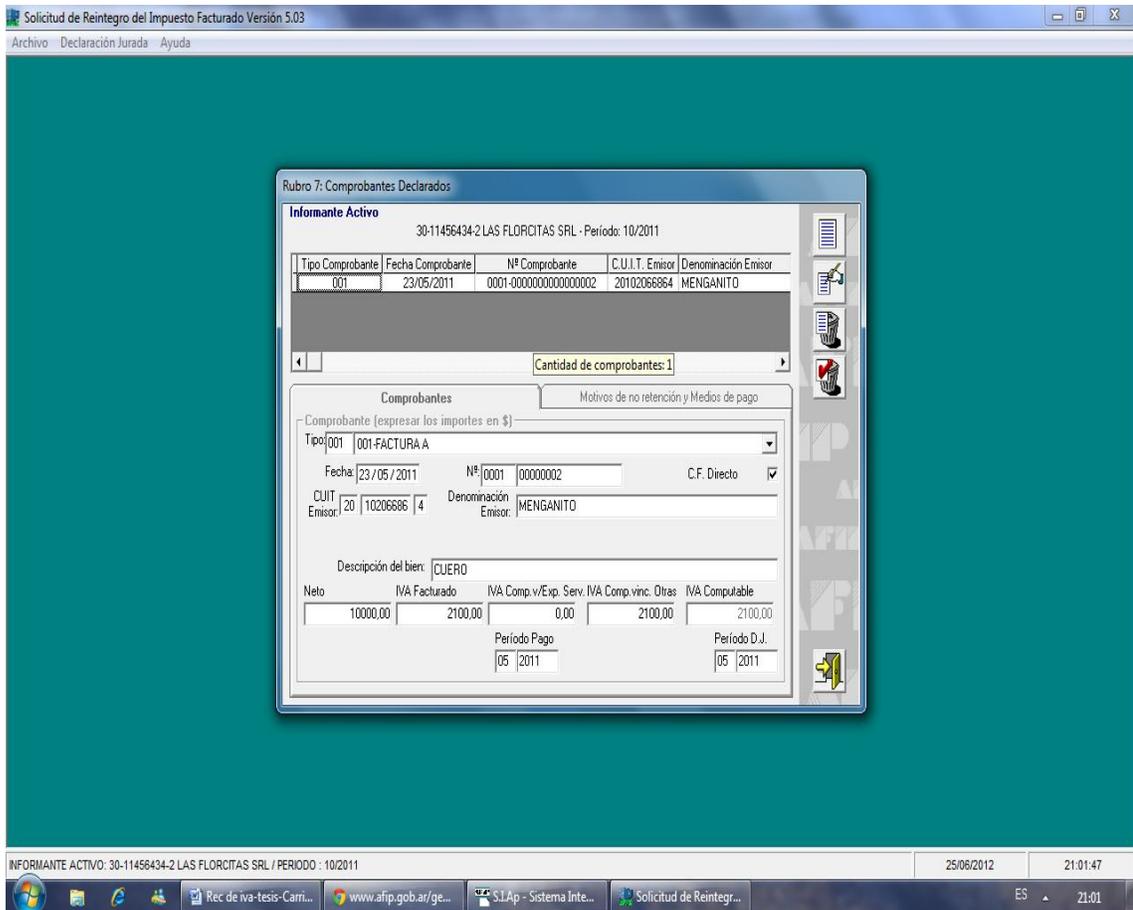
Las opciones y pantallas de carga variarán de acuerdo al tipo de exportador y regímenes por los que solicita el reintegro.

Suponiendo un exportador del régimen general y completando la carga de datos referidas a los documentos de exportación el sistema arrojará la siguiente pantalla.



En el Rubro 7, se le solicitará un detalle de los comprobantes declarados, respaldatorios de los créditos fiscales facturados vinculados con la operación de exportación y por los cuales ha de solicitarse reintegro.⁵²

⁵² Ibídem



A su vez, en el mes de cierre del ejercicio comercial (mes de cierre declarado en el SIAP), se habilita dentro del rubro 7 la opción para cargar “Ajustes Anuales”, donde deberán consignarse los ajustes anuales positivos o negativos que surgieren de la Declaración Jurada de IVA.⁵³

En los Rubros 1 y 2, deberá consignar el total de créditos fiscales con afectación directa y sin afectación directa, determinándose el total del crédito fiscal atribuible a exportación.

⁵³ Ibídem

Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado Versión 5.03
 Archivo Declaración Jurada Ayuda

D.J.: 30-11456434-2 LAS FLORCITAS SRL - Periodo: 10/2011 (Pantalla 2)

Rubros 1 y 2 Rubros 5 y 6

Rubro1 - Determinación de los Créditos Fiscales atribuibles a Exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa.

	Gravadas (I)	Exentas y no gravadas (II)	Operaciones Beneficiadas (III)	TOTAL (IV) = I + II + III
A	0,00	0,00	0,00	0,00
Prorrateo del Crédito Fiscal sin afectación directa atribuible al periodo				
B	Total \$ 0,00 X Col. III \$ 0,00		Col. IV \$ 0,00 = 0,00	

Rubro2 - Total Crédito Fiscal

	Importes
Crédito Fiscal con afectación directa	2100,00
Crédito Indirecto	0,00
Ajuste de Indirectos según F.404 vinculados a exportaciones de servicios	0,00
Ajuste de Indirectos según F.404 vinculados a otras operaciones beneficiadas	0,00
TOTAL CREDITO FISCAL	2100,00

INFORMANTE ACTIVO: 30-11456434-2 LAS FLORCITAS SRL / PERIODO : 10/2011 25/06/2012 21:09:30

En los Rubros 5 y 6, se le solicitará información para determinar el límite indicado en el artículo 43 segundo párrafo de la ley del Impuesto al Valor Agregado y el excedente a trasladar a periodos futuros, como así también que indique el destino del importe disponible.⁵⁴

En la opción Generación del Soporte y la Declaración Jurada, se le solicitará que consigne una serie de datos necesarios para generar el soporte magnético y la declaración jurada.

Posteriormente obtendrá el soporte magnético e imprimirá el Formulario 404.

⁵⁴ Ibídem

 F.404 DECLARACION JURADA		C.U.I.T.		Secuencia	
				ORIGINAL	
Código de Actividad		Agente de Retención		N° Verificador	
15-390		NO		753489	
Origen Exportador		Fecha Estimativa		Versión	
C - Otros Export.				05.00.003	
EXPORTACIONES CREDITO FISCAL - Sello frugador de recepción		Firma y aclaración (1)		AUDITOR	
Apellido y Nombre o Razon Social					
Existe vinculación económica entre el/los proveedores		SI		Deudas impositivas	
Acogidos a Regimenes Especiales Norma		000000		NO	
		Deudas de los Recursos de la Seguridad Social		NO	
				Acogido a la Ley N° 24.402	
				Opción percepción de la devolución en U.S.S.	
				NO	
EXPORTACIONES REALIZADAS DURANTE EL MES DE FEBRERO DE 2012					
R1 - Determinación de los créditos fiscales atribuibles a exportaciones o demás operaciones beneficiadas sin afectación directa (2)					
Importe neto de ventas, locaciones y prestaciones de servicios					
Gravadas (I)		Exentas y no Gravadas (II)		Operaciones Beneficiadas (III)	
0,00		0,00		868.338,09	
				Total (IV)= (I + II + III)	
				868.338,09	
				(a) Crédito Fiscal Indirecto	
				0,00	
				R2 - (b) Crédito Fiscal con afectación directa	
				50.359,25	
				c) Ajuste de Indirectos según F.404	
				0,00	
				Total de Crédito Fiscal (a)+(b)+(c)	
				50.359,25	
				R3 - Subtotal valor FOB informado por Régimen General (3):	
				308.013,64	
				Subtotal por Transporte Internacional (4):	
				0,00	
				Subtotal por Servicios Conexos o Prestadores de Servicios Postales / PSP (Couriers) (5):	
				0,00	
				Subtotal por Trabajos de transformación y locación a casco desnudo (6):	
				0,00	
				TOTAL:	
				308.013,64	
				R4 - Crédito Fiscal no utilizado, según determinación efectuada.	
				50.359,25	
				R5 - a) Total del importe consignado en Rubro 2	
				50.359,25	
				b) Valor excedente resultante del Rubro 5 inc. f) del periodo 00/0000	
				0,00	
				c) Subtotal inc. a) + inc. b)	
				50.359,25	
				d) Límite Art. 43, Párrafo 2do. (total R.3 x Tasa 21,00)	
				64.682,87	
				e) Importe computable (inc. c) o d), el que fuere menor)	
				50.359,25	
				f) Excedente que se traslada a periodos futuros (7)	
				0,00	
				R6 - Aplicación del importe disponible	
				Titulo I Régimen General	
				Importes adscudado por el Regimen especial de ingresos	
				0,00	
				Importe por el que se solicita acreditación	
				0,00	
				Importe por el que se solicita transferencia	
				0,00	
				Importe por el que se solicita devolución	
				50.359,25	
				TOTAL:	
				50.359,25	
				R7 - La información detallada de los comprobantes que para la determinación del crédito fiscal total atribuible a las exportaciones del mes que originan esta solicitud.	
				296.127,40	
OBSERVACIONES:					
INFORME PROFESIONAL: se acompaña al presente F.404, informe extendido por Contador Público, en cumplimiento de lo establecido por la Resolución General N° 2000/06 (AFIP)					
CONTADOR CERTIFICANTE					
C.U.I.T.:		Apellido y Nombres o Razon Social:			
Provincia a la que corresponde la jurisdicción del Colegio y/o Consejo Profesional en el cual está matriculado: 07-MENDOZA					

(1) Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) otorgado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba constar, siendo fiel expone de la verdad. (2) Otorgar en forma acumulada a desde el inicio del ejercicio fiscal hasta el mes que se declara, inclusive. (3) Valor FOB en \$ del total de exportaciones del periodo. (4) Total comprobantes afectado - transporte internacional. (5) Total de facturas de servicios conexos o Couriers emitidas en el periodo, conformadas por los transportistas internacionales. (6) Trabajos sobre embarcaciones o aeronaves y locación a casco desnudo. (7) Diferencia entre inc. c) e inc. d) cuando el primero es mayor que el segundo.

Para continuar con el procedimiento, deberá presentarse el archivo generado por el aplicativo. Esto, de acuerdo a lo establecido por el artículo 11 de la RG 2000/06, se efectuará por transferencia electrónica de datos a través de la citada página "web" www.afip.gov.ar, conforme al procedimiento establecido en la Resolución General N° 1.345,

sus modificatorias y complementarias (Presentación de Declaración Jurada con Clave Fiscal).

Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá el formulario 1016.

De haber efectuado la transmisión, el solicitante podrá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página "web" y seleccionar la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones - Integridad del archivo transmitido" para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad por parte de esta Administración Federal.⁵⁵

Documentación pertinente para la presentación de la solicitud de reintegro

De acuerdo a lo establecido en el artículo 13 de la RG 2000/06, luego de presentada la declaración jurada y constatada la integridad de la información transmitida, los responsables deberán formalizar la presentación aportando los elementos que se indican seguidamente:

a) Copia de la constancia de transmisión electrónica F 1016.

b) El formulario de declaración jurada N° 404, generado por el respectivo programa aplicativo.

c) Un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De resultar aceptada la presentación -incluida la integridad del archivo-, se entregará el duplicado sellado del formulario de declaración jurada N°404 y un acuse de recibo, como constancia de recepción. La fecha de dicha recepción será considerada fecha de presentación de la solicitud a todos los efectos.

⁵⁵ Ibídem

CONCLUSIÓN

En estos últimos 10 años se ha visto incrementado el comercio internacional debido al gran auge con que la región se ha visto beneficiada y esto ha provocado que empresarios argentinos exporten sus productos ya sea bienes sin industrializar como bienes industrializados, o sea que el empresario le ha agregado valor a su mercancía. No solo bienes se exportan sino también servicios.

En esta práctica comercial es donde aparece otra incumbencia del profesional de ciencias económicas que va desde el asesoramiento verbal hasta la emisión de un Informe especial para obtener el correspondiente reintegro de iva por exportación.

La solicitud habiendo cumplimentado todos los trámites, explicados en el cuerpo de este trabajo, debería otorgarse al exportador en el plazo que fija la normativa respectiva. En estos días que corren no se cumple y el exportador debe esperar en ocasiones más de 6 meses para recibir su reintegro.

Por lo antes mencionado es que este trabajo busca dar las herramientas respectivas para que la presentación del trámite sea lo más prolija posible y no existan rechazos a la petición o enmiendas a la documentación presentada ante el organismo y así reducir los plazos en la entrega del reintegro solicitado por el exportador al mínimo legal correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA

- CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.
- CANALES, Gerardo, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Jefe de trabajos prácticos, San Rafael, cursado 2010. Material de estudio.
- CAVAGNOLA, Luis, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Profesor de Teoría y Técnica Impositiva II, San Rafael, cursado 2009. Filminas de clases. Material de estudio.
- CAVAGNOLA, Luis; op. cit.
- Enciclopedia Asesora On-Line, Ficha Técnica: Reintegro por Exportaciones. Disponible en: www.asesora.com.ar
- Enciclopedia Asesora On-Line, Ficha Técnica: Reintegro por Exportaciones. Op. cit.
- Enciclopedia libre Wikipedia. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Exportaci%C3%B3n#cite_note-0
- Enciclopedia libre Wikipedia. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Incoterms>
- Enciclopedia Libre Wikipedia. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Responsabilidad>
- FRATALOCCHI, Aldo, op. cit.
- FRATALOCCHI, Aldo, Como exportar e importar- Cálculo del costo y del precio internacional. Editorial Cangallo, 1991; pág. 131.
- JARDON ORTEGA, Marcos y AGUIRRE, Silvina V.; Curso organizado por Pro-Mendoza, “APRENDAMOS A EXPORTAR”, Módulo: Reintegro de I.V.A atribuible a exportaciones, filminas; San Rafael, diciembre 2009.
- LATTUCA, Juan Antonio; Compendio de Auditoría, Tercera Edición - Editorial Temas, Buenos Aires, 2008. Pág. 128.
- MARIN, Cecilia, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Profesor de Operatoria de Comercio Exterior, San Rafael, cursado 2007. Filminas de clases. Material de estudio.
- PEREZ DIEZ, Humberto, Impuesto al valor agregado, 2º edición ampliada y actualizada, Ed. Errepar (Buenos Aires, mayo de 1997), pág. 5.
- PEREZ, Rubén, Informe: Impuesto al Valor Agregado, recupero del gravamen por parte de los Exportadores, 2003, pág. 63. Informe mensual de la Fundación Exportar N° 9; 2003.
- PEREZ, Rubén, op. cit.
- REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Decreto Reglamentario de la Ley 11.683, texto ordenado 1.998 y sus modificaciones, Art. 48.
- República Argentina, Administración Federal de Ingresos Públicos, Recupero del valor agregado por exportación, op. cit.
- República Argentina, Administración Federal de Ingresos Públicos, Recupero del valor agregado por exportación. Disponible en: <http://www.afip.gob.ar/genericos/documentos/RecuperoImpuestoValorAgregadoExportaciones.pdf>
- REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06 op. cit.
- REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06 op. cit.
- REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06 op. cit.

REPÚBLICA ARGENTINA, Administración Federal de Ingresos Públicos, Resolución General N° 2000/06, Boletín Oficial: 06/02/2006.

República Argentina, Código Aduanero, op. cit.

República Argentina, Código Aduanero, op. cit.

República Argentina, Código Aduanero, publicado en el boletín oficial el 23/03/1981, disponible en: <http://biblioteca.afip.gob.ar/>

REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 23.349 .Ley de Impuesto al Valor Agregado, (T.O. 1997). Disponible en: “<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>”

REPÚBLICA ARGENTINA, Ley 23.349, op. cit.

SEPARATA TECNICA DIGITAL, Pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos. Revisión del saldo del IVA facturado vinculado con operaciones de exportación. FACPCE: Resolución N° 271/02, pág. 13, Salta, Enero-Febrero 2003, Año 9, Número 47. Disponible en: <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/separatas/separa47.pdf>

SEPARATA TECNICA DIGITAL, Pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos; op. cit

SEPARATA TECNICA DIGITAL, Pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos; op. cit.

SILLERO, Lorena, Capacitación: Reintegro de I.V.A. por exportaciones; Análisis teórico-práctico. Filminas de la capacitación. San Rafael, Mendoza, Abril 2.011.

SLOSSE, Carlos Alberto, “Auditoría”: Ed. La Ley; 1° reimpresión: 2007; pág. 555.

SLOSSE, Carlos Alberto, op. cit. Pág. 20.

Términos Financieros, el Diccionario de la Economía. Disponible en: www.terminosfinancieros.com.ar/definicion-iva---impuesto-al-valor-agregado-50

TOFT NIELSEN, Santiago, “Apuntes sobre Recupero de IVA vinculado a operaciones de exportación”, disponible en: <http://oficinanielsen.blogspot.com/2008/09/apuntes-sobre-recupero-de-iva-vinculado.html>

TOFT NIELSEN, Santiago, Operaciones de exportación de mercaderías, Regímenes de recupero de IVA, lunes 1 de diciembre de 2008; disponible en: <http://www.oficinanielsen.com.ar/Art.%20Aplicacion%20Tributaria%20Recupero%20de%20IVA%20por%20exportaciones.pdf>

ANEXOS

ANEXO Nº 1⁵⁶

✓ Conocimiento de embarque o B/L (bill of lading):

Shipper: BODEGA FINCAS DEL SUR S.R.L. RUTA 165 CAÑADA SECA 5.600 SAN RAFAEL – MENDOZA – ARGENTINA		BILL OF LADING Nº SR/1986-07/VAL	
Consignee: TO THE ORDER OF BANCO DE VALENCIA A/S			
Notify address: LA PEQUEÑA BARRICA S.L. LAS TINAJAS 3500 - VALENCIA		Booking Nº 2007/01/0123456	
		Export Referente Nº 01-02-0304/2007	
Buque: ZIM ARGENTINA		Puerto de Carga: BUENOS AIRES, ARGENTINA	
Puerto de Descarga: VALENCIA – ESPAÑA		Destino Final: ESPAÑA	
Marcas y Nros.: JDLU 115061-9 SEAL AG65388	Cantidad de Bultos y Descripción de la Mercadería: (En caso de cont. aclarar cant. de bultos en cada cont.) 1 x 20' QUE DOCE CONTENER: 1.000 CAJAS DE 12 X 750 ML DE VINO, CFR VALENCIA EN UN TODO DE ACUERDO CON FACTURA COMERCIAL Nº 0001-00001257,- Net Weight : 9.000,00 KGS. Factura Coml. 0001-00001257 Letter of Credit Nº 19642.61018 DEL BANCO DE VALENCIA A/S CLEAN ON BOARD FREIGHT PREPAID "Stowed below deck away from sun and boilers or any hot area" SIM 07 078 EC03 012345 A <div style="text-align: center;"> ORIGINAL NEGOCIABLE </div>	(13) Peso Bruto (Kgs.) 16.800,00 KGS.	(14) Cubicaje (m3)
Freight details, charges, etc.		BILL OF LADING (CLAUSULAS Y TERMINOS DE CONTRATACIÓN-PREIMPRESOS)	
Embarcado a bordo Fecha: 01/03/2007	Flete pagadero en: ORIGEN	Lugar y fecha de emisión Bs.Aires - Argentina, 02/03/2007	
DUPLICADO	Número de Originales de B/L 3/TRES	_____ Firma	

⁵⁶ MARIN, Cecilia, Universidad Nacional de Cuyo- Facultad de Ciencia Económicas- Profesor de Operatoria de Comercio Exterior, San Rafael, cursado 2007. Filminas de clases. Material de estudio.

✓ Factura pro-forma:



SAN RAFAEL, 21 de marzo de 2007.-

Factura pro forma N° 10230/07

COMPRADOR: N.R. IMPORTADORA LTDA.-	16. Tributación: CNPJ 03.001.999/0001-70	PAIS DE ORIGEN: ARGENTINA
Buyer	Tributary Identification:	Original Country
DOMICILIO: RUA SAO PAULO 678		PROCEDENCIA: SAN RAFAEL / MENDOZA /
Address: SAO PAULO / SP / BRASIL		Coming From ARGENTINA
FACTURA PROFORMA N° 10230/07	CONDICIONES DE VENTA: FCA SAN RAFAEL	DESTINO: SAO PAULO / SP / BRASIL
Invoice	Condition of Sale	Destination
CANTIDAD: 3750 CAJAS	CONDICIONES DE PAGO: A LA VISTA	PESO NETO: 25.000 KGS
Quantity	Payment condition	Net Weight
BANCO EXTERIOR: -----	PUERTO DE EMBARQUE: SAN RAFAEL – MZA	KILOS BRUTOS: 26.500,00
Opening Bank	Shipment Port	Gross weight
CREDITO N°: -----	BANCO LOCAL: BANCO FRANCES	VIA: TERRESTRE / CAMION
	Negotiating Bank: CTA. CTE. 473-20-0000-4	Way
GUSA DE IMPORTACION: ----	EMPRESA DE TRANSPORTE: LA TRANSPORTADORA S.R.L.	AGENTE: 3% S/VALOR FCA
	Transport Company	Agent

ITEM	MARK & NUMBERS	QUANTITY	DESCRIPCION	UNIT PRICE U\$S	TOTAL U\$S
01	R.S.	1.500	CAJAS DE CIRUELAS DESECADAS CON CAROZO, VARIEDAD D'AGEN, COSECHA 2007, CON 5 KGS. NETOS CADA UNA CALIBRE 88/110. LOTE N° R.S.01/07	10,00	15.000,00
02	R.S.	1.000	CAJAS DE CIRUELAS DESECADAS CON CAROZO, VARIEDAD D'AGEN, COSECHA 2007, CON 10 KGS. NETOS CADA UNA CALIBRE 110/132. LOTE N° R.S.02/07	18,00	18.000,00
03	R.S.	1.250	CAJAS DE CIRUELAS DESECADAS SIN CAROZO, VARIEDAD D'AGEN, COSECHA 2007, CON 10 KGS. NETOS CADA UNA CALIBRE EX 66/88. LOTE N° R.S.03/07	23,00	28.750,00
VALOR TOTAL FCA SAN RAFAEL					61.750,00

OBSERVACIONES: OFERTA VALIDA POR 30 DIAS.-

FIRMA EXPORTADOR

FIRMA IMPORTADOR

✓ Factura comercial:

MEMBRETE DE LA EMPRESA EXPORTADORA ARGENTINA		FACTURA COMERCIAL		
E		NRO: 0000-123456789		
DEPARTAMENTO COMERCIO EXTERIOR		30 FEBRERO 2001		
ORIGINAL		CUIT 12-34567890-1 INGRUBUTO 123456-7 FECHA INSCR. ACT. 12-12-89		
SEÑORES: EMPRESA IMPORTADORA EXTRANJERA				
DIRECCIÓN PAIS DE DESTINO				
ORDEN DE COMPRA: 999999999 S-FACTURA PRO-COMSA DEL 15-01-01				
CONDICION DE PAGO: CARTA DE CREDITO IRREVOCABLE A 180 DIAS FECHA DE CONOCIMIENTO DE EMBARQUE				
EMBARQUE: VIA MARITIMA				
CONDICION DE VENTA : FOB BUENOS AIRES EXCEPTO TERMS 0000				
ITEM	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD	PRECIO UNITARIO US\$	TOTAL US\$
1	ARTICULO A EXPORTAR	3	12.000,-	36.000,-
N.C.M.: 000000000000X CARTA DE CREDITO NRO. 123144 BANCO CREDITICIO				36.000,-
TOTAL: Son dólares estadounidenses treinta y seis mil.-				

✓ Permiso de embarque:

AFIP		SUBREGIMEN: EXPORTACION A CONSUMO		Oficialización 16/04/2012		Año / Ad. / Tipo / N° Reg. / DC 12 020 001 000400 B		Folios 1 de 1		1	
Exportador / Exportador			CUIT N°		Despachante de Aduana			CUIT N°			
Agente de Transporte Aduanero			CUIT N°		Vendedor						
Via CAMION		Documento de Transporte			Identificador Manifesto			Nombre del Transporte SANTA TERESA			
Bandera		Puerto de Embarque País (ISO...)		Fecha Arribo		Marcas y Números					
Embalaje MALTOS		Total Unidades		Peso Neto		Deposito		Vto. Embarque		Pazo	
Aduana Destino / Salida (S.A.S. / CAPITAL)			Cond. Venta CPR		FOB Total 52.050,00		Divisa DOL		Flete Total 1.500,00		Divisa DOL
Seguro Total		Divisa		GARANTIAS N°: Pago: 12 00330707-PES-WP							
Información Complementaria: Cotiz = 4,354000 FECHA INIC. ACTIV = 15/12/2001 FECHA CIERRE VTA = 12/04/2012 GTOSANT736CA - 0,000 LUGAR-ART736CA - ... Peso Guía = 0,000 Nros. Ficticios: 000-0000002											
N° Rem 0001		Tipo M	Placón SIM / Código AFIP 0813,26,20,1100		NALADISA / GATT		Lista		Estado NUEVO SIN USO ARGENTINO		
Total Kg. Neto 22.500,0000		Origen País / Provincia MENDOZA			País de Procedencia / Destino RUSIA		Unidad / Estado KILOGRAMO		Cantidad Unidades Estadísticas 22.500,00		Información Adicional
CUMSIONALEXT = 0 DATO-COMPRADOR = Comprador/Declarante											
DECLARACION DE LA MERCADERIA											
Veriedad D'agen Las demás Sin casaca - Círculos FRUTAS Y OTROS FRUTOS, SECOS, EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 08.01 A 08.06; MEZCLAS DE FRUTAS U OTROS FRUTOS, SECOS, O DE FRUTOS DE CÁSCARA DE ESTE CAPÍTULO.						a) Opciones / b) Ventajas c) Opciones a nivel general c) AJUSTE-DECLA-000 = NO AJUSTE-DECLA-INC = NO ARNDG-SETI-OPC = SETI DECLVALDREPOPC = NO, VALIDA EXP-CTATERCI-TXT = NO EXPORFALCONTEX = NO EXPOMANVERTEX = NO TRAFOP = TRANSI VARIOS COMPRADOR = NO VICONDESTEXTOPC = VIAS ZONAFRANCASTXT = NO b) DEJAUTO e) AJUSTE-DECLA-000 = NO AJUSTE-DECLA-INC = NO BANCOSARGENTINA = 007 DEJAUTOTXT = SI ...					
Unitario en Divisa 23,13333		Unidad UNIDAD		Cantidad Unidades 2.250,00		Ajuste a Incluir en Divisa 0,00		Ajuste a Deducir en Divisa 0,00			
FOB Total en Divisa 52.050,00		FOB Total en Usar 52.050,00		Precio Of. Unitario Especifico 0,00		Unidad		Cant. / Cant. Unidades 0,97561		Base IVA / Garantías en Dólar	
Documentos a Presentar Ducs. Carátula: DEC FORN-VAL-EXP - ON 1983/13-SM - BEST.5/FACT.COM. - 466 - ST. PETERSBURGO - HDJA-DE-RUTA - ON 1993-A/SM											
VALOR MERCADERIA											
VALOR ADUANA											
Valor en Aduana en Divisa 50.780,50											
Base IVA / Garantías en Dólar											
Insumos Import. Temporal. en Dólar 0,00											
Insumos Import. a consumo en Dólar											
Valor para Remesas en Dólar											
LIQUIDACION											
Porc.		P / G / C		Impone		Conceptos				TOTAL	
2,50		V		1,269,51		(020) DERECHOS EXPORTACION (ESEX)				1,269,51	
5,00		C		2,539,02		(501) AFANHEL SIN EIPO (611) REINTEGRO FLUO VA				16,00 2,539,02	
15 ABR 2012											
PAGADO				0,00						0,00	
GARANTIZADO				0,00						0,00	
A COBRAR				2,539,02						2,539,02	
CANCELA/ADO											
VAL ROJO											
U.T.V.V. 3374											
PAGADO											
GARANTIZADO											
A COBRAR											

NOTIFICADO / FECHA: _____ Firma U.T.V.V. _____

PENDIENTES CANCELADO EXTRACCION DE MUESTRAS

DE ANALISIS MOTIVO:

DE CERTIFICADOS RESULTADO:

DE PROTOCOLO Nro.:

CONFORME CON _____

APERTURA VERIFICACION: **EMBARCADO**

EXTRACCION DE MUESTRAS: REEMBOLSO:

FIRMA: _____

IDENTIFICACION:

CANTIDADES: CONFORME DECLARADO **SI** RECTIFICACION **NO**

Del Item	Cantidad Unidades	Unidades Estampillas <input type="checkbox"/>	Otros
Del Total SI	Cantidad Bultos 2.250	Cant. Kgrs. Bruto 23.400	Otros

CARGA Inicio: 13/04/04 Lugar: **San Rafael** Fin Fecha: _____ Lugar: **San Rafael** Remitido a: _____

TRANSPORTE Camión Patente Nro.: _____ Vagón: _____ Semi: _____

Contenedores: _____

Precintos: Sin Con

CARGADO / DESPACHADO A PLAZA

Fecha _____ Firma Guardia / U.T.V.V. _____

RECTIFICADO: OTRAS CONSTANCIAS

<p>A.N.A. FECHA / FIRMA Y LEGAJO</p> <p>TRANSBORDOS E INCIDENCIAS DEL TRANSPORTE</p> <p>Nuevo Medio de Transporte:</p> <p>Nuevo Contenedor:</p> <p>Nuevos Precintos:</p> <p>Bultos Agregados (Cantidad y Marca)</p> <p>Otros:</p> <p>A.N.A. Firma</p> <p>Hora</p>	<p>MERCADERIA A BORDO / SALIDA</p> <p>A.N.A. FECHA / FIRMA Y LEGAJO</p> <p>ADUANA DE DESTINO / SALIDA</p> <p>Resguardo:</p> <p>Aduana Local Llegó:</p> <p>A.N.A. Firma</p> <p>Hora</p> <p>Avistar a la Aduana de Salida:</p> <p>Vía de Aviso:</p> <p>Fecha / /</p>
---	--

OBSERVACIONES / OTROS TRAMITES ADUANEROS

✓ Certificado de origen:

 **CÁMARA DE COMERCIO EXTERIOR DE CUYO**
Sarmiento 195 / 1º piso of. 026629
Edificio Bolsa de Comercio
5500 Mendoza / Argentina /
tel: + 54 3261 4368164
e-mail: caco.cuyo@comcuyo.com.ar

CERTIFICADO DE ORIGEN N° 002085
CERTIFICATE OF ORIGIN

LA CAMARA DE COMERCIO EXTERIOR DE CUYO, certifica que _____
THE FOREIGN TRADE CHAMBER OF CUYO, CERTIFIES THAT

NCH: 0813.20.20
FRUTAS Y OTROS FRUTOS, SECOS, EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 08.01 A 08.06; MEZCLAS DE FRUTAS U OTROS FRUTOS, SECOS, O DE FRUTOS DE CÁSCARA DE ESTE CAPÍTULO.
-Ciruelas
Sin cáscara
2100 BOXES OF 10 KG NET EACH, ARGENTINE DRIED PITTED PRUNES, VARIETY D'AGEN, CROP 2011, SIZE: EX 60/70

POSICION NCM: 0813.20.20
GROSS WEIGHT: 21.987,00 Kgs.
NET WEIGHT: 21.000,00 Kgs
MARK: PIETRELLI PRUNES

Enviado por CAMION / VAPOR en el puerto AT THE PORT
LOADED ON _____ AT THE PORT

de MENDOZA (ARGENTINA) con destino a: UKREINE
OF _____ WITH DESTINATION TO _____

por remiteante _____
SHIPPED BY _____

y consignados a _____
AND CONSIGNED TO _____

Son de Origen de la REPUBLICA ARGENTINA.
ARE OF ARGENTINA REPUBLIC ORIGIN.

MENDOZA, _____

ORIGINAL (1 ORIG./5 COPIAS)
CAMARA DE COMERCIO EXTERIOR DE CUYO
11 NOV 2011

NOTA: La Cámara al otorgar el presente certificado de origen no se responsabiliza por su validez, no se responsabiliza por su validez.
NOTE: ISSUING BUREAU THIS CERTIFICATE, THE CHAMBER DO NOT ASSUME RESPONSIBILITY FOR THE QUALITY OF THE MENTIONED MERCHANDISE DESCRIBED.

- ✓ Certificado fitosanitario:



Secretaría
de Agricultura, Ganadería,
Pesca y Alimentos

CERTIFICADO FITOSANITARIO
PHYTOSANITARY CERTIFICATE

N° 00001234



DE: organización Nacional de Protección Fitosanitaria de ARGENTINA (SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD Y CALIDAD AGROALIMENTARIA- SENASA)
FROM: National Plant Protection Organization of ARGENTINA (NATIONAL AGRIFOOD HEALTH AND QUALITY SERVICE)

PARA: Organización (es) Nacional (es) de Protección Fitosanitaria de:
TO: National Plant Protection Organization (s) of

DESCRIPCION DEL ENVIO / DESCRIPTION OF CONSIGNMENT

1- Nombre y dirección del exportador <i>Name and adress of exporter</i>		2- Nombre y Dirección declarada del importador <i>Declared name and address of importer</i>	
3- Medio de transporte declarado <i>Declared means of declared</i>	4- Lugar de origen <i>Place of origin</i>	5- Punto de entrada <i>Place of entry</i>	
6- Nombre del Producto, número y descripción de bultos y marcas distintivas <i>Name of product, numer and description of packages and distinguishing marks</i>			
7- Nombre botánico <i>Botanical name</i>		8- Cantidad declarada <i>Declared quantity</i>	

9- Por el presente se certifica que las plantas, productos vegetales u otros artículos reglamentados descritos aquí han sido inspeccionados y/o analizados, de acuerdo con procedimientos oficiales adecuados, y se consideran libres de plagas cuarentenarias especificadas por la parte contratante importadora y que cumplen con los requisitos fitosanitarios exigidos por ésta, incluyendo los relativos a plagas no cuarentenarias reglamentadas. -
This is to certify that the plants, part of plants of products or other regulated articles described herein have been inspected and/or tested according to apropiate official procedures and are considered to be free quarantine pests specified by the importing contracting party and to conform with current phytosanitary requirements of the importing contracting party, including those for regulate non-quarantings pests. -

DECLARACION ADICIONAL / ADDITIONAL DECLARATION

10-

TRATAMIENTO DE DESINFESTACION O DESINFECCION / DESINFESTATION OR DESINFECTION TREATMENT

11- Tratamiento / treatment	12- Producto químico (ingrediente activo) <i>Chemical (active ingredient)</i>	
13- Concentración / Concentration	14- Duración y temperatura / Duration and temperature	15- Fecha / Date

DATOS DEL RESPONSABLE / RESPONSIBEL INFORMATION

16 - Sello de la organización <i>Stamp of organization</i>	17- Lugar de expedición / Place of issue	18- Fecha / Date
	19- Nombre del oficial autorizado / Name of authorized certification official	
	20- Firma del oficial autorizado <i>Signature of authorized certification official</i>	21- N° de registro <i>Numer of register</i>

La correspondiente ONPP, sus funcionarios y representantes declinan toda responsabilidad económica y/o comercial resultante de este certificado. Cualquier adulteración o uso indebido de este documento es penado por la Ley. -
The corresponding NPPC its officers and representatives declines and financial and/or comercial responsibility in connection with this certificate. And adulteration or andus use of this document is punished by the law. -

✓ Certificado de peso:



(QUALITY AND WEIGHT CERTIFICATE)
Certificado de Peso y Calidad

NOMBRE DEL COMPRADOR: **N.R. IMPORTADORA LTDA.-**

FACTURA COMERCIAL : 0004-00000014

LUGAR DE CARGA : SAN RAFAEL-MZA-ARGENTINA

FECHA DE CARGA : 21/03/2007

PRODUCTO : CIRUELAS DESECADAS

DESCRIPCION DE PRODUCTO: 1.500 CAJAS DE CIRUELAS DESECADAS CON CAROZO, VARIEDAD D'AGEN, CON 5 KGS. NETOS CADA UNA CALIBRE 88/110.
1.000 CAJAS DE CIRUELAS DESECADAS CON CAROZO, VARIEDAD D'AGEN, CON 10 KGS. NETOS CADA UNA CALIBRE 110/132.
1.250 CAJAS DE CIRUELAS DESECADAS SIN CAROZO, VARIEDAD D'AGEN, CON 10 KGS. NETOS CADA UNA CALIBRE EX 66/88.

PAIS DE ORIGEN : REP. ARGENTINA

CALIDAD : GRADO ELEGIDO

AÑO DE COSECHA : 2007

AÑO DE VENCIMIENTO : 2008

PESO NETO TOTAL : 25.000 KGS

PESO BRUTO TOTAL : 26.500 KGS

P. A RAZON SOCIAL S.R.L.
Socio Gerente

✓ Certificado de análisis:

Laboratorio de Análisis físico-químicos de alimentos

ANALYSIS CERTIFICATE
CERTIFICADO DE ANALISIS
Informe de análisis (Analys Report) N° 7041/07IN

CUSTOMER	RAZON SOCIAL S.R.L.		
PRODUCT NAME	CIRUELAS DESECADAS CON Y SIN CAROZO		
PACKING LIST Nº:	S/NRO		
LOT CODE:	R.S. 01/07	R.S. 02/07	R.S. 03/07
CANTIDAD DE CAJAS	1.500	1.000	1.250
DIA DE PRODUCCION	20/02/2007	21/02/2007	22/02/2007

EXAMEN FISICO - QUIMICO (PHYSICAL - CHEMICAL ANALYSIS)

MUESTRA samples	Humedad (Moisture) (Mét. Markuson)	UNIDAD (Units)
21-02 (09:00 HS)	31	%
22-02 (11:00 HS)	31	%
22-02 (11:00 HS)	33	%

EXAMEN MICROBIOLÓGICO (BACTERIOLOGICAL ANALYSIS)

Mesófilas aerobias totales (Total Aerobic Bacteria)	A.R.P. Incubación a 37 C°, durante 24 hs. (Plate count agar. Incubation at 37° C, during 24 hs.)	1100	u.f.c. /g (CFU / g)
Coniformes Totales (Total Coliforms)	Caldo Fluorocult LMX. Incubación a 37°C, durante 24 hs. (Fluorocult LMX broth. Incubation at 37° C, during 24 hs.)	2,5	NMP / g (MPN / g)
Coniformes Fecales (Fecal Coliforms)	Caldo Fluorocult LMX. Incubación a 37°C, durante 24 hs. Fluorescencia en UV (Fluorocult LMX broth. Incubation to 37° C, during 24 hs. UV fluorescence)	< 1	NMP / g (MPN / g)

Analista (Analyst): Dra. Ing. María López	Responsable (Responsabile):	Ps. 1 de 1
--	-----------------------------	------------

**Centro de Estudios y Análisis
San María 1593 - San Rafael - Mendoza Argentina**

ANEXO Nº 2 ⁵⁷

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

Señores
XXXX S.A.
(Domicilio)

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

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

1. INFORMACIÓN SUJETA A REVISIÓN ESPECIAL

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

2. ALCANCE DE LA REVISIÓN ESPECIAL

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

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

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

⁵⁷ SEPARATA TECNICA DIGITAL, Pautas de control y procedimientos sugeridos y/u optativos; op. cit.

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

3. ACLARACIONES PREVIAS AL INFORME ESPECIAL

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

4. INFORME ESPECIAL

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

Buenos Aires, ... de de 200x.

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

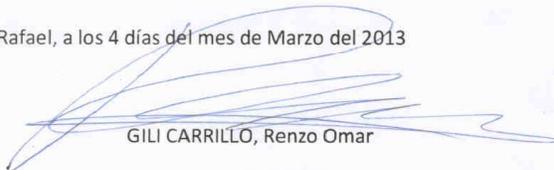
El/los autor/es de este trabajo declara/n que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya/n dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no trasgrede o afecta derechos de terceros.



CARRION, Guillermo Daniel

Nº de Registro: 23487

San Rafael, a los 4 días del mes de Marzo del 2013



GILI CARRILLO, Renzo Omar

Nº de Registro: 24118