

TÍTULO:	OBJETO DEL DICTAMEN PROFESIONAL EN EL RECUPERO DEL IVA POR EXPORTACIONES
AUTOR/ES:	Daró, María José
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXX
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2024
OTROS DATOS:	-

MARÍA JOSÉ DARÓ

OBJETO DEL DICTAMEN PROFESIONAL EN EL RECUPERO DEL IVA POR EXPORTACIONES

A PROPÓSITO DE LA VIGENCIA O LA ABROGACIÓN DE LA RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 2000

"Art. 43.1 - Los exportadores **tendrán derecho** a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente **con el solo cumplimiento de los requisitos formales...**". ⁽¹⁾

INTROITO

Previo al abordaje principal, el objeto del dictamen de contador que acompaña las solicitudes del reintegro del impuesto al valor agregado (IVA) vinculado a exportación, encontramos necesario una introducción con un recorrido por la/las norma/s vigente/s que reglamenta/n los requisitos formales de la presentación y, específicamente, por aquellos artículos que refieren a la "vigencia". ⁽²⁾

En tal sentido, en un seguimiento literal del [artículo 30 de la resolución general \(AFIP\) 5173](#) (RG 5173 en lo sucesivo), es dable afirmar que la [resolución general \(AFIP\) 2000](#) (RG 2000 en lo sucesivo) se encuentra abrogada a partir de una fecha que, no estando señalada en forma expresa, requiere de una interpretación adicional.

"Art. 30 - Abrogar, a partir de la fecha de aplicación indicada en el artículo anterior para el régimen del Anexo I, las resoluciones generales 2000, 2040, 2755, 3397, 3984 y 4467, y derogar el artículo 4 de la resolución general 3880, el

artículo 2 de la resolución general 4035 y el artículo 1 de la resolución general 4927, sin perjuicio de su aplicación a los hechos y situaciones acaecidos durante sus respectivas vigencias.

Toda cita efectuada en normas vigentes, respecto de las resoluciones generales mencionadas en este artículo, deberá entenderse referida a la presente, en cuyo caso deberán considerarse las adecuaciones normativas aplicables a cada caso”.

TEXTO S/RG (AFIP) 5335 - BO: 29/3/2023

Afirmado esto, surge inmediata la pregunta: *¿cuál es esa fecha desde la cual quedó abrogada la RG 2000?* Siguiendo el [artículo 30](#), en su decir “a partir de la fecha de aplicación indicada en el artículo anterior **para el régimen del Anexo I**”, lo primero es posicionarnos en el artículo precedente, es decir, en el [artículo 29](#). Ahora bien, una vez allí, el método literal se muestra insuficiente para dilucidar de forma precisa la fecha de defunción buscada. La remisión efectuada por el [artículo 30](#) va en detrimento de la seguridad jurídica que merece el asunto.

“Art. 29 - Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación conforme se indica a continuación:

1. **TÍTULO I:** a partir del día 3 de abril de 2023.

No obstante, los sujetos alcanzados por el régimen de reintegro previsto en el Anexo I deberán utilizar el servicio ‘SIR - Sistema Integral de Recupero’ a partir del primer día del tercer mes posterior al de notificación de la obligatoriedad de uso, la cual será efectuada al domicilio fiscal electrónico.

2. **TÍTULO II:** desde el día de su entrada en vigencia, incluso para las presentaciones en trámite cuya admisibilidad formal no haya sido resuelta a esa fecha”.

TEXTO S/RG (AFIP) 5335 - BO: 29/3/2023

En resumen:

Art. 30: Abrogar, a partir de la fecha **de aplicación** indicada en el artículo anterior **para el régimen del Anexo I**, las resoluciones generales 2000...

+

Art. 29: Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial (29/3/2023)

+

resultarán de aplicación conforme a

+

TÍTULO I a partir del día 3 de abril de 2023

+

No obstante, **los sujetos alcanzados por el régimen de reintegro previsto en el Anexo I deberán utilizar el servicio “SIR - Sistema Integral de Recupero”** a partir del primer día del tercer mes posterior al de notificación de la obligatoriedad de uso, la cual será efectuada al domicilio fiscal electrónico.

La conjunción de ambos artículos abre algunos interrogantes, tales como:

- Considerando que las disposiciones (que contienen el Anexo I) entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial, *¿cabe interpretar que la RG 2000 está abrogada a partir del 28 de marzo de 2023?*
- El régimen del Anexo I, al que remite el [artículo 30](#), *¿es el régimen SIR (Sistema Integral de Recupero)?*
- Las disposiciones del Anexo I, *¿entraron en vigencia el 3 de abril de 2023 junto al Título I o dependen de la notificación de obligatoriedad de uso?*
- La excepción de obligatoriedad hasta tanto sea efectiva una notificación, *¿alcanza exclusivamente al uso de la plataforma SIR?*
- La abrogación de una norma, *¿puede surtir efectos individuales a partir del primer día del tercer mes posterior al de notificación de la obligatoriedad de uso?*

En este punto, unimos el método literal con algo de sensatez y nos guía dubitativamente hacia afirmar que la abrogación de la [RG 2000](#) opera en el instante de entrada en vigencia de la norma que vino a reemplazarla íntegramente; *¿íntegramente?* Es decir, la abrogación es efectiva a partir de la vigencia de la [RG 5173](#), cual viene dada por su enunciado de inicio en el [artículo 29](#): "Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial...".

En tal inteligencia, es razonable pensar que el 29 de marzo de 2023, día de publicación en el Boletín Oficial, sería la fecha de abrogación que intentamos dilucidar. En contrario a ese pensamiento, surge que si la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) quiso derogar la [RG 2000](#) desde el día de publicación de la [RG 5173](#) en el Boletín Oficial, *¿por qué no lo sentenció directamente en la redacción del artículo 30?*

Es el Administrador quien deja condicionada la abrogación a una fecha poco precisa como es "la aplicación indicada en el artículo anterior para el régimen del Anexo I", dejando latente la posibilidad de interpretar que el régimen del Anexo I es el SIR. Como corolario, estamos ante una abrogación sujeta a una notificación que se realizará de forma individual.

Dando por válida la primera de las hipótesis, la [RG 2000](#) abrogada desde el 29 de marzo de 2023, las dificultades se presentan ni bien intentamos llevar la conclusión a un plano "operativo". Nótese que, no estando definido cuándo cada responsable comienza obligatoriamente a utilizar el SIR, es necesario en el mientras tanto recurrir en algunos aspectos prácticos a la [RG 2000](#).

La razón de ser en común de las resoluciones [RG 2000](#) y [RG 5173](#) es la de proporcionar un marco de **requisitos formales** para tramitar y hacer efectivo el **derecho** de acreditación, devolución o transferencia previsto en la ley del IVA. La cuestión deriva del primer párrafo del [artículo 43.1](#) que a resumidas cuentas sentencia:

- Los exportadores **tendrán derecho** a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del [artículo 43](#).
- Ese derecho será efectivo **con el solo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la AFIP**.

Como corolario, con independencia de cuál fuera la norma vigente, coinciden en que ambas vienen a proporcionar los requisitos de forma para la procura de un derecho. Ciertamente es que la génesis de la [RG 5173](#) ha sido instaurar un cambio a la plataforma o tecnología utilizada para el trámite. De inicio, los considerandos de la norma permiten confirmarlo:

"Que esta Administración Federal ha implementado **satisfactoriamente**, a través de diversas resoluciones generales, el **Sistema Integral de Recupero (SIR)**, a efectos de facilitar a los sujetos beneficiarios de determinados regímenes la tramitación de las solicitudes de acreditación, devolución y/o transferencia de los saldos técnicos del impuesto al valor agregado acumulados a su favor.

Que en virtud de **la experiencia adquirida** durante la puesta en producción del referido sistema, constituye un objetivo institucional **habilitarlo de manera general** para iniciar la incorporación de distintos regímenes de recupero de gravámenes vigentes o a crearse, con el fin de **continuar mejorando la dinámica de cobro de los créditos fiscales** y de los procedimientos para formalizar las solicitudes".

Los destacados en la transcripción (que nos pertenecen) ponen de manifiesto que el objetivo ha sido la migración de la antigua tecnología de aplicativos hacia la plataforma SIR, lo cual traería como beneficios *la interacción en tiempo real con las bases de datos del Organismo*, pudiendo en consecuencia aumentarse y optimizarse los procesos de control, *además de garantizar una administración ágil, sin papeles y simplificada en cuanto a la carga de información.*

Hacemos un paréntesis en el recorrido para señalar que disentimos con cada mención de las normas a la naturaleza del **crédito fiscal del IVA** para referirse al monto a recuperar en las condiciones del segundo párrafo del artículo 43⁽³⁾. En primer término, porque es el primer párrafo del [artículo 43](#) quien sentencia "*impuesto contra impuesto*", prescindiendo de utilizar el término *crédito fiscal*. Ciertamente es que la mecánica de liquidación del propio tributo es quien manda a computar los "**créditos fiscales**" contra los "**débitos fiscales**". Empero, expresamente para los exportadores con encuadre en ese segundo párrafo, los saldos a recuperar *se transforman, adquiriendo el carácter jurídico de "créditos" de recuperabilidad exigible frente al Fisco*⁽⁴⁾. Ese derecho a recupero reviste así una particular naturaleza, distinta de la de los créditos fiscales del IVA, toda vez que se origina en el ingreso a las arcas fiscales de un verdadero *impuesto indebido*.

De regreso, siendo el objetivo principal de la norma dar vida al SIR, y considerando que es lo único "postergado" en la vigencia, cuestionamos: *¿qué sentido tiene la vigencia íntegra de la norma si a más de dos años de su publicación continúa exceptuada la plataforma que la funda?*

A la fecha de la redacción de este artículo pasaron dos años desde la publicación en el Boletín Oficial, más de 400 días desde la hipotética entrada en vigencia de la norma, sin que se verifique ningún designado a utilizar el SIR. Lo dicho refuerza el cuestionamiento: *¿qué sentido tiene la vigencia íntegra de la norma?*

De regreso al plano operativo, la postergación del SIR significa continuar el uso del antiguo aplicativo (art. 52, RG 2000), la transferencia electrónica de la solicitud y el control de integridad (art. 11, RG 2000), la presentación de multinota digital y anexos (arts. 12 a 15, RG 2000), y conformar deudas o presentar disconformidad de incumplimientos (arts. 16 y 17, RG 2000). El detalle son solo ejemplos de cuestiones que continúan bajo las regulaciones de la hipotética abrogada.

Al listado de temas "*formales*" que demandan recurrir a las dos normas se suma el dictamen previsto por el segundo párrafo del [artículo 43.1 de la ley del IVA](#):

"Art. 43.1 - ... Las solicitudes que efectúen los exportadores, en los términos del párrafo anterior, deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación".

Las cuestiones que en su rededor se presentan son las siguientes:

- Actualmente, el dictamen de contador público independiente que corresponde acompañar, *¿es el de la RG 2000 o es de uso obligatorio el nuevo informe dispuesto por la RG 5173?*
- El alcance del objeto del encargo dispuesto por el [artículo 43.1](#) (razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación), *¿puede sufrir modificaciones o ampliaciones mediante normas reglamentarias?*

En el acápite siguiente repasaremos esas cuestiones, y como cierre de la introducción dejamos en evidencia la incertidumbre que reina sobre la cuestión de la **vigencia de la RG 2000**, según el criterio de las distintas bibliotecas oficiales.

Al consultarse la [RG 2000](#), nos remite con observaciones a la lectura de los [artículos 29](#) y [30](#) para conocer su vigencia -InfoLEG- ⁽⁵⁾:

InfoLEG Información Legislativa	Ministerio de Justicia de la Nación
Resolución GENERAL 2000/2006 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS 30-ene-2006	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO OPERACIONES DE EXPORTACIÓN Y ASIMILABLES	
Publicada en el Boletín Oficial del 06-feb-2006 Número: 30839 Página: 12	
Resumen: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. OPERACIONES DE EXPORTACIÓN Y ASIMILABLES. SOLICITUDES DE ACREDITACIÓN, DEVOLUCIÓN O TRANSFERENCIA. RESOLUCIÓN GENERAL NRO. 1351, SUS MODIFICATORIAS Y COMPLEMENTARIAS. SU SUSTITUCIÓN.	
Observaciones: VIGENCIA Y APLICACIÓN: VER ARTÍCULOS 29 Y 30 DE LA RESOLUCIÓN GENERAL 5173/2022 DE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, B.O. 28/03/2022, PÁGINA 62	

Por su parte, la biblioteca de la AFIP mantiene publicada la [RG 2000](#) con la leyenda **“Estado de la Norma: Vigente”**. ⁽⁶⁾

AFIP Resolución General N° 2000/2006

ASUNTO

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Operaciones de exportación y asimilables. Solicitudes de acreditación, devolución o transferencia. Resolución General N° 1.351, sus modificatorias y complementarias. Su sustitución. VIGENCIA Y APLICACIÓN: Según artículos 29 y 30 de la Resolución General N° 5173.

Fecha de emisión: 30/01/2006

B.O.: 06/02/2006

Fe de Erratas: -

Estado de la Norma: Vigente

EL OBJETO DEL DICTAMEN

En una reseña sintética efectuaba por Soler, y referida a las etapas de la evolución financiera, encontramos una interesante afirmación: *"El Estado, en este sistema, poca injerencia ha de tener, reservando sus funciones a dar seguridad a los derechos individuales, y a **eliminar los entorpecimientos reglamentarios** que atenten contra la libertad y la propiedad"*. (7)

La meta que hemos destacado, y que refiere a *eliminar los entorpecimientos reglamentarios*, se dirige de pleno a garantizar derechos y ha sido también parte de la evolución del trámite bajo análisis. En tal sentido es que desde el año 2001 se incorpora en la ley del IVA el artículo agregado a continuación del [artículo 43](#), apuntando a evitar demoras en el trámite de reintegro, estableciendo que el derecho debe materializarse con el "solo" cumplimiento de formas, y reservando para un tiempo "**posterior**" cualquier impugnación que la AFIP estime pertinente a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación.

El proceso de verificación denominado por la doctrina como "ex ante" es puesto en cabeza del contador certificante a partir de la vigencia del [decreto 959/2001](#). La modificación permitió el abandono de un procedimiento lento y burocrático, que originariamente contenía como exigencia el aporte de garantías. La participación del contador independiente, mediante un dictamen de opinión sobre *la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación*, simplificó el trámite y mejoró los tiempos en que cada exportador accedía a su reintegro.

Al efecto de definir el objeto del encargo, repasemos nuevamente el segundo párrafo del [artículo 43.1 de la ley del IVA](#):

*"Las solicitudes que efectúen los exportadores, en los términos del párrafo anterior, deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, **respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación**"*. (8)

El destacado que nos pertenece con su decir "**respecto de...**" deja en la ley

definidos los límites al objeto y constituyen la materia sobre la cual deberá expresarse cada profesional en su dictamen. Tras afirmar esto, dejamos planteado si la AFIP puede con el reglamento de formas modificar o ampliar dicho objetivo. Es decir, el **"objeto del encargo"**, que es el punto de partida para dictaminar, y es detonante de tareas y conclusión, *¿puede variar en razón de las modificaciones de reglamentos?*

Repasemos el contenido de la *¿abrogada?* [RG 2000](#) en los tramos en que se refiere al dictamen:

"Art. 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".⁽⁹⁾

Efectuemos igual recorrido en la [RG 5173](#):

"CAPÍTULO C - SOLICITUD DEL BENEFICIO

Art. 3 - A efectos de solicitar el recupero de gravámenes, los sujetos interesados deberán suministrar la información y documentación requerida por el 'SIR - Sistema Integral de Recupero'. Para ello, deberán ingresar a dicho servicio con 'Clave Fiscal', seleccionar el régimen por el cual se solicita el beneficio, elegir la opción 'Generar presentación' y generar el formulario de declaración jurada.

Cuando se deba incorporar a la solicitud el informe profesional -certificado por entidad que rija la matrícula que se expida **sobre la razonabilidad, existencia y legitimidad de las operaciones vinculadas con la solicitud**- u otra documentación que respalde o complemente la información ingresada mediante el mencionado servicio 'web', los mismos deberán ser validados por el profesional interviniente, para lo cual deberá ingresar con su 'Clave Fiscal' a la opción 'Contador web - Informes profesionales y otra documentación' del servicio 'SIR - Sistema Integral de Recupero'.

Respecto de la documentación complementaria, la validación del profesional implicará que los archivos incorporados a la solicitud representan una copia fiel de los documentos originales, y que los datos contenidos en los mismos son consistentes con la información declarada".

Atento a que el artículo 3 de la [RG 5173](#) es de aplicación a la generalidad de casos de reintegros y el análisis de devoluciones de IVA a exportadores debe completarse con el Capítulo F del Anexo I (*¿vigente?*) de la [RG 5173](#):

"CAPÍTULO F - INFORME PROFESIONAL Y OTRA DOCUMENTACIÓN

En las condiciones previstas en el artículo 3, la solicitud que se formule respecto del régimen del presente Anexo deberá acompañarse, en todos los casos, de un informe profesional y, cuando corresponda, de la documentación complementaria que se menciona en este Capítulo.

El informe y la documentación se adjuntarán a la solicitud, previo a su presentación, como archivos en formato "pdf", según lo dispuesto en el artículo mencionado anteriormente.

a) Informe profesional

El informe deberá ser extendido por contador público independiente y estar encuadrado en el Capítulo V de la resolución técnica (FACPCE)

37/2013 -encargo de aseguramiento razonable-, con su firma certificada por el Consejo Profesional o Colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad del impuesto facturado, de las operaciones de exportación, las actividades u operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones y las prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, así como sobre la vinculación entre las citadas operaciones...".⁽¹⁰⁾

En seguimiento de las transcripciones (todos los destacados nos pertenecen), acercamos nuestras conclusiones:

- El objeto encargado al contador para dictaminar surge de la ley, y se circunscribe a la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación en trámite para su reintegro.
- En la [RG 2000](#) se requiere a los responsables formalizar la presentación aportando un **informe especial extendido por contador público independiente** con resultados de los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), o en su caso, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CPCE) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA). Entendemos que la norma no avanza sobre el objeto de la ley y solo establece el tipo de informe en que debe formalizarse.
- En la [RG 5173](#) se requiere a los responsables acompañar la presentación con un informe extendido por contador público independiente, *encuadrado en el Capítulo V de la [resolución técnica \(FACPCE\) 37/2013 -encargo de aseguramiento razonable-](#), expidiéndose respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad del impuesto facturado, de las operaciones de exportación, las actividades u operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento que las exportaciones y las prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, así como sobre la vinculación entre las citadas operaciones.*

No obstante la inexistencia de cambios al objeto en la ley, el nuevo reglamento incorpora al menos dos modificaciones:

1. Tipo de dictamen: se reemplaza el informe especial por un encargo de aseguramiento razonable.
2. Incorpora a los puntos sobre los cuales debe "expedirse" el contador -razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado- el vocablo "existencia", cayendo en ampliación de lo dispuesto por la ley.

A raíz de las modificaciones antes detalladas es que algunos de los CPCE fueron poniendo a disposición los nuevos modelos de informes. Por su parte, el CPCE de CABA tiene publicado dos modelos, advirtiendo que rige el primero de ellos para reintegros de IVA de exportación hasta el período fiscal 3/2023 y aplica el segundo a partir del período 4/2023.

Sintetizamos en el siguiente cuadro las diferencias de objeto y conclusión entre los modelos publicados por el Consejo de CABA⁽¹¹⁾:

Informe anterior - RG 2000	Informe nuevo - RG 5173
"INFORME ESPECIAL DE PROCEDIMIENTOS REALIZADOS SOBRE SALDOS DEL IVA FACTURADO VINCULADO CON	"INFORME DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE SALDOS DEL IVA

OPERACIONES DE EXPORTACIÓN"	DE	FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN"	DE
Objeto del encargo		Objeto del encargo	
Emitir un <i>informe especial sobre el cumplimiento</i> de las condiciones para solicitar el recupero de los saldos a favor del IVA vinculados con operaciones de exportación, o actividades u operaciones que reciban el mismo tratamiento, así como de la <i>razonabilidad y existencia</i> de los créditos fiscales sujetos a devolución, <i>de acuerdo con</i> lo establecido en el artículo 43 y siguiente de <i>la ley del IVA</i> y sus modificatorias, y lo requerido por la RG (AFIP) 2000		Emitir un <i>informe de aseguramiento razonable sobre lo requerido por la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, "la AFIP")</i> en relación con los <i>requerimientos referidos al beneficio contemplado</i> en el segundo párrafo del art. 43 de la ley del IVA sobre reintegro de créditos fiscales del IVA atribuibles a operaciones de exportación, a efectos de cumplir con las disposiciones previstas en el segundo párrafo del artículo agregado a continuación del anteriormente citado artículo 43 de la ley del IVA (t.o. 1997) y de la RG (AFIP) 5173 [Anexo I, Cap. F, inc. a)]	
Conclusiones del informe		Conclusiones del informe	
<i>Sobre la base del trabajo profesional realizado y detallado en el párrafo "Objeto del encargo", cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que, de las corroboraciones realizadas y detalladas en el Anexo I adjunto, incluidas las tendencias a verificar la razonabilidad y existencia de los créditos fiscales en el marco de las normas respectivas de la ley del IVA y de la RG (AFIP) 2000, no surgieron hallazgos que mencionan que afecten la información objeto del encargo</i>		<i>En mi opinión, con base en los procedimientos realizados descritos en la sección precedente, la información objeto del encargo, emitida por la Dirección, está preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los requerimientos establecidos en la RG (AFIP) 5173</i>	

Por su parte, el CPCE de Santa Fe (Cámara II), al publicar un nuevo modelo propuesto, recepta la novedad de la [RG 5173](#) cambiando el tipo de informe, empero manteniendo el objeto de encargo limitado a una remisión al [decreto 959/2001](#) que modificó la ley del IVA, indicando que es información "*para*" presentar ante la AFIP. En la conclusión modelo, incorpora el vocablo "*existencia*" traído de la novedad en la [RG 5173](#):

<p>“INFORME DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE SALDO DEL IVA FACTURADO VINCULADO CON OPERACIONES DE EXPORTACIÓN (Y ACTIVIDADES U OPERACIONES QUE RECIBAN EL MISMO TRATAMIENTO)”</p>
<p align="center">IDENTIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN OBJETO DEL ENCARGO</p>
<p>He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento razonable para su presentación ante la AFIP y con relación a los requerimientos de dicho organismo referidos a solicitudes de recupero del D. 959/2001, de acuerdo con la metodología establecida por la R. (FACPCE) 271/2002.</p> <p>Este informe refiere al monto del saldo a favor en el IVA de la empresa vinculada a operaciones de exportación o asimilables correspondiente al mes de de 20XX por un total de \$, según surge de la declaración jurada conforme al Formulario N° 404 adjunto. Dicho formulario, que fue preparado por la empresa, ha sido firmado por mí al solo efecto de su identificación con el presente informe</p>
<p align="center">CONCLUSIÓN</p>
<p>En mi opinión, no han surgido observaciones que formular <i>sobre la razonabilidad, existencia y legitimidad</i> de las operaciones vinculadas con la solicitud correspondiente a las exportaciones realizadas durante el mes de de 20XX por un total de \$ mencionado en el punto 1 del presente y preparada por la empresa en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los requerimientos establecidas en las disposiciones de la AFIP.</p>

Cabe señalar que los modelos transcritos son valiosas herramientas que los Consejos ponen a disposición de los profesionales y, tal como lo indica el vocablo “modelo”, son guías meramente ilustrativas y no revisten carácter de aplicación obligatoria. Cada contador es quien determina, sobre la base de su criterio profesional, el contenido y la redacción de su dictamen.

CONCLUSIONES Y CRÍTICAS DE CIERRE

Desde la publicación de la [RG 5173](#) hemos efectuado distintos aportes⁽¹²⁾, valorando los objetivos de agilizar y simplificar que proponía la implementación del SIR, y enfatizando críticas a toda aquella modificación del trámite formal que atente contra el principio de legalidad. Señalamos oportunamente las modificaciones que a nuestro parecer constituían excesos reglamentarios que, lejos de introducir mejoras al procedimiento, se presentaban como verdaderas sanciones impropias. Son ejemplos de lo dicho los requisitos vinculados a la materia cambiaria o las barreras que derivan de categorizaciones SIPER (Sistema de Perfil de Riesgo). Disentimos con la incorporación del vocablo “beneficio” 43 veces en la norma, dando sobrados fundamentos de que el reintegro del IVA constituye un “derecho”.

Respecto de la vigencia, transitando el camino de materia tributaria *en el que la certeza es un valor entendido y la incertidumbre atenta contra la seguridad jurídica*⁽¹³⁾, concluimos que la enunciación que proporciona la norma, de su propia vigencia y de la fecha de abrogación de otra, da lugar a interpretaciones dispares, posiciona al contribuyente y al contador que dictamina en un terreno incierto, y atenta contra el estado de derecho.

En lo que refiere al tipo de informe que debe acompañarse -informe especial o encargo de aseguramiento razonable-, la vigencia del Anexo I es una variable determinante de la correspondencia. En la práctica, preocupantemente, dependemos del criterio de cada delegación de la AFIP y su propia interpretación de la vigencia de las normas. No adherimos a la solución dicha. Empero, tratándose de imposiciones en un trámite de plazos acotados y donde el tiempo apremia, no existen demasiados márgenes para el cuestionamiento y debemos conformar aquello que se requiera. En tal sentido, destacamos la importancia de considerar que la modificación al tipo de informe no se trata de un mero cambio de título, y es de impacto en procedimientos, alcance de tareas y responsabilidad profesional.

Por último, referido al objeto del encargo y la conclusión, tratándose de cuestiones de criterio profesional y sin perjuicio del seguimiento que cada uno realice de los modelos que los Consejos sugieren, dejamos señaladas breves cuestiones que merecen especial atención:

- El objeto del encargo es aquello que se encuentra definido en la ley. En tal sentido, el límite de la materia a dictaminar es la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.
- Ampliar el objetivo a una opinión sobre la "existencia" del impuesto facturado es un tema que merece ser profundizado en espacios de diálogos. El profesional no cuenta actualmente con una definición y alcance que le permita dictaminar sobre ello y se desconoce cuál ha sido la intención del Fisco tras la incorporación de un nuevo vocablo en el reglamento.
- El objeto del encargo es "para presentar en la AFIP" y no "para cumplir con los requisitos impuestos por la AFIP". Los requisitos formales que la ley faculta al Fisco a establecer son los que debe cumplir el exportador al tramitar su derecho (1er. párrafo, art. 43.1). Luego, la presentación formal deberá ser acompañada del dictamen de opinión dispuesto en la ley (2do. párrafo, art. 43.1). La sutil diferencia radica en que las modificaciones de reglamentos no pueden hacer variar el objeto encargado definido por la ley. Podrá la AFIP disponer tareas, procedimientos y alcances necesarios para cumplir dicho objetivo, empero sin desvíos o ampliaciones del mismo.
- El objeto del encargo y la conclusión al referir al trámite deben tener presente que es la procura de un *derecho* establecido en el artículo 43 y agregado, evitando las designaciones impropias tales como *beneficio al exportador*.
- El objeto del encargo es la razonabilidad y legitimidad *del impuesto facturado* vinculado a las operaciones de exportación y *el recupero de créditos fiscales*.

Cerramos con un planteo ya realizado en la introducción:

¿Qué sentido tiene la vigencia íntegra de la norma si a más de dos años de su publicación continúa exceptuada la plataforma que la funda?

La suma de cuestiones reseñadas amerita, sin dudas a reactivar los espacios de diálogos previstos en el nacimiento del SIR⁽¹⁴⁾. El intercambio permitirá despejar incertidumbres, revisar el grado de avance y cumplimiento de la génesis de la [RG 5173](#), así como analizar el real sentido de su actual vigencia.

Notas:

(1) Primer párrafo del [art. 43.1](#), texto s/[D. 959/2001](#) - BO: 27/7/2001

(2) Sugerimos ampliar el tema con Daró, María José: "[La devolución del IVA a los exportadores. A la luz de la resolución general \(AFIP\) 5173 que menciona 43 veces el término 'Beneficio'. ¿Y el beneficio?](#)" - ERREPAR - PAT - Adelantos Online - diciembre/2023 - Cita digital EOLDC109008A

(3) Ver en ampliación la terminología del primer y segundo párrafo del [art. 43](#), texto s/[D. 959/2001](#) - BO: 27/7/2001 - T.O.: 1997 (D. 280/1997, Anexo I - BO: 15/4/1997) y modificaciones. "**Art. 43 - Los exportadores podrán computar, contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones, o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación.**

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o solo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, o en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.). Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar, sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía, respecto de los cuales los organismos competentes que el mismo fije establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo..." (el destacado es propio)

(4) Sternberg, Alfredo R.: "Principio de tributación en el país de destino" - Publicación académica digital de la Facultad de Humanidades, Ciencias Sociales y de la Salud de la UNSE

(5) Captura de pantalla de la página de InfoLEG de fecha 24/4/2024 (<http://servicios.infoleg.gob.ar/>)

(6) Captura de pantalla de la página de la AFIP de fecha 24/4/2024 (<https://biblioteca.afip.gob.ar/>)

(7) Soler, Sebastián: "Manual de derecho penal" - Ed. TEA - Bs. As.

(8) [Art. 43.1, ley de IVA](#) - Texto s/[D. 959/2001](#) - BO: 27/7/2001

(9) [RG \(AFIP\) 2000](#)

(10) [RG \(AFIP\) 5173](#)

(11) Anexar ambos modelos o dejar como referencia: 1. CABA - Informe de aseguramiento razonable - RG 5173. 2. Informe especial IVA exportación AFIP - RG 2000. 3. Informe - Aseguramiento razonable - Santa Fe CII

(12) Daró, María José: "[El nuevo 'Sistema Integral de Recupero \(SIR\)'. La resolución general \(AFIP\) 5173](#)" - ERREPAR - PAT - N° 953 - mayo/2022 - Cita digital EOLDC105497A. "[Nuevo Sistema Integral de Recupero \(SIR\). La resolución general \(AFIP\) 5173. Parte II](#)" - ERREPAR - PAT - N° 953 - mayo/2022 - Cita digital EOLDC105685A. "[Reintegro de IVA por exportaciones \[RG \(AFIP\) 5173\]](#)" - ERREPAR - PAT - N° 968 - enero/2023 - Cita digital EOLDC106587A. "[La devolución del IVA a los exportadores](#)" - ERREPAR - PAT - Adelantos Online - diciembre/2023 - Cita digital EOLDC109008A

(13) Soler, Osvaldo: "Tratado de derecho tributario. Manual de derecho" - Edición de

Estudio Osvaldo H. Soler y Asociados en formato digital - 2017

(14) Texto S/[RG \(AFIP\) 5276](#) - BO: 25/10/2022. "Art. 29 - *Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación conforme se indica a continuación:*

1. *Título I: a partir del día 3 de abril de 2023.*

No obstante, el servicio 'SIR - Sistema Integral de Recupero' para el 'Régimen de reintegro atribuible a las operaciones de exportación y asimilables' se encuentra habilitado a efectos de que los interesados puedan interactuar con el sistema y confeccionar las solicitudes en borrador, sin admitir su envío.

Adicionalmente, esta Administración Federal, a través del canal de comunicación 'Espacios de Diálogo Institucional', recepcionará -hasta el mes de febrero de 2023- las observaciones y/o sugerencias que surjan de la interacción con consejos profesionales, federación de consejos y cámaras empresarias.

2. *Título II: desde el día de su entrada en vigencia, incluso para las presentaciones en trámite cuya admisibilidad formal no haya sido resuelta a esa fecha"*