



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



El tratamiento tributario de las exportaciones en Aduana: análisis de la normativa argentina vigente: sus características, contradicciones y aspectos perfectibles

Castelli, Verónica

2002

Cita APA: Castelli, V. (2012). El tratamiento tributario de las exportaciones en Aduana : análisis de la normativa argentina vigente: sus características, contradicciones y aspectos perfectibles.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

(68. E119-0042)

Col. 1502/0359

EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS EXPORTACIONES EN ADUANA

Análisis de la normativa
argentina vigente: sus caracte-
rísticas, contradicciones y
aspectos perfectibles.

CATALOGADO

Dep. N. 23210
CIT
Trab. 80787.

Autor: Verónica Castelli

- CONTENIDO -

	PAG.
i) ¿ POR QUÉ EXPORTAR ?	5
I) OBJETIVO Y DESARROLLO DEL TRABAJO	7
II) LA ADMINISTRACION ADUANERA	9
2.1. Los orígenes de la aduana	9
2.2. La aduana en nuestro país	10
2.2.1. Reseña histórica	10
2.2.2. Función de la aduana	12
CUADRO 1- FUNCION DE LA ADUANA	13
2.2.3. Fusión de la administración tributaria y de la administración aduanera	13
2.3. Tributos que recauda la Dirección General de Aduanas	15
III) LA EXPORTACION A LOS EFECTOS ADUANEROS	16
3.1. La definición de exportación	16
3.2. El concepto de mercadería	17
3.2.1. El control aduanero de las mercaderías ante el desafío del comercio electrónico global	20
CUADRO 2 - EL CONTROL ADUANERO DE LAS MERCADERIAS	22
CUADRO 3 – RESUMEN DEL CONTROL ADUANERO DE LAS MERCADERÍAS	25
3.3. Exportación: tipos	25
3.4. Registro de una exportación a consumo ante la aduana	26
IV) LOS INCENTIVOS A LA EXPORTACION	27
4.1. Las normas de la OMC	28
4.1.1. El tratamiento impositivo y las subvenciones	29
4.2. La incidencia fiscal efectiva	32
4.3. Estímulos a la exportación previstos en el Código Aduanero	33
4.4. Los reintegros a la exportación	36

	PAG.
4.4.1. Justificación teórica de los reintegros: la teoría del espejo	36
4.4.2. La legislación aduanera local	37
4.4.3. El valor a los efectos del reintegro	39
4.4.4. Liquidación y cobro de reintegros	42
4.4.5. Régimen de regularización aplicable	43
4.4.6. La compensación en el Código Aduanero	44
4.4.7. Prescripción	45
4.5. Jurisprudencia sobre el reintegro y el delito de contrabando	45
4.6. Tratamiento de los reintegros en el impuesto a las ganancias	49
4.7. Recupero del impuesto al valor agregado	50
4.7.1. Recupero por vía de la compensación	51
4.7.2. Recupero por vía de la acreditación, devolución o transferencia	53
4.7.3. Procedimiento aplicable a los fines del recupero	56
4.7.4. Compensación entre reintegros de IVA y derechos de exportación	58
4.7.5. Jurisprudencia aplicable	61
V) TRIBUTOS A LA EXPORTACION REGIDOS POR EL CODIGO ADUANERO....	64
5.1. Consideraciones preliminares	65
5.2. Finalidades y efectos económicos	66
5.3. Características técnicas de los derechos de exportación	67
5.4. Concepto y clasificación	68
5.5. Hecho y momento imponible	69
5.5.1. Los precios de transferencia y la exportación de granos	70
5.6. Exenciones	72
5.7. Formas de pago	73
5.7.1. Tipo de cambio aplicable	74
5.7.2. Tasa de interés aplicable	75
5.8. Deudores y demás responsables de la obligación tributaria	75
5.9. Prescripción	76
5.10. Otros tributos a la exportación	76
5.11. El factor de convergencia	77
5.12. Jurisprudencia sobre compensación de tributos aduaneros y factor de convergencia	79

	PAG.
VI) LA VALORACION ADUANERA	80
6.1. Su importancia	80
6.2. Antecedentes	81
6.2.1. La noción teórica de valor	81
6.2.2. La noción positiva de valor	82
6.3. La valoración en nuestro país	83
6.4. La valoración de exportación	83
6.4.1. El valor imponible: definición y elementos	85
6.4.2. Tratamiento de la vinculación en la determinación del valor imponible	89
6.4.3. La determinación del valor imponible	91
6.4.4. Jurisprudencia sobre la determinación del valor imponible	93
6.5. La base imponible	96
6.5.1. Instrucciones generales aplicables	98
6.6. Relación entre valor FOB/R/T, valor imponible y base imponible. Cuadro resumen	99
6.7. El precio oficial	100
6.8. Algunas cuestiones teóricas acerca de la inclusión de los tributos a la exportación en el valor imponible	101
6.9. Jurisprudencia sobre la inclusión de tributos a la exportación en el valor imponible	104
VII) RÉGIMEN CAMBIARIO APLICABLE	109
7.1. Medidas de tipo devaluatorio	109
7.2. Obligación de ingreso de divisas	110
VIII) EJEMPLOS DE LIQUIDACIONES DE DERECHOS DE EXPORTACIÓN Y DE REINTEGROS	114
8.1. Liquidación de derechos de exportación con pago previo	114
8.2. Liquidación de derechos de exportación con plazo de espera	115
8.3. Liquidación de un reintegro	117

	PAG.
IX) LEGISLACION DEL MERCOSUR	118
9.1. Situación institucional y comercial	118
9.2. Incentivos a las exportaciones	120
9.3. Derechos de exportación	122
X) REFLEXIONES FINALES	126
XI) BIBLIOGRAFIA	135

EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS EXPORTACIONES

EN ADUANA

Análisis de la normativa argentina vigente: sus características, contradicciones y aspectos perfectibles

1) ¿ POR QUÉ EXPORTAR ?

*Debido a su endeudamiento externo, la Argentina tiene, al mismo tiempo, una enorme necesidad de divisas y dificultades para conseguirlas a través de la inversión o de créditos externos. Por ello es indispensable contar con un comercio exterior superavitario y lograrlo no en base a la restricción de las importaciones, sino a través de la **expansión de las exportaciones**.*

A partir del abandono de la paridad fija de la moneda nacional, nuestro país se ha encontrado con un escenario diferente al de la década de los noventa con respecto a la competitividad de sus exportaciones, dada la reducción en términos de divisas de sus costos locales. Es que la devaluación permitió que muchas industrias y actividades de servicios volvieran a producir reemplazando la oferta importada y, en algunos casos, salieran a los mercados externos o aumentaran exportaciones ya iniciadas.

De entre las ventajas que la actividad exportadora ofrece a las empresas pueden mencionarse las siguientes:

- **Mayor productividad** - puesto que exportar implica un aumento de escala en la producción , que puede ser obtenida por la utilización de capacidad ociosa de la empresa y/o por el mejoramiento de sus procesos productivos; la empresa podrá de esta manera disminuir el costo de sus productos, tornándolos más competitivos y así aumentar su margen de rentabilidad;

- **Disminución de la carga tributaria** – la empresa puede obtener la devolución de los impuestos internos que incidieron sobre los bienes y servicios utilizados en el proceso de producción de las mercaderías exportadas;
- **Reducción de la dependencia de las ventas internas** – la diversificación de mercados (interno y externo) proporciona a las empresas mayor seguridad contra las oscilaciones de los niveles de demanda interna;
- **Aumento de la capacidad innovadora** – las empresas exportadoras tienden a ser más innovadoras que las no exportadoras; acostumbran utilizar un número mayor de nuevos procesos de fabricación, adoptan programas de calidad y desarrollan nuevos productos con mayor frecuencia;
- **Mejoramiento de los recursos humanos** – las empresas que exportan se destacan en el área de recursos humanos, pues ofrecen mejores salarios y oportunidades de capacitación a sus empleados;
- **Perfeccionamiento de los procesos industriales** (mejora en la calidad y presentación del producto, p.e.) y **comerciales** (elaboración de contratos más precisos, nuevos procesos gerenciales, etc) – la empresa adquiere mejores condiciones de competencia interna y externa;
- **Fortalecimiento de la imagen de la empresa** – el carácter de “empresa exportadora” es una referencia importante, tanto en los contactos de la empresa en el país como en el exterior. La imagen de la empresa queda asociada a los mercados externos - en general más exigentes – y repercute positivamente sobre sus clientes y proveedores.

En resumen, la exportación adquiere gran relevancia para las empresas, pues es el camino más eficaz para garantizar su propio futuro en un ambiente cada vez más competitivo.

Para la Argentina, la actividad exportadora también tiene importancia estratégica, pues contribuye a la generación de renta y empleo para la entrada de las divisas necesarias para el equilibrio de las cuentas externas y para la promoción del desarrollo económico.

Ante tanta importancia de las exportaciones como generadoras de riqueza, es que hemos decidido abordar su estudio, pero desde un punto de vista muy particular, el cual es su tratamiento a los fines aduaneros.

I – OBJETIVO Y DESARROLLO DEL TRABAJO:

El objetivo de este trabajo será realizar la recopilación y análisis de la normativa referida a la tributación de las exportaciones en aduana.

Como podremos apreciar en el desarrollo del mismo, desde el punto de vista tributario-aduanero las exportaciones – en forma un tanto paradójica -gozan por un lado de la **percepción de reintegros** - por medio de los cuales se les reembolsa a los exportadores el equivalente a la incidencia que tuvieron en el valor de la exportación los tributos interiores acumulados sobre los bienes y servicios usados en el proceso de producción - y, por el otro, están sujetas al **pago de derechos de exportación** -impuesto considerado antiexportador - lo que significa dar con una mano lo que se quita con la otra.

Los **derechos de exportación**, por su parte, siempre han resultado polémicos, toda vez que quitan competitividad a las exportaciones, ya que al exportador no le queda más remedio que trasladarlo al precio final de venta y por ende, la única forma de poder sostenerlos es en el caso de que por razones económicas se pueda aprovechar una ventaja en el **tipo de cambio** a aplicar, o bien por la ventaja comparativa que tenga el producto en cuestión. Pero, de todas formas, esto siempre termina afectando la utilidad o rentabilidad del negocio.

A ello se suma el efecto de las restricciones cambiarias, quedando supeditado el cobro de los reintegros al **Ingreso de divisas** correspondiente y al **cumplimiento de obligaciones impositivas y previsionales**, mientras que el pago de los derechos se exige en un plazo perentorio. En consecuencia, las políticas de promoción de exportaciones han quedado relegadas frente a las necesidades de "caja" del tesoro nacional.

En otro orden de cosas, la incertidumbre actual en los **plazos de devolución de los tributos** – tanto del impuesto al valor agregado como de los reintegros propiamente dichos – que se suma a la pesificación del factor de convergencia, al cambio de base para la liquidación de los reintegros y al descenso del dólar, está afectando la ecuación económica original con la que se pensaron muchos de los negocios de exportación.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí expresado, desarrollaremos el tema abordado de la siguiente forma:

- **en los capítulos II y III** , a modo de introducción, definiremos "aduana", "mercadería" y "exportación" según las prerrogativas del código aduanero;
- **en los capítulos IV, V , VI, VII y VIII** iremos al meollo del asunto, describiendo diversos conceptos y cuestiones que hacen a la determinación de la obligación tributario-aduanera en las exportaciones, haciendo hincapié en la **valoración** de las mismas;
- **en el capítulo IX** analizaremos la situación de los reintegros y de los derechos de exportación aplicados por nuestro país al comercio intrazona en el ámbito del MERCOSUR;
- Como corolario, **en el capítulo X**, señalaremos algunas contradicciones y falencias, proponiendo - a nuestro juicio - las modificaciones pertinentes.

II) LA ADMINISTRACION ADUANERA

En el presente análisis, los términos *administración aduanera* o *aduana* se utilizarán, indistintamente, para designar a la entidad del gobierno que tiene a su cargo el control de las operaciones de comercio exterior y, con ese fin, gestiona los recursos y medios puestos a su disposición.

2.1) Los orígenes de la aduana

Durante mucho tiempo, los ejércitos constituyeron el instrumento adecuado para defender el territorio de la llegada de intrusos; pero los pueblos más avanzados entendieron las ventajas del comercio y levantaron las barreras militares para permitir la entrada de nuevos productos.

De allí el surgimiento de los permisos para la entrada y salida de mercancías a través de la frontera, los cuales se concedían a cambio del pago de un derecho de paso. Como los ejércitos nunca fueron buenos administradores, el Poder encargó a otras personas el cobro del derecho de paso y los situó, estratégicamente, en lugares fronterizos o en puertos marítimos por donde, necesariamente, tenían que llegar o salir las mercaderías. Estos puestos, encargados de controlar el tráfico procedente de o dirigido al exterior del territorio y de recaudar el derecho de paso, fueron y son las **aduanas**¹.

Mas, al mismo tiempo que recaudaban tributos, impedían la entrada o salida de las mercancías no autorizadas, con lo que se quería proteger los intereses del Tesoro, la economía, la salud o la paz del país. Se puede decir, por

¹ Por lo que a la recaudación se refiere, en principio – como comentáramos - estuvo concesionada a terceras personas pero, en los últimos ciento cincuenta años, ha estado a cargo de funcionarios gubernamentales.

lo tanto, que las aduanas tenían una doble finalidad: proporcionar recursos al Fisco y proteger determinados intereses nacionales.

Ambos fines han evolucionado al compás de los cambios en las ideas políticas y económicas y de las nuevas demandas sociales. Así, la finalidad recaudadora se ha visto afectada, cuantitativamente, cuando se ha liberalizado el comercio y se han establecido nuevas formas de imposición sobre el consumo. Al mismo tiempo, la preocupación por la defensa de los consumidores, la calidad de vida, el patrimonio artístico, el entorno ambiental, etc. significan nuevos valores que la aduana debe proteger frente a eventuales riesgos provenientes del exterior.

2.2) La aduana en nuestro país

2.2.1) Reseña histórica

Los historiadores consideran como el antecedente más antiguo de la actividad aduanera las disposiciones contenidas en la Cédula Real firmada por el emperador Carlos V el 19 de julio de 1534, en favor de Don Pedro de Mendoza, autorizándolo a emprender la conquista y "poblar las tierras y provincias que hay en el río de Solís que llaman *de la Plata*". Dicha cédula real establecía la exención del pago de derechos del siete y medio por ciento (almojarifazgo) a todos aquéllos bienes que llevaran consigo los colonos, para su uso o consumo personal y no con fines comerciales, en cuyo caso, era obligación del Tesorero Don Rodrigo de Villalobos – que integraba la expedición de Mendoza – formular los cargos correspondientes.

El primer registro oficial que se conserva de una operación data del 1º de junio de 1586 y corresponde al ingreso de mercaderías introducidas por la nave "Nuestra Señora del Rosario", procedente de Santos (Brasil), propiedad de Don Alfonso Vera.

Durante muchos años el desarrollo de la actividad aduanera estuvo ligada al lento crecimiento poblacional de la región del Plata, que registraba una escasa actividad comercial y reducida recaudación. El monopolio comercial impuesto por España durante el siglo XVI afectó seriamente al Río de la Plata, pues se priorizaron las rutas de las colonias proveedoras de metales preciosos.

En 1776, al crearse el Virreinato del Río de la Plata, se fundó la Real Aduana de Buenos Aires, creándose luego nuevas aduanas a lo largo del territorio.

En 1777 el primer virrey, Don Pedro de Zeballos, autorizó el libre comercio entre el Río de la Plata y los puertos españoles, comenzando la reactivación comercial de Buenos Aires.

La Revolución de Mayo impulsó medidas que aseguraron la libertad de comercio sin restricciones – en concordancia con el liberalismo filosófico y político vigentes a comienzos del siglo XIX – con lo que los primeros gobiernos patrios se fijaron mejorar los servicios aduaneros, combatir el contrabando y aumentar la recaudación.

Recién en 1852, mediante el Acuerdo de San Nicolás, se determinó que los impuestos de aduana en las importaciones y exportaciones tendrían carácter nacional y que las mercaderías de origen extranjero, una vez nacionalizadas, podrían transitar libremente de una provincia a la otra.

Hasta 1860 los derechos aduaneros constituían la principal fuente de recursos tributarios, pero en virtud de la existencia de un único puerto – el de Buenos Aires – tales recursos eran detentados por la provincia homónima. Contemporáneamente con las batallas de Cepeda y Pavón, la primera reforma constitucional – ocurrida en el mencionado año – introdujo la actual redacción del

artículo 4° de la Carta Magna, que incluye a los derechos de importación y exportación como recursos del Tesoro Nacional.

2.2.2) Función de la aduana

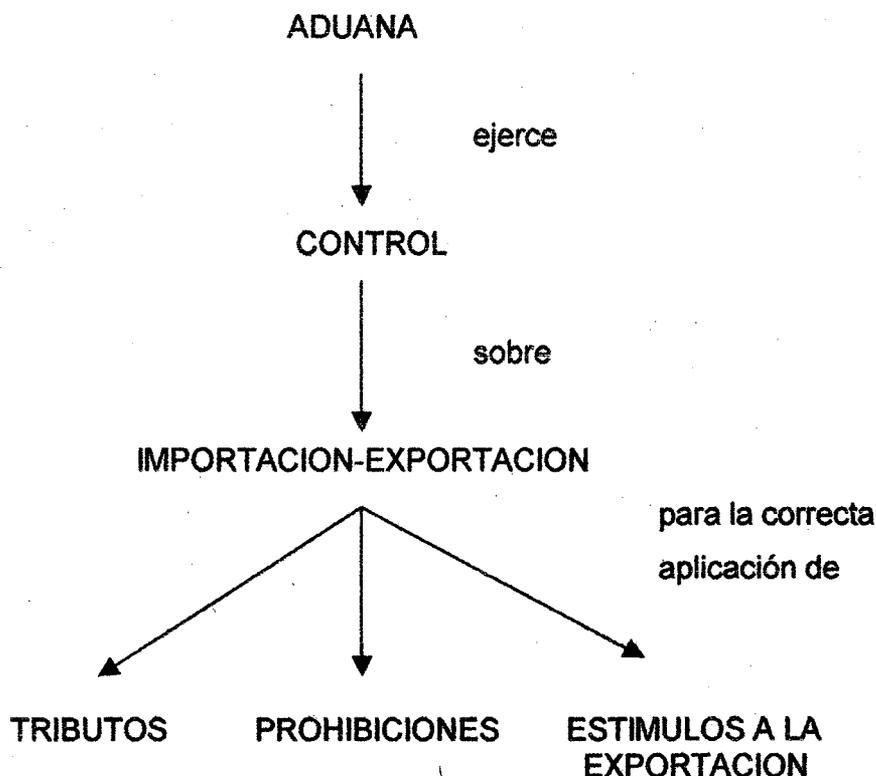
La ley 22.415 (Código Aduanero, de ahora en más "C.A.") establece en su artículo 17 que la aduana "es el organismo administrativo encargado de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería". La ley 22.091 le confirió autarquía con la finalidad de lograr "el funcionamiento ágil y dinámico del ente".

Según señala Vidal Albarracín², en nuestro país "la función de la aduana ha tenido una evolución y esa evolución ha ido nutriendo el contenido del derecho aduanero". En un primer tramo la aduana tenía como función esencial recaudar tributos, lo cual fue recogido por las ordenanzas de aduana que datan de 1876. "Pero la aduana evoluciona y entonces, además de la función recaudadora o recaudatoria, va a tener una función de órgano de control; va a ser un instrumento de política económica; va a velar, va a controlar el cumplimiento de las prohibiciones a la importación y a la exportación y también, se va a ocupar del correcto pago de los estímulos a la exportación". Esto significa que en esta función, ya se relega a un segundo plano el aspecto recaudatorio.

Es así que dicho autor resume la función de la aduana mediante el siguiente gráfico:

² Vidal Albarracín, Héctor G., *Problemática del derecho penal aduanero*, Revista Criterios Tributarios, Año XIII, N° 120/1, Mayo de 1998, Asociación Mutual Federal de Empleados de la D.G.I., Buenos Aires, Argentina, pp. 45-46.

CUADRO 1: FUNCION DE LA ADUANA



2.2.3) Fusión de la administración tributaria y de la administración aduanera

El Decreto 1156/96 ("B.O.", 16/10/96) dispuso la fusión de la Administración Nacional de Aduanas (A.N.A.) y la Dirección General Impositiva (D.G.I.), constituyendo la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), la cual "funcionará como ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, asumiendo las competencias, facultades, derechos y obligaciones de las entidades que se fusionan en este acto" (art. 1).

Con posterioridad, el Decreto 1589/96 ("B.O.", 20/1/97) prevé que "hasta tanto se dicten las normas necesarias para compatibilizar y unificar las leyes

11.683 (t.o. en 1978), 22.091 y 22.415, y sus modificatorias, y adaptarlas a la existencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos [...] éstas seguirán plenamente vigentes, con las modificaciones introducidas por la norma mencionada en el artículo anterior”.

El fundamento de la fusión que surge del considerando del Decreto 1156/96 radica en la búsqueda de **“eficiencia y eficacia”** en el accionar estatal, atento al **“carácter recaudatorio de las funciones que ambos organismos poseen”**, lo cual **“aconseja la conveniencia”** de su unificación **“dentro de un contexto de mayor control y racionalización de los costos a cargo del Estado nacional, asegurando el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado”**. Asimismo invoca **“las ventajas obtenidas en el ámbito internacional por diversos países”**, la experiencia nacional relativa a la percepción de los fondos destinados a la seguridad social por la D.G.I., y **“la existencia de denuncias formuladas e irregularidades detectadas, que son de público conocimiento y objeto de investigación en la órbita del Poder Judicial de la Nación ”**, referidas al funcionamiento de la A.N.A.

Hubo pronunciamientos en contra y en favor de la referida fusión. Entre los primeros podemos mencionar el del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, que sostuvo que ella no traerá ventajas, sino **“que producirá serios inconvenientes”**, por cuanto **las funciones de la A.N.A. no se limitan a la mera recaudación de los tributos cuya percepción le está encomendada**, pues incluyen la aplicación de prohibiciones y que en el desarrollo de sus funciones la A.N.A. debe seguir principios y criterios propios de la legislación y de la técnica aduaneras, cuyas normas surgen - en muchos aspectos - de acuerdos internacionales.

En favor de una fusión de características análogas a la analizada, cabe citar la ponencia presentada por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil en la Conferencia Técnica 1996 del C.I.A.T., la cual divide a los tributos en tres

categorías - tributos internos, tributos aduaneros y contribuciones para la seguridad social - destacando que cada categoría tiene sus propias características, que no pueden ser desconocidas en una propuesta de integración de la Administración Tributaria. Sin embargo, **"la eficiencia proveniente de la especialización [...] parece no justificar la gran dispersión de esfuerzos y la multiplicidad de procedimientos y sistemas de control resultantes" de la segmentación de organismos.** Justifica la integración de entes recaudadores en los siguientes argumentos: "importancia de una interfase única entre el poder impositivo del Estado y el contribuyente, como forma de estimular la conciencia de la ciudadanía y facilitar la relación fisco/ciudadano; compatibilización de la Administración Tributaria con el mundo real de las relaciones económicas, integrado y sistemático; necesidad por parte del fisco de una visión integral y de un conocimiento profundo del contribuyente, de sus actividades y de su comportamiento, tanto de manera individual como de forma agregada, y de una visión sistemática del espacio económico en el cual el contribuyente se mueve, como requisitos fundamentales de una **gestión estratégica de la Administración Tributaria**".

Tanto los detractores como los que propician la fusión de organismos recaudadores cuentan con sólidos argumentos. Empero, parece que la razón no se halla en meras especulaciones teóricas, sino en la forma en que la fusión es implementada y efectivizada en la realidad.

2.3) Tributos que recauda la Dirección General de Aduanas

La Dirección General de Aduanas tiene a su cargo la recaudación de **los tributos al comercio exterior** y la recaudación y percepción de **tributos interiores**, que tienen como hecho imponible la importación definitiva de bienes, cuya recaudación y percepción son originarias de la Dirección General Impositiva y cuya potestad le fuera delegada.

Asimismo, el 2 de enero de 2004 entró en vigencia el régimen de **percepción** a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de importación definitiva para consumo que ingresen al territorio aduanero, originado en el Convenio N° 11/03 suscripto entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral³.

Entonces, en materia de tributos que recauda la aduana nacional figuran los siguientes:

- **Tributos al comercio exterior**

- Derechos de importación

- Derechos de exportación

- Tasa de estadística

- Tasa de comprobación de destino

- Tasa de servicios extraordinarios

- Tasa de almacenaje

- **Tributos interiores**

- Impuesto al valor agregado: recaudación y percepción

- Impuesto a las ganancias: percepción

- Impuestos internos: recaudación

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos: percepción

III) LA EXPORTACION A LOS EFECTOS ADUANEROS

3.1) La definición de exportación

El Código Aduanero define a la exportación como "la **extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero**" (artículo 9, inciso 2). A dichos

³ Para mayor detalle ver Resolución General (AFIP) 1609/03 (B.O. 9/12/03).

fines, el territorio aduanero general es aquél ámbito en el que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones". Mas, no podemos dejar de tener en cuenta en esta definición el concepto de mercadería, por cierto controvertido.

3.2) El concepto de mercadería

En el derecho aduanero el concepto de mercadería es amplio, ya que comprende bienes materiales e inmateriales.

En la Exposición de Motivos de la ley 22.415 ("B.O.", 23/3/81) se señala que "la definición de mercadería resulta imprescindible para la legislación aduanera" [...] Existe una natural inclinación para el que no está especializado en la materia a identificarlas con *cosas muebles*, con *cosas que están en el comercio* o simplemente con *cosas que en definitiva son motivo de operaciones comerciales, etc.*, cuando lo cierto es que ello es irrelevante para el derecho aduanero. Basta efectuar una lectura de los aranceles vigentes en los más diversos Estados para advertir cómo se grava con tributos la importación de bienes que ni siquiera constituyen cosas, según la definición que en el art. 2.311 nos suministra el Código Civil (por ejemplo, gas, electricidad). Tampoco interesa en principio al derecho aduanero si los bienes son importados como consecuencia de una venta o de una donación, es decir, si media o no fin de lucro o especulación. Todos los objetos que son importados o exportados están sujetos al control aduanero y la importación o la exportación de cualquiera de ellos es susceptible de ser gravada o prohibida por el legislador, quien puede tener en consideración los factores más diversos (económicos, políticos, morales, sanitarios, etc.)".

Es así, que el C.A. definió mercadería como "todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado" (artículo 10).

Para resolver si ciertos bienes son mercadería, la jurisprudencia se ha inclinado por considerar **si tienen o no una posición arancelaria**. Así lo hizo respecto de intangibles como el software, las transmisiones vía satelital y el dinero. De tal manera, como el nomenclador arancelario clasifica BIENES, los servicios no eran considerados mercadería.

Posteriormente, la ley 25.063 ("B.O.", 30/12/98), introduce las siguientes modificaciones:

- 1) en el Capítulo Tercero del C.A., sustituye el título de "Mercadería" por el de **"Mercaderías y Servicios"**;
- 2) agrega a continuación de la definición de mercadería del artículo transcripta más arriba: **"Se considerarán igualmente - a los fines de este Código - como si se tratara de mercadería:**
 - 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 decir que con el dictado de esta ley se asimiló el concepto de mercadería a determinadas locaciones y prestaciones de servicios y a los derechos de autor y de propiedad intelectual.

Aquí, en consecuencia, como señala Stepanenko⁴, cobra relevancia definir si p.e. el egreso o ingreso de software en el o desde el territorio aduanero por Internet es o no una importación o exportación, ya que no existe hoy una

⁴ Stepanenko, Sergio I., *Software: su comercialización por Internet. El límite entre el delito y la alternativa*, Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 19/8/03, p.6.

norma que prevea la documentación de una destinación aduanera para este tipo de operaciones. Según dicho autor, para poder hablar de "mercadería" desde el punto de vista aduanero, ella tiene que ser "susceptible de ser importada o exportada", lo que debe verificarse física y jurídicamente. En el caso del software por Internet, el punto de vista físico podría reemplazarse por el "envío virtual", pero aún así restaría la "susceptibilidad jurídica", para lo cual **la mercadería debe poder clasificarse en forma autónoma en el nomenclador arancelario**, cosa que hoy no es posible porque no existe un lugar en la nomenclatura para los servicios, para los derechos de autor o de propiedad intelectual.

He aquí el requisito fundamental olvidado por el legislador: en la medida en que estas actividades no estén **incluidas** dentro del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías establecido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías - elaborado bajo el auspicio del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas y aprobado por Ley 24.206 - **no tienen la posibilidad de ser sometidas al control aduanero, puesto que no pueden considerarse mercadería.**

Por otro lado, nótese que se define la importación de servicios y no su exportación, lo que es contradictorio con la modificación efectuada al artículo 91⁵,

⁵ Con motivo de la reforma introducida por la ley N° 25.063, el artículo 91 del Código Aduanero quedó redactado de la siguiente forma:

ARTICULO 91 – 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.

En los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10, 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.

En los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10, serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados.

A mayor abundamiento, a continuación transcribimos la redacción del artículo 10 citado:

ARTICULO 10 - 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

en la que se define tanto a los importadores como a los exportadores de servicios, aunque a estos últimos en forma deficiente puesto que se los considera como " ... las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados" (cuando, en cambio, debería decir "prestadoras o cedentes").

No obstante los defectos señalados, la intención del legislador parece haber sido adecuar el Código a los nuevos tiempos.

3.2.1) El control aduanero de las mercaderías ante el desafío del comercio electrónico global

Sin duda alguna la tecnología de Internet está teniendo un profundo impacto en el comercio mundial de servicios que comprende, entre otros, software, productos para entretenimiento (películas, videos, juegos, grabaciones de sonido), informaciones técnicas, licencias de productos, servicios financieros, profesionales y de asistencia técnica.

Asimismo, ha revolucionado las ventas a consumidor final y el mercadeo directo, en tanto que los consumidores pueden comprar desde sus hogares una amplia variedad de productos de productores y comerciantes de todo el mundo. Se trata, básicamente, de concertar una operación por computadora sin importar el lugar de ubicación del proveedor o del cliente, ya que quienes participan del

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

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.

mecanismo tienen toda la estructura de distribución necesaria para completar la operación.

El segmento comercial que parece representar el mayor reto para las administraciones tributarias se refiere a los artículos que pueden **ser vendidos y entregados digitalmente**. Algunos ejemplos son los servicios personales y productos tales como libros, películas y software para computadores. Se pronostica que este segmento experimentará un gran crecimiento debido a que "productos duros y tangibles" se tornarán "blandos". Es decir, la parte más valiosa de los televisores digitales será el software que está empotrado en el televisor, por consiguiente, obtener un televisor "nuevo" consistirá en obtener software actualizado, y ello será adquirido digitalmente.

Como vemos, el comercio electrónico plantea un nuevo paradigma en la comunidad internacional en el que numerosos elementos que participan en el proceso de comercio físico se ven reemplazados por transacciones electrónicas de difícil rastreo, localización e identificación.

De tal modo, en este punto analizaremos las múltiples situaciones que se presentan con respecto a la **vulnerabilidad del control aduanero** en las transacciones electrónicas, dependiendo del tipo de mercadería de que se tratare. *De aquí en más, nuestra definición de mercadería incluirá tanto a los bienes tangibles como a los intangibles indistintamente, al solo efecto de identificar aquéllas transacciones en las cuales la aduana se vería acotada en sus funciones.*

Para nuestro examen, deberemos tener en cuenta los aspectos que a continuación se detallan:

- si se trata de una **importación** o de una **exportación**;

- si la mercadería se halla sujeta a alguna **prohibición**, o está gravada por **tributos a la exportación/importación** o percibe **estímulos a la exportación**;
- si se trata de un bien **tangible**, de un **tangible con incorporación de un intangible** o de un **intangible propiamente dicho**. *Para nuestro análisis consideraremos “bienes tangibles con incorporación de intangibles” a aquéllas mercaderías que siendo corpóreas incluyen dentro de su precio regalías, derechos de autor, etc.*

Es así que se nos presentan diversos casos, los que, para una mejor comprensión, pueden visualizarse en el siguiente cuadro:

CUADRO 2: EL CONTROL ADUANERO DE LAS MERCADERIAS

	Tipo de bienes	Prohibiciones	Tributos	Estímulos	Otros ⁶
IMPORTACION	Tangibles	1 a)	1 d)	No aplicable⁷	1 g)
	Tangibles c/intangibles⁸	1 b)	1 e)	No aplicable	1 h)
	Intangibles	1 c)	1 f)	No aplicable	1 i)
EXPORTACION	Tangibles	2 a)	2 d)	2 g)	2 j)
	Tangibles c/intangibles	2 b)	2 e)	2 h)	2 k)
	Intangibles	2 c)	2 f)	2 i)	2 l)

⁶ El vocablo “OTROS” abarca a todos aquellos bienes no sujetos a prohibiciones, ni al pago de tributos en el caso de importaciones y a todos aquellos bienes no sujetos a prohibiciones, ni al pago de tributos, ni a la percepción de estímulos en el caso de exportaciones.

⁷ Colocamos la expresión “NO APLICABLE” debido a que sólo las operaciones de exportación perciben estímulos.

⁸ La expresión abreviada “TANGIBLES C/INTANGIBLES” hace referencia a los bienes tangibles con incorporación de intangibles.

1) en cuanto a las importaciones, las mismas pueden referirse a:

1.a) bienes tangibles sujetos a prohibiciones;

1.b) bienes tangibles con incorporación de intangibles sujetos a prohibiciones;

1.c) bienes intangibles sujetos a prohibiciones;

1.d) bienes tangibles sujetos al pago de tributos;

1.e) bienes tangibles con incorporación de intangibles sujetos al pago de tributos;

1.f) bienes intangibles sujetos al pago de tributos;

1.g) bienes tangibles no sujetos a prohibiciones ni al pago de tributos;

1.h) bienes tangibles con incorporación de intangibles no sujetos a prohibiciones ni al pago de tributos;

1.i) bienes intangibles no sujetos a prohibiciones ni al pago de tributos.

2) en cuanto a las exportaciones, las mismas pueden referirse a:

2.a) bienes tangibles sujetos a prohibiciones;

2.b) bienes tangibles con incorporación de intangibles sujetos a prohibiciones;

2.c) bienes intangibles sujetos a prohibiciones;

2.d) bienes tangibles sujetos al pago de tributos;

- 2.e) bienes tangibles con incorporación de intangibles sujetos al pago de tributos;
- 2.f) bienes intangibles sujetos al pago de tributos;
- 2.g) bienes tangibles sujetos a la percepción de estímulos a la exportación;
- 2.h) bienes tangibles con incorporación de intangibles sujetos a la percepción de estímulos a la exportación;
- 2.i) bienes intangibles sujetos a la percepción de estímulos a la exportación.
- 2.j) bienes tangibles no sujetos a prohibiciones, ni al pago de tributos, ni a la percepción de estímulos a la exportación;
- 2.k) bienes tangibles con incorporación de intangibles no sujetos a prohibiciones, ni al pago de tributos, ni a la percepción de estímulos a la exportación;
- 2.l) bienes intangibles no sujetos a prohibiciones, ni al pago de tributos, ni a la percepción de estímulos a la exportación.

En lo que respecta a las opciones planteadas - excepto las previstas en los puntos 1.c), 1.f), 1.i), 2.c), 2.f), 2.i) y 2.l) – no se presentarían mayores problemas, ya que las **transacciones electrónicas se materializan en productos físicos que atraviesan las frontera - clasificados en el nomenclador arancelario** - por lo tanto susceptibles de ser sometidos al contralor aduanero.

Sin embargo, el control deja de ser efectivo cuando lo que se comercia es intangible - casos referenciados en los apartados 1.c), 1.f), 1.i), 2.c), 2.f), 2.i) y 2.l) – y por ende, no se encuentra clasificado en el nomenclador arancelario, situación a la cual nos referimos en el punto 3.2 para el caso de los **SERVICIOS**.

En el siguiente cuadro puede observarse claramente lo que hemos denominado “**zona de vulnerabilidad del control aduanero**”:

CUADRO 3: RESUMEN DEL CONTROL ADUANERO DE LAS MERCADERIAS

	PROHIBICIONES	TRIBUTOS	ESTIMULOS	OTROS
TANGIBLES	CONTROL ADUANERO 			
TANGIBLES c/ INTANGIBLES				
INTANGIBLES = ZONA DE VULNERABILIDAD DEL CONTROL ADUANERO				

3.3) Exportación: tipos

Las destinaciones de exportación pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- definitivas o para consumo: aquéllas en que la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero.
- suspensivas o temporarias: aquéllas en que la mercadería exportada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida desde el mismo momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo.

En el presente estudio sólo nos referiremos a las **exportaciones definitivas o para consumo**, ya que la exportación de mercadería bajo el

régimen de exportación temporaria no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios⁹.

Asimismo, restringiremos nuestro análisis a la exportación de lo que hemos dado en llamar “bienes tangibles” y “bienes tangibles con incorporación de intangibles”, puesto que como señaláramos en el punto 2.3, los servicios - a pesar de haber sido incorporados la definición de “mercadería” - no han sido aún incluidos en la nomenclatura arancelaria.

3.4) Registro de una destinación de exportación a consumo ante la aduana

La “oficialización” o “registro” de una destinación de exportación a consumo se realiza ante el Servicio Aduanero mediante el Sistema Informático María (SIM), de acuerdo con el siguiente esquema:

- El declarante, desde su puesto de trabajo, ingresa en el SIM la información exigida para el subrégimen de la destinación de exportación elegido, procediendo a su oficialización, momento en el cual el sistema asignará un identificador unívoco a la declaración aduanera efectuada. En los casos que correspondan el pago de derechos de exportación, afectará los fondos depositados o garantías constituidas según corresponda
- La destinación será debidamente conformada e integrada por:

1) Sobre Contenedor OM-2133 SIM (color verde)

2) Dos (2) originales OM- 1993-A SIM emitidos por el Sistema (ajustándose la cantidad de ejemplares al tipo de operación a realizarse, según lo pautado en la Resolución N° 2437/96 (ex-ANA)

⁹ La tasa de servicios extraordinarios y la tasa de almacenaje son tasas retributivas de servicios. Este tema será tratado en mayor profundidad en el capítulo V de este trabajo.

- 3) Formulario OM-1993/2 SIM, "Declaración de los Elementos Relativos al Valor"
- 4) Las autorizaciones de Terceros Organismos exigibles a la oficialización por la reglamentación en vigencia.
- 5) Declaración del Detalle de Contenido cuando corresponda
- 6) Detalle de las Destinaciones de Importación Temporal con Transformación a cancelar (este último documento deberá ser presentado hasta tanto no se halle implementado en el SIM la cancelación automática de las Destinaciones suspensivas de Importación Temporal con Transformación)
 - El Declarante deberá firmar el OM-1993 A SIM hoja carátula y el sobre contenedor OM-2133 SIM lo que implicará su conformidad con la totalidad de la declaración
 - El Sistema prevé una **doble registración**, una informática y la otra escrita a través de los formularios en vigencia. La información integrada por el documentante en el OM-2133 SIM tiene **carácter de declaración jurada**. Esta información más los datos e intervenciones requeridas en el OM-1993-A SIM, conjuntamente con la documentación que obligatoriamente deba agregarse, **conforman un único documento operativo**.

IV) LOS INCENTIVOS A LA EXPORTACION

Previo al tratamiento específico del tema, analizaremos el andamiaje jurídico internacional sobre el cual descansan dichos incentivos, para luego sí en el punto 4.3 abocarnos a su estudio.

A los fines de este trabajo emplearemos los términos "incentivo", "estímulo" y "beneficio" en forma equivalente e indistinta, haciendo referencia con ellos a los **ajustes de la incidencia previa de los tributos que cada una de las medidas neutraliza**, si bien, a simple vista, parece inadecuado denominarlos de esta forma, toda vez que **no constituyen sumas que se otorguen por encima de dicha incidencia**.

Recordemos que la expresión "no importar impuestos" encuentra su marco conceptual y regulatorio en el **principio de tributación en el país de destino** contenido, entre otros acuerdos y legislaciones, en el de la OMC¹⁰. El mismo alude a la neutralización en el país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos, de los ajustes de frontera y de los tributos aduaneros que graven la importación de insumos de los productos exportados, para lograr que el país de destino aplique los que rigen en su jurisdicción.

La premencionada neutralización de los efectos de los tributos aludidos, puede ser lograda mediante la aplicación de dos estrategias, en forma independiente o combinada: **la liberación del pago de los mismos o la devolución al exportador de lo que hubiera sido previamente pagado por tal concepto**. Este último caso es el que nos ocupará de aquí en más.

4.1) Las normas de la OMC

Las normas que rigen el comercio internacional, especialmente las contenidas en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio, ofrecen un marco de referencia para la

¹⁰ Hacemos referencia aquí al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio (OMC), receptado por nuestra legislación interna mediante Ley 24425 (B.O. 5-1-95). En dicha norma se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales; las Decisiones, Declaraciones y Entendimientos Ministeriales y el Acuerdo de Marrakech, que establece la Organización Mundial de Comercio.

definición del tipo y alcance de los instrumentos de apoyo a la promoción de exportaciones.

En dicho Acuerdo se define como subsidio o "subvención" a toda contribución financiera dentro del territorio de un País Miembro, llevada a cabo ya fuere por parte del Gobierno o de cualquier Organismo Público. Puede darse - en una de sus diversas modalidades - cuando no se recauden o se condonen **ingresos públicos, que en la situación general serían percibidos por el Estado.** Cabe aquí destacar que **no se considerará subvención la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos por sumas que no excedan los totales adeudados o abonados.** La "remisión" de impuestos comprende el reembolso o la reducción de los mismos. En otro orden de cosas, la "remisión o devolución" comprende la exención o el aplazamiento total o parcial de las cargas a la importación.

4.1.1) El tratamiento impositivo y las subvenciones

Para el análisis de las cargas tributarias que a los efectos del Acuerdo bajo análisis se deben considerar subvenciones o no, se utiliza la clasificación de: impuestos directos, impuestos indirectos, cargas a la importación, cotizaciones de la seguridad social y, para cada uno de estos tipos se fijan las siguientes condiciones:

* **Impuestos directos: se entiende que constituye subvención toda exención, remisión o aplazamiento, total o parcial, de cualquier impuesto directo, si se operan dichos tratamientos específicamente en función de las exportaciones.**

A tales efectos, se consideran impuestos directos a los siguientes gravámenes: impuestos sobre los beneficios, los intereses, la renta, cánones o regalías y todas las demás formas de ingreso y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles. También se incluyen dentro de este grupo a todos los gravámenes sobre el salario.

El otorgamiento de deducciones especiales - a aplicarse para el cálculo de la base sobre la cual se determina este tipo de impuestos - que estén directamente relacionados con la actividad exportadora, se considera subsidio cuando las mismas sean superiores a las concedidas respecto de la producción nacional destinada al consumo interno.

* Impuestos indirectos: el propio Acuerdo establece un tratamiento diferencial para los impuestos indirectos que afectan la etapa anterior¹¹, de aquéllos aplicados en cascada¹². La exención o remisión de los impuestos del primer tipo se considera subsidio si su cuantía excede de los impuestos percibidos sobre la producción y la distribución de productos similares cuando se venden en el mercado interno. En cuanto a los impuestos en cascada, su remisión, devolución o aplazamiento no se considera subsidio si se le otorga igual tratamiento que a los productos similares cuando se venden en el mercado interno. No obstante ello, se permite también la aplicación de exenciones, remisiones o aplazamientos de los impuestos en cascada para los bienes a exportar - aún cuando no se le dispense un tratamiento similar a los destinados al consumo interno - cuando se trate de impuestos indirectos en cascada aplicados sobre insumos consumidos en la producción del bien a exportar, realizado previamente el debido descuento por los desperdicios.

¹¹ Por impuestos indirectos "que recaigan en etapas anteriores" se entenderán los aplicados a los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente en la elaboración del producto.

Integran esta categoría los siguientes impuestos: sobre las ventas, el consumo, el volumen de los negocios, el valor agregado, las concesiones, el timbre, las transmisiones de existencias y equipos, los ajustes fiscales en la frontera, y todos los demás tributos no incluidos en la categoría de los impuestos directos y las cargas de importación.

* **Cargas a la importación**: su devolución o remisión sólo constituye subsidio cuando su cuantía excede del monto realmente percibido sobre los insumos importados que se consuman en la fabricación del bien a exportar, con el correspondiente descuento de los desperdicios.

Se entiende por cargas a la importación a los derechos de aduana y/o cargas fiscales que se perciban sobre las importaciones.

* **Cotizaciones de la seguridad social**: la exención, remisión o aplazamiento - total o parcial - otorgados exclusivamente en función de la operatoria de exportación, de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas comerciales o industriales, **se considera subsidio a la exportación**.

En resumen, cuando los reintegros y reembolsos favorecen en forma no autorizada a las exportaciones, ello da derecho a los países importadores a la aplicación de contramedidas fiscales materializadas en los denominados **derechos compensatorios**, a través de procedimientos y tramitaciones regulados por las normas de la OMC. De allí lo importante de determinar **la incidencia fiscal efectiva** de los productos exportados.

¹² Por impuestos indirectos "en cascada" se entenderán los que se aplican por etapas sin que existan mecanismos que permitan descontar posteriormente el impuesto si los bienes o servicios sujetos a impuestos en una etapa de la producción se utilizan en una etapa posterior de la misma.

4.2) La incidencia fiscal efectiva

Amigo¹³ conceptúa como tal a **“la resultante de los diferentes tributos interiores nacionales, provinciales y municipales, como así también los aduaneros, las contribuciones parafiscales y las destinadas al sistema nacional de previsión social, que inciden en las distintas etapas de elaboración, producción y comercialización de los bienes y servicios, finalmente exportados”**. Resulta obvio señalar que no se encuentran comprendidos en este concepto aquellos gravámenes cuya exención o devolución está expresamente prevista por la normativa vigente, como p.e. el impuesto al valor agregado y los impuestos internos.

A los fines de la determinación de la incidencia fiscal efectiva, dicho autor propone que podría transitarse un camino similar al utilizado para el cálculo del drawback, o sea que debería llevarse a cabo una suerte de tipificación técnica y económica de algunos de los capítulos del nomenclador arancelario, o por grandes sectores industriales, si no se puede – en un principio – de cada una de las partidas pertinentes.

En cada uno de los casos a ser estudiados se deberían determinar las etapas típicas de producción y circulación económica y los correspondientes valores agregados de cada una de ellas y las estructuras de costos normalizadas como consecuencia de encuestas previas, tanto de los productos terminados como de sus insumos, la nómina y las alícuotas de los impuestos, tasas y contribuciones que inciden efectivamente sobre los mismos y los porcentajes o importes resultantes en cada supuesto.

En forma paralela deberían controlarse los resultados obtenidos, mediante agregados de tipo macroeconómico empleando alguna de las recientes matrices insumo/producto que se han elaborado en nuestro país. Es más aún, en ciertos

sectores necesariamente se deberán efectuar estimaciones y promedios de valor agregado en algunas etapas productivas, recurriendo a tales herramientas econométricas.

Sería necesario, asimismo, el diseño de una metodología de carácter general, fijada normativamente, que regule los aspectos más importantes de los procedimientos y etapas señaladas precedentemente, de manera de institucionalizar las técnicas empleadas y alejarlas de toda discrecionalidad administrativa.

Si bien coincidimos plenamente con la forma de cálculo propuesta, no debemos olvidar que de acuerdo con la normativa de la OMC los únicos impuestos interiores reembolsables son los impuestos indirectos, por lo cual no debería perderse de vista dicha premisa a la hora de establecer las alícuotas de reintegros.

Finalmente, como señala Amigo, los resultados de dicho estudio traerán aparejados los siguientes beneficios:

- la justeza y equidad en el cálculo de los reembolsos de tributos
- una mejor defensa de dichas devoluciones ante supuestos cuestionamientos o investigaciones por derechos compensatorios, por parte de los países importadores.

4.3) Estímulos a la exportación previstos en el Código Aduanero

El Código Aduanero en su artículo 820 y ss. establece tres regímenes de "estímulos a la exportación", a saber:

¹³ Amigo, Ruben Oscar, *La devolución de tributos a las exportaciones y la incidencia fiscal efectiva*,

1. **Drawback:** restitución total o parcial de los importes que se hubieren pagado en concepto de **tributos que gravaron la importación para consumo**, siempre que la mercadería fuere exportada para consumo:
 - luego de haber sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio;
 - utilizándose para acondicionar o envasar otra mercadería que se exportare.

Probablemente este mecanismo sea el de mayor antigüedad en la materia. Se requiere para acceder al mismo, que exista una transformación de los insumos importados, aunque esta condición no es exigida en el caso de envases y embalajes.

Actualmente se encuentra reglamentado por el Decreto 1012/91 y exige la **identidad subjetiva** entre el importador de los insumos o envases y el exportador final de los bienes. Los tributos pasibles de devolución son los derechos de importación y la tasa de estadística.

El cálculo de la suma a devolver a cada exportador se basa en una pormenorizada enumeración de los insumos y envases importados empleados para cada bien a exportar, con la consiguiente asignación de cantidades y valores arancelarios y tributarios, netos de las mermas recuperables; por lo tanto, decimos que el drawback constituye una **devolución de cuantificación exacta**¹⁴.

2. **Reintegro:** restitución total o parcial de los importes que se hubiesen pagado en concepto de **tributos interiores** por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubiesen prestado con relación a dicha mercadería.

La Información, T. LIV, Ed. Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1986, pp.873-874.

¹⁴ El proceso de cuantificación por el cual el exportador solicita la aprobación del drawback para su producto, se conoce con el nombre de **tipificación**.

Este régimen, reglamentado por el Decreto 1011/91 prevé el pago devolutivo de una suma que surge de la aplicación de un porcentaje predeterminado por el Estado para cada producto a exportar, el que deberá ser aplicado sobre el valor FOB, FOR o FOT¹⁵ de exportación, del que deberá detrarse el valor CIF de los insumos importados (tanto los importados en forma temporaria, como los importados en forma definitiva) y las comisiones abonadas al exterior¹⁶.

3. **Reembolso:** restitución total o parcial de los importes que se hubiesen pagado en concepto de **tributos interiores**, así como los que se hubieren podido pagar en concepto de **tributos por la previa importación para consumo** de toda o parte de la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso bien, por los servicios que se hubiesen prestado con relación a la mencionada mercadería.

Como podemos apreciar, el reembolso – legislado por Ley 23.101 -es una conjunción de los dos regímenes anteriores, puesto que involucra la devolución al exportador de los impuestos pagados por la importación de insumos más aquéllos abonados en el mercado interno durante el proceso de transformación del producto.

En cuanto a la percepción de uno o más estímulos sobre la misma operación de exportación, el Código Aduanero legisla que:

- **el régimen de reintegros es compatible con el de drawback;**
- **salvo disposición en contrario, el régimen de reembolsos no puede acumularse con el régimen de reintegros ni con el de drawback¹⁷.**

¹⁵ Si bien los INCOTERMS FOB, FOR y FOT cayeron en desuso a nivel internacional y fueron reemplazados por otras condiciones de venta, los emplearemos a los fines de este trabajo, puesto que en la normativa aduanera aún se siguen utilizando.

¹⁶ Modificación introducida por el Decreto 571/96.

¹⁷ Dicha prerrogativa aparece como lógica teniendo en cuenta las definiciones de drawback, reintegro y reembolso contenidas en el C.A.

Cabe aclarar que no obstante la vigencia de los tres regímenes mencionados, en nuestro análisis nos referiremos en particular al **régimen de reintegros**, por tratarse del más íntimamente ligado al objeto de nuestro estudio.

4.4) Los reintegros a la exportación

Antes que nada, conviene hacer una aclaración: todo lo que se sostiene a continuación se refiere a los incentivos tributarios a las ventas al exterior que **generalmente se conceden en un porcentaje sobre el valor FOB de exportación en carácter de reintegros globales de tributos interiores que pueden haber afectado el costo de los productos exportados**. No entran en este análisis, entonces, la devolución de impuestos internos sobre bienes y servicios que tienen mecanismos separados de devolución como ocurre, por ejemplo, con el impuesto al valor agregado en la Argentina.

En términos generales, la legislación admite la devolución total o parcial de los referidos tributos por entender que no se efectivizó el consumo interno del bien que oportunamente dio origen al hecho imponible.

4.4.1) Justificación teórica de los reintegros: la teoría del espejo

Luego de la Segunda Guerra Mundial, la Argentina optó por un esquema de comercio exterior que en esencia consistió en exportar recursos naturales al tiempo que se aisló la industria de la competencia externa, destinándola a abastecer exclusivamente el mercado local. Con los años se vio que esta política llevaba a una economía cerrada, crecientemente estancada. Como reacción sobrevinieron grandes cambios.

Es sabido que una empresa exporta sólo cuando los estímulos que recibe son, al menos, similares a los que goza si atiende el mercado interno. Por ello, en la década de los setenta, algunos economistas propugnaron lo que se llamó "la teoría del espejo". Se sostenía que para poner a la industria exportadora en pie de igualdad con la restante había que otorgar a sus productos un subsidio equivalente a la protección aduanera que tenían esos bienes cuando eran fabricados en el mercado interno. Así, si para un artículo el arancel de importación era del 30 %, el subsidio cuando iba al exterior debía ser de igual magnitud.

4.4.2) La legislación aduanera local

Como ya comentáramos en el punto 4.3, el Código Aduanero, en su artículo 825, inciso 1, define al régimen de reintegros como "aquél en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de **tributos interiores** por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieran prestado con relación a dicha mercadería". El inciso 2 aclara que "los tributos a que se refiere el apartado 1 no incluyen a los tributos que hubieran podido gravar la importación para consumo", con lo cual se deja en claro el alcance de la expresión "tributos interiores".

Por el artículo 829 se faculta al Poder Ejecutivo para:

- a) determinar la mercadería que puede acogerse a los regímenes de reintegros y reembolsos;
- b) determinar los servicios comprendidos en estos regímenes;

- c) fijar el valor sobre el cual se liquidará el importe del reintegro y del reembolso. **Tal valor nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los arts. 734 a 749, con más las adiciones que pudieren corresponder por gastos de transporte y de seguro, de acuerdo con los beneficios que admitiere por estos conceptos el respectivo régimen de estímulos¹⁸;**
- d) determinar las alícuotas aplicables;
- e) condicionar la concesión de los reintegros y los reembolsos o variar su magnitud en relación al lugar de destino de la mercadería exportada;
- f) disminuir el importe de los reintegros y de los reembolsos según la importancia que los insumos importados tuviesen en la mercadería que se exportare;
- g) establecer el plazo y las demás condiciones que deberán cumplir los administrados para acogerse a estos beneficios;
- h) determinar los demás requisitos y formalidades relativos a estos regímenes.

Es en virtud de dichas facultades que se promulgó el Decreto 1.011/91 (B.O. 31/5/91), por el cual se estableció el actual régimen devolutivo de impuestos interiores que inciden sobre las mercaderías exportadas. Para tener derecho a reintegro, las mercancías deben cumplir con los siguientes requisitos en forma concurrente:

- * haber sido exportadas a consumo, a título oneroso;
- * ser de fabricación nacional;
- * ser nuevas, sin uso.

¹⁸ Según la Exposición de Motivos de la L. 22415, de esta manera se evitará la sobrefacturación de mercadería de exportación tendiente a obtener diferencias injustificadas a costa del erario nacional.

El porcentaje de reintegros de tributos de la mercadería a exportar resulta de la evaluación realizada por la Subsecretaría de Industria y Comercio del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos para el **cálculo de tributos interiores incorporados en las mismas** (art. 2), facultándose al mencionado Ministerio a efectuar las modificaciones de los niveles de reintegros de tributos necesarios, cuando las evaluaciones realizadas sobre el contenido impositivo así lo justifiquen (art. 4).

4.4.3) El valor a los efectos del reintegro

Tal lo señalado en el punto 4.3, el reintegro se calcula sobre el valor FOB/R/T, neto del valor CIF de los insumos importados directamente por el exportador (tanto en forma temporaria como en forma definitiva) y de comisiones y corretajes abonados en el exterior. Es así que a los efectos del cálculo de dicho valor, el Sistema María aplica el siguiente algoritmo:

- Valor FOB/R/T¹⁹
- + Ajustes a incluir²⁰
- Ajustes a deducir²¹
- Valor CIF insumos importados temporalmente
- Valor CIF insumos importados a consumo
- Comisiones y corretajes

Valor para reintegro

A los fines de la liquidación de los reintegros correspondientes, la Instrucción General 1/04 D.G.A. (DE TEEX) del 24/3/04 – basándose en las

¹⁹ Las comisiones de compraventa en el exterior deberán incluirse en el valor FOB/R/T para el cálculo de los derechos de exportación.

²⁰ Se trata de conceptos no incluidos en el valor FOB/R/T, pero que **integran el valor imponible**, i.e. descuentos por pago anticipado, descuentos retroactivos, cánones y derechos de licencia, etc.

²¹ Se trata de conceptos incluidos en el valor FOB/R/T, pero que **NO integran el valor imponible**, i.e. intereses por financiación, gastos de construcción, calibrado y montaje, servicios de post venta, etc.

previsiones del artículo 829 inciso c) del C.A., según el cual el valor sobre el cual se liquidará el importe del reintegro nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los arts. 734 a 749 – establece que:

- Si el valor para reintegro es mayor al valor en aduana²², corresponde pagar sobre el valor en aduana;
- Si el valor para reintegros es menor o igual al valor en aduana, corresponde pagar sobre el valor para reintegro.

En otras palabras, no se puede considerar para el pago de reintegros un valor del producto mayor que el que se emplea para calcular los derechos de exportación.

Lo dispuesto tiene vigencia para todas las destinaciones de exportación para consumo registradas a partir del 29/3/04.

Cabe comentar que con respecto a esta medida, la Cámara de Exportadores de la República Argentina (CERA) expresó su disconformidad²³, destacando que con esta disposición la Aduana “*modifica el monto de los reintegros invadiendo competencias de la Secretaría de Industria con argumentos erróneos que perjudican a los exportadores*”. Y mencionó un dictamen de la Procuración General del Tesoro, del 16-1-2003, que señaló, al expedirse sobre el tema, que la base para calcular los reintegros incluye el valor FOB (franco a bordo del buque) de la mercadería por exportar, neto del valor CIF (costo, seguro y flete) de los insumos importados incorporados y el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes.

²² “Valor en aduana” es el nombre que se le da en el Sistema Informático María a la “base imponible”. El cálculo de dicha base imponible se explicita en los puntos 6.5 y 6.6 del presente trabajo.

²³ Uría, Leandro, *Debate por los reintegros. Cambia la modalidad de cálculo; crecen los desacuerdos*, Diario “La Nación”, Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 6/4/04, p. 5.

Sin embargo, la Aduana destacó que la resolución obedecía a que el cálculo de los reintegros se estaba haciendo sobre una base mayor a la real y el objetivo de la medida era normalizar esta situación.

Para una mejor comprensión del tema, he aquí un simple ejemplo de cómo calcular el reintegro a percibir:

- *valor FOB = U\$S 1.000*
- *valor imponible = U\$S 1.000*
- *comisión al exterior = U\$S 20*
- *alícuota de derechos de exportación = 5 %*
- *el exportador declara que los tributos se encuentran incluidos en el valor FOB*
- *alícuota de reintegros = 4,05 %*

1. CALCULO DEL VALOR PARA REINTEGRO

Valor FOB = U\$S 1.000

- Comisión al exterior = U\$S 20

Valor para reintegro = U\$S 980

2. CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE O VALOR EN ADUANA²⁴

*Base imponible = Valor imponible * Coeficiente*

*Base imponible = U\$S 1.000 * 1/1,05*

*Base imponible = U\$S 1.000 * 0,95238*

Base imponible o valor en aduana = U\$S 952,38 = TOPE

En el presente caso el valor para reintegro es mayor al valor en aduana, con lo cual corresponde pagar sobre el valor en aduana, o sea que la alícuota del **4,05 % se debe aplicar sobre U\$S 952,38.**

²⁴ En el punto 6.5 se detalla la forma de cálculo de la base imponible.

4.4.4) Liquidación y cobro de reintegros

A los fines de la liquidación de los importes que pudieren corresponder en concepto de reintegros serán de aplicación: el régimen, la clasificación arancelaria, la alícuota y el valor (base de cálculo) vigentes a la **fecha de registro** de la destinación de exportación para consumo - en el caso de situaciones dentro del régimen general de la Ley 22.415 - o a la **fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa** en el caso de las situaciones previstas en el régimen opcional de la Ley 21.453²⁵.

El **tipo de cambio aplicable** para el cobro de este beneficio será el cierre comprador del Banco de la Nación Argentina del día anterior al de su efectivo pago.

A los fines de hacer efectivo el cobro, el interesado presentará luego del embarque, la factura comercial, copia del documento de transporte, conjuntamente con fotocopia de la carátula(anverso y reverso) del ejemplar "2" de la destinación en el sector técnico de control que la Aduana de Registro disponga. Una vez recepcionada esta documentación y efectuados los controles dispuestos por la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, el Sistema dejará a disposición de las áreas de control de Pago de Reintegros, la emisión de los listados respectivos para su intervención.

En forma previa a la generación de la liquidación y registro de orden de pago por transferencia electrónica de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 150/2002 del MINISTERIO DE ECONOMIA, el Sistema María controlará en forma automatizada los **incumplimientos que por deuda impositiva y previsional** tuviera generada el exportador. En este sentido y en caso de que el exportador registrare deuda, **mientras el mismo no regularice su situación no podrá percibir los importes correspondientes en concepto de reintegros.**

4.4.5) Régimen de regularización aplicable

La Resolución General (AFIP) 1639/04 (B.O. 26-2-04) ha creado un procedimiento **OPTATIVO** para los exportadores, mediante el cual pueden **afectar total o parcialmente los créditos que tengan en su favor por reintegros y otros estímulos a la exportación a la cancelación de deudas por recursos de la seguridad social, impositivas y aduaneras, con excepción de la tasa de estadística.**

Con anterioridad a la publicación de dicha norma, los exportadores tenían bloqueado el cobro de estos incentivos hasta tanto no regularizaran sus incumplimientos impositivos. Mas ahora pueden cancelar sus deudas por recursos de la seguridad social, impositivas y aduaneras con sus créditos por estímulos a la exportación a través de la página web de la AFIP. La afectación se realiza mediante transferencia electrónica de datos, para lo cual el sistema proporciona en pantalla a los interesados el monto de los estímulos a la exportación disponibles en su favor, requiriendo su conformidad para que la AFIP detraiga de ese monto la suma que el exportador desee aplicar para cancelar las deudas líquidas y exigibles de los recursos de la seguridad social, impositivas o aduaneras.

El convenio queda aprobado automáticamente si la AFIP no lo objeta dentro de los diez días corridos siguientes, quedando anulado en caso contrario. Con dicha aprobación se opera automáticamente el pago de las deudas en cuestión y el exportador podrá imprimir el acuerdo como comprobante de pago de las obligaciones incluidas en el mismo. El saldo de los estímulos a la exportación que pudiera quedar en favor del exportador pasará a estar automáticamente liberado

²⁵ Con respecto a dicha ley, ver nota al pie en el punto 5.5 de este trabajo.

dentro de los cinco días hábiles administrativos posteriores a la regularización de la deuda.

Si bien la opción introducida por medio de esta resolución representa un gran paso adelante, es de hacer notar que esta afectación de fondos se permite al sólo efecto de **regularizar los incumplimientos fiscales al momento de la percepción de estímulos y no en otros casos que no se encuentren especialmente contemplados en la misma.**

4.4.6) La compensación en el Código Aduanero

Bajo el título de "Extinción de la Obligación Tributaria", el artículo 787 de la Ley 22.415 establece que ésta sólo se extingue por:

- el pago de lo debido
- **la compensación**
- la condonación
- la transacción en juicio
- la prescripción

En especial, el instituto de la **compensación** se encuentra legislado en el artículo 801 del Código Aduanero, el cual establece que: "*la compensación sólo opera entre créditos líquidos y exigibles cuando así lo dispusiere de oficio la Administración Nacional de Aduanas en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo*"; o sea que cómo y cuándo puede compensarse debe decirlo la reglamentación respectiva, **la cual hasta la fecha no ha sido dictada.**

4.4.7) Prescripción

La acción de los exportadores para percibir los importes que les correspondieren en concepto de estímulos a la exportación prescribe a los 5 años, contados a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cumplido la exportación de que se tratare.

Por otra parte, la acción del fisco para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación prescribe a los 5 años, contados a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera efectuado el pago, salvo que éste se hubiese realizado con anterioridad a la exportación respectiva, en cuyo caso dicho plazo comienza a correr el primero de enero siguiente al de la fecha en que se hubiera cumplimentado dicha exportación.

4.5) Jurisprudencia sobre el reintegro y el delito de contrabando

A continuación comentaremos dos fallos de la Cámara Nacional en lo Penal Económico – Sala B - relacionados con el delito de contrabando y la obtención indebida de reintegros, circunstancia tipificada en el artículo 864, inc. b) del C.A., el cual legisla: *“será reprimido con prisión de 6 meses a 8 años el que realizare cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación”*.

En dicho marco, la Cámara estableció que configura el delito de contrabando – art. 864 inc. b del C.A. – la pretensión de un exportador de obtener un reintegro de tributos, formalizada ante el servicio aduanero, **si no ha pagado anteriormente un importe igual o mayor al monto correspondiente al reintegro solicitado.**

Del fallo "A.N.A. c/Camji, Salvador Daniel s/contrabando s/incidente de apelación" – Cámara Nacional en lo Penal Económico – Sala B, 27/12/00, surge lo siguiente:

- que del art. 825 del C.A. surge inequívocamente que la aplicación del régimen de reintegros presupone el **previo pago** por parte del exportador de importes en concepto de tributos interiores por la mercadería exportada o por los servicios prestados en relación a aquélla, habida cuenta de la "**restitución**" a la que se hace referencia;
- que de dicha disposición legal también surge que el monto del reintegro podría ser igual o inferior a los importes pagados por dichos conceptos, puesto que dicha restitución puede ser **total o parcial**;
- que por el hecho de que los montos solicitados o cobrados en concepto de reintegros se hubiesen **ajustado a las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo Nacional (art. 829 C.A.)** o por el hecho de que se hubiese autorizado la venta, a particulares, de oro ingresado al país, por parte de entidades financieras autorizadas, **exento del pago de gravámenes** por tratarse de oro para uso monetario, no se demuestra que el tratamiento aduanero pretendido por el exportador era el que correspondía aplicar.

En otro caso similar, Martínez, José B.y otros s/incidente de apelación en Vildex S.A. Cámara Nacional en lo Penal Económico – Sala B, 1/3/2002, se dictó el procesamiento de los imputados, quienes en su carácter de exportadores habrían solicitado el reintegro de tributos sin haber efectuado el pago de los mismos con anterioridad. La Cámara confirmó el procesamiento.

Los fallos aludidos tratan la posible vinculación del pago de reintegros con el delito de contrabando dentro de una causa extensa y compleja que ha tenido gran repercusión en el específico ámbito judicial y también en la opinión pública²⁶.

Por su interés, creemos de utilidad algunas reflexiones sobre el mismo enderezadas a sacar valederas conclusiones para futuros casos sobre la interpretación que tal hipótesis merece en el Tribunal de Alzada y que descartamos pretenda poner en tela de juicio el sistema de reintegros y su percepción por parte de los beneficiarios y mucho menos que quien tenga una regulación legal a su favor, deba previamente enjuiciar dicha pauta normativa misma cuando la misma establece criterios comunes de apreciación y la actividad desplegada por el beneficiario es totalmente normal y desprovista de intenciones ilegales.

Para comenzar diremos que coincidimos en punto a la literal interpretación que de lo dispuesto por el art. 825 del C.A. se da sobre la definición que el reintegro tiene.

Una ligera discrepancia presentamos al momento de analizar los efectos que se le pretenden atribuir al art. 829 del C.A. en tanto y en cuanto, se minimiza la responsabilidad del Estado en la fijación del beneficio. Asimismo, para no dejar dudas sobre quién es la autoridad que aplica el instituto establece en su art. 833 que "...los reintegros y los reembolsos previstos en este capítulo se harán efectivos con cargo a los impuestos que determinare el Poder Ejecutivo y en la forma que este dispusiere..."

De lo hasta aquí expuesto surgen dos conclusiones:

- 1) como totalmente imposible que, una vez que se halla establecido el reintegro por la autoridad competente, pueda el particular siquiera renunciar a ello atento

²⁶ Se trata de la causa judicial conocida como "la Mafia del Oro".

a que la declaración del Sistema Informático María utilizada por la Aduana, automáticamente da inicio al mecanismo de su requerimiento y pago con la confección del despacho correspondiente y,

- 2) que es totalmente alejado de la práctica, experiencia legal y el espíritu de la normativa argentina (y también internacional) que el reintegro establezca una relación exacta entre los impuestos que se reconocen para su devolución y el porcentaje que se fija para ello, por cuanto varía en forma indiscutible, en atención a cada empresa, en función de sus propias pautas de producción y particularidades. No es otra la conclusión que surge, la circunstancia de que la alícuota a fijarse se representa con un número fijo producto de un estudio que tiene que ver con un promedio que se acerca a lo establecido por la ley y que además involucra la intención de estimular a determinada rama de la producción en un momento dado. Si se hubiera pretendido equiparar los montos gastados con los sujetos a devolución se hubiera pedido una acreditación de los mismos, previo al pago, que hubiera permitido exactamente devolver lo erogado en impuestos reintegrables. Pero no fue así por cuanto es de práctica recurrir a una proporción que refleje aproximadamente ese valor²⁷.

Así las cosas, entendemos que en realidad lo que da realce al reproche en sí de la figura del art. 864 inc. b) y que permite la confirmación de los fallos recurrido, es la clara alusión a dos requisitos que deben estar presentes:

- a) manifestación implícita del exportador que difiere de la realidad con más,
- b) la conciencia de ello.

²⁷ En ese sentido el Decreto 1011/91 resultó muy esclarecedor al establecer que las alícuotas fueron el resultado de la evaluación efectuada por la Subsecretaría de Industria y Comercio del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos para el cálculo de los tributos interiores incorporados en las mercaderías a exportar (art. 2).

Es decir que debe existir un exportador que a sabiendas reclama algo que no le corresponde, para conseguir otro tratamiento aduanero, obviamente más beneficioso.

4.6) Tratamiento de los reintegros en el impuesto a las ganancias

Hasta hace poco tiempo, las sumas que los exportadores recibían en concepto de reintegros gozaban de la exención del pago del Impuesto a las Ganancias contemplada en el inciso l) del artículo 20 de la ley de dicho tributo:

ARTICULO 20: Están exentos del gravamen:

... l) Las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios correspondientes a reintegros o reembolsos acordados por el PODER EJECUTIVO en concepto de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan directa o indirectamente sobre determinados productos y/o sus materias primas y/o servicios.

Dicha exención databa del período de vigencia del anterior Impuesto a los Réditos, liberando del impuesto a una porción de la utilidad del exportador, toda vez que como fue consagrado oportunamente por la jurisprudencia, lo que el beneficiario recibe en tal carácter constituye, o bien una porción del precio de lo exportado obtenido del Estado, o una recuperación de costos impositivos previamente imputada en tal sentido en la ecuación determinativa de la utilidad²⁸.

Con la sanción de la Ley 25.731(B.O. 7/4/03) quedó suspendida dicha exención hasta el 31/12/2003, aplicable para las solicitudes de exportación para consumo registradas en la Dirección General de Aduanas a partir del día 16/4/2003.

²⁸ Para más detalle sobre este punto ver Amigo, Ruben Oscar, *Los recuperos de impuestos por operaciones de exportación y los gravámenes a las rentas*, La Información, T. XLII, Ed. Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1980, pp. 597-611.

Luego, la ley 25.868 (B.O. 8/1/04) **suspendió nuevamente dicha exención hasta el 31/12/04**, aplicable para las solicitudes de exportación para consumo registradas en la Dirección General de Aduanas a partir del día 1/1/04.

Finalmente, por tercer año consecutivo y formando parte de un paquete tributario que convirtió en ley el Senado el 16/12/2004, se incluirán los reintegros a la exportación en el cálculo del Impuesto a las Ganancias **para el período 2005**, pese a que esta decisión se había adoptado en el 2002 como una medida de emergencia ante la delicada situación fiscal que atravesaba el país.

4.7) Recupero del impuesto al valor agregado

Si bien no es tema específico de este estudio, no podemos dejar de mencionar - debido a su importancia - la posibilidad que tienen los exportadores de recuperar el impuesto al valor agregado relacionado con las operaciones de exportación.

Como ya explicitamos en el punto 4.4 el impuesto al valor agregado goza en nuestro país de un mecanismo separado de devolución, por lo que no constituye un tributo reembolsable mediante el **régimen de reintegros**. Asimismo, señalamos en el punto 4.1.1 que los impuestos de este tipo son pasibles de devolución de acuerdo con los lineamientos internacionales.

El actual artículo 43 de la ley del gravamen establece un régimen especial mediante el cual los exportadores pueden recuperar el impuesto abonado por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones. Esto ha dado lugar a que se considere que las exportaciones se encuentran "**gravadas a tasa cero**", debido a que no generan impuesto (débito fiscal) pero simultáneamente otorgan derecho al recupero de los créditos fiscales (sólo en el

caso de operaciones gravadas). O sea, la neutralización del impuesto al valor agregado respecto de los bienes exportados implica, atento la mecánica de liquidación y pago del impuesto en cada etapa en proporción al valor generado en la misma, tanto la **exención** del gravamen para eliminar el débito fiscal concerniente al valor de venta al exterior, cuanto la **restitución** al exportador del impuesto ya pagado a sus proveedores, esto es el crédito fiscal que resume la totalidad del tributo correspondiente a todas las etapas previas a la exportación.

Cabe asimismo mencionar que las prestaciones comprendidas en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1, vulgarmente denominadas "exportaciones de servicios" – que a diferencia de las exportaciones de bienes no constituyen operaciones exentas sino fuera del objeto del gravamen – también tienen el tratamiento impositivo del artículo 43, por así disponerlo el artículo agregado a continuación del 77 del decreto reglamentario.

A continuación emplearemos la expresión "recupero" para referirnos, indistintamente, a los mecanismos que describiremos en los puntos 4.7.1 y 4.7.2.

4.7.1) Recupero por vía de la "compensación"

Este mecanismo conlleva a que el impuesto abonado por bienes o servicios destinados a las exportaciones se compute a los fines de la determinación mensual del gravamen. Es decir que ésta es la **primer forma de recupero**, la cual debe utilizarse **obligatoriamente** por el contribuyente, ya que la posibilidad de solicitar acreditación, devolución o transferencia del impuesto a recuperar sólo procede cuando la referida compensación no pueda efectuarse.

Los requisitos para que proceda esta compensación, según surge del artículo 43 de la ley del gravamen, son los siguientes:

- Que el impuesto que se les haya facturado corresponda a bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.
- Que dicho impuesto esté vinculado a la exportación.
- Que el mismo no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

A los efectos de determinar el monto a ser recuperado, el artículo 8 de la Resolución General (AFIP)1351/02, que a la vez remite a su Anexo IV, apartado B), fija una metodología para la imputación del impuesto facturado e ingresos directos. En efecto, se establece que los responsables que realicen **simultáneamente operaciones en el mercado interno y en el mercado externo**, deberán ajustarse al siguiente procedimiento de imputación:

- a) Corresponderá determinar en primer término el impuesto que se adeude por operaciones gravadas. Dicho impuesto surgirá de la diferencia entre débitos fiscales por operaciones en el mercado interno y créditos fiscales que le sean atribuibles, previo cómputo contra tales débitos –cuando corresponda- del saldo a favor reglado en el artículo 24 de la ley del gravamen.
- b) Si resultara un saldo a pagar, se compensará con los conceptos mencionados en el artículo 27 de la ley 11683 (vulgarmente mencionados como “ingresos directos”, tales como retenciones, percepciones, etc.).
- c) Si el procedimiento descripto arrojara un saldo a pagar, se deducirá de éste el impuesto que a los exportadores les hubiera sido facturado por bienes, servicios y locaciones que destinaron efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.

4.7.2) Recupero por vía de la "acreditación, devolución o transferencia"

Para el caso en que la compensación prevista en el punto anterior no pudiera realizarse, ya sea total o parcialmente, el artículo en cuestión establece, como mecanismo residual para el recupero del gravamen, la acreditación contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, la devolución o transferencia a favor de terceros.

De las normas vigentes se desprende la existencia de dos tipos de límites cuantitativos para la determinación del impuesto recuperable, uno de ellos determinado **en función del monto de las exportaciones** y el otro **en virtud de la existencia de vinculación económica**, los cuales desarrollamos seguidamente:

- **Monto de las exportaciones :**

Se prevé un límite cuantitativo, que surge de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto.

A la vez, el remanente por aplicación del referido límite resulta trasladable a los períodos siguientes, debiendo tenerse en cuenta respecto de los mismos el mencionado límite máximo, calculado en función a las exportaciones del período respectivo.

El artículo 75 del decreto reglamentario prevé que para la determinación del límite el monto de las exportaciones debe establecerse conforme a la definición de valor dado en los artículos 735 a 750 del Código Aduanero (valor FOB). Dicha base es a la vez la que debe considerarse en el prorrateo de costos indirectos.

Es del caso mencionar que, conforme a las disposiciones de la Resolución General (AFIP) 1351/02, a los fines del cálculo de los importes en pesos de las exportaciones cuyo valor FOB se declara, debe aplicarse el tipo de cambio comprador en el mercado libre de cambios, al cierre de las operaciones del día hábil cambiario anterior a la fecha de oficialización del permiso de embarque o documento equivalente, informado por el Banco de la Nación Argentina.

Conforme al texto introducido por el decreto 959/2001, el Ministerio de Economía podrá determinar, para ciertos bienes, un costo límite de referencia, en cuyo caso el tope establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo.

El artículo 6 de la Resolución General (AFIP)1351/02 se ocupa de aclarar que deberá aplicarse la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la ley del gravamen (actualmente 21%), cualquiera sea la tasa a la que se hubiera facturado el impuesto al exportador y/o la que corresponda a los bienes exportados.

Este límite atiende estrictamente a la solicitud que debe efectuar el contribuyente respecto de cada período fiscal y, como no podría ser de otra forma, no es definitivo, ya que en rigor, si se pretende no vulnerar el principio de imposición del país de destino, el impuesto a ser recuperado no debería tener límites.

Además de la posibilidad de traslado del crédito excedente a períodos siguientes, el decreto reglamentario prevé que si el impuesto recuperable es superior al importe del aludido límite, el mismo no se aplique, sujeto a que tal circunstancia pueda demostrarse fehacientemente, en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

- Vinculación económica

Un límite adicional está dado por los supuestos en que la realidad económica indicara que el **exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de impuesto al valor agregado, es el propio beneficiario de dichos tratamientos**; en tal caso, se prevé que el cómputo, devolución o transferencia no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuare la exportación.

Esta disposición tendría por objeto que los sujetos beneficiados en el mercado interno con regímenes promocionales no obtengan, a través de empresas vinculadas, un mayor recupero al que obtendrían si exportaran directamente.

A su vez, en este caso es justificable la existencia de un límite puesto que, bajo la premisa de la existencia del conjunto económico, esta restricción no estaría generando costos no recuperables para el exportador sino que sólo estaría neutralizando un beneficio de tipo promocional (el cual subsistiría si el bien se comercializara localmente).

Entendemos que este límite afecta tanto a las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia como a las de compensación, a pesar de la defectuosa redacción del tercer párrafo del artículo 43.

El decreto reglamentario -art. 76- intenta precisar las situaciones en las que se configura la vinculación económica, estableciendo que ello se produce cuando el beneficiario del régimen de liberación de impuesto al valor agregado en el mercado interno realiza sus exportaciones por intermedio de personas o sociedades económicamente vinculadas, y fijando como parámetros de tal vinculación:

- el origen de los capitales;

- la dirección efectiva del negocio;
- el reparto de utilidades;
- cualquier otra circunstancia que indique la existencia de conjunto económico.

En particular, se prevé que tal vinculación existirá -si bien se admite prueba en contrario-, cuando la totalidad de las operaciones del sujeto beneficiado con liberaciones del impuesto, o determinada categoría de ellas, sea absorbida por el exportador, o cuando la casi totalidad de las compras de este último o de determinada categoría de ellas, sea efectuada al primero. Cabe preguntarse cuál sería el porcentaje que reflejaría matemáticamente la expresión "casi".

4.7.3) Procedimiento aplicable a los fines del recupero

Las condiciones, requisitos, plazos y formalidades que deberán observar los exportadores y otros responsables, a fin de poder solicitar la devolución, acreditación o transferencia del impuesto al valor agregado atribuible a las operaciones de exportación y a las actividades u operaciones que reciban igual tratamiento, se encuentran reglamentadas – según el período de que se trate y la fecha de la interposición de la solicitud – por las siguientes normas de AFIP:

Interposición de la solicitud	Por operaciones y servicios que se perfeccionen	Norma aplicable
A partir del 1/1/2003	Desde el 1/8/2001	RG 1351/02
Hasta el 31/12/2002	Desde el 1/8/2001 hasta el 30/11/2002	RG 1101/01
Cualquiera fuera la fecha	Hasta el 31/7/2001	RG 616/99

Los principales cambios introducidos por la RG (AFIP) 1351/02 con respecto a sus antecesoras son los siguientes:

- este procedimiento **deja sin efecto la obligación de constituir garantías** como se exigía para el reintegro total anticipado de la RG (AFIP) 616/99. No obstante ello, existen otros dos sistemas de recupero previstos como excepciones al procedimiento normal: un sistema con fiscalización previa obligatoria para determinados sujetos e incumplimientos y el sistema opcional de recupero simplificado para pequeños exportadores;
- se elimina la obligatoriedad de presentar la documentación aduanera cuando la exportación se efectuó a través del Sistema Informático María;
- deberá utilizarse un nuevo programa aplicativo para efectuar la solicitud, en el que se informará – sin excepción – **en forma individual** cada una de las facturas que originan el pedido de reintegro;
- se fijan los procedimientos a los que deberá ajustarse el contador público independiente a los efectos de emitir un **Informe especial sobre la razonabilidad y legitimidad de la solicitud presentada**;
- el profesional deberá consultar el “archivo de información sobre proveedores” para verificar la validez de la documentación analizada;
- **la AFIP deberá ordenar el pago si se ha cumplido con las formalidades y sin investigación previa**, convirtiéndose en un sistema de “recupero rápido”²⁹, puesto que se le han delegado al contador público independiente muchas de las tareas que venía realizando la AFIP. Por lo tanto ya no existe la famosa “resolución definitiva” prevista por la RG (AFIP) 616/99 y sus antecesoras.

4.7.4) Compensación entre reintegros de IVA y derechos de exportación

Con respecto a este tema, haremos referencia a un interesante trabajo publicado por Ameztoy³⁰, en el cual dicho autor expone la procedencia de la compensación entre estos conceptos basándose en lo siguiente:

1. El exportador es acreedor y deudor de un mismo sujeto de derecho: si bien los derechos de exportación los cobra la AFIP-DGA y los recuperos de IVA los paga la AFIP-DGI, en realidad existe un único sujeto de derecho público y entidad autárquica que es la Administración Federal de Ingresos Públicos, siendo la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas meras divisiones administrativas sin personalidad jurídica propia.

2. Procedencia de la compensación conforme al artículo 43 de la ley 23.349: dicho artículo establece que:
 - los exportadores podrán compensar las sumas que se les hubiere facturado por sus adquisiciones (crédito fiscal), con el saldo a ingresar de dicho impuesto (débito fiscal);

 - si luego de ello tuvieran un saldo favorable, dichas sumas les serán acreditadas contra otros impuestos que recaude la AFIP, o en su defecto les serán devueltas, o se autorizará su transferencia;

 - es decir, como paso previo a la devolución, la AFIP **debe acreditar** los montos correspondientes a reintegros contra otros impuestos que recaude dicho organismo. Esto significa que si el exportador pretende que el saldo a su favor se acredite contra los derechos de exportación que debiera abonar, la AFIP

²⁹ De esta forma denomina Alejandro Casal a este régimen de recuperos en su trabajo: *Nuevo régimen de recuperos de impuesto facturado vinculado a exportaciones. RG 1351/02 (AFIP) de recuperos de IVA*, La ley Express N° 4, Ed. La Ley S.A.E. e I., Buenos Aires, Argentina, noviembre 2002, pp. 1-14.

³⁰ Ameztoy, Agustín J., *Compensación entre reintegros de I.V.A. y derechos de exportación*, Impuestos t. LXI-B, N° 19, Ed. La Ley S.A.E. e I., Buenos Aires, Argentina, octubre de 2003, pp. 3-9.

debe hacerlo porque el artículo 43 de la Ley 23.349 otorga **prioridad** a este mecanismo respecto de la devolución.

3. Procedencia de la compensación conforme a los artículos 787 y 801 del Código Aduanero: como ya expresáramos en el punto 4.4.5) de este trabajo, la compensación como forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra legislada en el artículo 787 del C.A. Asimismo, el artículo 801 del citado cuerpo legal establece: *"la compensación sólo opera entre créditos liquidados y exigibles cuando así lo dispusiere de oficio la Administración Nacional de Aduanas en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo"*. Según expresa Ameztoy, **el hecho de que el Poder Ejecutivo no haya reglamentado aún el artículo 801 no constituye óbice para la aplicación de dicha normativa, basándose en jurisprudencia de la Corte Suprema en la cual la falta de cumplimiento del deber de reglamentar del Poder Ejecutivo, no puede impedir que la ley se aplique para cumplir la intención del legislador y los principios constitucionales en juego (artículo 75, inc. 18 y 19 C.N., "cláusula del progreso")**.
4. Términos en que procede la compensación: Sentada la procedencia de la compensación, corresponde aplicar el art. 801 del Cód. Aduanero, y también, en forma supletoria el Código Civil, ya que el Código Aduanero no contiene una regulación íntegra de este instituto. El autor entiende que debe aplicarse el Código Aduanero, inclusive cuando la procedencia de la compensación sea definida por la Ley 23.349, realizando el siguiente razonamiento:
 - el art. 801 del Cód. Aduanero establece que la compensación en materia aduanera procede "de oficio";
 - lo mismo dispone el art. 28 de la Ley 11.683³¹, y sin embargo la Corte Suprema y los tribunales inferiores, han admitido el derecho del contribuyente a solicitar

³¹ "La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Administración Federal

la compensación³². Siendo que la jurisprudencia ha reconocido la posibilidad de que la compensación opere **a pedido del contribuyente**, corresponde, según Ameztoy, aplicar los mismos principios respecto al art. 801 del Cód. Aduanero;

- es necesario que el contribuyente solicite los reintegros y la presentación resulte formalmente admisible – conforme los arts. 18 y 16 de la Resolución General (AFIP) 1351/02³³ - a los efectos de que el crédito sea líquido y exigible; en cambio no será necesario que el organismo se expida favorable y específicamente sobre la compensación. No existe en materia aduanera una norma como la Resolución General (DGI) 2542/85³⁴, que establezca la necesaria conformidad del Fisco (arts. 1°, 6° y cctes. de la mencionada resolución general³⁵);
- entonces, corresponde aplicar el art. 818 in fine del Código Civil, que dispone que la compensación *"extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta*

y concernientes a periodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa" (art. 28 Ley 11.683).

³² Basta con citar el precedente más conocido: CSJN, 03/08/89, "TACCONI y Cía. S.A. c. Fisco Nacional (DGI)", IMPUESTOS 1990-B, 2065.

³³ Art. 18 de la Res. Gral. (AFIP) 1351/02: "El juez administrativo competente emitirá una comunicación informando el monto del pago, de la acreditación o transferencia autorizadas, según corresponda, y en su caso el de las detracciones que resulten procedentes, dentro de los quince (15) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16".

Art. 16 de la Res. Gral. (AFIP) 1351/02, parte pertinente: "Cuando las presentaciones no cumplan con las obligaciones establecidas en el art. 10, en los Anexos I y II o en el Anexo III, Apartados A y B de la presente resolución general, según corresponda, el juez administrativo requerirá que se subsanen las omisiones o deficiencias observadas, dentro de los seis (6) días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la presentación realizada.

Transcurrido dicho plazo, sin que el juez administrativo hubiera efectuado el referido requerimiento, se considerará a la solicitud formalmente admisible desde la fecha de su presentación".

³⁴ Debemos aclarar aquí que esta norma ha sido derogada por la RG (AFIP) 1658/2004 a partir del 1/4/2004., mas se encontraba vigente a la fecha de publicación del trabajo de Ameztoy.

³⁵ "Los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de las obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aún cuando éstos corresponden a distintos tributos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente Resolución General.

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que lo autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate" (art. 1°).

"Cuando se autorice la compensación tal acto no impedirá el posterior ejercicio de la facultad que acuerda el art. 23 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones" (art. 6).

donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir". Ello porque la analogía está vedada en materia tributaria, si ello conduce a aumentar los deberes del contribuyente, o a condicionar sus derechos;

- la jurisprudencia ha aplicado el Código Civil en materia de compensaciones tributarias: *"por encima de las particularidades que presenta el instituto en razón de ser parte el Fisco, las disposiciones que rigen la materia no modifican la regulación del libro II, título XVIII del Código Civil, por la que se permite a ambas partes en la relación invocar la compensación de sus deudas y de sus créditos"*³⁶;
- si el Código Civil es aplicable a la compensación regulada por la Ley 11.683 y sus reglamentaciones, con mayor razón es aplica en materia aduanera, porque en este ámbito **la compensación ha sido prevista pero no reglamentada en ciertos aspectos;**
- siendo que el Código Civil dispone que la compensación opera desde que los créditos son líquidos y exigibles, entonces la compensación analizada se produce en el instante en que la solicitud de reintegro resulte formalmente admisible, ya que desde este momento es exigible el deber a cargo del Fisco (conf. arts. 18 y 16 de la Res. General 1351/02, respectivamente).

4.7.5) Jurisprudencia aplicable

Seguidamente, haremos algunos comentarios sobre un fallo del interior del país, el cual versa sobre la **procedencia de la compensación** para la cancelación de los derechos de aduana con los saldos de Impuesto al Valor Agregado por reintegro a la exportación, **en la medida en que el contribuyente tenga créditos**

a su favor y sólo por la parte que resulte suficiente para cancelar los mencionados derechos.

En la causa "ARHEHPEZ S.A. C/ AFIP S/ ACCION DECLARATIVA" (Expte. N° 7209 – Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, Secretaría Civil y Comercial, 26/02/2004) la recurrente señala que no obstante demandar en razón de la inconstitucionalidad de los tributos que se le reclaman, **solicita una medida cautelar que consiste en la compensación con deudas que el organismo recaudador tiene con la empresa, y sólo en la medida de las mismas.**

La obligación tributaria aduanera que solicita extinguir mediante compensación la empresa pesquera, constituye el derecho que grava la exportación para consumo fijado por la resolución 11/02 del Ministerio de Economía en un 10% y/o 5%, dependiendo de la posición arancelaria. Tal lo expuesto por el recurrente, **el pago del tributo es condición necesaria para el desarrollo de su principal actividad - el comercio exterior -** lo que constata de los porcentajes enunciados en la certificación contable agregada a la causa.

Acorde lo manifestado ut supra y conforme el régimen dispuesto por el Código Aduanero : *"Cuando la destinación de exportación solicitada estuviere gravada con algún tributo o procediere al despacho de mercadería bajo régimen de garantía, el interesado presentará la correspondiente liquidación ante el servicio aduanero, que procederá a la supervisión de la misma"* (art.344 C.A.). Asimismo el artículo 347 de la mentada norma determina que se procederá al libramiento de la mercadería pagados o garantizados los tributos correspondientes.

Ahora bien, el objeto de la medida cautelar solicitada radica en compensar dicho tributo con reintegros del Impuesto al Valor Agregado por las exportaciones realizadas por la empresa mediante una de las condiciones legales expresamente

³⁶ C.F.C.A.C.F., sala II, 16/10/97, "Servicios Petroleros S.A. c.Fisco Nacional - DGI", IMPUESTOS

previstas como modo de extinción de obligaciones tributarias aduaneras, tal lo dispuesto conforme el artículo 787 inc. b) y cctes. del Código Aduanero, como así también según lo normado por el artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado t.o. 1997 y artículo 1 del decreto 959/01.

El régimen especial establecido en la ley del I.V.A., faculta a los exportadores a computar contra el impuesto que adeuden 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 -agrega la norma - que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

De la normativa señalada, surge la admisión por parte del ente recaudador a que el contribuyente pueda válidamente deducir el importe que le corresponda abonar en concepto de "derechos de exportación" de los créditos del impuesto al valor agregado, por las exportaciones ya efectuadas.

Además la posibilidad de compensar se torna operativa pues tanto la deuda como el crédito que se pretende imputar para su cancelación poseen igual naturaleza, **encontrándose el impuesto vinculado a la exportación, tal como lo exige la norma referida.**

Se sigue de lo expuesto que la pretensión del recurrente basada en la posibilidad de que el ente fiscal dé por canceladas las deudas en concepto de derechos a la exportación mediante la imputación de saldos a favor resultantes del impuesto al valor agregado provenientes de exportaciones ya realizadas, permitiría mantener garantizados los derechos constitucionales aquí comprometidos, no configurando "en principio" un perjuicio para el Fisco, pues éste no dejaría de cumplir la finalidad recaudadora que fundamenta los

considerandos de la resolución N° 11/2002 del Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, - dictada en el marco de la Emergencia Pública.

Cabe destacar que según dicho tribunal tal solución no contradice el fallo de la Corte Suprema "Urquía Pereti S.A. c/ D.G.I.", habida cuenta que en el presente se trata de compensar una deuda por derechos de exportación con los créditos del impuesto al valor agregado por las exportaciones ya efectuadas. Vale decir, los conceptos por los que se pretende compensar en autos, **ostentan idéntica naturaleza**, aspecto diferente al debatido en el fallo citado que se trataba de compensar - como modo de extinguir obligaciones conforme el art. 34 de la Ley 11683, Res. Gral. 3975/94 y Res. 4339/97 -recursos de la seguridad social con saldos a favor resultante de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado; o sea, extinguir obligaciones con diferentes conceptos y disímil naturaleza de tales tributos.

V) TRIBUTOS A LA EXPORTACION REGIDOS POR EL CODIGO ADUANERO

En esta sección nos referiremos fundamentalmente a los derechos de exportación, ya que los mismos constituyen el principal tributo aduanero aplicado sobre las operaciones de exportación y una de las principales fuentes de recaudación de la administración nacional hoy en día.

Luego de más de una década de su virtual desaparición, los derechos de exportación "resurgieron" dentro de la denominada LEY DE EMERGENCIA PUBLICA Y REFORMA DEL REGIMEN CAMBIARIO (L. 25561, B.O. 7/1/02). Dicha norma, en su artículo 6 crea un **derecho de exportación de hidrocarburos** por el término de cinco (5) años, a fin de constituir una garantía a la emisión de títulos del Gobierno Nacional en moneda extranjera para compensar a las entidades financieras por los desequilibrios emergentes del dictado de la mencionada ley. Dichos gravámenes se materializan con la publicación del

Decreto 310/2002 (B.O. 14/02/02) - aplicable a las **exportaciones de hidrocarburos** a oficializarse a partir del 1° de marzo de 2002 - el cual se encuentra vigente con las modificaciones introducidas por el Decreto 809/2002 (B.O. 14/5/02).

Más adelante, mediante el dictado de la Resolución 11/2002 del Ministerio de Economía (B.O. 05/03/02) se generaliza la aplicación de los derechos de exportación al **sector agroindustrial** desde su fecha de publicación; luego, el universo de mercaderías gravadas se amplía mediante la Resolución 35/2002 del Ministerio de Economía (B.O. 8/4/02) - modificatoria de la anterior - con vigencia a partir del 9/4/02.

A continuación describiremos las particularidades de estos tributos en general, así como también sus características individuales, tales como hechos imponibles, momentos imponibles, exenciones y formas de pago.

5.1) Consideraciones preliminares

Es dable destacar que al introducimos en el estudio de los derechos de exportación hemos notado que tienen poco desarrollo en la doctrina y que en muchas legislaciones avanzadas han sido totalmente desplazados. El rechazo se origina en que, en general, son considerados **perjudiciales**, puesto que restringen las exportaciones, las que han sido consideradas desde hace tiempo como beneficiosas para la creación de riqueza de las naciones. Es así que dichos tributos existen en orden inverso al desarrollo de un país - es decir, lo aplican básicamente los países no industrializados- y también se encuentran en inversa relación al grado de desarrollo del producto a exportar: cuanto mayor grado de elaboración tiene un producto, menor es la aplicación de los derechos de exportación; su aplicación se limita - como regla general - a las materias primas.

Entonces, cabría preguntarnos cuál es la razón por la cual se reimplantaron en nuestro país estos tributos. Coincidimos con Barreira en que "cuando nuestro país tiene necesidad de aumentar la presión tributaria, hacerlo con eficiencia y rapidez, echa mano de los derechos de exportación" debido a la facilidad enorme de recaudación que revisten respecto de otros tributos³⁷.

5.2) Finalidades y efectos económicos

- Se utilizan para **evitar o contrabalancear los efectos de la inflación y de la depreciación del cambio.**
- Al aplicarse mayormente sobre la exportación de materias primas, incentivan el exportador a que añada etapas de elaboración al producto.
- Pueden imponerse de modo temporal inmediatamente después de una devaluación si la disminución del valor del precio de exportación en divisas no da lugar al esperado aumento de las exportaciones, **pero reporta beneficios injustificados a los exportadores.**
- Los países exportadores de productos primarios perciben derechos para **mejorar su relación de intercambio.** Los derechos también pueden utilizarse para controlar las exportaciones a fin de que el sector manufacturero nacional disponga de mayores recursos o con objeto de fiscalizar, por razones ambientales o ecológicas, la explotación de los recursos naturales del país.
- La existencia de derechos de exportación implica para el productor y para el exportador lo mismo que un **régimen de cambios múltiples**, es decir, refleja las respectivas paridades de negociación que corresponden a los diferentes

³⁷ Para más detalle sobre estas y otras apreciaciones ver: Barreira, Enrique Carlos, *Algunas consideraciones sobre los derechos de exportación*, Guía Práctica del Exportador e Importador, Año XXVII, Nº 315, Buenos Aires, Argentina, marzo de 1983, pp.XII-XXXIII.

sectores de actividad. De esta manera los sectores más competitivos subsidian indirectamente a los sectores menos competitivos.

- En cuanto a su incidencia , en la medida en que la **demanda sea inelástica** – es decir, que no esté manejada o influenciada por el precio – el derecho de exportación grava totalmente al **adquirente extranjero**; mas en la medida en que mediere concurrencia, allí los derechos de exportación gravan la producción interna.
- Una de las principales ventajas de los derechos a la exportación en comparación con las restricciones a la exportación es que suponen **ingresos fiscales suplementarios para los gobiernos**. Estos a menudo emplean esos ingresos para ayudar a los productores de las manufacturas o los productos gravados.

5.3) Características técnicas de los derechos de exportación

Sternberg y Cruz³⁸ caracterizan dichos tributos como:

- **nacionales**: pues sólo la Nación aplica los derechos de importación y exportación (artículos 4 y 75, inciso 1, de nuestra Constitución Nacional);
- **reales**: en virtud de que los mismos contemplan, preponderantemente, las **características de las cosas gravadas**, con virtual indiferencia respecto de los atributos de los sujetos que llevan a cabo las transacciones gravadas. De tal manera, si bien tienen naturaleza tributaria, no les es aplicable el principio de capacidad contributiva ni el de no confiscatoriedad;

³⁸ Sternberg, Alfredo R. y Cruz, Adriana; *Los derechos de exportación (tributos regidos por la legislación aduanera)*, Separatas de Formación Profesional, Ed. ERREPAR S.A., Buenos Aires, Argentina, septiembre 2002, pp.49-50.

- **transaccionales**: ya que se aplican sobre las operaciones gravadas, independientemente de los efectos resultantes después de que las mismas se perfeccionaron;
- **de frontera**: pues reconocen como hecho imponible únicamente sucesos que acaecen en las fronteras de la Nación, habiendo sido concebidos solamente para gravar tales acontecimientos de ocurrencia exclusiva en dicho ámbito³⁹;
- **instantáneos**: porque su determinación no está referida legalmente al período, sino que cada hecho imponible implica el nacimiento de una obligación en compartimiento estanco respecto de las demás.

Asimismo, cabe agregar que de acuerdo con el artículo 75, inciso 1 de nuestra Constitución Nacional, los derechos de importación y exportación **quedan fuera de la masa coparticipable**.

5.4) Concepto y clasificación

Los derechos de exportación gravan la **exportación para consumo**. El Código Aduanero (Ley 22.415) los clasifica en:

- * **ad valorem**: aquéllos que se determinan como un porcentaje sobre el **valor imponible** o sobre el **precio oficial** de la mercadería;
- * **específicos**: son aquéllos que se determinan como una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

³⁹ En la obra citada, los autores cuestionan la caracterización de los derechos de exportación como "tributos externos", puesto que dichos gravámenes no recaen sobre hechos acaecidos en el exterior, ni son tampoco tributos establecidos fuera de nuestras fronteras.

5.5) Hecho y momento imponible

Como ya lo mencionáramos en el acápite anterior, el hecho imponible alcanzado por el derecho de exportación es la **exportación para consumo**.

El **momento imponible** es el que determina la norma arancelaria que corresponde aplicar a la mercadería que se exporta. El mismo se fija según se rija la destinación por el **régimen general** (Ley 22.415) o por algún **régimen especial** (i.e. el establecido por la Ley 21.453) y se trate de una situación **regular o irregular**⁴⁰. Este momento será, según el supuesto:

I) **la fecha de registro de la destinación**, en el caso de situaciones regulares dentro del régimen general.

II) **la fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa**, en el caso de situaciones regulares previstas por el régimen de la Ley 21.453. Esta norma prevé un régimen especial para la exportación de productos de origen agrícola, el cual es **opcional** para el exportador - es decir, el exportador podrá hacer uso o del régimen general (Ley 22.415, Código Aduanero) o del especial previsto en la Ley 21.453⁴¹. La obligación del pago de los derechos surge con la fecha de registro de la destinación de exportación respectiva.

⁴⁰ La exportación para consumo es un hecho que tanto puede producirse en forma **lícita** (regular) o **ilícita** (irregular), pues no es un acto jurídico sino un **hecho jurídico** que, como tal, tanto puede ser lícito como ilícito. Por consiguiente, debe distinguirse la exportación para consumo – que es el género, de la destinación de exportación para consumo – que es una especie – y consiste en la forma regular de acceder a aquella previo cumplimiento de las formalidades legalmente exigibles. Puede haber exportación para consumo sin la destinación del mismo nombre, cuando el hecho se produce ilícitamente. En ambos casos, se produce el hecho gravado por los derechos de exportación. Para más detalle ver: Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo J. y Cotter Moine, Juan P., *Código Aduanero - Comentarios, antecedentes, concordancias*, Tomo V, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1984, pp. 249-250.

⁴¹ En la exposición de motivos del Código Aduanero se destaca que *“la razón de ser de este sistema opcional se inspira en la conveniencia de evitar, respecto de cierta mercadería, la alteración de la ecuación económica calculada por el exportador al cerrar la venta respecto del momento en que registra la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, período en el cual el cambio de los elementos utilizables para la liquidación podrá convertir en gravosa la operación concertada en condiciones favorables.”*

III) **la fecha de comisión del delito o infracción o, si la misma no pudiere determinarse, la de su constatación, en el caso de situaciones irregulares.**

5.5.1) Los precios de transferencia y la exportación de granos

Con respecto a la exportación de granos entre empresas vinculadas, cabe realizar algunos comentarios en relación a las normas del impuesto a la renta aplicables.

Los párrafos incorporados a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) mediante el artículo 2 de la Ley 25784 (B.O. 22/10/03) contienen en el ámbito de las normas sobre precios de transferencia una presunción - que admite prueba en contrario - para **las empresas exportadoras de granos y sus derivados industriales, cuando en las exportaciones intervienen intermediarios internacionales que no sean destinatarios de la mercadería.** Dicha reglamentación tiene como objetivo funcionar como una **norma antievasión frente a maniobras de refacturación realizadas por sujetos vinculados ubicados en países de baja o nula tributación.**

La modificación en cuestión se refiere a la fecha del tratamiento impositivo en las exportaciones de granos, disponiendo que en determinados casos deberán liquidar el impuesto tomando **la fecha de embarque al exterior** en lugar de la **fecha de la concreción de la operación** dispuesta por la Ley 21453.

La reforma prevé que la fecha de concertación podrá desecharse cuando el exportador demuestre fehacientemente que el **sujeto intermediario del exterior** reúne conjuntamente tres requisitos:

- a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contando allí con un establecimiento comercial.
- b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni en la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros vinculados.
- c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el 30 % del total anual de sus operaciones.

En tales supuestos se considerará el **valor de cotización** del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería sin tener en cuenta el precio pactado con el intermediario internacional.

Pero si el precio convenido con el intermediario internacional fuere **mayor** al de la cotización a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valuar la operación.

El método en cuestión podrá desecharse si el exportador local demuestra fehacientemente que el intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los requisitos detallados más arriba.

Asimismo, se faculta a la AFIP para extender o delimitar la aplicación del método de que se trata, cuando la naturaleza y características de las operaciones así lo justifiquen.

Coincidimos con Telias y Haddad de Morbelli⁴² que surge manifiestamente que la misma operatoria se ve regulada por tres autoridades diferentes: la Secretaría de Agricultura y la AFIP – a través de la Aduana y la DGI -.

Asimismo, compartimos con las autoras los siguientes aspectos:

- un eventual ajuste de los precios de transferencia en materia impositiva por fijarse el precio de venta de acuerdo con el momento de embarque y no en ocasión de la venta, presumiéndose que **el primero sea mayor**, podría configurar la infracción prevista por el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero o el delito de contrabando penado por el mismo – dependiendo de la intencionalidad del sujeto - realizado por quien evadiera o ingresara menor cantidad de divisas al país;
- la presunción del impuesto a las ganancias es una norma particular respecto de lo previsto en la Ley 21.453. A su vez, esta última constituye uno de los regímenes especiales que autoriza el art. 729 del C.A. respecto de la consideración del momento imponible (ver punto 5.5). Justamente el carácter particular de la norma, impedirá alegar que una norma general – la Ley del Impuesto a las Ganancias –no puede derogar una ley especial como es la 21.453.

5.6) Exenciones

En virtud de la delegación de atribuciones que el Código Aduanero establece a favor del Poder Ejecutivo, éste mediante el Decreto 310/02, y a su vez la Dirección General de Aduanas mediante la Instrucción General 19/02 establece exenciones para el pago de estos derechos, a saber:

⁴² Telias, Sara D. y Haddad de Morbelli, Irene, *La exportación de granos en el proyecto de reforma de la ley del impuesto a las ganancias*, Periódico Económico Tributario N° 284, Ed. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 11 de septiembre de 2003, p. 12.

- mercaderías que se exportan desde el Territorio Nacional Continental al Area Aduanera Especial – Tierra del Fuego - (art. 20, L.19.640);
- mercaderías que se exporten en forma definitiva o suspensiva desde el Territorio Aduanero General a una Zona Franca Argentina (L. 24.331);
- mercaderías que se exporten desde el Area Aduanera Especial al exterior siempre que acrediten origen en dicha área (L.19.940, art. 13);
- mercaderías que hayan sufrido un procesamiento o una transformación en una zona franca habilitada en los términos de la ley 24.331 (art. 590, C.A.);
- mercaderías de la ley 24.633 – circulación de obras de arte – (art. 3 y art. 2, Dto. 1321/97);
- mercaderías cuyos exportadores gocen de estabilidad fiscal, según el art. 8 de la ley 24.196 (inversiones mineras);
- exportaciones de energía eléctrica efectuadas en virtud del Convenio de Interconexión Energética con la República Oriental del Uruguay (L. 23.390);
- mercaderías cuyos exportadores son integrantes del Grupo del Banco Mundial, amparado por la ley 14.842.

5.7) Formas de pago

El pago de los tributos a la exportación podrá realizarse bajo dos modalidades:

1. en forma anticipada: deberá efectuarse un depósito en forma previa a la oficialización de la destinación;

2. plazo de espera: se contempla un plazo de quince (15) días corridos a contarse a partir del día siguiente al del libramiento de la mercadería, para hacer efectivo el pago de los derechos - sin intereses - con la exigencia de constitución de una garantía.

En el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha de registro de la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado menos de veinte millones de dólares estadounidenses (U\$S 20.000.000), el plazo de espera será hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador o ciento veinte (120) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento de la mercadería, el que fuere menor.

5.7.1) Tipo de cambio aplicable

En las destinaciones de exportación, cuando los derechos y demás tributos se cancelen con anterioridad al embarque, el tipo de cambio a aplicar para la conversión de moneda extranjera en moneda de curso legal, será el del cierre comprador del día hábil anterior al de la efectiva acreditación.

Caso contrario (o sea si el exportador se acogió al plazo de espera) el tipo de cambio a aplicar para la conversión de moneda extranjera en moneda de curso legal, será el del cierre vendedor del día hábil anterior al de la efectiva acreditación.

5.7.2) Tasa de interés aplicable

Vencido el plazo de espera que se hubiese concedido para el pago de los tributos, el deudor o responsable deberá ingresar juntamente con los mismos un **interés resarcitorio** sobre el importe no ingresado en dicho plazo. Las tasas de interés aplicables fueron variando con el transcurso del tiempo, a saber:

Normativa aplicable	Vigencia a partir del	Tasa de interés
Res. 1253/98 (MEyOySP)	01/10/98	3 % mensual
Res. 110/02 (ME)	01/07/02	4 % mensual
Res. 36/03 (MEyP)	01/02/03	3 % mensual
Res. 314/04 (MEyP)	01/06/04	2 % mensual
Res. 587/04 (MEyP)	01/09/04	1,5 % mensual

5.8) Deudores y demás responsables de la obligación tributaria

Habiendo precisado ya cuál es el hecho gravado por los derechos y demás tributos a la exportación, así como todos los elementos constitutivos de la determinación tributaria, es menester establecer quiénes son los sujetos obligados al ingreso de dichos gravámenes. Es así que el Código Aduanero en su artículo 777 prescribe que **la persona que realice el hecho gravado es deudora de los tributos respectivos**. En tal sentido, cabría definir quiénes son considerados exportadores (art. 91)⁴³:

Son **exportadores**:

- las personas que en su nombre exportan mercadería, ya sea que la llevaran consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido;

⁴³ Ver comentario sobre este artículo en el punto 3.2. del presente trabajo.

- las personas que sean prestatarias y/o concesionarias, en el caso de que se trate de exportaciones de servicios

Asimismo, el sujeto pasivo designado por ley podría ser sólo un **responsable** por tratarse de un despachante de aduanas, un tenedor material no dueño de la mercadería, un transportista, etc.

5.9) Prescripción

La acción del **fisco** para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera prescribe a los 5 años, contados a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado - hablando siempre, desde ya, de situaciones regulares.

Por otro lado, la acción del **administrado** para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera prescribe a los 5 años, contados a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera efectuado el pago del importe objeto de la repetición.

5.10) Otros tributos a la exportación

Además de los ya mencionados derechos de exportación, existen otros tributos aplicables tanto a las operaciones de exportación como a las de importación en sede aduanera. Definiremos los mismos a continuación:

- tasa de estadística: el art. 762 y ss. del código aduanero prescriben que las operaciones de importación y exportación podrán estar gravadas con una tasa ad valorem por concepto de servicio estadístico, reconociendo como base

imponible la misma que la establecida para los derechos de importación o de exportación. Actualmente dicha tasa recae únicamente sobre ciertas importaciones, ya que el Decreto 389/95 (B.O. 23-3-95) en su artículo 2, inciso a), exceptúa de dicha tasa "a las mercaderías que se exporten en forma suspensiva o definitiva para consumo hacia cualquier destino".

- tasa de servicios extraordinarios: tasa aplicable a las operaciones y demás actos de control aduanero, cuya autorización se realice en horas inhábiles. Su importe debe guardar relación con la retribución de los servicios extraordinarios que el servicio aduanero debiere abonar a los agentes que se afectaren al control de dichos actos (art. 773 y 774 C.A.).
- tasa de almacenaje: se abona cuando el servicio aduanero se constituye en depositario de la mercadería (art. 775 y 776 C.A.).
- arancel Sistema Informático María: establecido mediante RG (AFIP) 563/99, a abonarse por cada operación y/o destinación que se realice mediante el Sistema Informático María (SIM). Su monto está fijado en la suma de U\$S 10 por cada operación que se documente por el SIM y se lo debe pagar juntamente con los tributos aduaneros.

5.11) El factor de convergencia

Anque derogado con el dictado del Decreto 191/02 a partir del 25/01/02, el denominado "factor de convergencia" merece una mención aparte debido a sus peculiares características. El mismo fue creado por el Decreto 803/01 y se definió como la diferencia entre el valor de un dólar y el promedio simple de un dólar y un euro, a su cotización en dólares en el mercado interbancario de Londres.

Este "factor de convergencia" se aplicaba a las operaciones de importación y exportación, debiendo **ser pagado al fisco respecto de las primeras, y correspondiendo su cobro por parte del exportador en el caso de las segundas**. Es de destacar que sus normas de creación y de aplicación nunca se expidieron acerca de su naturaleza.

En su oportunidad, diversos especialistas en derecho aduanero y comercio exterior – miembros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros- se pronunciaron en cuanto a algunas zonas grises del andamiaje jurídico sobre el cual reposaba dicho factor. Uno de los principales aspectos abordados fue el de su naturaleza jurídica, que tenía por propósito hacer más competitivas a las exportaciones mediante el pago a las ventas externas de la mitad de la diferencia entre las cotizaciones del dólar y del euro. Ese **coeficiente móvil** (que rondaba el 7%) era también cobrado a los productos que ingresaban en el país.

Sortheix indicó que, como la adopción del factor de convergencia suponía un aumento de alrededor del 7% en la remuneración de productos exportados que hasta entonces no tenían reintegros, esos bienes se pondrían a la par con los que tenían recuperos de hasta ese porcentaje e iban a acortar distancia con los que tenían un monto mayor (esto ocurría porque la Resolución M.E. 220/01 establecía una reducción del 7 % en los reintegros vigentes a las exportaciones, asignando un 0 % a los que tenían un 7 %). Pero así también aumentaría el riesgo de que se otorgaran subsidios que no supusieran una devolución de los impuestos pagados en el proceso de exportación. **"Si los subsidios responden a la devolución de impuestos interiores, es un pago que no puede ser objetado. Pero si exceden el importe de impuestos efectivamente pagados, son atacables por la diferencia"**.

En cambio –según dichos especialistas- la naturaleza jurídica del factor de convergencia en las importaciones se asimilaba a un nuevo **arancel móvil** que suponía un pago extra del 7 %. Dicha idea estaba en línea con la reciente

reducción de los aranceles máximos para los bienes de importación de un 35 % a un 28 %, para no superar el 35 % máximo tolerado por la OMC.

Según Sternberg y Cruz⁴⁴, el factor de convergencia respecto de las importaciones, presentaba las siguientes características:

- no estuvo integrado en la base de cálculo de los derechos de importación y de la tasa de estadística, sino que se liquidó en forma separada de los mismos
- debió ser considerado integrante de las bases imponibles de todos los tributos a ser pagados sobre dichas operaciones: impuesto al valor agregado, impuestos internos, impuesto a las ganancias (percepciones en aduana)

Respecto de las exportaciones, se le asignó una metodología de cálculo compatible con la empleada para los reintegros, cuando existían insumos importados que conformaban el producto exportado. Asimismo, se lo eximió del impuesto a las ganancias.

5.12) Jurisprudencia sobre compensación entre factor de convergencia y tributos aduaneros

He aquí un interesante fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal acerca de la compensación entre el mencionado factor de convergencia y los tributos aduaneros: "Curtiembre Arlei SA c/ EN-DGA- Nota 189/03 (Expte 402357/03) s/amparo ley 16986". Causa 9440/2003, del 10.10.2003, CNACAF, sala III, Suscripto por Mordeglia y Argento.

En esta causa el tribunal revocó la medida cautelar solicitada en el marco de una acción de amparo contra la decisión administrativa que impedía cancelar el

⁴⁴ Sternberg, Alfredo R. y Cruz, Adriana; op. cit., p. 49.

importe en dólares que se generaba diariamente en el registro de operaciones de exportación **mediante compensación** con el importe que el mismo organismo aduanero le debía al actor en concepto de factor de convergencia, habiéndose alegado que esta última era una deuda líquida y exigible. La Cámara no tuvo por acreditado el peligro en la demora y consideró que el derecho invocado excedía el marco cognoscitivo de un proceso cautelar.

VI) LA VALORACION ADUANERA

6.1) Su importancia

En los sistemas aduaneros que emplean el método "ad valorem" para el pago de derechos de importación y exportación resulta de trascendente importancia fiscal la **correcta determinación del valor en aduana de las mercaderías**. Asimismo, dicho valor constituye la base para la liquidación de los estímulos a la exportación que correspondieren, según el caso.

Mas, a pesar de la importancia que desde el punto de vista económico y fiscal pueda tener la determinación del valor en aduana, **su peculiaridad más acusada es que no se puede establecer mediante reglas parecidas a las que rigen para otros tributos**, pues los que gravan el tráfico exterior afectan a los intercambios de mercancías con multitud de países e inciden sobre la competitividad de los productos en distintos mercados. Por esta causa, la valoración de las mercaderías a efectos aduaneros se ha de realizar ajustándose a **normas de carácter internacional**.

6.2) Antecedentes

Hasta hace algunos años, las únicas reglas internacionalmente admitidas en virtud de un acuerdo eran las del Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías (1950), que contenía la llamada "Definición del Valor de Bruselas" (noción teórica). Pero más adelante, en 1979, el GATT propuso un nuevo Código de Valoración, inspirado en principios no coincidentes con la Definición de Bruselas (noción positiva).

6.2.1) La noción teórica de valor

Luego de la Segunda Guerra Mundial, una Europa desbastada se unía para subsistir y se comenzó a gestar su integración económica. En el año 1947 se decidió establecer en la ciudad de Bruselas un Grupo de Estudio para la Unión Europea. Este grupo de trabajo elaboró la Convención de Valor en Aduana de Bruselas de 1950 que estableció la noción teórica de valor. Esta noción de valor fue la noción aplicable en casi todo el mundo hasta principios de la década del 80; más de treinta países adhirieron a la convención y muchos más aplicaron la noción de valor en sus legislaciones internas sin llegar a adherir a la misma.

Para esta definición, el valor en aduana de la mercadería es el **precio normal**. Es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para una mercadería en el momento imponible, como consecuencia de una venta al contado efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.

Dicha definición se basa en una **noción teórica**, ya que establece las condiciones de una compraventa en determinadas circunstancias, **debiendo procederse a asimilar a la misma todas las operaciones comerciales realmente convenidas entre un comprador y un vendedor, efectuando los co-**

respondientes ajustes para llegar a dicho valor teórico. Los elementos esenciales de dicha definición son: el momento, la cantidad, el nivel comercial, el lugar y el precio.

6.2.2) La noción positiva de valor

En la Ronda Tokio del GATT, que comenzara en el año 1973 con la participación de 102 países, incluyendo la Argentina, se resolvió negociar un acuerdo de valoración. Tras arduas negociaciones y grandes debates entre los estados industrializados y los países no desarrollados, en 1979 se firmó en la ciudad de Ginebra el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que adoptó la noción positiva del valor.

Este acuerdo que comenzó a regir el 1º de enero de 1981 para todos los países originariamente signatarios, estableció un Comité de Valoración en Aduana para supervisar la aplicación del Acuerdo y un Comité Técnico de Valoración en Aduana con el objeto de conseguir una uniformidad de interpretación de la aplicación del Acuerdo.

La noción positiva del valor estableció que el valor en aduana de las mercaderías se determina por el **valor de transacción**. Dicha noción se encuentra plasmada en el artículo 1º del Acuerdo, en el cual se establece que "el valor en aduana de las mercaderías importadas será el **valor de transacción**, es decir, el **precio realmente pagado o por pagar por las mercancías** cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ...".

6.3) La valoración en nuestro país

En lo que respecta al procedimiento aplicable a los fines de la determinación del valor ("valoración"), en nuestro país existen dos métodos:

- **el aplicable a las mercaderías de exportación**: previsto por la ley 22.415, que sustenta una **noción teórica de valor (Definición de Bruselas)**, recogida por nuestro país en el año 1967 a través del Decreto-Ley 17.352/67.
- **el aplicable a las mercaderías de importación**, adoptado por la Argentina a través de la ley 23.311, en la cual nuestro país aprueba el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y su Protocolo, con algunas reservas. Por medio del Decreto 1026/87, con efecto a partir del 1º de enero de 1988, se procedió a ordenar la aplicación del Acuerdo en nuestro país. Posteriormente, mediante la ley 24.425, se aprobó el Acta Final de la Ronda Uruguay del GATT y el Acuerdo de Marrakech que fundó la Organización Mundial de Comercio (OMC) y estableció un nuevo Acuerdo de valoración. Este nuevo acuerdo ratificó, en términos generales, los términos del Acuerdo de Valoración de la Ronda de Tokio.

Por lo tanto, la ley 23.311, posteriormente modificada por la ley 24.425, **modificó las normas de valoración para las operaciones de importación. Por el contrario, para la valoración aduanera en operaciones de exportación se sigue aplicando la noción de valor de Bruselas.**

6.4) La valoración de exportación

Actualmente – en forma un tanto paradójica – conviven las figuras del **derecho y del reintegro** y dependiendo de la alícuota aplicable a cada una de

ellas, será la tendencia del exportador a "disminuir" o "aumentar" el valor declarado en aduana. Es que amén de que los porcentajes de derechos y de reintegros aplicables a una misma mercadería difieren en muchos casos, existen otros factores como ser el **componente de insumos importados tanto temporal como definitivo** de la mercancía en trato y el **monto de las comisiones abonadas** que juegan numéricamente en la determinación de la base imponible y del valor para reintegros, respectivamente (ver puntos 4.4.3, 6.5 y 6.6).

En la práctica, la valoración de las exportaciones en sede aduanera se realiza:

- **post embarque:** es decir, el estudio de los valores declarados se efectúa en forma posterior a que la mercadería haya salido con destino al exterior;
- **en forma descentralizada:** no existe un área que centralice las operaciones de todas las aduanas del país; la valoración se efectúa en los "centros de valor" diseminados por las distintas regiones del país;
- **en forma selectiva:** en general, las operaciones derivadas al área de valoración son las designadas con **canal rojo**⁴⁵.

⁴⁵ La Resolución General (AFIP) N° 209/98 (B.O. 25-9-98), en su ANEXO II, versa sobre la selectividad de mercaderías objeto de exportación. A tales fines establece que las destinaciones de exportación por efecto de la aplicación de los criterios de selectividad normativa, inteligente y por azar se tramitarán por **canales verde, naranja y/o rojo**, definiendo a los mismos de la siguiente forma:

- **CANAL VERDE:** efectuada la oficialización / presentación de la destinación de exportación se autorizará en forma inmediata la carga a los fines del libramiento de la mercadería;
- **CANAL NARANJA:** se cursarán por el mismo cuando el régimen de exportación exija la presentación de determinada documentación. Si como consecuencia del control documental se comprueban diferencias que determinen la necesidad de efectuar la verificación física, la destinación continuará su trámite por canal rojo dejándose en la documentación las correspondientes constancias del motivo del cambio de canal;
- **CANAL ROJO:** Cuando se asigne este canal corresponderá el control documental y la verificación física de la mercadería. El análisis de valor deberá efectuarse con posterioridad a su libramiento.

En resumen, podemos decir que la tramitación de una destinación de exportación por canal rojo implica la verificación documental y física de la mercadería; por canal naranja implica la verificación

Además, como señaláramos en el acápite anterior, para determinar el valor de las mercaderías exportadas se aplica la noción de valor de Bruselas, plasmada en la Ley 22.415, a la que nos dedicaremos de aquí en más.

6.4.1) El valor imponible: definición y elementos

El valor imponible se define como el valor de la mercadería a exportar en condición FOB (vía acuática o aérea), FOT (vía terrestre-camión) o FOR (vía terrestre-tren), para una operación entre un comprador y un vendedor independientes, en el momento imponible y como consecuencia de una venta al contado.

El Código ha adoptado la **definición teórica o negativa de valor**, de modo tal que las operaciones de exportación han de adaptarse a dicha noción o fórmula teórica en los distintos elementos que la componen, como son el precio, el momento, el lugar, la cantidad y el nivel comercial. A continuación analizaremos cada uno de ellos, amén de otras condiciones o requisitos que quedan implícitos en la citada definición:

- a) **Elemento "precio"**: constituye un elemento esencial de la norma de valoración. Debe contemplarse un **precio al contado**, en el momento de la valoración, y no uno anticipado o diferido. Por lo tanto, no incluirá intereses por financiación al exterior, ni serán admisibles descuentos por pago anticipado.
- b) **Elemento "momento"**: Para establecer el valor imponible, la norma de valoración contempla un momento exterior a la transacción concreta que motiva la exportación. Definimos este elemento en el punto 5.4 al referirnos al **momento imponible** en los derechos de exportación.

documental de la misma y por canal verde la mercadería no se ve sometida - en principio - a ninguno de los

c) Elemento "lugar": La norma de valoración supone la entrega de la mercadería a exportar al comprador en un cierto **lugar** precisado en el art. 736. Resulta de lo expuesto que si el exportador establece condiciones distintas de entrega de su mercadería será necesario efectuar el ajuste correspondiente. Es así que el mencionado art. 736 establece: "El **valor FOB/R/T** incluye todos los **gastos** relacionados con la mercadería, ocasionados hasta:

* el **puerto** donde se cargare la mercadería con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática;

* el **aeropuerto** en el que se cargare, con destino al exterior, para la mercadería que se exporte por vía aérea;

* el **lugar** en el que se cargare en automotor o ferrocarril con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre".

Los **gastos** aludidos comprenden especialmente (art. 739)⁴⁶:

* los gastos de transporte y de seguro hasta el puerto, aeropuerto o lugar en el que se cargare la mercadería en automotor o ferrocarril con destino al exterior;

* las comisiones y corretajes;

* los gastos para la obtención dentro del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la exportación desde dicho territorio;

dos tipos de control.

⁴⁶ Se enumeran aquí los gastos más comunes relativos a la venta y entrega de la mercadería a tomar en consideración para la determinación del valor imponible. Por consiguiente, pueden existir otros gastos a considerar que son menos usuales y que no están enumerados.

* los tributos exigibles dentro del territorio aduanero, con exclusión de aquéllos que con motivo de la exportación hubieran sido eximidos o cuyos importes hubieran sido o debieran ser reembolsados como así también de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación para consumo⁴⁷;

* el costo de los embalajes;

* los gastos de embalaje (mano de obra, materiales y otros gastos);y

* los gastos de carga, excluidos los de estiba en la medida en que no estuvieren comprendidos en aquéllos.

d) Elemento "cantidad": El valor imponible se determinará suponiendo que la venta se limita a la **cantidad a valorar**. En envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados que correspondieren a una misma venta los descuentos y bonificaciones en función de la cantidad serán admisibles siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- que los envíos correspondan a una misma venta
- que el precio unitario final resulte normal en operaciones de comercio usuales
- que exista compromiso firme de exportar el total de la mercadería dentro de los seis meses de cumplido el primer embarque.

⁴⁷ Por intermedio de este inciso se aclara el alcance del art. 736 y del art. 737 (el cual establece que **se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación**). Por aplicación de este último artículo, el importe que pudiese corresponder a los derechos de exportación vigentes al momento de la valoración con carácter general, o el de otros tributos a la exportación vigentes en ese mismo momento (como ser la tasa de estadística), incluso cuando se trata de derechos reintegrables o reembolsables al exportador, o el importe de las exenciones generales o singulares, se excluyen del valor imponible. Por esta razón el importe de estos derechos debe deducirse de los precios que se pacten en condiciones FOB, FOR o FOT, ya que en estas modalidades de entrega es el vendedor quien debe soportar, a cambio del precio pagado, el pago de los tributos. Para más detalle ver: Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo J. y Cotter Moine, Juan P., op. cit. , Tomo V, pp. 293-296. Se mencionan los tributos a la exportación, pero sólo los que sean abonados en forma interna, y nunca los que lo sean como de exportación al solicitarse tal destinación, ya que, en virtud del art. 737 no forman parte del valor imponible. A pesar de ello, por supuesto que de aquélla se deberán excluir los que sean devueltos como estímulos a la exportación, esto es, los drawbacks, los reintegros y los reembolsos.

- e) Elemento "nivel comercial": El valor imponible se determinará tomando en consideración el nivel comercial que correspondiere a la transacción que da lugar a la exportación, sobre la base de operaciones de comercio usuales. De esta manera, por ejemplo, si la venta se realiza entre mayoristas tiene un nivel de transacción diferente que si se efectúa de mayoristas a minoristas o usuarios.
- f) Condición de independenciam: El Código Aduanero define en su art. 742 qué se entiende por una **venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes**: "es una venta en la que especialmente se cumplen las siguientes condiciones:
- ✓ el pago del precio de la mercadería constituye la **única prestación efectiva** del comprador;
 - ✓ el precio convenido **no está influido** por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales que pudieran existir, aparte de las creadas por la propia venta entre el vendedor o cualquier persona de existencia visible o ideal asociada con él en negocios, por una parte y el comprador o cualquier persona de existencia visible o ideal con él asociada en negocios, por la otra;
 - ✓ ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición o, incluso, de la utilización de que fuere objeto posteriormente la mercadería, **revierte directa o indirectamente** al vendedor o a cualquier persona de existencia visible o ideal asociada en negocios con el vendedor.

6.4.2) Tratamiento de la vinculación en la determinación del valor imponible

En materia de determinación de los precios de exportación no se establece el concepto de "partes vinculadas" ya que se lo hace por oposición al concepto de "partes independientes" en una compraventa, tal como lo definimos en el acápite anterior.

Los art. 746 y 747 del C.A. versan sobre el tratamiento a dispensar a la vinculación a los efectos de la determinación del valor imponible.

El art. 746 establece que **el hecho de que exista vinculación entre el comprador y el vendedor, no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar⁴⁸**. El motivo fundamental para desecharlo es la **influencia** de tal vinculación sobre el precio declarado⁴⁹.

De tal manera, la Aduana podrá desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración **si la vinculación influyere en el precio**, y en tal caso determinar el valor de acuerdo con estas dos posibilidades:

- a) utilizar el precio influido por la vinculación, efectuando los ajustes correspondientes para **corregir dicha influencia**; o
- b) abandonar el método precedente, acudiendo a una **base de valoración supletoria**, como ser alguno de los métodos detallados en el art. 748.

Es dable destacar que este artículo sólo contempla supuestos de valoración en casos en que exista vinculación y, dentro de éstos, sólo autoriza a abandonar la base de valoración contractual para acudir a las bases supletorias del art. 748

⁴⁸ El Código muestra aquí una clara preferencia por la utilización del precio de transacción que motiva la exportación como expresión del valor imponible, siempre que sea posible.

⁴⁹ El exportador deberá declarar en el formulario OM-1993 /2 SIM (Declaración de los elementos relativos al valor de exportación) si se encuentra vinculado con el comprador y si tal vinculación influye en el precio.

cuando la vinculación influye en el precio. Por lo tanto, no cabe involucrar en la disposición en comentario las hipótesis de precios bajos o altos que respondan a otros motivos, como ser, por ejemplo cuando el precio es bajo por razones de illiquidez que obligan a vender a precios insatisfactorios. Estos últimos casos encuadran exclusivamente en lo previsto en el art. 747 (el cual se aboca a aquéllos casos en que el precio **no está influido** por la vinculación entre las partes).

Por otro lado, el art. 747 establece los supuestos en los que se aceptará el precio pagado o por pagar como base de valoración :

- si el exportador demuestra que su precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores resultantes de tomar en consideración el art. 748 incs. a), b) o c)⁵⁰
- si el servicio aduanero dispone de antecedentes - resultantes de tomar en consideración los mismos criterios -que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar y el exportador justifica su precio

Efectuando una sencilla comparación con otros tributos, tanto a los efectos de fijar la base de imposición para los derechos de exportación como para los derechos de importación y el impuesto a las ganancias, la existencia de vinculación entre comprador y vendedor no es condición suficiente para establecer un ajuste sobre el valor de transacción, siempre que **no haya influido en el precio** en el caso de los derechos de aduana (art. 746 inciso 1 del Código Aduanero, para los derechos de exportación, y artículo 1, inciso 2 "a" del Acuerdo

⁵⁰ Como veremos más adelante, el art. 748 del C.A. establece siete métodos alternativos a los fines de la determinación del valor imponible, en caso de que el precio pagado o por pagar no constituya una base idónea de valoración. Los métodos citados en los incisos a), b) y c) son los siguientes, a saber: *a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva; b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería; c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva.*

de Valoración del GATT, para los derechos de importación) y en la medida en que se ajuste a las prácticas normales del mercado entre entes independientes (artículo 14, párrafo 3° de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

6.4.3) La determinación del valor imponible

Teniendo en cuenta que en principio debe respetarse el precio que surge de la contratación, y considerando que el mismo no es válido como valor imponible, a los fines de su determinación, se enumeran en el artículo 748 del código diversos métodos. No existiendo prelación entre ellos, y en virtud de lo expresamente indicado en este apartado, **deberá aplicarse el método que más se adecue al tipo de transacción**, teniendo en cuenta, además, que atento la disconformidad que pueda manifestar el titular de la destinación respecto del precio que se hubiere fijado a través del procedimiento de impugnación, cabrá fijar el valor imponible de la forma más científica posible, y, en todo caso, según los datos aportados por el propio exportador. Es decir, los distintos métodos son de aplicación criteriosa y no existe un orden prefijado a seguir, como es el caso de la valoración basada en el GATT. Apoyando esta tesis un fallo del Tribunal Fiscal, Sala G, sostuvo: "***no parece razonable que mediante una información que no reviste las características necesarias de un estudio serio, ni se encuentra acompañada por documentación que respalde lo expresado en ella, se puedan practicar los ajustes de valor impugnados, sin que obste a esa conclusión los compromisos efectuados por la actora en sus declaraciones comprometidas agregadas a los permisos de embarque***" (TRES ASES S.A., 16/12/82).

A tal respecto, el mencionado artículo 748 dispone que: "***cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de la determinación del valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de las previstas a continuación:***

a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para periodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

d) el valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto de la idéntica o similar competitiva, previa deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquél país así como del flete, seguro y demás gastos ocasionados luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los derechos y demás tributos que gravaren en éste su exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

e) el valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

f) el valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse;

g) el valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes

necesarios para determinar el valor imponible, cuando se tratare de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, leasing o similar”.

6.4.4) Jurisprudencia sobre la determinación del valor imponible

Con relación a la aplicación de dichos métodos, en un fallo de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo se expresó: **“el ajuste del valor de exportación por la Aduana no cumple con los recaudos previstos legalmente para determinar el valor imponible que resulta idóneo, si la mercadería sobre la cual se calcularon los costos de producción no es idéntica o similar a la exportada en autos. A lo cual cabe agregar que en ese caso la Aduana omitió toda consideración acerca de las modalidades inherentes a la exportación y a su probable incidencia en el precio, que fueron señaladas por la actora en las actuaciones administrativas, y que derivan del hecho de tratarse de una operación de penetración en el mercado extranjero” (“SIMPLEX S.A.”, 13/4/89).**

Asimismo, en los autos caratulados: **“LILIANA S.R.L. c/D.G.A. s/recurso de apelación”;** expte. N° 14.194-A TFN – Sala E, 30/8/2002, suscripto por García Vizcaíno, Winkler y Krause Murguiondo), la Aduana observó los valores de un permiso de embarque sosteniendo **que el valor documentado no se encontraba comprendido dentro del intervalo establecido para mercaderías idénticas o similares;** la empresa entonces, a pedido de la Aduana, presentó folletos y lista de precios de los productos exportados, así como factura de venta en el mercado interno de los mismos, emitiendo el organismo el respectivo cargo. La actora señaló en su defensa que la Aduana no tuvo en cuenta los antecedentes que obraban en su poder, ya que surgiría claramente de ellos que las ventas de la misma mercadería anterior y posterior a la cuestionada, realizadas a la misma empresa fueron con los mismos precios, sin que mereciera objeción alguna.

Citaremos a continuación algunos de los fundamentos del voto de la Dra. García Vizcaíno mediante el cual se revocó la resolución aduanera:

- “Que la aduana ha fundado el ajuste de valor, por el cual exigió la devolución de sumas pagadas en concepto de reintegros, en virtud de lo normado por el art. 748 inc. a) del C.A. ...”

- “ Que el art. 748 inc. a) del C.A. dispone que: *Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de las previstas a continuación:*
 - a) *el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación ...”;*

- “ Que la recurrente invoca en su favor lo dispuesto por el inciso f) del art. 748 del C.A., que preceptúa como pauta de valor de exportación: *f) el valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse ...”*

- “ **Que la Corte Suprema de Justicia tiene resuelto que la autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor de la mercadería, y que no puede desvirtuarse la valoración que practique o acepte sobre la base de afirmaciones genéricas (causa “IAFA S.A.” de fecha 28/8/73)”;**

- “ Que, sin embargo, en las presentes actuaciones la apelante ha producido prueba que parece refutar el ajuste aduanero”;
- “ Que no surge que la apelante haya incurrido en una sobrefacturación a fin de obtener mayores estímulos a la exportación. Una sola factura efectuada por la recurrente por precios inferiores no parece ser demostrativo de una sobrefacturación, ya que pudo deberse a las condiciones de mercado” .

En otro orden de cosas, resulta de interés reactualizar un importante antecedente jurisprudencial, toda vez que a diario, distintas jurisdicciones aduaneras, están instruyendo sumarios contenciosos imputando la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. c) del Código Aduanero⁵¹, en casos en los cuales no ajustan el precio de transacción acordado entre las partes, sino el valor imponible, por “estimación”, al considerar que existe un apartamiento de valores documentados en la exportación de mercaderías “idénticas y similares” –sin individualización de las mismas para quien debe defenderse, inclusive.

Para no desaprovechar la riqueza de sus fundamentos transcribiremos a continuación la parte pertinente en cuanto expresa:

- “Que la recomposición de valor de la mercadería efectuada en autos, según informes de la Sección Análisis de Exportación ..., se basó en la estimación comparativa con mercadería idéntica o en su defecto similar competitiva que hubiera sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación..”
- “Cabe concluir que en el caso no ha existido un ajuste o recomposición de valor en sentido estricto, efectuado en virtud de lo dispuesto por el art. 747, así como tampoco un ajuste basado en la desestimación del precio

⁵¹ Art. 954.-1: *El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:*

facturado por ser considerablemente inferior a los precios o valores de antecedentes o a los precios corrientes. Por ello corresponde rechazar el supuesto ajuste o recomposición de valor y aceptar el valor declarado por la exportadora en los permisos de embarque , y, en el caso no sólo no ha existido declaración inexacta, sino que tampoco se ha producido un perjuicio fiscal real ni potencial –derivado de las supuesto diferencia de valor imputada y consistente en el pago de mayores reintegros que los correspondientes (art. 956 inc. b, in fine del C.A.⁵²), así tampoco un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondía”.

La doctrina citada ha sido aplicada en el expediente Nro. 13.882-A, caratulado “Compañía Elaboradora de Productos Alimenticios S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación” (TFN – Sala G, 5/11/2003, suscripto por Fernández de la Puente y Sarli – encontrándose de licencia Krause Murguiondo).

6.5) La base imponible

La base imponible es la base sobre la que se calculan los derechos ad valorem. Se obtiene a partir del valor imponible, deduciendo de éste, el monto de los tributos que gravaren la exportación, así lo dispuesto en el artículo 737 del C.A. en cuanto a que “se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación”.

c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el valor en aduana de la mercadería en infracción.

⁵² Art. 956: A los fines de la aplicación de lo dispuesto en el art. 954:

b) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere y por estímulos a la exportación.

A los efectos de segregar del valor imponible el componente de los tributos incorporados se utiliza un número denominado "coeficiente". Para obtener dicho coeficiente es necesario considerar como numerador una unidad y como denominador una unidad más el porcentual de tributos aplicables. Ese resultado multiplicado por el precio o valor bruto arroja la **base imponible**. Gráficamente:

$$\text{Base imponible} = \text{Valor imponible} * \frac{1}{1 + \text{alícuota de tributos}}$$

$$\text{Base imponible} = \text{Valor imponible} * \text{Coeficiente}$$

Para una mejor comprensión del tema, he aquí un simple ejemplo de cómo calcular la base imponible:

- *valor FOB = U\$S 1.000*
- *valor imponible = U\$S 1.000*
- *alícuota de derechos de exportación = 5 %*
- *el exportador declara que los tributos se encuentran incluidos en el valor FOB*

$$\text{Base imponible} = \text{Valor imponible} * \text{Coeficiente}$$

$$\text{Base imponible} = \text{U\$S } 1.000 * 1/1,05$$

$$\text{Base imponible} = \text{U\$S } 1.000 * 0,95238$$

$$\text{Base imponible} = \text{U\$S } 952,38$$

Es del caso señalar que el exportador deberá declarar en el formulario OM-1993 /2 SIM⁵³ (Declaración de los elementos relativos al valor de exportación) si el precio "incluye derechos y demás tributos a la exportación".

6.5.1) Instrucciones generales aplicables

Con referencia a este punto, comentaremos dos instrucciones generales que hacen a esta temática:

- **Instrucción General AFIP-DGA N° 18/02(SDG LTA)**: la misma establece que si los derechos de exportación se encuentran incluidos en el valor FOB/R/T de la mercadería, incluso para aquéllas cuyo precio se determina en función de cotizaciones internacionales, deberá efectuarse su deducción según lo dispuesto en el artículo 737 del C.A., salvo para aquéllas mercadería que tengan precios oficiales, ya que los mismos son la base para la liquidación, entre otros conceptos, de los derechos de exportación.
- **Instrucción General AFIP-DGA N° 14/04(SDG LTA)**: en ella se sugieren algunas pautas generales para el control de la declaración de la inclusión de los derechos de exportación en el precio, pudiendo el Servicio Aduanero requerir para su análisis la siguiente documentación:
 - Para el caso en que la venta se hubiere concertado por intermedio de un contrato celebrado entre las partes, copia certificada y traducida (de corresponder) del mismo;
 - En caso que el precio de la mercadería se fije sobre la base de cotizaciones internacionales u otros datos, se deberá requerir al administrado que aporte la documentación pertinente (publicaciones internacionales, revistas especializadas, etc.);
 - Copia de toda la documentación comercial involucrada en la transacción (facturas, notas de crédito/débito, órdenes de compra, etc.);

⁵³ Como comentáramos en el punto 3.4, dicho formulario es parte integrante de la destinación de

- Registración contable certificada de la operación (venta y cobranzas);
- Copia de toda la documentación bancaria involucrada en la transacción (cartas de crédito, liquidaciones de divisas, extractos bancarios, etc.);
- Estructura de costos y precios de exportación certificada por Contador Público en caso de estimarse pertinente;
- Estados contables del período en análisis;
- Toda otra documentación que, en virtud de las particularidades de la operación analizada, se estime pertinente

6.6) Relación entre valor FOB/R/T, valor imponible y base imponible. Cuadro resumen

Valor FOB/R/T⁵⁴
 + Ajustes a incluir⁵⁵
 - Ajustes a deducir⁵⁶
 - Valor CIF insumos importados temporalmente

Valor imponible

* Coeficiente

Base imponible o valor en aduana

exportación documentada ante la Aduana.

⁵⁴ Las comisiones de compraventa en el exterior deberán incluirse en el valor FOB/R/T para el cálculo de los derechos de exportación.

⁵⁵ Se trata de conceptos no incluidos en el valor FOB/R/T, pero que integran el valor imponible, i.e. descuentos por pago anticipado, descuentos retroactivos, cánones y derechos de licencia, etc.

6.7) El precio oficial

Como definimos en el punto 5.4, los derechos de exportación *ad valorem* pueden liquidarse mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor imponible o, en su caso, sobre **precios oficiales FOB**.

Por medio del artículo 751 del Código Aduanero se le otorga al Poder Ejecutivo la facultad de establecer las mercaderías que estarán sujetas a precio oficial⁵⁷, como así también el fijar el valor del mismo.

Algunas de las principales diferencias entre el valor imponible definido en el art. 735 y el precio oficial son las siguientes:

- mientras el valor imponible debe ser determinado por el servicio aduanero (art. 750), el precio oficial sólo debe ser determinado por el servicio aduanero si ha sido previamente establecido por una disposición legal (art. 751);
- a los efectos del cálculo de los derechos de exportación, en el caso del valor imponible deben segregarse dichos tributos (art. 737); en cambio, el precio oficial incluye los derechos de exportación, ya que la condición FOB incluye la imposición tributaria;
- respecto del valor imponible, los gastos relativos a la entrega de la mercadería se encuentran contemplados atendiendo al medio de transporte (art. 736). En el precio oficial sólo se considera la modalidad FOB.

En caso de existir, el precio oficial será:

⁵⁶ Se trata de conceptos incluidos en el valor FOB/R/T, pero que **NO integran el valor imponible**, i.e. intereses por financiación, gastos de construcción, calibrado y montaje, servicios de post venta, etc.

⁵⁷ Algunas de las mercaderías sujetas a precios FOB oficiales son: arvejas, garbanzos, porotos, lentejas, trigo, centeno, cebada, arroz, maní, aceites a granel.

- base única de imposición, o de estímulo;
- base mínima de ingreso de divisas.

6.8) Algunas cuestiones teóricas acerca de la inclusión de los tributos a la exportación en el valor imponible⁵⁸

Existen dos posibles interpretaciones del alcance de la disposición contenida en el artículo 737 del Código Aduanero, en el cual se establece la exclusión de los derechos de exportación de la base de cálculo de los propios derechos, a saber : I) criterio de la incorporación conceptual

II) criterio de la incorporación real

A continuación haremos una breve descripción de los mismos, señalando algunas de sus características más salientes.

I) Criterio de la incorporación conceptual

Descripción:

Según este criterio, en todos los casos corresponde realizar la operación aritmética de aplicación del coeficiente, para así excluir los derechos de la base de cálculo de los mismos.

Argumentos que sustentan este criterio:

1) El artículo 737 dice derechamente "se excluyen", de modo que ordena practicar la operación aritmética para excluirlos. No corresponde determinar si se verifica el cumplimiento de ningún hecho que condicione la aplicación de la regla de la exclusión, por cuanto la norma no establece ningún hecho condicionante. Si el

⁵⁸ En este punto reproducimos los principales conceptos volcados en el paper "Apuntes para el análisis de la cuestión de la liquidación de los derechos de exportación, en lo relativo a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 737 del Código Aduanero", presentado en la reunión del 14/7/04 de la Comisión de Tributación Aduanera de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales por el Dr. Horacio D. García Prieto.

legislador hubiese querido condicionar la exclusión, la norma diría "*bajo la condición de que ..., se excluyen ...*"

2) La exigencia de que "*se encuentren incluidos*" puede ser entendida como una exigencia tácita, impuesta por la lógica (no se puede excluir lo que no está incluido). En tal caso, debe entenderse que la exigencia se encuentra siempre cumplida, por la sola circunstancia de que el valor FOB es un valor que conceptualmente tiene incluidos los derechos de exportación. La condición de venta FOB es una condición bajo la cual el vendedor/exportador debe tomar a su cargo todos los cargos y gastos necesarios hasta colocar la mercadería a bordo del vapor con destino al exterior, de modo que conceptualmente el derecho de exportación integra el precio FOB (entendiendo que todo aquello que está a cargo del vendedor integra el precio).

3) Debe entenderse que, cuando el formulario OM-1993 /2 SIM (Declaración de los elementos relativos al valor de exportación) requiere que el exportador declare (por si o por no) si el precio "*incluye derechos y demás tributos a la exportación*", está requiriendo al exportador que declare si está recuperando el derecho de exportación a través de un pago indirecto o lo está recuperando a través de una nota de débito remitida al comprador del exterior por separado.

II) Criterio de la incorporación real

Descripción:

Según este criterio, la exclusión sólo corresponde **cuando se verifica que los derechos se encuentran realmente incorporados**, es decir que existe una exigencia que no se satisface simplemente en el terreno de lo conceptual. Es así que se presentan casos en los cuales la exclusión es procedente (porque los

En el mismo se resumen los puntos salientes de lo debatido sobre el tema en las distintas reuniones de la mencionada comisión.

derechos están incluidos) y casos en los cuales la exclusión no es procedente (porque no se encuentran incluidos).

- La incorporación real puede manifestarse a través de la evolución de los precios, especialmente en los casos en los cuales los derechos de exportación se han establecido o se han aumentado en un momento reciente.
- En situaciones en las cuales los derechos de exportación se mantienen vigentes por períodos prolongados, la incorporación real no puede verificarse a través de la evolución habida en los precios, porque las ventas realizadas cuando no se aplicaban derechos quedan demasiado lejos en el tiempo como para servir de elemento de comparación. En este caso, la incorporación real de los derechos en el precio debe ser verificado a través del examen de la estructura de costos de la empresa, examinando la forma como los derechos de exportación afectan la operación.

Argumentos que sustentan este criterio:

- 1) El formulario aduanero OM-1993 /2 SIM (Declaración de los elementos relativos al valor de exportación) requiere que el exportador declare, por si o por no, si el precio *"incluye derechos y demás tributos a la exportación"*. Cualquiera sea la respuesta que indique en el formulario, el exportador está admitiendo la tesis de la incorporación real, a menos que deje en blanco ambos los casilleros ("si" y "no") y coloque una leyenda que sustente el criterio de incorporación conceptual
- 2) El Sistema Informático María está diseñado en los términos del criterio de incorporación real, dado que aplica el coeficiente (para excluir los derechos) únicamente en el caso en que el operador del sistema responde "si" a la pregunta referida a la inclusión de los derechos de exportación en el precio.

6.9) Jurisprudencia sobre la inclusión de los tributos a la exportación en el valor imponible

Seguidamente comentaremos el fallo “Vidriería Argentina S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación” (TFN – Sala E, 18/4/2000). Hemos transcripto gran parte de lo expresado en el mismo, debido a que nos parecen sumamente interesantes las afirmaciones vertidas por la Dra. García Vizcaíno en relación al tema que nos ocupa⁵⁹.

1) En este caso la Aduana formuló cargos a la firma exportadora por considerar que **la base imponible de los tributos que gravaban la exportación habría sido incorrectamente calculada** y que, en consecuencia, se habría pagado menos de lo debido, en atención a que **se habría incluido erróneamente el coeficiente** en la declaración aduanera. En los hechos, los funcionarios aduaneros advirtieron que por un lado la empresa marcó “NO” como respuesta a la pregunta de si “los derechos y demás tributos están incluidos en el valor FOB-FOR-FOT”, y que, por el otro lado, en la hoja siguiente, había indicado el coeficiente que regularmente se aplica cuando están incluidos para determinar la base imponible, concluyendo en consecuencia que la indicación del coeficiente respondía a un error y que la actora debió tributar sobre la base del valor imponible y no sobre la base imponible.

2) Por su parte, la actora argumenta que en los usos y prácticas comerciales, los tributos que gravan la exportación de una mercadería están incluidos en los costos del producto a exportar y forman parte del valor FOB.

3) En su voto, la Dra. García Vizcaíno manifestó que con arreglo a lo normado por los arts. 735 y 736 incs. a), b) y c) del C.A., **el valor imponible es el valor FOB, FOT o FOR**, según el medio de transporte del que se trate, incluyendo todos los gastos ocasionados hasta “el puerto en el cual se cargare en

el buque con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática” – inc. a) del art. 736 -, “el aeropuerto en el que se cargare, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía aérea” – inc. b) del art. 736 -, o “el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre” – inc. c) del art. 736. Que de ello se colige que, **en principio, el valor FOB incluye los tributos a la exportación que deben ser pagados antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía** (conf. Art. 789 del C.A.). Asimismo, el art. 347 del C.A. dispone, en materia de exportación, que: “Efectuados los trámites relativos al despacho de la mercadería y, en su caso, pagados o garantizados los tributos correspondientes se procederá a su libramiento”.

Que “sin embargo, el art. 737 del C.A. preceptúa que: *No obstante lo dispuesto por el art. 735, se excluyen del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación*”.

Que se ha sostenido que conforme con las reglas INCOTERMS, elaboradas por la Cámara de Comercio Internacional, la Cláusula FOB supone que el vendedor soporta, entre otros gastos, los derechos y demás tributos a la exportación; **es decir que tales tributos están incluidos en el valor FOB.**

Este sistema fue modificado por el art. 737 del C.A. , que expresamente excluye del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. El objeto de esta exclusión es evitar la liquidación de los tributos a la exportación sobre una base de cálculo que incluya , a su vez, el importe de los eventuales derechos que deben pagarse.

⁵⁹ Otro fallo en el mismo sentido lo constituye la causa: “ICI Argentina S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación” (TFN – Sala E, 27/9/2002).

“Que, por consiguiente, si bien el valor FOB, en principio, incluye los tributos que gravan la exportación, éstos deben ser excluidos a fin de establecer la base imponible”.

Que la recurrente consignó el coeficiente respectivo, de lo cual se infiere que detrajo el importe de los tributos , por lo cual el valor consignado los incluía.

Que para los permisos de embarque en cuestión el importe que la actora declaró en concepto de valor imponible total en divisas coincide con lo expresado como valor FOB en la factura y cabe suponer que comprendían los tributos a la exportación, ya que en el mismo cuerpo del permiso de embarque la recurrente aplicó el coeficiente respectivo.

Que la apelante, al haber deducido efectivamente los tributos a la exportación, contradijo palmariamente el tildado con “NO” como respuesta a la pregunta de si “los derechos y demás tributos están incluidos en el valor FOB-FOR-FOT”, por lo cual debió ser objeto de detención para que aclarara la contradicción.

Que, en síntesis, no habiéndose practicado detención en su momento ni tachado de falsos o inexactos por la aduana los valores documentados, ello conduce a concluir que debe revocarse la resolución recurrida y los cargos formulados solo a ese respecto.

Al respecto, podemos sacar las siguientes conclusiones a la luz de la jurisprudencia citada:

- En principio, el valor FOB incluye los tributos a la exportación que deben ser pagados antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía.

- No obstante lo expresado, éstos deben ser detraídos a fin de establecer la base imponible. El objeto de esta exclusión es evitar la liquidación de los tributos a la exportación sobre una base de cálculo que incluya, a su vez, el importe de los eventuales derechos que deben pagarse.
- El hecho de que exista una contradicción entre el coeficiente utilizado a los fines del cálculo de los tributos a la exportación y la respuesta a la pregunta de si "los derechos y demás tributos están incluidos en el valor FOB-FOR-FOT" en la declaración comprometida, no constituye por sí solo un elemento suficiente para "impugnar" la declaración efectuada por el exportador.

Posteriormente, dicha sentencia fue apelada ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, la cual, con fecha 2/10/2001, confirmó lo actuado por la Aduana. He aquí algunos de los puntos más salientes de dicho pronunciamiento:

- 1) El tribunal administrativo tomó en cuenta para su sentencia que en el cuerpo del despacho existían dos casilleros para afirmar si el precio FOB contenía o no los derechos y demás tributos a la exportación y el documentante incurrió en un error al tildar el correspondiente a la negativa, lo que alteraba la liquidación definitiva. No existiendo imputación de infracción alguna, entendió el organismo jurisdiccional que se trataba de un error rectificable de acuerdo con lo normado por el Código Aduanero.
- 2) La apoderada de la Aduana fundó su recurso afirmando que **las declaraciones que se efectúan en las solicitudes de destinación de exportación comprometen la responsabilidad de quien las presta.** Consideró que si el exportador declaró que el precio no contenía los derechos a la exportación, tal declaración comprometía su

responsabilidad y debía el pago de los tributos conforme a su propia declaración.

- 3) La **seguridad jurídica** se resentiría gravemente si fuera admisible y lograra tutela judicial la conducta de quien primero acata una norma y luego la desconoce.
- 4) Sin perjuicio de los alcances que pueda acordarse a la definición que de precio FOB se da en las reglas INCOTERM, ha de advertirse que en ella se da una presunción que puede presentarse como un caso común de tal mecanismo de valor. Pero esa presunción señala precisamente que **existen otras operaciones realizadas bajo esa cláusula en la que en el precio FOB no se incluyen los tributos a la exportación**. De allí, que resulta razonable que la Aduana exija que en la declaración aduanera el documentante comprometa su responsabilidad afirmando o negando esta situación.
- 5) Frente a la contradicción incurrida, el servicio aduanero, en ejercicio de sus facultades de revisión, estaba autorizado a investigar la realidad de los hechos. Era al documentante a quien, por ser el responsable de la situación creada en razón de la contradicción incurrida, incumbía probar que los tributos a la exportación formaban parte del precio FOB y, por tanto, correspondía su deducción a los efectos de su liquidación ante el servicio aduanero.
- 6) La prueba rendida sólo se dirigió a demostrar que la Aduana no procedió a formularle imputación penal, cuestión que estaba fuera de discusión.
- 7) **No habiéndose probado la mentada inclusión de tributos al precio**, se confirma el requerimiento aduanero.

Como podemos ver, en dicho pronunciamiento la Cámara desecha completamente la argumentación del Tribunal Fiscal, **dejando a cargo del documentante probar la inclusión de los tributos a la exportación en el valor FOB.**

Asimismo, en un reciente fallo "Dana Argentina S.A. (TF 10401-A) c/DGA" (Expte. 17425/01) del 20/5/2003, CNACAF, suscripto por Herrera, Damarco y Garzón de Conte Grand, la Cámara persiste en su criterio de que si el valor FOB documentado incluye los derechos, lisa y llanamente el exportador **debe demostrarlo.**

VII) RÉGIMEN CAMBIARIO APLICABLE

A pesar de no tratarse de cuestiones estrictamente tributarias, por su estrecha relación con el tema que nos convoca, creemos conveniente analizar las medidas de tipo cambiario introducidas desde fines del año 2001 que tienen relación con las operaciones de exportación desde dos enfoques muy diferentes, de acuerdo con su impacto sobre dichas operaciones:

- 1. medidas de tipo devaluatorio**
- 2. obligación de ingreso de divisas**

7.1) Medidas de tipo devaluatorio

A partir del **abandono de la paridad fija de la moneda nacional** a través de la ley 25.561 (B.O. 6/1/02), los precios relativos de los bienes y servicios han comenzado una ronda de ajustes.

Cabe señalar que el tipo de cambio, si bien no puede ser considerado en modo alguno como un incentivo a las exportaciones, constituye sin duda alguna el término principal en la ecuación costo-beneficio a tener en cuenta por el operador de comercio exterior.

En teoría, los primeros beneficiarios de una devaluación son los exportadores, ya que la misma aumenta sustancialmente su retribución. La reducción en términos de divisas de los costos locales, incluyendo insumos y mano de obra, permite que muchos sectores puedan competir en el mercado internacional.

Es de hacer notar que con respecto a la fijación del tipo de cambio, existe actualmente un conflicto entre aquél requerido para **pagar la deuda externa** - que tendría que ser lo más bajo posible - y el necesario para **impulsar el crecimiento de la economía**, que debería ser lo suficientemente alto como para incentivar la producción y la exportación. Asimismo, la apreciación del peso o la caída del tipo de cambio afecta **los ingresos por derechos de exportación** que recibe el gobierno nacional.

7.2) Obligación de ingreso de divisas

Con el dictado del Decreto 1606/01 (B.O. 6/12/01) resurgió la vigencia del artículo 1º del Decreto 2581/64 que establece que **el contravalor en divisas de la exportación** de productos nacionales hasta alcanzar su valor FOB o CyF, según corresponda, **deberá ingresarse en el país y negociarse en el mercado único de cambios dentro de los plazos que establezca la reglamentación**. Ello, a través de la derogación del Decreto 530/91 que había dispuesto, al iniciarse el régimen de la convertibilidad, dejar sin efecto la obligatoriedad de ingreso y liquidación de las mismas.

Las normas fueron apareciendo desde diciembre de 2001 incluyeron distintos sistemas para reglamentar tanto el ingreso como la liquidación de divisas, primero mediante la existencia de dos mercados (uno oficial y otro libre, Dto.71/02 y Comunicaciones A 3425 y 3444 BCRA) y luego unificando ambos en el Mercado Unico y Libre (Decreto 260/02 y Com. 3471 BCRA).

Entusiasmado en su revitalizado rol regulador, el 9/2/02, el Banco Central dictó la **Comunicación A 3473** para poner en conocimiento la **operatoria de liquidación de divisas por operaciones de comercio exterior** en el Mercado Unico y Libre de Cambios a partir del 11/2/02, que, con algunas variantes, se mantiene en vigor desde entonces. Sus principales puntos son los siguientes⁶⁰:

- Cobros de exportaciones de bienes

Se mantiene la **obligación del ingreso en el mercado de cambios de las divisas por cobros de exportaciones** de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 1606/01. Los plazos para el ingreso de las divisas correspondientes, que son fijados por la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, se cuentan a partir de la fecha del cumplimiento de embarque y, dependiendo del tipo de producto, varían entre 60 días y 360 días corridos⁶¹. Adicionalmente a estos plazos, el Banco Central dispuso que el exportador cuenta con otros 90 días hábiles para concretar la liquidación de las divisas en el mercado de cambios.

En el caso de exportaciones de bienes de capital, tecnológicos y régimen de exportación llave en mano comprendidos en el Anexo 19 del Decreto 690/02 el exportador puede acordar con el importador un plazo superior al establecido por la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, siempre

⁶⁰ Para la simplificación de nuestro análisis sólo nos referiremos a operaciones de exportación e importación de BIENES.

⁶¹ Plazos vigentes según Resolución 120/03 de la Secretaría de Comercio, Industria y Minería (B.O. 30/4/03).

que la financiación del valor FOB de la exportación sea a un plazo no mayor a tres años de la fecha de embarque, y que la operación se realice a través del Convenio de Crédito Recíproco de ALADI ó con garantías de una entidad bancaria del exterior.

Se permiten aplicaciones de cobros de exportación en el exterior para:

- a. la cancelación de anticipos y prefinanciaciones anteriores al 6.12.2001 otorgadas por entidades locales
- b. la cancelación de anticipos y prefinanciaciones anteriores al 6.12.2001 del exterior cuando el exportador haya optado por el mecanismo de renovación (ingreso de nuevos anticipos o prefinanciaciones por el mismo monto que se cancela y mantenimiento en el periodo enero – septiembre de 2002 del 85%, en promedio, del saldo al 31.12.2001 por estos conceptos)
- c. la cancelación de anticipos y prefinanciaciones ingresados a entidades financieras locales entre el 6.12.2001 y el 10.1.2002 o por el Mercado Oficial de Cambios desde el 11.1.2001 o por el Mercado Único y Libre desde el 11.2.2002.

Asimismo, se permite la aplicación de cobros de exportaciones, con la conformidad previa del Banco Central, a:

- a. la cancelación de otros anticipos o prefinanciaciones de exportaciones anteriores al 6.12.2001
- b. la cancelación de préstamos estructurados vigentes al 30.11.2001
- c. la cancelación de capital de obligaciones financieras con el exterior vigentes al

30.11.2001 que se reestructuren mejorando en al menos 5 años la vida promedio de la deuda original.

También las normas establecen que las entidades financieras pueden otorgar el cumplimiento de permisos de embarque de exportaciones comprendidas en el Art. 1° del Decreto 2703/02 (ventas de hidrocarburos), cuando se haya registrado el ingreso de divisas de por lo menos el 30% del valor FOB o CYF del permiso, y de las ventas de minerales de emprendimientos que cuenten con la estabilidad fiscal establecida en la Ley 24.196.

Asimismo, las entidades financieras a cargo del seguimiento de los permisos de embarque, pueden aceptar faltantes, mermas y/o deficiencias sin la conformidad previa del BCRA, si tales montos están avalados por documentación avalada por el exportador.

Finalmente, es útil señalar aquí que el régimen de negociación de divisas se aparta necesariamente de la definición del valor imponible, puesto que no puede exigirse que se negocie una cantidad de divisas diferente a la **efectivamente percibida** por la exportación respectiva. Un claro ejemplo para ilustrar el tema es el siguiente: el valor imponible no incluye el importe de los derechos de exportación, tal lo señalado por el artículo 737 del C.A. En cambio, el **precio FOB** que debe ser objeto de la negociación de las divisas (Decreto N° 2581/64) sí incluye dichos tributos.

El tema del ingreso de divisas en las operaciones de comercio exterior no se trata de un asunto menor, puesto que está íntimamente relacionado con el pago de los derechos de exportación en plazo de espera y el cobro del factor de convergencia y de los reintegros.

Como ya mencionamos en el punto 5.7, en el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha de registro de

la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado **menos de veinte millones de dólares estadounidenses (U\$S 20.000.000)**, el plazo de espera será **hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador o cientoveinte (120) días corridos**, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento de la mercadería, el que fuere menor.

En otro orden de cosas, por intermedio de la Resolución 1281/02, la AFIP dispuso los procedimientos operativos destinados al pago a los exportadores del factor de convergencia (FC) y de los reintegros **vinculados a la liquidación de divisas** por parte de éstos. Sobre este particular se ha convenido entre la Dirección General de Aduanas, la Secretaría de Industria Comercio y Minería y el Banco Central un procedimiento informático para la confirmación de la negociación de las divisas. La Resolución que nos ocupa -sintetizando su espíritu- parte de la creación de un "bloqueo informático" en el Sistema Informático María que impide el pago de los reintegros y del factor de convergencia, el cual será levantado una vez recibida la respectiva información del BCRA a través del procedimiento informático que detalla su anexo.

VIII) EJEMPLOS DE LIQUIDACIONES DE DERECHOS DE EXPORTACIÓN Y DE REINTEGROS

8.1) Liquidación de derechos de exportación con pago previo

La empresa BB S.A. realizó una exportación de resina de petróleo (p.a. 3911.90.29.900N) con destino Bolivia, declarando un valor FOB total de U\$S 50.000.

A la fecha de oficialización de la operación la alícuota de derechos a la exportación vigente para la mercadería exportada era del 5%, declarando el exportador que dichos tributos no se encuentran incluidos en el valor FOB.

Los datos principales de la operación son los siguientes:

Fecha de oficialización = 20/12/02

Fecha de libramiento = 07/01/03

CONCEPTO	IMPORTE	OBSERVACIONES
(a) Valor FOB en divisas	50.000	Valor FOB total declarado
(b) Insumos importados en divisas	-----	No declara
(c) Valor imponible en divisas	50.000	(c) = (a) - (b)
(d) Coeficiente	1,00000	Derechos no incluidos en el valor FOB
(e) Base imponible en divisas	50.000	(e) = (c) * (d)
(f) Tipo de cambio (19/12/02)	3,37	Cierre comprador día hábil anterior a fecha de oficialización
(g) Base imponible en pesos	168.500	(g) = (e) * (f)
(h) Total derechos a pagar en pesos	8.425	(g) * 0,05

8.2) Liquidación de derechos de exportación con plazo de espera

La empresa XX S.A. realizó una exportación de disyuntores (p.a. 8536.20.00200P) a Brasil, declarando un valor FOB total de U\$S 100.000. Dicho valor incluye una comisión al exterior del 10 %.

A la fecha de oficialización de la operación la alícuota de derechos a la exportación vigente para la mercadería exportada era del 5% y el porcentaje de reintegro a percibir del 6%. La mercadería exportada fue fabricada con insumos importados tanto en forma temporal como en forma definitiva por el mismo exportador. Los datos principales de la operación son los siguientes:

Fecha de oficialización = 17/7/02

Fecha de libramiento = 22/7/02

Valor FOB en dólares de las exportaciones año 2001 = 3.500.000⁶²

Fecha de vencimiento del plazo de espera = 19/11/02 (120 días corridos)

Fecha de ingreso de divisas = 22/11/02⁶³

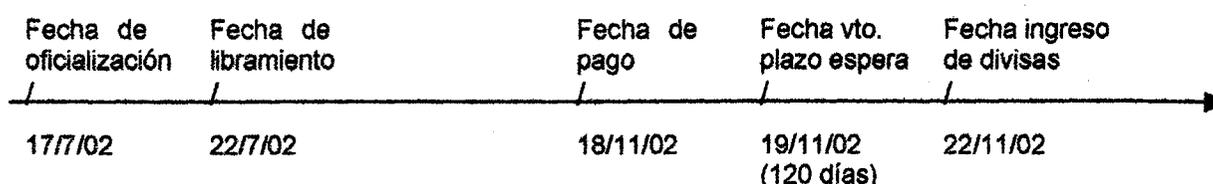
Fecha del pago efectuado por la firma = 18/11/02⁶⁴

Insumos importados temporales en dólares = 10.000

Insumos importados en forma definitiva en dólares = 15.000

Comisión al exterior 10 % = 10.000

A continuación ubicaremos los datos mencionados en un eje de tiempo, para su mejor visualización:



Caso 1 - Suponemos que el exportador declaró que los derechos están incluidos en el valor FOB

CONCEPTO	IMPORTE	OBSERVACIONES
(a) Valor FOB en divisas	100.000	Incluimos la comisión al exterior
(b) Insumos importados en divisas	(10.000)	Deducimos sólo los temporales
(c) Valor imponible en divisas	90.000	(c) = (a) - (b)
(d) Coeficiente	0,95238	(d) = 1/1,05
(e) Base imponible en divisas	85.714,20	(e) = (c) * (d)

⁶² Recordemos que en el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha de registro de la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado **menos de veinte millones de dólares estadounidenses (US\$ 20.000.000)**, el plazo de espera será **hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador o cientoveinte (120) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento de la mercadería, el que fuere menor.**

⁶³ Para el capítulo 85 el plazo para el ingreso de divisas es de 180 días corridos. En este caso, la firma ingresó las divisas con anterioridad a dicho plazo.

⁶⁴ Como observamos, la firma realizó el pago de los derechos el día 18/11/02, o sea un día antes del vencimiento de los 120 días corridos.

(f) Tipo de cambio (15/11/02)	3,54	Cierre vendedor día hábil anterior al pago
(g) Base imponible en pesos	303.428,26	(g) = (e) * (f)
(h) Total derechos a pagar en pesos	15.171,41	(g) * 0,05

Caso 2 - Suponemos que el exportador declaró que los derechos NO están incluidos en el valor FOB

A continuación veremos que en este caso el monto de derechos a pagar varía por la no inclusión de los mismos en el precio de exportación.

CONCEPTO	IMPORTE	OBSERVACIONES
(a) Valor FOB en divisas	100.000	Incluimos la comisión al exterior
(b) Insumos importados en divisas	(10.000)	Deducimos sólo los temporales
(c) Valor imponible en divisas	90.000	(c) = (a) – (b)
(d) Coeficiente	1,00000	Derechos no incluidos en el valor FOB
(e) Base imponible en divisas	90.000	(e) = (c) * (d)
(f) Tipo de cambio (15/11/02)	3,54	Cierre vendedor día hábil anterior al pago
(g) Base imponible en pesos	318.600	(g) = (e) * (f)
(h) Total derechos a pagar en pesos	15.930	(g) * 0,05

8.3) Liquidación de un reintegro

Con los mismos datos del enunciado del caso II.2), calcularemos el reintegro a cobrar por el exportador:

CONCEPTO	IMPORTE	OBSERVACIONES
(a) Valor FOB en divisas	100.000	Incluimos la comisión al exterior
(b) Insumos importados temporales en divisas	(10.000)	Deben deducirse según Dto.1011/91
(c) Comisión al exterior	(10.000)	Debe deducirse según Dto. 571/96
(d) Insumos importados definitivos en divisas	(15.000)	Deben deducirse según Dto.1011/91
(e) Valor a efectos del reintegro en divisas	65.000	(e) = (a) – (b) – (c) – (d)
(f) Reintegro a cobrar en divisas (6 %)	3.900	(f) = (e) * 0,06
(g) Cobro del reintegro el 2/8/02 ⁶⁵	13.689	(g) = (f) * 3,51

IX) Legislación del MERCOSUR

Antes de entrar en el estudio específico del tema tributario-aduanero, haremos un breve comentario sobre la evolución institucional y comercial del MERCOSUR.

9.1) Situación Institucional y comercial

Conviene recordar que el Tratado de Asunción⁶⁶ (1991) es un acuerdo hacia el mercado común suscripto por la Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay; si bien el mismo no estableció la fecha en la que se llegaría a la libre circulación de bienes, servicios y factores de la producción, por otro lado, sí estableció que en el período transitorio (1991-1995) debía perfeccionarse el libre movimiento de mercancías (o sea, un área de libre comercio), así como la unión aduanera mediante el establecimiento del **arancel externo común**.

⁶⁵ Recordemos que el tipo de cambio aplicable es el cierre comprador del Banco de la Nación Argentina correspondiente al día anterior al de su efectivo pago, en este caso, el del 1/8/02 el cual es de 1 dólar = 3,51 pesos.

⁶⁶ Por la Ley N° 23.982 la República Argentina adhirió al Tratado de Asunción que creó el Mercado Común del Sur (MERCOSUR).

En su informe, González Cano⁶⁷ diferencia tres etapas en la evolución institucional y comercial del bloque:

- 1) **Período inicial (1991-1995):** puede definirse como de auge y crecimiento, con beneficios mutuos por el rápido aumento del comercio intramercado y las nuevas inversiones atraídas por el mercado ampliado. Sin embargo, desde el punto de vista institucional, no pudo concretarse la "unión aduanera", puesto que no hubo acuerdo para aplicar el arancel externo común al total de las importaciones extrazona. Se llegó así a lo que se conoce como "unión aduanera imperfecta", situación que todavía persiste.
- 2) **Segundo período (1995-1997):** se puede caracterizar como de estancamiento y falta de avance en la profundización del proceso de integración y del comercio recíproco.
- 3) **Tercera etapa (1998-2000):** este período, a nuestro juicio, podría extenderse hasta la actualidad, pudiendo definirse como un proceso de crisis y de agudización de incumplimientos y de conflictos comerciales.
Coincidimos con Rúa Boiero⁶⁸ en que la negociación de las preferencias comerciales, así como la de otras disciplinas conexas, ha puesto de manifiesto la existencia de diferencias probablemente insalvables en el seno del MERCOSUR. El espejo de tales diferencias es la presencia, últimamente renovada de conflictos comerciales intrarregionales. Las diferencias surgen recorriendo un camino inverso: desde uno o varios intereses sectoriales afectados hacia los gobiernos, bajo la forma de reclamo y, tarde o temprano, acción de los gobiernos para intentar resolverlos o, en la mayor parte de los casos **la adopción reiterada de medidas unilaterales para restringir el acceso a los mercados.** Completa este panorama el anuncio de la Argentina

⁶⁷ González Cano, Hugo, *Informe sobre la tributación actual en los países del MERCOSUR*, BID Documentos de Interés, Washington DC, 2001, p. 5-6, <http://www.cdi.mecon.gov.ar>

⁶⁸ Rúa Boiero, Rodolfo R, *Mercosur: la botella ¿medio llena o medio vacía?*, Periódico Económico Tributario, Ed. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 27 de febrero de 2004, p. 9.

sobre la instauración de licencias de importación no automáticas para importar desde Brasil productos del rubro textil; continúa así una pequeña escalada de acciones y reacciones comerciales contrarias al espíritu – cuando no a la letra – del Tratado de Asunción y sus normas complementarias, como por ejemplo las recientes negociaciones efectuadas individualmente por Brasil y nuestro país con la República China.

Habiendo realizado esta breve introducción, ahora sí pasaremos a analizar la normativa del MERCOSUR respecto de los dos temas que nos convocan: incentivos a las exportaciones y derechos de exportación.

9.2) Incentivos a las exportaciones

Si bien en el Tratado de Asunción no existe mención explícita sobre los estímulos a la exportación, en realidad se hace una mención implícita en el artículo 1º, al establecerse que el Mercado Común implica “ la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente”. El concepto de estímulos a la exportación queda entonces comprendido en la expresión “cualquier otra medida equivalente”.

En este campo, los países miembros en general han tendido a reducir los incentivos que se otorgaban a las exportaciones por razones de saneamiento fiscal y por las represalias que aplicaron los países importadores siguiendo las normas de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Y, como estos incentivos son incompatibles con el desarrollo de un grupo de integración económica, en el MERCOSUR dentro de los acuerdos de Ouro Preto, en 1994 se dictó la Decisión 10/94 por la que esos incentivos a las exportaciones fueron eliminados

gradualmente para el comercio intrazona desde 1995 a 1997. En cambio, se dejó libertad para aplicar incentivos a las exportaciones extrazona.

La citada Decisión 10 adaptó en realidad las normas de la OMC sobre devolución de impuestos y subsidios a las exportaciones, ya que los cuatro países del MERCOSUR son Miembros de la OMC. Así se dispuso que la devolución de impuestos indirectos se podrá hacer siempre que se pueda calcular de manera precisa la carga impositiva al momento de la exportación, tal como ocurre por ejemplo con el IVA. Hoy en día los cuatro países aplican un IVA tipo destino que desgrava totalmente las exportaciones y permite calcular y devolver en forma precisa los créditos por insumos gravados utilizados en las exportaciones. En cambio, aunque las normas de la OMC permiten devolver en las exportaciones los impuestos a las ventas tipo cascada, pero "siempre que se devuelva exactamente" el monto de impuestos efectivamente pagado en las etapas anteriores, en los hechos se convierte a los impuestos en cascada en tributos no reembolsables, ya que debería calcularse en cada exportación la carga impositiva, lo que es administrativamente imposible de aplicar. Por ello, en general se aplica reintegros promedios que cubren varios impuestos, tal como ocurre con los reintegros a las exportaciones en Argentina, que también tratan de reembolsar el impuesto provincial a los ingresos brutos.

De acuerdo con los lineamientos de esa decisión, el Decreto N° 2275/94 de Argentina **eliminó gradualmente los reintegros a los Países Miembros del MERCOSUR**. A partir del 1° de febrero de 1995 se realizó una disminución de 2,5 puntos mensuales, hasta que los niveles máximos de reintegros (20 %) fueron reducidos a cero. Se exceptuó de dicha medida a las exportaciones con destino a intrazona de las mercaderías que se encontrasen en los regímenes de adecuación de los otros Estados Partes.

Finalmente, la Resolución N° 32/96 M.E. y O. y S.P. limitó las mercaderías beneficiadas con reintegros impositivos intrazona a 29 posiciones de la

nomenclatura arancelaria y hasta el 31 de julio de 1997, momento a partir del cual desaparecieron dichos beneficios para el comercio intrazona.

Por último, como broche de oro, y en forma un tanto paradójica, con fecha 19 de junio de 2001 entró en vigencia la Resolución (ME) N° 220/01 la cual **restableció la percepción de reintegros para las exportaciones a consumo destinadas a los Estados Partes del MERCOSUR**, la cual se encuentra vigente a la fecha. Con dicha medida se dio marcha atrás en el camino hacia la integración.

9.3) Derechos de exportación

Con motivo del restablecimiento de los derechos de exportación mediante el Decreto 310/02, para hidrocarburos, la Res. MEI 11/2002, para los productos agroindustriales, y la Resolución MEI 35/2002 modificatoria de la anterior - todo ello en el marco de la Ley 25561 -, se advierte la **aplicación de los mismos a todas las exportaciones de productos argentinos, aún a los que se realicen a países integrantes del MERCOSUR y a los países adherentes, como ser Chile y Bolivia**. Ello, según el trabajo de Alais cuyos principales puntos comentaremos seguidamente⁶⁹, implica una violación directa al Tratado de Asunción y a los Acuerdos de Complementación Económica N° 35 y 36 celebrados por la MERCOSUR con Chile y Bolivia respectivamente.

Alais desarrolla el tema de la siguiente forma:

- el Tratado de Asunción en su artículo 1° establece que el mercado común implica la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los

⁶⁹ Alais, Horacio F., *Los impuestos aduaneros argentinos*, Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 2003 (enero-marzo), 43, La ley online (doctrina tributaria).

países miembros a través, entre otros, de la **eliminación de los derechos aduaneros** y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente. También implica la adopción de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros estados o agrupaciones de estados.

- Estos objetivos en gran medida se han cumplido, a pesar de las diferencias económicas existentes entre los dos socios mayoritarios como es el caso de Brasil y Argentina. A fin de salvar este escollo, se establecieron regulaciones especiales para ciertos tipos de productos que fueron agrupadas en políticas sectoriales, como es el caso de los rubros automotor, azucarero, siderúrgico, textil, y cueros. Respecto de los demás productos en los que existían asimetrías entre los países miembros, se fijaron aranceles externos de convergencia, ya sea con alícuotas decreciente o creciente según el tipo de mercadería, y conforme a las listas que cada país negoció en el marco del Acuerdo.
- La eliminación de estos derechos aduaneros, fue realizada en forma gradual por medio de los programas de liberación comercial con la idea de llegar a un arancel cero, que es el que rige actualmente con contadas excepciones.
- El artículo 5° del Tratado de Asunción establece el mecanismo rector del sistema arancelario, que se estructura sobre el programa de liberación comercial que consiste en la rebaja arancelaria progresiva, acompañado de la eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efecto equivalente, la coordinación de políticas macroeconómicas, un arancel externo común que incentive la competitividad externa de los estados partes, y la adopción de acuerdos sectoriales, con el fin de optimizar la utilización y movilidad de los factores de producción y de alcanzar escalas operativas eficientes.
- Sobre tales objetivos es que se consagra el principio de eliminar toda restricción arancelaria intrazona, con lo cual se busca y promueve el libre intercambio de mercaderías de origen MERCOSUR.

- Es por lo expuesto que se puede concluir que los derechos aduaneros, incluyendo tanto los de importación como los de exportación, al gravar el ingreso o egreso de mercadería de un territorio aduanero, **únicamente pueden aplicarse en la medida que los países miembros, en conjunto, decidan modificar el arancel exterior común.**
- El Tratado de Asunción dispuso la libre circulación intrazona mediante la eliminación de los derechos aduaneros (incluidos los derechos de exportación) entre otros medios. Si bien el programa de desgravación progresiva, lineal y automática (espina dorsal del acuerdo) se concibió con la mira puesta en la importación, al consagrarse el Arancel Externo Común **el sistema de desgravación contempló expresamente los derechos de exportación.** En el régimen de adecuación de 1995 el mantenimiento de algunos derechos de exportación en el comercio intrazona fue la excepción que confirmó la regla, a tal punto que se establecieron cronogramas decrecientes de los mismos. **Así, en el tráfico intrazona sólo son legítimos los derechos de exportación al momento de hacerse la reserva, pero NO los establecidos con posterioridad a ella.**
- En el particular caso de Chile y Bolivia, debe aclararse que estos países en el año 1997 celebraron sendos acuerdos internacionales con el MERCOSUR que fueron conocidos como los Acuerdos de Complementación N° 35 y 36, en la idea de constituirse miembros plenos en un tiempo determinado. En virtud de dichos acuerdos, claramente se estableció en el artículo 6° que no se aplicarán nuevos a los productos correspondientes a esos países y de los miembros del MERCOSUR. Con lo cual lo realizado por la República Argentina con posterioridad implica no cumplir con lo acordado, ya que a esa fecha prácticamente todo el universo arancelario de productos argentinos no tenían derechos de exportación.
- En tal sentido, se advierte que el marco jurídico que sella esta situación y la limita expresamente, está dado por un **tratado internacional**, que garantiza la no imposición de ningún tipo de tributo o gravamen aduanero. Ergo, la

instauración de medidas como la que venimos analizando resulta contraria a los preceptos establecidos en la Constitución Nacional. En este sentido existe pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la que se ha sostenido la preeminencia normativa de los tratados o acuerdos internacionales, aún sobre las normas internas (conforme in re "Café La Virginia c/Estado Nacional" entre otros tantos que se han sucedido con motivo de esta doctrina -en este caso se había establecido con facultades delegadas por el Congreso Nacional en el Poder Ejecutivo, un derecho adicional del 5% a las importaciones de café en granos, con prescindencia del lugar de procedencia, incluyendo aquellos que tenían negociados arancel cero en virtud de acuerdos regionales (como era el caso de Brasil)-. En esa oportunidad se mantuvo la preeminencia del acuerdo internacional.

- Lo expuesto permite concluir que la implementación de derechos de exportación respecto de mercadería de origen MERCOSUR, es violatoria del Tratado de Asunción ya que no existe reserva, ni programa de convergencia alguno, y se trata de una medida unilateral adoptada por la República Argentina. Por otra parte no puede considerarse a este tributo como un tributo interno, ya que claramente el derecho de exportación es un arancel aduanero y por ende comprendido en los términos del Tratado de Asunción.
- Siendo este un tratado de rango constitucional, la ley que crea este derecho de exportación para el caso que nos ocupa no puede tener aplicación ya que al resultar contrario a este, resultando en consecuencia inconstitucional.

No obstante lo expresado por Alais, en el fallo "Sancor Cooperativas Unidas Ltda. c/D.G.A." (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, del 28/11/2003), se confirmaron las resoluciones dictadas por la Aduana en cuanto liquidó respecto de

las exportaciones de productos lácteos a países del MERCOSUR los derechos de exportación conforme a la alícuota vigente del 5 % (Res. 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura), sosteniendo que si bien el Tratado de Asunción establece la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países a través , entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros, **las cláusulas de este Tratado son meramente programáticas y por ellas la República Argentina no se comprometió específicamente a no establecer derechos de exportación en el futuro para dichas mercaderías.**

X) REFLEXIONES FINALES

Partiendo de la base de que el gobierno va a mantener el actual régimen cambiario y de que persistirá aplicando derechos de exportación a la inmensa mayoría de las mercaderías del universo arancelario, vislumbramos algunas posibles soluciones:

1. Regularización y compensación de tributos en sede aduanera

No cabe duda de que el dictado de la Resolución General (AFIP) N° 1639/04 permite un ahorro financiero importante a los exportadores, ya que **no se ven obligados a desembolsar fondos para el pago de de sus deudas tributarias, previsionales y aduaneras** cuando disponen de créditos por estímulos a la exportación.

Si bien esta medida representa un gran paso adelante, es de hacer notar que dicho proceder se permite al sólo efecto de **regularizar los incumplimientos fiscales al momento de la percepción de estímulos** y no en otros casos, con lo cual el importador o exportador que hubiese abonado **indebidamente un tributo** se ve forzado a solicitar su devolución de acuerdo con lo normado por el artículo

809 y ss. del Código Aduanero (es decir, a través del régimen de devolución de importes indebidamente percibidos en concepto de tributos).

Es que como señalamos en el punto 4.4.6, la compensación en sede aduanera **no ha sido aún reglamentada**. Dado el tiempo transcurrido desde la vigencia de la ley 22.415, estimamos que procedería el dictado de la norma que la tornara operativa: es decir, los supuestos en que este medio de extinción sería admitido. Entendemos que p.e. no debería haber dudas en admitir la compensación de las deudas de los importadores y exportadores en concepto de derechos de importación o de exportación, derechos antidumping o compensatorios, tasa de comprobación de destino o tasa de estadística con los créditos que ellos pudieren tener originados en importes pagados indebidamente en concepto de cualesquiera de estos tributos. De igual modo, dichas deudas podrían ser objeto de compensación con los créditos de los exportadores por reintegros, reembolsos o drawback.

2. Tributos susceptibles de devolución a los exportadores

Con respecto a los tributos susceptibles de devolución mediante el régimen de reintegros, cabe realizar los siguientes comentarios:

- Como ya dijimos, la normativa de la OMC sólo permite la devolución de **impuestos indirectos**⁷⁰ con las limitaciones impuestas en el inciso g) del Anexo I del Acuerdo sobre Subsidios y Medidas Compensatorias, el cual establece que será subsidio "... la exención o remisión de impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados por una cuantía que

⁷⁰ Tal como señaláramos en el punto 4.1.1. de este trabajo, según la OMC integran esta categoría los siguientes impuestos: sobre las ventas, el consumo, el volumen de los negocios, el valor agregado, las concesiones, el timbre, las transmisiones de existencias y equipos, los ajustes fiscales en la frontera, y todos los demás tributos no incluidos en la categoría de los impuestos directos y las cargas de importación.

exceda los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado interno”.

- La ley 22.415 (Código Aduanero) en su artículo 825 define al régimen de reintegros como *la restitución total o parcial de los importes que se hubiesen pagado en concepto de **tributos interiores** por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubiesen prestado con relación a dicha mercadería*, facultando al Poder Ejecutivo (artículo 829) para determinar los requisitos y formalidades relativos a este régimen.
- Es en virtud de dichas facultades que se promulgó el Decreto 1.011/91, por el cual se estableció el actual régimen devolutivo de impuestos interiores que inciden sobre las mercaderías exportadas. El porcentaje de reintegros de tributos de la mercadería a exportar resulta de la evaluación realizada por la Subsecretaría de Industria y Comercio del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos para el **cálculo de tributos interiores incorporados en las mismas** (art. 2), facultándose al mencionado Ministerio a efectuar las modificaciones de los niveles de reintegros de tributos necesarios, cuando las evaluaciones realizadas sobre el contenido impositivo así lo justifiquen (art. 4).

Ciertamente ni el Código Aduanero ni el Decreto 1011/91 detallan específicamente qué tributos son susceptibles de devolución. Teniendo en cuenta que la OMC sólo admite la restitución de **impuestos indirectos** – de entre los cuales deberían excluirse aquéllos que tienen mecanismos separados de devolución a los fines de no duplicar la devolución de los mismos (i.e. el IVA y los Impuestos Internos)– algunos de los tributos que podrían devolverse mediante el régimen de reintegros son: el impuesto a los ingresos brutos, el impuesto de sellos, el impuesto a los combustibles líquidos y gas natural, entre otros, a **los fines de evitar medidas penalizadoras**. Recordemos que cuando los reintegros y reembolsos favorecen en forma no autorizada a las exportaciones, ello da derecho a los países importadores a la aplicación de contramedidas fiscales materializadas

en los denominados **derechos compensatorios**, a través de procedimientos y tramitaciones regulados por la OMC.

Asimismo, cabe destacar que los Anexos del Acuerdo de Marrakech (Ley 24425), incorporan como un elemento demostrativo para el encuadre o exclusión de un **estímulo a la exportación** como "dumping", "subsidio" o "subvención", pruebas que surjan de las **constataciones en los registros contables**, y para que tal probanza sea admitida, estos deben aplicar principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra legislación las normas técnicas que regulan la registración y exposición contable son las resoluciones técnicas de la FACPCE N° 10, modificada y reemplazada por las resoluciones técnicas 16, 17 y 18 .

No necesariamente una inadecuada registración y exposición contable, conlleva a la tipificación de un **estímulo** en permitido o prohibido dentro de las normas del GATT, pero evidentemente una deficiencia en la registración y exposición contable posibilita la apertura en el país de destino de las exportaciones de una **investigación**.

3. Normativa referente a la valoración de exportaciones

La fundamental importancia que el tema valoración reviste en la política fiscal, hace que cada vez se profundice más su investigación.

La normativa aduanera vigente en nuestro país referente a la valoración de exportación es susceptible de mejoramiento en varios aspectos, a saber:

- 1) en el año 1967 se adoptó la Definición de Bruselas a los fines de la valoración de exportación, la cual hoy en día resulta a todas luces **obsoleta**. Sería oportuno adoptar la noción de valor del GATT, debido a que por razones de la

dinámica del comercio exterior resulta difícil que todas las operaciones de exportación puedan adaptarse a un modelo teórico – como está legislado hoy en día – sino que pareciera más lógico que se atendiera al precio real de transacción como sucede en el ámbito de las importaciones. Tal como detallamos anteriormente, la noción positiva del valor estableció que el valor en aduana de las mercaderías se determina por el **valor de transacción**. Dicha noción se encuentra plasmada en el artículo 1º del Acuerdo, en el cual se establece que “el valor en aduana de las mercaderías importadas será el **valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías** cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ... ”. Obviamente, dicha definición debería adaptarse a las operaciones de exportación, teniendo en cuenta sus peculiaridades;

- 2) el estudio de los valores de exportación por parte del servicio aduanero debería efectuarse en forma **centralizada**, pues de lo contrario propicia a que por distintas aduanas se documenten disímiles valores;
- 3) en cuanto a la fiscalización del valor por parte de la Aduana, a los fines de su agilización, la misma no debería hacerse por destinación como se hace actualmente, sino que deberían **fiscalizarse las operaciones de los exportadores/importadores por períodos anuales**. Dicha metodología, a nuestro juicio, sería beneficiosa tanto para el fisco como para el administrado, permitiendo un ahorro de tiempo y esfuerzo para ambas partes;
- 4) con respecto a las operaciones de comercio exterior entre **empresas vinculadas**, las operaciones de exportación e importación deberían valorarse en forma conjunta (en la actualidad las destinaciones aduaneras de exportación e importación se valoran en forma separada) para ponderar la verdadera medida de dichos intercambios. Asimismo, una cuestión clave a resolver es si los **valores declarados ante la aduana deberían o no coincidir con los precios de transferencia declarados para el impuesto a**

las ganancias; al respecto opinamos que la "armonización" u "homogeneización" de las bases imponibles a los efectos tributarios y aduaneros en nuestra legislación se vería dificultada por las siguientes circunstancias:

- a. en primer término, las regulaciones que legislan estos impuestos son **sustancialmente distintas** y la fijación de un valor a los efectos aduaneros no prejuzga, en modo alguno, la fijación de un precio a efectos del impuesto a la renta. Tal lo expresado en el punto 6.3, la determinación del valor imponible a los efectos del cálculo de los derechos de exportación se rige por disposiciones del Código Aduanero (L. 22415), mientras que la determinación del valor en aduana a los efectos del cálculo de los derechos de importación se encuentra enmarcada dentro de las prerrogativas de la Organización Mundial de Comercio, receptada en nuestra legislación interna mediante L. 24425. A su vez, el cálculo de la base imponible a los efectos del cálculo del impuesto a la renta se rige por la Ley de Impuesto a las Ganancias (L.20628);
- b. por otro lado y en relación a lo expresado en el punto a), existe además un **problema de jerarquía de normas**, tal lo señalado por Zunino en la conferencia "Comercio exterior: precios de transferencia"⁷¹, puesto que las leyes que rigen la determinación de los derechos de exportación (L. 22415) y de los precios de transferencia (L. 20628) son de **carácter interno** y la que rige la determinación de los derechos de importación (L. 24425) es de **carácter internacional**, siendo la Argentina miembro de la Organización Mundial de Comercio desde 1995. Es que a partir de la Reforma Constitucional de 1994, nuestra Carta Magna dispone en su artículo 75, inciso 22) que "*los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes*" , mientras que en el inciso 24) del mismo artículo se establece que corresponde al Congreso "*aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y*

que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes". La jurisprudencia de la Corte Suprema ha recogido estos preceptos constitucionales y los ha interpretado como obligatorios en los fallos recaídos en los casos "CAFÉS LA VIRGINIA S.A." del 13/10/1994, "MÉNDEZ VALLES, FERNANDO" del 26/12/1995 y "GIROLDI, HORACIO DAVID" del 7/4/1995 – entre otros. De todo lo dicho surgiría con claridad que la adhesión de nuestro país a través de la L. 24425 al Acuerdo de la OMC **determina que este tratado tenga preminencia sobre la legislación doméstica que, eventualmente, se le opusiera**. Por lo contrario, la legislación interna puede ser modificada por el Congreso cuando lo estime necesario;

- c. si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) está integrada por la Dirección General Impositiva y por la Dirección General de Aduanas, la competencia en materia tributaria y aduanera sigue dividida y los organismos fusionados **no actúan coordinadamente**: no hay una centralización de la base de datos, poseen distinto personal, tienen distinto régimen infraccional y penal, etc.

4. Inclusión de los derechos de exportación en el precio FOB

Este ítem representa quizás uno de los temas más álgidos en cuanto a la determinación de la base imponible.

Como hemos desarrollado en el capítulo VI, el Código Aduanero no es claro en este punto y existen dos posibles interpretaciones del artículo 737: aquella en que se considera que los derechos de exportación están siempre incluidos en el valor FOB (incorporación conceptual) y aquella en que los mismos pueden o no estar incluidos en el valor FOB (incorporación real). A tal respecto, la Aduana no

⁷¹ Tomado de la disertación del Dr. Gustavo Zunino en la conferencia "Comercio exterior: precios de

acepta la tesis conceptual, ya que tanto en los permisos de embarque (formularios OM-1993/A SIM), como en las hojas de valor (formularios OM-1993/2 SIM) **debe declararse si los derechos se encuentran o no incluidos en el valor FOB a los efectos de la aplicación del coeficiente para la liquidación de los mismos.** Asimismo – como vimos en el punto 6.5.1 - en las instrucciones generales emanadas de dicho organismo se sostiene la tesis de la **incorporación real.**

Con respecto a la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal comentada en el punto 6.9, de la misma se desprende que **no siempre el FOB incluye los derechos y que el que afirma un hecho está obligado a demostrarlo,** es decir que queda en manos del exportador probar tal circunstancia.

Ante tal panorama, una solución a esta cuestión sería exigir que la destinación de exportación estuviese acompañada de un **costo de la mercadería firmada por contador público y certificada por el colegio/consejo profesional respectivo,** indicando “si los derechos a la exportación se encuentran incluidos en el precio FOB” y que el servicio aduanero quedase facultado a requerir la documentación respaldatoria cuando así lo juzgase necesario. Si bien esto representaría una erogación adicional para el exportador, éste se vería cubierto ante eventuales situaciones litigiosas.

5. Situación frente al MERCOSUR

El restablecimiento de los reintegros aduaneros para las exportaciones con destino intrazona y de los derechos de exportación **deberían reverse** en vista de los compromisos asumidos, puesto que, como expresamos en los puntos 9.2 y 9.3, los mismos representan – a nuestro juicio – restricciones a la libre circulación de mercaderías.

La Argentina – así como los otros miembros - deberían preguntarse si están interesados en seguir formando parte del denominado MERCOSUR. El bloque depende de una decisión política y llegó la hora de definir su continuidad en aras de proporcionarle la legitimidad necesaria para que la certeza, la previsibilidad y la seguridad jurídica sean los pilares que sostengan tan importante emprendimiento.

6. Capacitación de los profesionales en Ciencias Económicas

Por último, cabe destacar que debería asignársele amplia difusión a este tema en la **capacitación de los Profesionales en Ciencias Económicas**, ya que en el contexto globalizado de hoy es impensable desconocer la tributación en las operaciones de comercio exterior y las casas de estudios – como regla general – no proveen al alumnado siquiera de los conocimientos básicos relacionados con dicha temática.

Como ya señaláramos, **en teoría, los primeros beneficiarios de una devaluación son los exportadores**, ya que la misma aumenta sustancialmente su retribución. La reducción en términos de divisas de los costos locales, incluyendo insumos y mano de obra, permite que muchos sectores puedan competir en el mercado internacional.

Sin embargo, las posibilidades de los exportadores siguen trabadas por la **falta de financiamiento**. Un costado del problema reside en que el exportador no cuenta con financiamiento del exterior, por lo que debe comprar al contado. Pero, paralelamente, le resulta difícil financiarse en el mercado local debido a las altas tasas de interés y la reducción de la capacidad crediticia de los bancos. En tales condiciones el costo de producción del exportador aumenta y sólo pueden aprovechar los beneficios de la devaluación las empresas mayores que cuentan

con financiamiento propio o tienen posibilidad de obtenerlo en los bancos. O sea, es indispensable **solucionar los problemas que traban el buen funcionamiento del sistema financiero y recomponer el circuito de crédito.**

Por otra parte, para aumentar la exportación, especialmente en el caso de las empresas de menor tamaño y menor experiencia en las ventas externas, es necesario contar con sistemas de asistencia técnica, ayuda para el ingreso a mercados externos y promoción de la asociación de pequeños productores y empresarios. Como demuestra una amplia experiencia nacional e internacional, el desarrollo de la competitividad y el ingreso a los mercados externos no depende sólo de buenas relaciones de precios, sino también, de una **adecuada ingeniería institucional, pública y privada.**

XI) BIBLIOGRAFIA

1) AUTORES CONSULTADOS

- AFIP – Dirección de Capacitación, *Curso básico aduanero*, Buenos Aires, Argentina, junio de 2003, p.3.
- Alais, Horacio F., *Los impuestos aduaneros argentinos*, Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 2003 (enero-marzo), 43, La ley online (doctrina tributaria).
- Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo J. y Cotter Moine, Juan P., *Código Aduanero - Comentarios, antecedentes, concordancias*, Tomo V, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1984.

- Ameztoy, Agustín J., *Compensación entre reintegros de I.V.A. y derechos de exportación*, Impuestos t. LXI-B, N° 19, Ed. La Ley S.A.E. e I., Buenos Aires, Argentina, octubre de 2003, pp. 3-9.
- Amigo, Ruben Oscar; *La devolución de tributos a las exportaciones y la incidencia fiscal efectiva*, La Información, T. LIV, Ed. Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1986, pp.873-892.
- Amigo, Ruben Oscar; *Los recuperos de impuestos por operaciones de exportación y los gravámenes a las rentas*, La Información, T. XLII, Ed. Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, Argentina, 1980, pp. 597-611.
- Baldinelli, Elvio, *Los reintegros para exportar*, Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 15/4/97, p.5.
- Barreira, Enrique Carlos, *Algunas consideraciones sobre los derechos de exportación*, Guía Práctica del Exportador e Importador , Año XXVII, N° 315, Buenos Aires, Argentina, marzo de 1983, pp.XII-XXXIII.
- Barreira, Enrique Carlos, *El "valor en aduana" y los" precios de transferencia" en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno*; trabajo publicado en el sitio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales www.aaef.org.ar.
- Barreira, Enrique Carlos, *Lo contrario de lo que el país necesita. Repercusiones tras la Resolución 11/02*, Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 19/3/02, www.lanacion.com.ar.
- Berman, Josué Isaac, *Con la devaluación no alcanza*, Revista Universo Económico, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Año 12, N° 63, marzo 2002, pp.19-21.

- Bibiloni, Mario J., *Los tributos regidos por la legislación aduanera*, Revista "Universo Económico", Diciembre de 1997, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, pp. 66-68.
- Bueno, Miguel E., *El valor en aduana de las mercaderías. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT*, Editorial I.A.R.A., Buenos Aires, Argentina, 1993, pp. 11-13.
- Casal, Alejandro, *Nuevo régimen de recupero de impuesto facturado vinculado a exportaciones. RG 1351/02 (AFIP) de recupero de IVA*, La ley Express N° 4, Ed. La Ley S.A.E.e I., Buenos Aires, Argentina, noviembre 2002, pp. 1-14.
- Castilla Domingo, Manuel, *Mejores prácticas y futuro de las aduanas*, Revista "Criterios Tributarios", Año XIII, N° 122, Julio de 1998, Asociación Mutual Federal de Empleados de la D.G.I., Buenos Aires, Argentina, pp. 69-90.
- Chiappe, Marta Nora, *Ajustes de valor en exportación – Una doctrina y jurisprudencia que el servicio aduanero no aplica*, AduanaNews.com, octubre de 2004.
- Fernández Lalanne, Pedro, *Código Aduanero. Comentado y Anotado*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997, pp.1267-69,1.290-91 y 1.296-97.
- Fratolocchi, Aldo, *Cómo exportar e importar*, Ed. ERREPAR S.A., Buenos Aires, Argentina, 2002.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, Parte general, Tomo II*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997, pp. 8 y 361-366.

- González Cano, Hugo, *Armonización Tributaria del MERCOSUR*, Ediciones Académicas, Buenos Aires, Argentina, 1996.
- González Cano, Hugo, *Informe sobre la tributación actual en los países del MERCOSUR*, BID Documentos de Interés, Washington DC, 2001, <http://www.cdi.mecon.gov.ar>
- Herrera Ydáñez, Rafael, *Valor en aduana de las mercancías de importación*, Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, Madrid, España, 1982, p.9.
- Kern, Juan Ricardo, *Impuestos/Valor agregado*, Colección Práctica, Ed. Errepar S.A., 3º Edición, Buenos Aires, Argentina , 2003, pp. 193-204.
- Lescano, Rolando Ricardo Daniel, *El reintegro y el delito de contrabando – comentario a fallo “ANA s/denuncia de contrabando” – expte. 44898*, AduanaNews.com, junio de 2002.
- Lorenzo, Armando R., Bechara, Fabián y Cavalli, César M., *Aspectos conceptuales del recupero de IVA de los exportadores*, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXV, Ed. Errepar S.A., Buenos Aires, Argentina , febrero de 2004, p. 203.
- Mac Donell, Stella M., *El comercio internacional desleal*, Ed. Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, Argentina, 1997, pp.79,81,82, 85, 86 y 87.
- Rúa Boiero, Rodolfo R., *Mercosur: la botella ¿medio llena o medio vacía?*, Periódico Económico Tributario, Ed. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 27 de febrero de 2004, p. 9-10.

- Stepanenko, Sergio I., *Software: su comercialización por Internet. El límite entre el delito y la alternativa*, Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina , 19/8/03, p.6.
- Sternberg, Alfredo R., *Los impuestos y el comercio exterior argentino*, Ed. Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, Argentina, 1998, pp.25-26.
- Sternberg, Alfredo R. y Cruz, Adriana, *Los derechos de exportación (tributos regidos por la legislación aduanera)*, Separatas de Formación Profesional, Ed. ERREPAR S.A., Buenos Aires, Argentina, septiembre 2002, pp.45-57.
- Telias, Sara D. y Haddad de Morbelli, Irene, *La exportación de granos en el proyecto de reforma de la ley del impuesto a las ganancias*, Periódico Económico Tributario N° 284, Ed. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 11 de septiembre de 2003, p.12.
- *Todavía existen algunas zonas grises* , Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 10/7/01, p.11
- Tosi, Jorge L., *Código Aduanero. Comentado y Anotado*, Ed. Universidad, Buenos Aires, Argentina, 1997.
- Uría, Leandro, *Debate por los reintegros. Cambia la modalidad de cálculo; crecen los desacuerdos*, Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 6/4/04, p. 5.
- Vidal Albarracín, Héctor G., *Dónde ubicar a la Policía Aduanera*, Diario "La Nación", Sección Comercio Exterior, Buenos Aires, Argentina, 15/7/03, p.5.

- Vidal Albarracín, Héctor G., *Problemática del derecho penal aduanero*, Revista "Criterios Tributarios", Año XIII, N° 120/1, Mayo de 1998, Asociación Mutual Federal de Empleados de la D.G.I., Buenos Aires, Argentina, pp. 45-49.

2) NORMATIVA CONSULTADA

- MERCOSUR, Decisiones N° 10/94 y 22/00 del Consejo de Mercado Común
- Argentina, Leyes N°: 21.453 – 22.415 y exposición de motivos – 23.311 – 23.349 – 23.982 – 24.425 – 25.063 – 25.561
- Argentina, Decretos P.E.N. N°: 2581/64 -1001/82 – 530/91 – 1011/91 – 1012/91 – 2275/94 - 571/96 – 1156/96 – 1589/96 – 803/01 – 1606/01 – 71/02 – 191/02 – 260/02 – 310/02 – 809/02 - 835/02
- Resoluciones (Ministerio de Economía) N°: 32/96 – 1253/98 - 220/01 – 11/02 – 35/02 – 110/02 - 36/03 – 314/04
- Resolución N° 120/03 de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería
- Resoluciones Generales (AFIP) N°: 209/98, 1161/01, 1281/02, 1351/02 ,1397/02, 1609/03 y 1639/04.
- Instrucciones Generales AFIP-DGA N° 18/02 (SDG LTA) y 14/04 (SDG LTA).
- Instrucción General 1/2004 D.G.A. (DE TEEX)
- Comunicaciones (BCRA) N°: A 3425 – A 3444 – A 3471 – A 3473
- Comunicado (BCRA) N°: 47907/04 (30/01/04)

3) JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- "A.N.A. c/Camji, Salvador Daniel s/contrabando s/incidente de apelación" – Cámara Nacional en lo Penal Económico – Sala B, 27/12/00.
- "ARHEHEPEZ S.A. C/ AFIP S/ ACCION DECLARATIVA" - Expte. N° 7209 – Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, 26/02/2004, La Ley Online.
- "Compañía Elaboradora de Productos Alimenticios S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación" - Expte. N° 13.882-A - (TFN – Sala G, 5/11/2003, suscripto por Fernández de la Puente y Sarli – encontrándose de licencia Krause Murguiondo).
- "Curtiembre Arlei SA c/ EN-DGA- Nota 189/03 (Expte 402357/03) s/amparo ley 16986". Causa 9440/2003, del 10.10.2003, CNACAF, sala III, Suscripto por Mordeglia y Argento. Publ. en: Fiscus Aduana 18, nov. 2003, editada y dirigida por Telias, Sara Diana.
- "Dana Argentina S.A. (TF 10401-A) c/DGA" (Expte. 17425/01) del 20/5/2003, CNACAF, suscripto por Herrera, Damarco y Garzón de Conte Grand.
- "ICI Argentina S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación" (TFN – Sala E, 27/9/2002).
- "Liliana S.R.L. c/DGA s/recurso de apelación" – Expte.14194-A - TFN – Sala E, 30/8/2002, suscripto por García Vizcaíno, Winkler y Krause Murguiondo).
- "Martínez, José B. y otros s/incidente de apelación en Vildex S.A." - Cámara Nacional en lo Penal Económico – Sala B, 01/03/02.

- "Sancor Cooperativas Unidas Ltda. c/D.G.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, del 28/11/2003, La ley Online.
- "Vidriería Argentina S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" - TFN – Sala E, 18/04/00 (TF 10155-A).
- "Vidriería Argentina S.A. (TF 10155-A) contra DGA" - Causa N° 34.328/2000 – Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, 2/10/2001.