

EL DERECHO DE EXPORTACION

Importancia en la Recaudación Tributaria actual

POR: Lic. JUAN ARGENTINO ENRIQUE

Trabajo Integrador presentado al Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas y La Universidad de la Matanza, para la Carrera de Pos-grado de Especialización en Técnicas Aduaneras

Tutor: Dr. JORGE CELSO SARLI

20 de Diciembre de 2005

Paso de los Libres – Corrientes - Argentina

INDICE

I - INTRODUCCIÓN	3
II - EVOLUCION HISTORICA	
II - 1. Período Colonial	5
II - 2. Emancipación	5
II - 3. Constitución Nacional	6
II - 4. Período 1890-2001	7
II - 5. La Emergencia Económica	9
III - EL DERECHO DE EXPORTACION EN EL DERECHO TRIBUTARIO	
ADUANERO	11
III.1 - Introducción	11
III.2 - Fuentes del Derecho Tributario	12
III.2.1 - Constitución de la Nación Argentina	13
III.2.1.1 - Principio de Legalidad	13
III.2.1.2 - Principio de Igualdad	13
III.2.1.3 - Principio de Equidad	13
III.2.2 - Convenciones y Tratados Internacionales	14
III.2.3 - Sistema de Valoración Aduanera	15
III.2.4 - Incoterms	16
III.2.5 - Clasificación de Mercaderías	18
III.2.6 - MERCOSUR	19
III.2.7 - Código Aduanero	21
III.3 - El Derecho de exportación en otros países	21
IV - EL DERECHO DE EXPORTACION EN EL CODIGO ADUANERO	23
IV.1 - El Hecho Imponible	23
IV.2 - El Momento Imponible	24
IV.3 - Tipos de Derechos de Exportación	26
IV.4 - El Valor Imponible	28
IV.5 - El Derecho de Exportación incluido en el Precio de Venta	31
IV.6 - Concepto para determinar el Valor Imponible	33
IV.7 - Los Elementos de Valoración	34
IV. 8 - Normativas Relacionadas	36
V - IMPORTANCIA DEL DERECHO DE EXPORTACION	38
V.1 - Función	38
V.2. - Beneficios del Derecho de Exportación	39
V.3 - Críticas al Derecho de Exportación	42
VI - CONCLUSION	45

I - INTRODUCCION

Existe un consenso a nivel mundial de aplicar a las mercaderías los tributos al comercio exterior en el país de destino, a efectos de evitar la exportación de impuestos y la doble imposición. Por tal motivo, la aplicación del derecho de exportación está cayendo en desuso en el seno de los países adheridos a la Organización Mundial de Comercio.

El Derecho a las exportaciones, principalmente en los países desarrollados, es considerado un gravamen perjudicial porque en general, restringe las ventas al exterior y como consecuencia de ello, disminuye el mercado a productores nacionales y los medios de pago, reduce el empleo, aumenta los costos.

Por ello, cuanto más desarrollado es un país ó un producto a exportar, menor es la utilización de esta herramienta tributaria. Es decir que normalmente, este tipo de impuesto se aplica principalmente a las materias primas en países subdesarrollados o en vías de desarrollo, con la característica esencial de su facilidad enorme de recaudación y difícil evasión respecto a otros tributos, debido a que tienen una estructura rudimentaria a nivel recaudación y su necesidad de satisfacer al erario público.

La evolución económica del país está íntimamente relacionada con el cobro de tributos a las importaciones y exportaciones. En diversos períodos, era la fuente casi exclusiva de recursos públicos ordinarios.

Por ello, el derecho a la exportación se encuentra previsto como integrante de los ingresos que compone el Tesoro Nacional previsto en la Carta Magna. Además, está previsto en la Ley N° 22415 –Código Aduanero- en el artículo 724 y siguientes. No obstante, en varias oportunidades fue suprimido y vuelto a implementar, de acuerdo a las necesidades que ocasionalmente tenía el fisco.

El comercio exterior argentino tiene su marco legal en los Acuerdos Internacionales suscriptos o adheridos por el país, los convenios celebrados con otros países, los principios constitucionales, el Código Aduanero, otras leyes nacionales, Decretos, Resoluciones, normas y reglamentaciones dictadas por distintos organismos.

Las medidas adoptadas por el Gobierno Nacional en el año 2002, a través de la aplicación del derecho a las exportaciones se debieron a que este tipo de tributo permite aumentar la recaudación fácil y rápidamente, generando recursos fiscales para el Estado y posibilitando el aplazamiento de la decisión de reducir los gastos públicos. Además, permite subsidiar a los consumidores, contribuyendo a mantener controlado el crecimiento de los precios y a la vez, paliar en parte la insuficiencia de alimentos por parte de sectores menos pudientes.

La gran devaluación ocurrida y la medida de pesificación instrumentada, han promovido ganancias extraordinarias para algunas actividades productivas dedicadas al comercio internacional, pero al mismo tiempo no se ha generado condiciones para salir del proceso recesivo.

El sistema tributario es la fuente financiera por excelencia para solventar los gastos públicos en un marco de democracia política y economía de mercado. A fin de favorecer el desarrollo económico, todo impuesto debe afectar en la menor medida posible, los recursos productivos.

En la actualidad, no alcanzan a verse las reformas de fondo que conduzcan a una mayor eficiencia general y a un ordenamiento administrativo de los distintos componentes del Estado que tornen razonable y no excesiva la carga tributaria. El tipo de cambio sostenido alto en forma artificial, más los impuestos distorsivos que incluyen las retenciones, pasando por la falta de seguridad jurídica y las presiones inflacionarias generadoras de conflictos sociales no son un marco adecuado para el crecimiento sostenido.

El Estado deberá elaborar un plan a largo plazo, para encarar una reforma tributaria la cual dependerá de la profundidad y amplitud, como así también de sus necesidades y políticas de gobierno. Sin embargo, hasta ahora las modificaciones generalmente se efectuaron sin seguir los lineamientos de un proyecto coherente y sin otra directiva que ir cubriendo las crecientes necesidades del erario.

En la actualidad, el Gobierno necesita sostener alto el superávit fiscal como un gesto de fortaleza. Por ello, pretender disminuir o eliminar las alícuotas para el impuesto al cheque, o a las retenciones a las exportaciones, como así también, anhelar aumentar los mínimos no imponibles de ganancias o bienes personales, resultaría una aspiración poco probable.

II - EVOLUCION HISTORICA

II.1 - Período Colonial

La economía argentina nació con un modelo agro-exportador que persistió desde la época de la colonia hasta las primeras décadas del siglo XX. Posteriormente, dio lugar a la producción de algunas manufacturas sustituyendo aquellas que provenían de Europa, hasta llegar a la creación de industrias que marcarían el rumbo inicial del país.

A mediados del siglo XVI, existía un monopolio absoluto del tráfico internacional de mercadería, impuesto por la monarquía española a nuestro país. Había una prohibición para comercial con extranjeros y una política de aislamiento entre colonias. También, se impidió la utilización del puerto de Buenos Aires, tanto para importaciones como para exportaciones, para evitar la salida de las riquezas existentes en el Alto Perú.

En el período colonial existía una fuerte intervención estatal en el comercio con el extranjero que era manejado por la metrópolis española, la cual obligaba a exportar productos nacionales a un puerto español, para desde allí, reexportar al destino final.

II.2 - Emancipación

A partir de 1810, el sistema tributario de nuestro país giró en torno a la Aduana, convirtiendo a la de Buenos Aires como principal fuente de recursos. Los impuestos a las exportaciones pasaron del cincuenta (50) por ciento de la época colonial a una cifra cercana al diez (10) por ciento. Hasta el año 1820, el valor de las exportaciones aumentaron significativamente debido a que cuadruplicaron los precios de los productos transados, en especial el cuero, pero el volumen exportado también creció, debido a la venta de cueros acumulados en años anteriores a la independencia de España.

Entre los años 1821 y 1840 existió una menor actividad exportadora, por una parte debido a la necesidad de mantener e incrementar las existencias de ganados y por otra, las continuadas luchas políticas y sequías excepcionales, que perjudicaron a la economía y al comercio exterior del país.

La Ley de Aduanas promulgada por Rosas en el año 1835, acentuó un proteccionismo iniciado en 1822. En el Capítulo III, trataba sobre la salida marítima de los productos y su régimen tributario. Por ejemplo: los cueros de toro, novillo, vaca, becerro, caballo y mula, pagaban por único derecho ocho reales la pieza, el oro y la plata labrada, el uno por ciento del valor en plaza. Otros productos pagaban el cuarto por ciento. En cambio, eran libres de derecho a la exportación, los granos, galletas, harina, las carnes saladas exportadas en buques nacionales, la lana y piel de carnero.

El bloqueo francés de 1838 paralizó el comercio, lo que llevó a que se deba reducir los derechos aplicados.

En la década del 40 se produjo un salto ascendente en el volumen exportado. Las razones de ello, son las condiciones climáticas favorables, una mayor estabilidad política y a los pactos con los indios.

Estas condiciones variaron en el primer lustro de la década de los 50, siendo negativas, como consecuencia al enfrentamiento de Buenos Aires con el resto de las provincias, produciendo un debilitamiento de las fronteras y dejando sin efecto los acuerdos con los indios.

Desde la época de la independencia hasta 1850, cada provincia estableció su propia legislación aduanera y los impuestos al tránsito de mercadería sobre su territorio, por tal motivo, los aranceles al comercio eran fijados de acuerdo a las necesidades de cada una de ellas.

II.3 - Constitución Nacional

En la República Argentina la problemática sobre la conveniencia de la aplicación de los derechos a las exportaciones surge en el momento de la organización definitiva del país bajo una Constitución Federal.

Luego del Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos celebrado el 31 de mayo de 1852 como corolario de la batalla de Caseros, las provincias se obligaron a enviar sus representantes a Santa Fe con la finalidad de organizar definitivamente el país bajo una Constitución federal. Sin embargo, la provincia de Buenos Aires que inicialmente estuvo presente con sus diputados, a raíz de los nuevos conflictos con la Confederación, el 19 de setiembre de 1852 ordenó su regreso, colocándose en estado de secesión y sancionando su propia Constitución.

Buenos Aires, tenía una importancia superlativa en términos económicos (contaba con los recursos aduaneros más importantes) con importante superávit comercial, en tanto que las otras Provincias eran deficitarias.

Ante el fracaso de las tratativas para lograr su incorporación, la Confederación declaró la guerra a Buenos Aires, enfrentándose las tropas de ambos Estados (Urquiza por la Confederación y Bartolomé Mitre por Buenos Aires) en la batalla de Cepeda.

El triunfo de Urquiza forzó a Buenos Aires a celebrar el Pacto de San José de Flores el 11 de noviembre de 1859. En la Convención Nacional reunida para estudiar la propuesta realizadas por la Provincia de Buenos Aires, se aprobó varias modificaciones del texto constitucional, entre los cuales figuraba que los derechos de exportación no serían considerados como rentas nacionales y que tales derechos podían ser exigidos por el Congreso hasta 1866, en cuya fecha – según el artículo 67, inciso 1º- “cesarán como impuesto nacional no pudiendo serlo provincial”.

El 12 de noviembre de 1866 se reunió nuevamente en Santa Fe la Convención Reformadora y sancionó la modificación de algunos artículos de la Carta Magna de 1860,

especialmente los referidos a legislar las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación que serán iguales en toda la nación (artículo 4 e inciso 1° del artículo 67, respectivamente).

Sin embargo, el país se encontraba necesitado de recursos para afrontar las erogaciones provocadas por la guerra con el Paraguay. Por tal motivo, se limitó a suprimir de los entonces artículos 4° y 67° inciso 1, la frase “hasta 1866”, posibilitando así que, desde entonces, tales derechos aduaneros sigan conformando la composición del Tesoro Nacional.

Los partidarios de la reforma la fundaron en la conveniencia de no disminuir los recursos de la Nación para afrontar esos compromisos considerados muy graves. Desde luego, esta postura fue objetada por quienes señalaron que la reforma era lesiva al federalismo consagrado en el artículo 1° de la Constitución nacional.

No obstante, la guerra de la Triple Alianza con el Paraguay no afectó demasiado a la economía porque su comercio exterior fue beneficiado para ser proveedor de alimento al ejército, por el acuerdo efectuado con su aliado Brasil.

II.4 - Período 1890-2001

Desde el año 1891 hasta el 1905, los derechos de exportación eran del orden del 4% *ad valorem* sobre ciertos productos ganaderos.

La caída de la oferta de exportaciones desde Europa durante la Primera Guerra Mundial, provocó un grave retroceso en la economía argentina. Recién en 1917 hubo una lenta recuperación con la inversión manufacturera, la minería y la construcción. Los años veinte vinieron acompañados del desarrollo industrial y la aplicación de tecnología al campo. Pero la crisis de 1929 debilitó notablemente la economía nacional.

El artículo 5° de la Ley N° 4933 denominada “Ley de Aduana” dictada en el año 1905, período en el cual se dieron circunstancias muy favorable para el país en materia económica, suprimió el derecho a la exportación. Esta medida rigió hasta 1923, cuando fueron restablecidas por Ley 10.349 y mantenidas en la Ley 11.274, para ser nuevamente suprimida en mérito a las disposiciones del artículo 4° de la Ley N° 11.672, siendo incorporada en el texto ordenado del año 1941 de la Ley de Aduana que expresamente mencionaba la derogación de la Ley 11.274.

En la década del 50, hubo inflación, recesión, estancamiento y creció el endeudamiento externo. A su vez los agro-exportadores ya no encontraban plazas donde ubicar sus productos. Los industriales veían disminuir la demanda interna y sus costos aumentaban por el alza de los insumos importados.

Mediante la Ley N° 17.198 dictada en marzo del año 1967, se fijaron los derechos a las exportaciones que debían ser liquidados sobre valores índices oficiales o en su defecto sobre los valores FOB de exportación. Además, se aprueba la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Exportación (NADE), estructurada conforme al sistema del Consejo de Cooperación Aduanera.

En el denominado Proceso de Reorganización Nacional (1976) se inicia una etapa que se distingue por una rebaja generalizada en materia de tributos a las importaciones, como así también, rebajas o supresión de impuestos a las exportaciones. El gobierno militar quiso eliminar la inflación con la apertura de la economía y el libre comercio. El resultado fue la reducción de la capacidad productiva y un elevado crecimiento de la deuda externa.

El 24 de diciembre de 1981, el Ministerio de Economía, que había sido restituido en sus amplias facultades en materia tributaria, dicta la Resolución N° 2, fijando un derecho general del 10% para todos los productos que se exporten, salvo los que gozan el beneficio de reembolso de exportación.

El comportamiento del sector externo durante la década de los 80 respondía más bien a un esquema de complementariedad del mercado interno, que a una verdadera estrategia de ingreso a los mercados internacionales. Estos años se caracterizaron por la caída de los precios de los productos agropecuarios en los mercados internacionales, con el conocido deterioro de los términos de intercambio.

La tendencia negativa que venía observándose se revirtió a partir de 1991, continuando en los años subsiguientes. Uno de los motivos lo constituyó la implementación de cambios estructurales en el comercio exterior y el lanzamiento de la Ley de Reforma de Estado en 1989, que persiguió una reducción del déficit público, instrumentando un plan integral de privatizaciones y una reforma sustancial de la administración nacional. Asimismo, la desregulación alcanzó al comercio interior, los servicios profesionales, seguros, comercio exterior, inversiones nacionales y extranjeras y transacciones en los mercados financieros y de capitales.

A principios de la década del '90, se adoptaron una serie de medidas económicas que tuvieron como principales objetivos detener las altas tasas de inflación y recuperar los niveles de inversión y producto. La política de liberalización comercial fue uno de los instrumentos básicos del programa de estabilización que significó un nuevo esquema de inserción de la economía en el comercio internacional.

Se suprimieron la mayoría de los derechos que gravaban las exportaciones con excepción de algunos productos primarios, como los porotos de soja, maní, semillas de girasol, otras semillas oleaginosas y las pieles y cueros, los cuales continuaron gravados con el objetivo de incentivar la industrialización doméstica de aceites y manufacturas de pieles y cueros.

Por su parte, la Ley de Convertibilidad de 1992 orientó el curso de la macroeconomía al disponer un reordenamiento integral de las finanzas nacionales y recuperar la solvencia fiscal y monetaria.

En el año 1995, se incrementan los valores exportados, debido a las buenas condiciones internacionales de precios para los productos de exportación argentinos conjuntamente con el establecimiento de la Unión Aduanera en el MERCOSUR y el aumento de los saldos exportables. En 1996 aumentan aún más los precios de los principales productos de exportación provocando otro aumento de las exportaciones. Durante 1997 y primera mitad de 1998 mejoran las expectativas sobre la economía argentina y aumentan los flujos de capitales hacia el país. En 1999, la reducción de los precios de los principales productos de exportación por causa de la menor demanda mundial de commodities tras la crisis asiática de 1997, indujo la caída de los

valores exportados. Durante el año 2000, el superávit fue consecuencia principalmente del aumento del precio internacional del petróleo.

II.5 - La Emergencia Económica

Durante la vigencia de la convertibilidad Argentina mantuvo un tipo de cambio fijo en el que un peso valía un dólar, implicando una gran diseminación de la moneda estadounidense en transacciones diarias y en cuentas bancarias. Con la devaluación de enero del 2002, y en medio a una retención de depósitos denominado "corralito", se tomaron medidas de "pesificación" e indexación asimétricas de depósitos y deudas pactadas en dólar.

El Gobierno Nacional, sustentándose en la Ley 25.561 declaró con arreglo a lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, delegando al Poder Ejecutivo nacional las facultades comprendidas en la misma. En base a ello, se dictó el Decreto 310/02, debido a la grave situación por la que atravesaban las finanzas públicas, resultando necesaria la adopción de urgentes medidas de carácter fiscal que permitan atender, al menos parcialmente, las erogaciones presupuestarias con recursos genuinos resultando procedente la aplicación de derechos a las exportaciones que fue aplicable a ciertas operaciones. Por Resolución MEI. 11/02, se amplió a otras destinaciones, atento a un fuerte deterioro en los ingresos fiscales, que a su vez se encontraba acompañado por una creciente demanda de asistencia para los sectores más desprotegidos del país.

Además se hizo necesaria la disposición de medidas que atenúen el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos, especialmente en lo relativo a productos esenciales de la canasta familiar, que su aplicación sería de carácter transitorio.

Con el fin de la convertibilidad entre el dólar y el peso, con la consiguiente devaluación de la moneda, los mercados del país tuvieron que adoptar como nueva modalidad la cotización de todas las mercaderías en pesos. Esto causó un incremento ficticio del valor de las mismas por la simple modificación de la moneda de cotización.

Al momento de adoptarse esta medida, generó un gran beneplácito para aquellos productores-exportadores que vieron incrementar sus precios sin tener en cuenta la creciente devaluación de la moneda local. No obstante, esta ilusión óptica tardaría muy poco en desvanecerse, con el anuncio de la aplicación de retenciones a las exportaciones aduciendo que la devaluación de la moneda había producido "importantes ganancias" al mencionado sector.

El Decreto N°310/2002 del 13 de febrero de 2002, que entró en vigencia el 1° de marzo del mismo año, establece retenciones del 20% para los aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso, entre otros, y de 5% para combustibles minerales, aceites minerales y productos de su destilación, materias bituminosas, ceras minerales, etc.

De acuerdo a lo dispuesto por la Resolución N°11/2002 del Ministerio de Economía e Infraestructura del 04/03/2002, se establecieron derechos de exportación del 10% para todas las mercancías comprendidas en el Anexo de esa Resolución (cereales, oleaginosas, animales vivos, pescados, entre otros). Para los demás bienes comprendidos en la Nomenclatura Común del

Mercosur se fijó un derecho del 5 %, con la excepción de los hidrocarburos y sus derivados, mencionados en el Decreto N°1589/1989, y de los incluidos en el Decreto N°310/2002, que permanecen igual.

Luego, la Resolución N°35/2002 del Ministerio de Economía con fecha 05/04/2002, dispuso retenciones del 20% para la exportación de los bienes enumerados en el Anexo de dicha Resolución (semillas de cereales, oleaginosas, grasas y aceites, entre otros).

Posteriormente, la Resolución N°160/2002 del Ministerio de Economía del 05/07/2002, instrumentó una serie de modificaciones a las dos Resoluciones anteriores. Eliminó las retenciones del 10 %, establecidas por la Resolución N°11/2002, para la miel natural, verduras, cereales, carbón vegetal y algodón, e impuso esta alícuota a la malta, maní, semillas de girasol, harinas y cueros. A la Resolución N°35/2002, la modifica eliminando las retenciones del 20% para el trigo, cebada, avena, maíz, entre otros, y se las incorpora al papel, desechos de cobre, de níquel, de plomo, de aluminio, de cinc, de estaño, y otros metales comunes. Por último, esta resolución dispone un derecho de 5% para aquellos productos que tengan la condición de orgánicos (éstos no aparecen en la estructura de alícuotas).

La Resolución N°307/2002 del día 16/08/2002, elimina las retenciones del 10% a las hortalizas y cítricos, y suprime las retenciones del 20% para aceites y desechos de aluminio.

Las exportaciones crecieron un 163% entre los años 1993 y 2004. Las ventas al exterior se vieron potenciadas por regímenes especiales para ciertos sectores y ganancias de productividad a partir de una reconversión de la estructura productiva. A partir del año 2002, a estas cualidades se le sumaron las ventajas de un tipo de cambio competitivo internacionalmente, potenciando el desempeño exportador argentino en diversos sectores productivos.

III- EL DERECHO DE EXPORTACION EN EL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

III.1 - INTRODUCCION

Así como los individuos procuran proveerse de diversos elementos para poder sobrevivir y perfeccionarse, el Estado necesita obtener ciertos medios para cumplir sus múltiples fines. En este sentido la actividad financiera del Estado consistirá en tratar de asignarse recursos suficientes para solventar los gastos que demanden los distintos servicios que presta a la colectividad de que se trate.

La categoría más importante de recursos estatales para atender todos estos servicios consisten en pagos obligatorios que las leyes imponen a los habitantes los que se conocen con el nombre genérico de Tributos. Se conceptúa al Tributo como una prestación comúnmente en dinero exigido a la población por el Estado en virtud de su poder de imperio, tendiente a cumplir a financiar los objetivos que se ha impuesto.

En derecho tributario recibe el nombre de tributo, toda imposición, generalmente en dinero, exigida por el Estado a través de una ley.

El estado tiene la potestad para crear unilateralmente tributos cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. El elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial o de derecho privado. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias.

La palabra Tributo deriva del vocablo tribu, ya que los súbditos entregaban al soberano especies para que se encargara de la defensa. El derecho desde un punto de vista histórico es anterior al estado, ya que antes existía justicia por mano propia y la ley del Talión que permitía inferir al victimario el mismo daño que la víctima sufría. Luego, cuando surge un órgano centralizado independiente de las partes capaz de administrar justicia se puede hablar de estado y por ende, los tributos preceden al gobierno.

El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. De ello resulta una limitación espacial, que consiste en que cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud y distribución de sus recursos, de sus sistema económico, de sus factores psicológicos, morales y religiosos, etc.; y advierte, asimismo, una limitación temporal, por la época en consideración, dado que las normas tributarias deben adecuarse a la evolución económica, implicando su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad.

Las constantes reformas al sistema tributario nacional con la finalidad del aumento en la recaudación han producido como consecuencia un torrente de normativa que complica y confunde al contribuyente.

Según la definición dada por el Modelo de Código Tributario para América Latina “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. Es decir que el elemento propio y el carácter positivo, del impuesto es la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto, o sea que el impuesto no tiene afectación especial ya que generalmente no es recaudado para cubrir gastos originados en un servicio público determinado.

La apertura de la economía y la globalización transforma los problemas nacionales en internacionales que si no se abordan y contienen pueden producir fricciones y eventualmente conflictos entre los países. En épocas pasadas en una economía cerrada cualquier país podía aplicar su política tributaria sin preocuparse por la forma que afectaba a otros países. La globalización ha cambiado todo esto. En el entorno actual las acciones de muchos gobiernos se ven notablemente limitadas por las de otros y los efectos secundarios extra-fronterizos generados por la tributación han adquirido gran importancia.

El papel que las instituciones internacionales (como el FMI, OCDE, OMC, la OPS, el Banco Mundial, el BPI, la ONU y otras similares) fue creciendo a través de los años, sin embargo no existe una institución encargada de arbitrar o supervisar las consecuencias de los sistemas tributarios de cada país.

III.2 - FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

El Modelo de Código Tributario para América Latina, señala como fuentes del derecho tributario a:

- Las disposiciones constitucionales
- Las convenciones internacionales
- Las Leyes y los actos con fuerza de Ley
- Los Reglamentos y demás disposiciones de carácter general establecidos por organismos administrativos facultados a tal efecto.

El Derecho Tributario está formado por principios constitucionales, leyes, reglamentos, decretos y resoluciones que establecen normas reguladoras del derecho de exigir, propio del sujeto activo y de la obligación de pagar, a cargo del sujeto pasivo, sobre la base de la igualdad ante la norma legal de los sujetos intervinientes.

III.2.1 - CONSTITUCION DE LA NACIÓN ARGENTINA

La Constitución Argentina ha acogido principios generales del derecho que no pueden ignorarse. En materia tributaria incluye diversos principios que se analizarán a continuación:

III.2.1.1 - PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El Artículo 17 de la Constitución Nacional, dispone que " La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el Congreso establecerá las contribuciones del artículo 4º...".

El principio de legalidad, significa que no puede haber tributo ni exención sin una ley que lo establezca.

También surge el mismo principio de la norma constitucional que define las facultades del Poder Legislativo entre las que se prevén expresamente las facultades de establecer tributos.

El artículo 75º expresa "Corresponde al Congreso: 1- Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. 2- Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación....."

III.2.1.2 - PRINCIPIO DE IGUALDAD

El artículo 16 de la Constitución Nacional consagra el principio de igualdad como base del tributo. "La Nación Argentina no admite prerrogativa de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

La igualdad requerida por el precepto constitucional significa que las leyes tributarias deban ser iguales en igualdad de condiciones, y para el caso de situaciones disímiles, el principio de igualdad no sólo admite sino que exige un tratamiento desigual.

Refuerza lo expresado cuando la Carta Magna en su Artículo 75 inciso 19 manifiesta que corresponde al Congreso promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones, se infiere que en la Constitución está explicitado el principio de Igualdad y su característica de Relativa está implícita.

III.2.1.3 - PRINCIPIO DE EQUIDAD

El artículo 4º de la Constitución de la Nación Argentina, ordena que "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos

de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

De esta norma surgen los principios constitucionales de equidad y de la proporcionalidad como límites del ejercicio del poder fiscal, a los efectos de la prohibición del dictado de impuestos confiscatorios que prive al contribuyente de una parte considerable o sustancial del valor de la propiedad o de la renta que la misma produce.

El derecho a la exportación deberá cumplimentar estos principios tributarios a los fines de no ser considerado como medida inconstitucional.

III.2.2 - CONVENCIONES Y TRATADOS INTERNACIONALES

El comercio internacional contemporáneo se ha transformado en una actividad central para países y regiones. Las políticas comerciales, hasta ayer regidas por decisiones de carácter interno, bajo premisas proteccionistas, han cedido a hipótesis de interdependencias y globalización.

El comercio internacional contemporáneo asiste a un cambio cualitativo tanto en los objetos susceptibles de intercambio entre territorios aduaneros distintos, como entre los sujetos y operadores de los flujos mercantiles entre regiones, bloques y países.

Los procesos de apertura económica y comercial entre países y regiones en este comienzo de siglo replantea todo el instrumental regulatorio y disciplinario del comercio internacional.

La nueva función tributaria aduanera cambia cualitativamente y se estructura en torno a premisas internacionales, objetivas y racionales.

El comercio internacional contemporáneo, siguiendo los principios del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y ratificados en la nueva Organización Mundial de Comercio (OMC), postulan que el tributo aduanero es el único factor que debe separar a una mercadería nacional de otra de origen extranjero.

La Constitución Nacional ordena, en los incisos 22 y 24 del artículo 75, que los tratados con las potencias extranjeras y concordatos con la Santa Sede, “... tienen jerarquía superior a las leyes ...”. Es decir que, a los fines de la aplicación de la legislación, los jueces tendrán en cuenta en principio la misma Constitución, luego los tratados o concordatos internacionales, y por último las leyes de la Nación. En su caso y cuando exista discordancia o contradicción entre las citadas normativas, se deberá aplicar aquello que ordenan los dichos convenios internacionales, desechando las leyes de la Nación que se dictaran en contra de los mismos.

Los Tratados y las Convenciones son instrumentos jurídicos que pertenecen al Derecho Internacional Público, aunque los mismos pueden versar sobre materias de derecho privado.

La palabra Tratado es un acuerdo expreso de voluntades que sólo obliga a los Estados partes concertantes. La Ley 19.865, en su artículo 2º dispone: "Se entiende por tratado a un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados".

No existe ningún tipo de diferencia entre las expresiones "tratado", "convenio", "convención", "pacto", etcétera, entendiéndose como sinónimos todos estos términos u otros que pudieran utilizarse.

En el campo aduanero existen una serie de normas específicas de interpretación que fueron dictadas por convenciones internacionales, tales como el sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, los IMCOTERMS y el Código de Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio. También, se encuentran los tratados de integración, firmado por el país.

III.2.3 - SISTEMA DE VALORACION ADUANERA

A nivel internacional y a principio del siglo XX, existían sistemas de valoración diferentes e imprecisos, que constituían un importante obstáculo para la expansión del comercio. Los acuerdos arancelarios que se habían podido concretar no funcionaban correctamente, ya que los mencionados métodos de la época permitían alterar unilateralmente la incidencia real de los derechos acordados, modificando los criterios de valoración, de acuerdo a las necesidades del país de importación.

Por consiguiente, los países interesados en la expansión del comercio internacional realizaron estudios con el fin de sustituir los métodos arbitrarios y vagos, aplicados hasta entonces, por un sistema de valoración internacional, que fuera neutro en su empleo.

Durante la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Empleo, celebrada en Ginebra en 1947, se llegó a un acuerdo sobre principios generales de valoración en aduana. Las conclusiones fueron incorporadas en Artículo VII del GATT. Estas conclusiones sólo orientaban sobre su aplicación práctica.

En una segunda etapa, en el Convenio de Bruselas se define al "valor" como al precio que se estima pudiera fijarse por las mercaderías importadas, suponiendo una venta entre comprador y vendedor independientes uno de otro y en determinadas condiciones que constituyen los llamados elementos del valor.

Esta noción teórica implicaba la posibilidad de la administración tributaria aduanera de establecer un importe diferente al de la transacción en la valoración de las mercancías, a partir de precios de mercancías similares y ajustando según los elementos citados en ella.

Por ello, el valor aduanero permitía la posibilidad de aplicar arbitrariamente métodos o procedimientos con el fin de limitar, proteger o de restringir el comercio.

Por tal motivo, en la Ronda de Tokio, se acordó un nuevo sistema de valoración aduanera basado en la necesidad de que se uniformen las prácticas y políticas aduaneras con el objeto de un mayor intercambio comercial mundial; a tal respecto se suscribió el acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT.

Como consecuencia de estas modificaciones, se suplanta la "noción teórica" del valor que se fijaba en el precio al que debieran venderse las mercaderías, basado en operaciones comparables, independientes del precio efectivamente pagado, a una "noción positiva" del valor impuesta y que consiste en que el valor aduanero debe ser fijado por el precio en que se venden las mercaderías importadas.

En la Argentina, la materia "Valoración Aduanera" se encuentra legislada, en materia de importación por la Ley 24.425 que aplica el concepto de "noción positiva" del valor, mientras que en exportación por el Código Aduanero – artículos 724 a 765 – que emplea la "noción teórica" del valor.

Cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurre en materia de importación la norma vigente en materia de exportación no exige la existencia de un precio realmente pagado, sino que se trata de una noción teórica en virtud de la cual se establece como base para el cálculo del derecho de exportación el precio que pagaría cualquier comprador que opera en forma independiente con el vendedor.

Sin embargo, esta diferencia, que en un principio podría parecer determinante, en la práctica no resulta tan categórica dado que ambas normas tienen por objeto arribar a un precio real.

III.2.4 - INCOTERMS

Los International COmmerce TERMS (INCOTERMS) o Términos de Comercio Internacional son un conjunto de reglas aplicables internacionalmente destinadas a facilitar la interpretación de los términos comerciales comúnmente utilizados en comercio exterior.

Contribuyen a evitar malentendidos, disputas y litigios entre comprador y vendedor, además de la pérdida de tiempo y dinero que esto implica, ya que definen las Obligaciones y Derechos del comprador y vendedor en la realización de una transacción comercial, como así también, define la entrega de las mercancías hasta un lugar determinado.

Los Incoterms 2000 son obra del Grupo de Trabajo sobre Términos Comerciales de la Cámara de Comercio Internacional. El contrato debe ser redactado en forma correcta, indicando con precisión los términos y condiciones de todos los aspectos comerciales del acuerdo.

Las obligaciones que surgen de un contrato de compraventa internacional pueden diferir según la jurisdicción aplicable al contrato. Esto incentivó a distintas instituciones a incursionar en el tema. Las Naciones Unidas y la Cámara Internacional de Comercio (CIC) han preparado modelos de contratos aceptados internacionalmente estableciendo, de acuerdo a la experiencia internacional, términos normalizados que corresponden incluir en los contratos de compraventa internacional.

Aportan un conjunto de reglas internacionales, que en su caso, contribuyen al uso e interpretación uniforme de los términos de comercio más utilizados en contratos de compraventa.

Su carácter internacional esta dado por la uniformidad y aceptación generalizada entre los diferentes actores en el comercio internacional, esto es, importadores, exportadores, compañías transportistas, aseguradoras, agentes de aduana, consultores en comercio internacional y demás profesionales de la materia, reduciendo la incertidumbre derivada de las múltiples interpretaciones que países con legislación, usos y costumbres diferentes, suelen dar a las transacciones comerciales.

Estas normas oficiales de la CCI para la interpretación de los términos comerciales, facilitan la conducta del tráfico internacional. La referencia de estos en un contrato de compraventa va a definir claramente las obligaciones respectivas de las partes y reducir los riesgos legales.

Se trata de un instrumento claro y sencillo, automáticamente aplicable a los compradores y vendedores de los países que han ratificado la Convención. La Convención es aplicable si las partes lo deciden de común acuerdo y así lo expresan en el contrato.

Los Incoterms son siglas o abreviaturas que indican, cada una de ellas, un conjunto de obligaciones a ser asumidas por las partes, vendedor y comprador, que intervienen en la compraventa internacional.

Se denominan también cláusulas de precio, pues cada término permite determinar los elementos integrantes del precio. El propósito de los mismos, es el de proveer un grupo de reglas internacionales para la interpretación de los términos más utilizados en el Comercio internacional.

Las cotizaciones en ningún momento reemplazan al Contrato de Compraventa Internacional. Son orientadoras para determinar fundamentalmente las obligaciones y derechos entre vendedor y comprador. Los Incoterms también se refieren a las modalidades de entrega de las mercaderías que motivan una transacción. La selección del Incoterm influye sobre el costo del contrato.

Actualmente están en vigor los INCOTERMS 2000 en la publicación 560 de ICC creados con dos propósitos fundamentales: Aportar definiciones comunes en el comercio internacional con respecto al momento y lugar preciso en que el vendedor transferirá al comprador los riesgos y las responsabilidades sobre la mercancía y definir las obligaciones que incluirá el precio dado por el vendedor al comprador.

Aunque la incoterm más común es FOB (y en segundo lugar CIF), hay más de 15 condiciones distintas previstas por la Cámara de Comercio Internacional. Las diferencias entre

ellas radican fundamentalmente en dos aspectos: el lugar donde se transfiere la responsabilidad por la mercadería, y los conceptos incluidos en el precio acordado.

El Código Aduanero requiere, a fines comparativos para controlar la evasión fiscal y a fines estadísticos, que se declare en forma estandarizada la condición FOB, a los efectos de su valoración en materia de exportación. Esto es obligatorio independientemente del acuerdo comercial (o particular) que realmente exista entre el importador y el exportador.

III.2.5 - CLASIFICACION DE MERCADERIAS

Un arancel es una "lista de precios", constituida por un nomenclador (o elemento gravado), y un precio (o tarifa) que constituye el importe del gravamen a tributar. Este precio podrá ser específico (por unidad de medida del producto) o *ad - valorem* (porcentaje sobre el llamado "valor normal de aduana" del producto).

Un nomenclador o nomenclatura es la estructura o esqueleto del arancel, o bien la forma en que están ordenados los bienes y mercancías. En dichas Nomenclaturas se establece internacionalmente, el valor de la mercadería sobre el que se van a calcular los tributos aduaneros.

Su origen es tan remoto como el intercambio debido a que una de las mayores preocupaciones de los estados es establecer una clasificación de las mercaderías que cumplan con las siguientes características: abarque todas las mercaderías; a cada mercadería le corresponda un solo "tipo" impositivo; sea de fácil utilización y permita efectuar fácilmente los estudios de tipo económico y estadístico que fueran necesarios.

La Sociedad de las Naciones, constituida al término de la I° Guerra Mundial, formalizó el Convenio de Simplificación de Formalidades Aduaneras (SFA). Este comité de técnicos de aduana, operando desde 1927, establece la primera Nomenclatura Uniforme Aduanera.

Todos los trabajos que fueron emprendiéndose dieron como resultado la Nomenclatura de Ginebra de 1931, la que, revisada y perfeccionada con notas y textos explicativos, constituyó la Nomenclatura de Ginebra de 1937.

Muchos países la adoptaron para la regulación de las operaciones comerciales y aduaneras, pero con una adaptación anárquica, introduciendo subdivisiones e interpretaciones diversas, perdiendo la uniformidad perseguida.

En 1948, una vez formado el GATT, se da impulso a una nueva nomenclatura, la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera. A partir de la Convención de Bruselas del Consejo de Cooperación Aduanera: 15 de diciembre de 1950, se crean las Nomenclaturas Arancelarias. Esto significa que por tratados, convenios y demás concertaciones internacionales, se dispone la identificación de todo tipo de mercadería a través de combinaciones de numeración arábica; ello es así porque con motivo de los diversos idiomas existentes en el mundo, la

identificación que se hiciera de una mercadería de un país determinado con su propio idioma, podría resultar diverso al identificarse la misma en otro país y con otro idioma.

En Argentina, la NADI - NADE fue puesta en vigencia en 1965, antes de incorporarse al Consejo de Cooperación Aduanera. En 1978, se actualizan y reestructuran las partidas, adecuándolas al NCCA (Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera).

La NABALDI tiene como base la ex nomenclatura arancelaria de Bruselas (NAB), hoy NCCA. Está dividida en secciones, capítulos, posiciones, sub posiciones e ítems.

Las secciones, capítulos y posiciones (partidas) se corresponden exactamente con las de las NCCA, interpretadas según las mismas notas legales y notas explicativas. Las sub posiciones corresponden a desdoblamientos de las partidas, y los ítems indican "producto" o "grupo de producto" comprendido en la sub posición o en la posición (partida) cuando no exista la primera.

En el año 1994, entró en vigencia la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), que tiene la misma estructura, pero cada partida se conforma de 8 dígitos.

III.2.6 - MERCOSUR

Los procesos de integración en América Latina se habían intentado con la creación de la ALALC (1960) y de la ALADI (1980). Los países integrantes utilizaban como modelo la acumulación de capitales, con industrialización sustitutiva y fuerte intervención directa del Estado nacional en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios. El carácter cerrado de las economías, entre otros factores, no favoreció un proceso de expansión del fenómeno integrador. Las nuevas condiciones surgidas en los años 90, mediante la apertura de la economía de los países de la región instaló la necesidad integradora desde una concepción mercantil, de aliento principal a la iniciativa privada y bajo el predominio de políticas de Estado con hegemonía de la corriente principal, monetarista y neoliberal.

La conformación de un mercado común conlleva la libre circulación de bienes, servicios y demás factores productivos, es decir la abolición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros y como consecuencia, desde el punto de vista de las finanzas públicas, un régimen de organización semejante a un sistema federal, asumiendo el mercado integrado todas las características de un mercado interno, y aunque se excluya la integración política, existirá una intensa dosis de armonización de políticas, ya que se deberán elaborar estrategias comunes para evitar distorsiones de orden fiscal y económico.

El Mercado Común del Sur está formado por Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay y fue institucionalizado en 1991 mediante el tratado de Asunción. Este le confiere al MERCOSUR determinados instrumentos que permiten, el desarrollo del libre comercio intra regional. En

nuestro país, fue aprobado el acuerdo mediante la Ley 23.981 publicada en el Boletín Oficial del 12/09/91 y vigente desde el 29/11/91.

En su Artículo 1 menciona que los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que debe estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará Mercado Común del Sur –Mercosur-, que implica la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre 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. Incluso, se determina que durante el período de transición, los principales instrumentos para la constitución del Mercado Común serán : Un Programa de Liberación Comercial, que consistirá en rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efectos equivalentes, así como de otras restricciones al comercio entre los Estados Partes.

Por otra parte el Anexo 1 al Tratado citado, respecto el Programa de Liberación Comercial, en su Artículo 1 destaca "Los Estados Partes acuerdan eliminar a más tardar el 31 de diciembre de 1994 los gravámenes y demás restricciones aplicadas en su comercio recíproco", mientras que el Artículo 2 menciona que se entenderá por "a) gravámenes, los derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal monetario, cambiario o de cualquier otra naturaleza, que incidan sobre el comercio exterior".

El "principio de la libre circulación de mercaderías", vigente en el Mercosur a partir del 01/01/00, significó la prohibición en el interior del Mercado Común, de todas las medidas y actos de los Estados que de cualquier manera sean susceptibles de afectar en forma directa o indirecta, actual o potencialmente el comercio entre los países signatarios del citado Acuerdo. Este "principio" se encuentra confirmado por los Tribunales Arbitrales Ad Hoc que fueron constituidos en el Mercosur.

El programa de liberación comercial que prevé la eliminación total de aranceles internos de importación, es el acuerdo mas importante que tiene el MERCOSUR, situación a la cual no se ha podido llegar en realidad debido a determinadas circunstancias internas de cada país, que obligo a los gobiernos de turno a adoptar medidas proteccionistas.

Otro instrumento necesario para llegar a tal grado de integración es el denominado Arancel Externo Común (AEC) por el cual se igualan los derechos de importación de los miembros del bloque frente a terceros países. Además esta medida se complemento con la creación del Nomenclador Común del MERCOSUR (NCM), instrumento aduanero de clasificación de mercaderías, basado en el Sistema Armonizado. Adicionalmente, en materia aduanera se han intentado procesos adicionales de integración, como la creación de un código aduanero común y procedimientos aduaneros comunes.

La coordinación de políticas macroeconómicas es una situación que se ha dado de hecho porque todos los países miembros están afectados por coyunturas económicas similares y se mueven con estrategias similares.

Se promovió la creación de acuerdos sectoriales, y la determinación de posiciones comunes frente a los organismos internacionales (FMI, BM) y rondas internacionales de negociación (tanto para OMC como para el ALCA).

Actualmente los gobiernos de los países miembros se encuentran avocados a la profundización del proceso de integración.

Cuando se perfeccione este mercado común, va a ser totalmente libre de documentación, control, y por supuesto gravámenes arancelarios, lo que en la actualidad ya prácticamente se cumple, restando poca mercadería que abona los mismos para su traslado dentro de ese territorio.

La firma del tratado por nuestro país, trae como consecuencia, una serie de planteos de inconstitucionalidad por la aplicación de derechos, a las exportaciones a países integrantes del MERCOSUR.

III.2.7 - CODIGO ADUANERO

La legislación Argentina en materia aduanera es la ley 22.415, publicada en el boletín oficial del día 23/03/1981 que da origen al código aduanero. En el, se reglamentan los procedimientos, requisitos, destinaciones, infracciones, delitos y sanciones que regulan el comercio exterior de la Argentina.

Con el dictado de este Cuerpo Legal, se llena un vacío que producía sinnúmero de malentendidos, en cuanto a la legislación a aplicar. A pesar de ello, continuamente y a veces a diario, se reforma la misma a través de leyes, decretos, resoluciones, decisiones. Y ello no solamente dictadas por las instituciones que tienen jurisdicción sobre la Aduana y el comercio internacional, como el Ministerio de Economía, la Administración Nacional de Ingresos Públicos, y la misma Dirección General de Aduanas, sino por otros organismos del Estado que dictan normas relativas a ese citado comercio, como pueden ser por ejemplo normativas sanitarias.

El código Aduanero Argentino reglamenta las Destinaciones de Importación y Exportación, es decir, los medios legales por las cuales los bienes pueden ingresar y egresar del territorio aduanero general.

Su contenido está constituido por un Título Preliminar que contiene Disposiciones Generales, y por 16 Secciones generalmente divididas en Títulos y éstos a su vez, en Capítulos.

III.3 - EL DERECHO DE EXPORTACION EN OTROS PAISES

El Gobierno de la República del Paraguay aplicará un impuesto de entre 2% y 3% a las exportaciones de fibras de algodón de la campaña 2005-2006, con el propósito de financiar un

sistema de compensación de precios a fin de que el Estado pueda absorber el 50% del precio de las semillas a ser distribuidas a los productores para cubrir unas 300.000 hectáreas.

Por otra parte, la República Federativa de Brasil mediante los Decretos N° 3646 y N° 3647 de 30 de octubre de 2000, establecieron impuestos a la exportación de determinados productos.

El primero de dichos decretos establece un impuesto de Exportación del 150%, aplicable a los tabacos y productos derivados cuando se exportan a Paraguay y Uruguay. El segundo establece también un impuesto de Exportación del 150%, aplicable a los filtros de cigarrillos, papel para cigarrillos y envoltorios para filtros, cuando se exportan a América del Sur y América Central, inclusive el Caribe. El párrafo segundo del artículo 1° del mismo decreto, exceptúa de la aplicación del referido impuesto a los productos exportados a la Argentina, Chile y Ecuador.

IV - EL DERECHO DE EXPORTACION EN EL CODIGO ADUANERO

IV.1 - EL HECHO IMPONIBLE

Es fundamental destacar que sólo por una ley se pueden crear o derogar impuestos y en la estructura del gravamen hay aspectos que no se pueden sustraer a la ley tales como la determinación del Objeto, los Sujetos, el Hecho Imponible, la Base Imponible, las Alícuotas, las exenciones o exclusiones, el supuesto infraccional, el órgano con competencia para exigir y recibir el pago, la vigencia temporal del gravamen, las escalas en los casos de Impuestos Progresivos, las diferentes alícuotas.

El derecho de exportación es el tributo que grava la exportación definitiva de mercaderías para consumo. Su tratamiento está legislado en los artículos 724 y subsiguientes del Código Aduanero.

El Hecho Imponible es el “acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”(1)

En la Ley N° 22415 se encuentra específicamente determinado el hecho imponible, por el cual nace la obligación tributaria de fijar el derecho de exportación aplicable. Ello es fundamental para establecer que dicho concepto esta regido por el principio de legalidad, según la Constitución Argentina.

Para entender un poco mejor la configuración del hecho gravado, se deberá desmenuzar cada término. La “exportación” está definida (artículo 9, apartado 2, de la Ley N° 22415), como la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero; Mercadería es cualquier cosa que pueda ser importada o exportada (art. 10 del C.A.) y Territorio Aduanero es el ámbito en el cual se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones.

El hecho generador es el presupuesto establecida por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria prevista por el legislador.

Para que se configure el hecho gravado, la Exportación deberá efectuarse para consumo, es decir, aquella operación por la cual se extrae mercaderías del territorio aduanero por tiempo indeterminado con la intención de no retornar (artículo 725 del Código Aduanero), luego de cumplidos los requisitos legales y técnicos, además de haber pagados los tributos a la exportación.

(1) Villegas, H.-Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario-E. ASTREA-8° Edición actualizada y ampliada-2003-p.348.-

IV.2 - EL MOMENTO IMPONIBLE

Otra característica a tener en cuenta es el “momento imponible” que genera la obligación a pagar los tributos a las exportaciones, quedando fijado como la fecha establecida por la ley en que se produce el hecho imponible debiéndose aplicar el tratamiento tributario.

Dino Jarach sostiene que:

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible. Desde este punto de vista, la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal.(2)

El Código Aduanero en los artículos 726 y 727 define los momentos imposables en los que se aplica el derecho de exportación conforme se trate de situaciones regulares o situaciones irregulares. Es decir que el hecho jurídico puede producirse en forma legal a través del cumplimiento de la normativa en vigencia y con todas las formalidades exigidas, o en forma ilegal.

Es importante establecer el momento temporal en que se configura el hecho imponible, por la necesidad de fijar un instante exacto a partir del cual se genera la obligación tributaria y sus posteriores consecuencias, como ser, intereses, prescripción, retroactividad.

El criterio sostenido por el legislador, es que el hecho generador resulte siempre de una conducta voluntaria del sujeto pasivo, sea de un acto legal o ilegal.

El Momento Imponible en situación regular, está señalado en el artículo 726 del Código Aduanero, el que es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente, en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de Exportación para consumo.

En esta circunstancia, se produce el hecho gravado en el momento que se manifiesta la solicitud de destinación prevista en los artículos 331, 332, 368 y concordantes del Código Aduanero, es decir, el registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo, a través de la declaración electrónica.

Se puede establecer que el momento fijado para determinar el derecho aplicable es anterior al perfeccionamiento del hecho gravado, es decir que es fijado previamente a la realización de la exportación definitiva a consumo.

(2) Dino Jarach. “El hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”, 3ra. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, pág.73.

Por otra parte, en la modificación del concepto de mercaderías que introdujo la Ley 25063, se determina el momento imponible en que ella se produce, cuando se trate de los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 10 del Código Aduanero, el derecho de exportación aplicable será el establecido por la norma vigente en la fecha de vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo.

El Momento Imponible en Situaciones Irregulares se encuentra previsto en el Código Aduanero en su artículo 727 en el cual se establece que no obstante lo dispuesto en el artículo 726, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponder aplicar el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de:

- a) La comisión del delito de contrabando (art. 863, 864) o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación.
- b) La falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación (art. 401) o al de removido (art. 390) o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación
- c) La transferencia de mercadería sin autorización (art. 362), el vencimiento del plazo para reimportar (Art. 370, ap.1, inc.a) o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria (art. 370, apartado 1, inciso b) o en caso de no poder precisarse la fecha de comisión del hecho, en la de su constatación.

Aquí se contemplan todos los casos en que la ley presume que se ha producido la exportación definitiva de mercaderías, al margen del régimen pertinente autorizado. Al no existir pago ni garantía previa, el derecho es fijado en el mismo momento en que se conforma la exportación. No obstante ello, si no se puede determinar la fecha exacta de la salida de la mercadería hacia el exterior, se tendrá como acreditada el momento de su constatación.

Otros elementos que se presentan en la determinación de la liquidación de los tributos a ser pagado en concepto de derechos a las exportaciones son el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes en los momentos imponibles mencionados anteriormente (artículo 728 del Código Aduanero).

Sin embargo, el artículo 20 de la Ley N° 23905 prevee que “Los derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses. El pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes. En este último caso la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”.

Por Nota Externa N° 02/2004 (DGA), se aclara que, las obligaciones tributarias aduaneras nacidas en los términos del Art. 20 de la Ley N° 23905, y existentes a la fecha de sanción de la Ley 25.561, deben ser pesificadas en los términos del Art. 8 del Decreto 214/02, por tratarse de situaciones que configuran uno de los supuestos indicados en el Artículo 1 del citado Decreto, es decir, que constituyen obligaciones de dar sumas de dinero expresadas en Dólares Estadounidenses, existentes a la fecha de vigencia de la Ley 25.561. Asimismo, al efectuarse la cancelación de las citadas obligaciones tributarias, deberá tenerse presente lo dispuesto en el Artículo 4 del Decreto 214/02, ya que, en éstas circunstancias, es de aplicación el Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R).

Respecto a la Liquidación y cancelación de obligaciones tributarias aduaneras posteriores a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 25.561, el Decreto 214/02 estableció, entre otros aspectos, el sistema aplicable a la relación cambiaria entre las divisas extranjeras y el peso, a los efectos de la cancelación de las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen, judiciales o extrajudiciales, expresadas en Dólares Estadounidenses o en otra moneda extranjera, existentes a la sanción de la Ley 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a pesos. En tal sentido, las obligaciones tributarias aduaneras nacidas con posterioridad a la sanción de la Ley 25.561, se liquidan y se cancelan en la forma establecida por Art. 20 de la Ley 23.905, es decir, que si las mismas se cancelaran en PESOS, se aplicará “el tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”.

El artículo 729 de la Ley 22415, faculta al Poder Ejecutivo a establecer un régimen opcional, en el cual permite a los exportadores de determinadas mercaderías, a aplicar la norma tributaria vigente al momento de cerrar sus operaciones de venta al exterior, debiendo ser perfeccionada a través de un contrato de compraventa que será registrado ante un organismo estatal designado al efecto. La finalidad de esta autorización es brindar al exportador la certeza de cuanto será el gravamen a pagar en concepto de derechos a las exportaciones independientemente de las variaciones posteriores de la presión tributaria que van desde que registró su contrato hasta la exportación definitiva.

Si se optare por esta alternativa, dentro del plazo otorgado, deberá exportar al menos el noventa (90) por ciento de la cantidad registrada, para no ser sancionado, salvo que se produzca razones de caso fortuito o de fuerza mayor.

Las ventas al exterior de determinados productos de origen agrícola se rigen por la Ley N° 21.453 y sus reglamentaciones. En la mencionada ley se faculta al exportador a aplicar a los fines de liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros y beneficios, los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible, vigentes a la fecha de cierre de cada venta. A los efectos de determinar la base imponible, el artículo 8° del Decreto N° 1177 de fecha 16 de julio de 1992 expresa que la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca establecerá precios FOB oficiales o índices respecto de la mercadería comprendida en las previsiones de la ley, los que obrarán como base imponible de los derechos de exportación, contribuciones, tasas y demás tributos que gravaren la exportación para consumo o cuya percepción estuviera encomendada a la Administración Nacional de Aduanas con motivo de su exportación para consumo, los cuales serán actualizados en función de las variaciones de las cotizaciones internacionales de las mercaderías. La Dirección Nacional de Mercados Agropecuarios es la dependencia encargada de fijar los Precios F.O.B. Oficiales respecto de las mercaderías comprendidas en la Ley N° 21.453, por Resolución 331/01, se aprueba los criterios para fijar los Precios F.O.B. Oficiales de las mercaderías comprendidas en las disposiciones establecidas en la Ley N° 21.453.

IV.3 - TIPOS DE DERECHOS DE EXPORTACION

Los tributos aduaneros son los impuestos que gravan al comercio internacional de mercaderías. El tributo o impuesto aduanero, se estructura con base en dos elementos: la alícuota y la base de cálculo.

Las alícuotas pueden ser indicadas en unidades monetaria (alícuota fija) o también, bajo la forma de porcentaje (alícuota proporcional).

La base de cálculo puede expresarse a su vez en dos formas: a) en cantidades físicas; b) bajo la forma de valor o precio. En cantidades se representa por determinada unidad de medida (kilogramo, litro, metro cúbico, libra, pulgada, pie cúbico, etc.).

Fijado el tributo en función del valor o precio que tenga la mercadería, es dable encontrar en las tarifas las siguientes bases impositivas CIF, FOB, valor de factura, valor aduanero, precios oficiales, valores mínimos, etc. Cualquiera que sea la base imponible elegida por las legislaciones internas, los valores expresados en moneda extranjera deberán ser convertidos en su equivalente de moneda nacional por la aplicación de una determinada tasa de cambio, vigente en un momento determinado.

En síntesis, los impuestos o tributos aduaneros son resultantes de la alícuota (porcentaje) por la base de cálculo (valor en aduana de la mercadería).

De la base de cálculo surge la clasificación de los impuestos o tributos aduaneros y de los aranceles en general en Específicos y *ad valorem* o mixtos.

Los tributos específicos son los que gravan las mercaderías de acuerdo con su peso, cuenta y medida, y se expresan en una suma en moneda nacional.

Los tributos *ad valorem*, en los cuales la alícuota se expresa bajo la forma de porcentaje, y la base de cálculo o base imponible está representada por el valor o precio de la mercadería exportada.

El tributo mixto opera cuando un mismo producto está sujeto simultáneamente a un impuesto específico y a otro *ad valorem*.

El comercio internacional contemporáneo ha asumido los tributos aduaneros *ad valorem*, como los más adecuados para impulsar los flujos comerciales, lejos de los específicos y precios oficiales o precios mínimos.

Este sistema se conocía antes de la Edad Media y con el correr de los siglos se han ido aplicando alternativamente los derechos *ad valorem* y los derechos específicos.

La preferencia por los derechos *ad valorem* reapareció durante la era industrial, cuando se advirtió que éste ofrecía una mayor protección ya que se adaptaba mejor a las fluctuaciones de precios y diferencias en la calidad de las mercaderías. Pero, las ventajas de este sistema se convertían rápidamente en inconvenientes si se utilizaban métodos de valoración imprecisos o variables.

En el artículo 734 del Código Aduanero, cita que el derecho de Exportación *ad valorem* es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor imponible de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales FOB.

Aquí se debe diferenciar a aquellos en los cuales se efectúa el cálculo porcentual sobre un valor imponible que se determina en los artículos 735 al 744 del Código Aduanero, de aquellos

importes establecidos por una autoridad competente (Poder Ejecutivo u organismo delegado) previsto en el artículo 751 del mencionado cuerpo legal.

De acuerdo al artículo 752 del Código Aduanero, el derecho de Exportación específico es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida, que debe ser establecido por ley, según lo establecido en el artículo 754.

Los derechos específicos suelen ser más fáciles de aplicar, aunque no siempre se cumple ya que su aplicación puede incluso plantear problemas en la práctica. El grado de dificultad depende del tipo de derechos, clase de mercaderías y medios de que disponga la aduana.

IV.4 - EL VALOR IMPONIBLE

El valor para fines tributarios aduaneros se ha convertido en un tema esencial para las políticas de comercio exterior.

A causa de que pocos países aplican tributos a la exportación debido a que ese tipo de tributos suele perjudicar al propio estado que lo emplea, los acuerdos internacionales no se han ocupado de establecer una base de valoración en esta materia. En la Argentina, sin embargo, el Código Aduanero estableció un régimen de valoración en exportación, al cual denomina “valor imponible” para diferenciarlo de la clásica denominación “valor en aduana” que se aplica a las operaciones de importación.

Las disposiciones legales referidas a la valoración de las mercaderías exportadas se encuentran contempladas en el Código Aduanero, en los artículos 734 a 751 del citado cuerpo legal.

La valoración de una mercadería, es el juicio mental que permite apreciar una cosa en función de otra. La valoración en aduana se diferencia de la comercial porque interviene un tercer sujeto, la aduana, que se interesa no solo en la transacción concertada entre comprador y vendedor, sino también en todas las similares estipuladas entre otros compradores y otros vendedores.

Es decir que, no siempre el precio comercial está acorde con el valor imponible o la visión aduanera, ya que la reglamentación vigente establece mecanismos de ajustes positivos o negativos para la determinación de este valor y posterior percepción por parte del fisco de los derechos de exportación.

En el párrafo pertinente de la exposición de motivos de la Ley N° 22.415, explica que se acuerda un nuevo sistema de valoración porque en la Ley vigente hasta el momento de la promulgación del Código Aduanero, se había adoptado un criterio de valor escasamente desarrollado que ha causado numerosos litigios en la jurisdicción aduanera. Por tal motivo, se

justifica la elaboración de un régimen aplicable sobre bases claras y sencillas, de fácil comprensión tanto para exportadores como para el servicio aduanero. En consecuencia, se encaró una profunda revisión del sistema de valoración de exportación, utilizándose principios básicos que se hallan presentes en toda valoración comercial y se han previsto las adecuaciones necesarias para trasladar esos criterios al campo de la tributación.

La Definición del Valor de Bruselas, concebida conforme a los principios enunciados en el Acuerdo General de Tarifas y Comercio (GATT) a fin de establecer un sistema internacional equitativo de valoración de mercaderías importadas, en forma sorpresiva, como innovación, aparecen a partir del artículo 735 del Código Aduanero, con el objetivo de fijar el valor imponible de las mercaderías de exportación.

La mencionada definición de Bruselas, está conformada por los siguientes principios generales: El valor en Aduana debe basarse en principios sencillos, equitativos, que no estén en contradicción con la práctica comercial; debe ser de fácil comprensión, tanto para el importador como para la Administración de Aduanas; no debe constituir un obstáculo para el rápido despacho de las mercancías; debe permitir al importador determinar de antemano el valor en Aduana con suficiente certeza; debe asegurar al importador de buena fe una protección contra la competencia desleal resultante de una sub-valoración, sea o no fraudulenta.

Cuando el servicio de Aduanas estime que el valor declarado puede ser inexacto, la comprobación de los elementos de hecho indispensables para determinar el valor en Aduana debe ser rápida y precisa; las valoraciones deben dentro de lo posible, basarse en los documentos comerciales; se debe reducir al mínimo las formalidades y las controversias que surjan entre el declarante y la Administración deben poder resolverse mediante un procedimiento sencillo, rápido, equitativo e imparcial.

La base imponible es una cantidad expresiva de una capacidad económica determinada, sobre la que se calcula el pago de los tributos. Según el artículo 735 de la Ley N° 22.415, se define al valor imponible de la mercadería a exportar, para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, al valor FOB (vía acuática o aérea), FOT (vía terrestre por camión); FOR (vía terrestre por ferrocarril) en operaciones efectuadas entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento imponible determinado, como consecuencia de una venta al contado.

El precio es lo que el comprador paga por la mercadería que compra, debiéndose aclarar el lugar de entrega de la mercadería al comprador, y quién realiza el transporte hasta el destino final. Cada situación está prevista por una *Incoterm* estandarizada que especifica no solamente dónde se realiza la entrega de la mercadería, sino quién se hace cargo de los distintos gastos relacionados, principalmente el flete internacional, el seguro sobre el transporte internacional y los gastos de desaduanamiento.

En este concepto, se hace referencia a términos comerciales internacionales, denominados *INCOTERMS* (international commercial terms), los que tienen el siguiente significado:

* Valor *FOR* (Free On Rail o franco sobre ferrocarril) y Valor *FOT* (Free On Truck o franco sobre camión), significan que la entrega se hace en la fecha determinada, en el lugar de embarque acordado, en la forma acostumbrada en ese lugar y sobre el vagón ferroviario o

camión. El vendedor afronta el gasto de embalaje básico, certificado de calidad, embalajes extras hasta el lugar de embarque y acarreo hasta el lugar de embarque.

* Valor *FOB* (Free On Board o franco a bordo), significa que la entrega se hace en la fecha determinada, en el puerto acordado, en la forma usual en el puerto y a bordo del buque designado. El vendedor afronta los gastos de embalaje básico, certificado de calidad, embalajes extras hasta el lugar de embarque, acarreo hasta el lugar de embarque, transporte hasta el puerto, tributos internos en el país exportador, descarga en el puerto, comisiones a representantes, corretaje, derechos arancelarios, derechos consulares, carga sobre la cubierta, estiba en la bodega y certificados.

A los fines previstos en el artículo 735, el valor imponible incluye los gastos ocasionados hasta el puerto en el que se carga en el buque; el aeropuerto en el que se carga el avión o el lugar en el que se carga el camión o vagón ferroviario, todos ellos, con destino al exterior.

La reciente reforma del Código Aduanero por Ley N° 25986, agrega el párrafo d) al artículo 736 del código, el lugar en que se practicara la última medición de embarque, para la mercadería que se exportara por oleoductos, gasoductos, poliductos o redes de tendido eléctrico.

La reforma cambia la forma de calcular el derecho de exportación en las exportaciones: de petróleo por oleoducto a Chile; de gas por gasoducto a Chile, Brasil y Uruguay, y de electricidad por redes de tendido eléctrico a Uruguay. En cambio, no afecta la forma de calcular el derecho de exportación, en las exportaciones de petróleo a Paraguay y Uruguay por cisternas.

Por este motivo, la Dirección General de Aduanas dictó la Nota Externa N° 7/2005 de fecha 02/02/2005, referida a los fletes en operaciones por ductos, donde dispone que a los efectos de la determinación del valor imponible, deberá considerarse el flete hasta el lugar en que se practicará la última medición de embarque, para la mercadería que se exportara por oleoductos, gasoductos, poliductos o redes de tendido eléctrico. En caso de no poder determinarse el mismo a la fecha de registro de la destinación de exportación para consumo, se declarará un flete estimativo teniendo en cuenta las tarifas normales para este tipo de operación. Posteriormente, se establecerá la base imponible definitiva a través de una liquidación manual.

La Resolución 1896 AFIP publicada el 07/06/05, establece pautas para la declaración del precio y el valor de las mercaderías destinadas a la exportación. Es complementaria a la resolución 1866 AFIP del 14/04/05, que establece valores referenciales de exportación de carácter precautorio. El objetivo es uniformar los criterios vinculados a la declaración de los elementos relativos al precio y valor de las mercaderías exportadas y permitir perfeccionar la declaración de dichos elementos por parte de los auxiliares del servicio aduanero.

En aquellas destinaciones de exportación que se hayan vendido en condición *Incoterm* EXW, FAS o FCA, donde el precio no incluye la totalidad de los gastos antes mencionados, el importe a consignar como valor declarado será el precio de venta pactado entre las partes, más los gastos inherentes al transporte y documentación de exportación, incurrido directo o indirectamente por el comprador, hasta colocar la mercadería en el lugar fijado, así como también se deberá detallar los gastos inherentes al transporte a cargo del comprador y que se hubiesen generado con anterioridad al punto geográfico antes mencionado.

Para las operaciones de exportación en donde las mercaderías se hayan vendido en algunas de las condiciones *Incoterms* de los grupos "C, D" o equivalentes, donde los gastos

comprendidos en el precio incluyen aquellos que se generan con posterioridad al lugar fijado por el artículo 736 del Código Aduanero, el importe a consignar será, el precio de venta pactado entre las partes en la condición de venta declarada deducidos los gastos inherentes al transporte y documentación de importación -cuando esta última correspondiere-, incurridos directa o indirectamente por el vendedor y que se hubieren generado con posterioridad a la colocación de la mercadería en el lugar fijado por el artículo antes citado. Asimismo, se deberá especificar dicho lugar, como también el detalle de los gastos inherentes al transporte a cargo del comprador y que se hubieren generado con posterioridad al punto geográfico determinado por el artículo en cuestión.

Cuando el envío de la mercadería no sea consecuencia de una venta, se deberá declarar en la destinación e invocarse un código de ventaja que significa que se trata de una operación de exportación que no se realiza a título oneroso.

En cambio, si en el proceso de comercialización interviene un comisionista o corredor, se debe proceder de la siguiente manera:

- Si la retribución se encuentra en el precio de la mercadería: se debe declarar monto de la retribución y forma de cálculo, aunque en este caso no corresponde realizar una deducción del valor imponible.
- Si la retribución no se encuentra en el precio de la mercadería: se debe declarar el monto de la retribución y forma de cálculo, aunque en este caso corresponde realizar un incremento del valor imponible.

En los documentos comerciales que se presenta ante el servicio aduanero, se exige que se indique en forma precisa, la existencia de pago a comisionistas o mandatarios, como así también, la cuantía de la retribución, a cargo de quien se encuentra el pago y si está incorporado al valor de factura.

Además, se aclaran cuales son los conceptos sobre los cuales, se deben efectuar ajustes a incluir o deducir en el precio FOB. Los Ajustes a incluir, implican los descuentos por pago anticipado; Cánones, derechos de licencia, regalías y conceptos análogos; Descuentos y bonificaciones no admisibles; Reversiones. En cambio, los Ajustes a deducir del valor comprenden los Intereses por cobro diferido; Descuentos y bonificaciones admisibles no aplicados; Derechos de reproducción; Gastos incluidos por servicios (no transporte) prestados con posterioridad al lugar indicado.

IV.5 - EL DERECHO DE EXPORTACION INCLUIDO EN EL PRECIO DE VENTA

En los artículos 737 y 739 del Código Aduanero, se aclaran que deben excluirse del valor imponible a los derechos de exportación y demás tributos que gravan la exportación para consumo. El motivo de la misma, es impedir la liquidación de tributos sobre una base de cálculo que incluya el importe de los eventuales derechos a abonarse.

A efectos de la correcta deducción de los derechos de exportación, se aplica el denominado coeficiente, que permite liquidar y abonar los derechos sobre el valor FOB previa deducción de los derechos de exportación.

Los exportadores deben demostrar que el costo de los derechos de exportación está a su cargo en el precio de venta. Por propia definición de los *incoterms*, en una venta FOB el exportador debe hacerse cargo de todos los gastos e impuestos devengados hasta la carga de la mercadería y los derechos de exportación son un gasto previo. Por lo tanto, cuando un vendedor conforma un precio de venta, incluye en el mismo la totalidad de los gastos que el producto genera hasta su entrega al comprador, más el margen usual de ganancia. Siempre se incluyen dentro del precio final de venta la totalidad de los gastos y costos que demande el producto que se vende. Los derechos de exportación pueden constituir un costo para la empresa que debe ser absorbido por el exportador.

Un tema que fue muy discutido dentro del ámbito de la AFIP, respecto a que si los derechos de exportación contemplados en el Código Aduanero deberían integrar la base de cálculo de los estímulos a la exportación. La Dirección General de Aduanas sostuvo que, por tratarse de impuestos externos o de frontera, los derechos de exportación no se encuentran comprendidos en el régimen de reintegros en virtud del cuál se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores. Destacó al respecto que el legislador ha previsto una regla de tope de alcance general para la determinación de las bases sujetas a la liquidación de los estímulos a la exportación. Esa regla -sostuvo-, está prevista en el artículo 829, inciso c) del Código Aduanero, que establece que el valor sobre el cual se liquidará el reintegro y el reembolso nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los artículos 734 a 749 de ese código con más las adiciones que pudieren corresponder por gastos de transporte y de seguro de acuerdo a los beneficios que admitiere por estos conceptos el respectivo régimen de estímulos.

En contraposición con esta opinión, la Dirección de programas y Normas de Procedimientos Aduaneros discrepó con lo expresado por la mencionada Dirección y adhirió al criterio de la Resolución General AFIP N° 1161/01, expresada en los algoritmos de cálculo que utiliza el Sistema MARIA contenidos en el Anexo X - Algoritmos Aplicables para la Determinación de las Bases Tributarias y de Beneficios a la Exportación- de la citada norma, mediante la cuál la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentó oportunamente el tema. La Dirección de Asesoría Legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) expresó que la cuestión ventilada en autos supone determinar si a los efectos del cálculo de los reintegros y reembolsos deben computarse los derechos de exportación.

Por su parte, la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera de la AFIP expresó que la razón de la exclusión de los derechos de exportación del valor imponible persigue evitar, que se abonen derechos sobre un precio que tiene incorporado derechos; pero, ello en modo alguno significa que un gasto que indefectiblemente debe asumir el exportador (el pago de los derechos) no deba ser incluido en el valor imponible a los efectos de la liquidación de los estímulos a la exportación; a fortiori cuando a los efectos del ingreso de las divisas, el precio que se considera comprende los derechos de frontera pagados. Por su parte, la Dirección de Asuntos Legales de la Dirección General de Aduanas compartió lo expresado por la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera.

Al tomar intervención la Dirección Nacional de Impuestos de la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía sostuvo que, según el Decreto No 1011/-regulatorio del régimen de reintegros- éstos deben aplicarse sobre el valor FOB de la mercadería exportada. Puntualizó que, dado el lugar que esta modalidad de entrega considera a los efectos de la determinación del régimen de obligaciones para el vendedor y el comprador - libre a bordo del medio de transporte-, incluye a los tributos que gravan la exportación de la mercadería. De tal modo, concluyó, los derechos de exportación deben integrar la base de cálculo de los reintegros que tenga acordada la exportación de la mercadería de que se trate.

La Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios del Ministerio de Economía expresó que, de las normas aplicables al sub examine adhirió al criterio de la Dirección Nacional de Impuestos en cuanto a que los derechos de exportación integran la base de cálculo para liquidar los reintegros. Por dictamen N° 036/03, de la Procuraduría del Tesoro de la Nación, consideró que a efectos de fijar la base para liquidar los estímulos a la exportación corresponde incluir el valor de los tributos que puedan gravarla.

Por Instrucción General DGA. N° 1/04 (DGA) (DE TEEX), a los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación que resultan ser de competencia de la Dirección General de Aduanas, se establece que las bases de los mismos nunca pueden ser superiores al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación, inciso c) del artículo 829 del Código Aduanero, valor imponible que, definido en la norma de valoración que desarrollan los artículos 735 a 749 de ese cuerpo legal, no incluye los derechos de exportación. Por lo tanto, se determina que corresponde ratificar los algoritmos de cálculo para la liquidación de los estímulos, así como también los de comparación con fundamento en la normativa vigente.

VALOR PARA REINTEGRO: $V_r = FOB + A_i - A_d - I_t - I_c - C$

Acción Si $V_r > V_a$ corresponde pagar sobre V_a

Si $V_r < \text{ó} = V_a$ corresponde pagar sobre V_r

IV.6 - CONCEPTO PARA DETERMINAR EL VALOR IMPONIBLE

Los gastos más corrientes que se deben tomar en consideración a los efectos de su valoración y que deben incluirse en el valor imponible son:

- los gastos de transporte y seguro (ambos internos, no confundir con los internacionales) hasta el lugar de embarque;
- las Comisiones,
- los Corretajes;
- los Gastos para la obtención de documentos relacionados con la exportación;
- los Tributos exigibles dentro del territorio aduanero (excepto el derecho a la exportación);
- los Costo y gastos de embalaje (mano de obra, materiales y otros gastos);

- los Gastos de carga, excluidos los de estiba en el medio de transporte.

IV.7 - LOS ELEMENTOS DE VALORACION

La regla de valoración es un conjunto de disposiciones que debe ser interpretado y aplicado en forma sistemática. Sin embargo, se pueden separar los elementos de la norma de valoración a fin de analizar cada uno de ellos.

El precio pagado o por pagar expresado en la administración se tomará como factor fundamental para la administración del valor normal. El precio debe ser al contado, en un momento determinado a los efectos de la valoración. Así se encuentra determinado en la parte final del artículo 735 del Código Aduanero.

El contrato se debe ejecutar en un plazo que esté de acuerdo con las prácticas y usos mercantiles y el precio corresponda al de libre competencia entre un comprador y un vendedor, independientes uno de otro. En caso contrario, podrán realizarse ajustes y rectificaciones necesarias para adecuarlo a tal exigencia, afectando principalmente, a los descuentos anormales, a las reducciones de precios concedidos únicamente a los representantes exclusivos o concesionarios únicos. Además, si los gastos no estuvieren incluidos en el precio, se adicionan al mismo.

Cuando el precio pagado o por pagar no coincide con el precio usual de competencia, debe ser ajustado convenientemente hasta llegar a su igualación. Un precio sensiblemente inferior a los precios corrientes del mercado de productos idénticos sería rectificado en una cuantía igual a la diferencia existente entre ambos valores.

El Tiempo o momento relevante para considerar aceptable el precio y que interesa a efectos de la valoración de exportación será la fecha estipulada en los artículos 726, 727 y 729 del Código Aduanero.

El Lugar para establecer el valor imponible, deber ser determinado suponiendo que las mercaderías han sido entregadas al comprador en un cierto lugar, determinado en el artículo 736 de la Ley N° 22.415.

El valor imponible se determinara suponiendo que la venta se limita a la cantidad de mercadería a valorar (artículo 740 del Código Aduanero). Si el precio normal depende de la cantidad a que alcance la venta, dicho precio se determinará suponiendo que ésta se limita a la habida cuenta de las circunstancias comerciales de la operación. La norma de valoración no estipula ninguna cantidad fija para establecer el valor imponible.

El Nivel Comercial que correspondiere a la transacción que da lugar a la Exportación, sobre la base de operaciones de Comercio usuales, será tomado en consideración a efectos del valor imponible (artículo 741 del Código Aduanero).

Podrán admitir para la determinación del precio normal los descuentos que por este concepto se puedan hacer, siempre que estén documentalmente justificados, que tengan carácter

de generalidad y el comprador, a quien se conceden, esté situado realmente al nivel comercial de cuyo descuento se beneficie.

El concepto de venta entre vendedor y un comprador independiente uno de otro (artículo 742 de la Ley 22.415), es la posibilidad que tiene cualquier persona de participar en determinada actividad económica como oferente o demandante, con libertad de decidir cuándo entrar y salir de un mercado sin que exista nadie que pueda imponer, individual o conjuntamente, condiciones en las relaciones de intercambio. Es el derecho de todos los individuos a dedicarse a la actividad de su preferencia con la única limitación es la que se deriva de los derechos de los demás, consagrados en la Constitución Nacional y las Leyes, entre otras.

El tipo de cambio de un país respecto de otro es el precio de una unidad de moneda extranjera expresado en términos de la moneda nacional. Existen dos tipos de cambio para la venta y el cambio para la compra. El cambio para la venta es el que se utiliza cuando se está importando una mercancía con moneda extranjera; y el cambio para la compra cuando se está exportando del territorio nacional hacia otro país.

En cuanto a las conversiones monetarias para determinar el valor en aduana en la moneda del país de exportación, el tipo de cambio aplicable será el oficial que esté en vigor en el mencionado país y deberá reflejar con la mayor exactitud posible, el valor corriente de aquella moneda en las transacciones comerciales.

Estos gastos deberán ser incluidos únicamente en la medida que no estén incorporado al precio de venta. En ningún caso, se procederá a computar dos o más veces un mismo rubro.

Los gastos indicados difieren en cada medio de transporte; en el caso de barcasas, tuberías y camiones, se suele cargar en el lugar de expendio, en tanto que en buques, ferrocarril y avión, es costumbre acercar la mercadería en camión hasta el lugar de embarque. En virtud de las distintas cláusulas contratadas entre las partes, los gastos llegan hasta distintos lugares de embarque y deben tomarse en consideración para determinar el valor imponible.

Si el exportador puede justificar el precio de transacción, entonces puede tomarse ese precio como base de valoración, aún cuando el servicio aduanero cuente con antecedentes de mercaderías idénticas o similares que difieran notoriamente con la del exportador. Se debe atender a las particularidades y a la realidad comercial de cada operación a valorar.

Cuando se haya presentado una declaración y la Dirección General de Aduanas tenga motivo suficientes para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, se podrá pedir al exportador que proporcione una explicación complementaria así como documentos y otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar. Si una vez recibida la información, complementaria, o la falta de respuesta, la aduana aún tenga dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir que no se puede determinar con arreglo a las disposiciones normativas.

Cuando el precio no constituyere una base idónea de valoración para determinar el Valor Imponible, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo (artículo 748 del Código Aduanero), en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración, el valor obtenido que mejor se adecue, de las previstas a continuación:

- por estimación comparativa con mercadería idéntica o similar competitiva.

- a partir de la cotización internacional
- por aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados
- a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, con los ajustes correspondientes.
- a partir del costo de producción
- a partir del precio de venta pagado o estimado en el mercado interno del país de exportación.
- Base presunta de alquiler, en caso de contratos de locación, leasing o similar.

IV.8 – NORMATIVAS RELACIONADAS

El Decreto N° 583/02, publicado en el Boletín Oficial del 11 de abril de 2002, ha modificado el artículo 54 del Decreto N° 1001/82, estableciendo que rige un plazo de espera de quince (15) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento de la mercadería, para el pago de los derechos de exportación y demás tributos que gravan la misma.

Por Decreto N° 835/02 de fecha 16/05/02, se incorpora como segundo párrafo del inciso a) del artículo 54 del Decreto N° 1001/82 y sus modificatorios, la facilidad de que en el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado menos de veinte millones (20.000.000) de dólares estadounidenses, el plazo de la 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, el que fuere menor.

En el año 2001, debido a la necesidad de actualizar los procedimientos por los que se tramitaban las Destinaciones de Exportación que se registraban a través del Sistema Informático MARIA, y atento a que todas las aduanas del país se encontraban conectadas con el mencionado sistema, se dictó la Resolución General AFIP N° 1161/01.

En su ANEXO IV, se establecieron los Procedimientos para pagar y/o garantizar Destinaciones de exportación, mediante el cual, el Sistema permite al Declarante optar por el pago en forma anticipada, o bien acogerse al plazo de espera establecido en el Artículo 54, inciso a) del Decreto 1001/82, reglamentario del Artículo 453 inciso b) del Código Aduanero.

Por otra parte, en el Anexo X, figuran los algoritmos aplicables para la determinación de las bases tributarias y de beneficios a la exportación. Allí, se define al Valor en Aduana con esta regla: $Va = (FOB + Ai - Ad - It) * Cf$; donde Va es valor en aduana; Ai es ajuste a incluir; Ad se entiende como ajuste a deducir y Cf, es el coeficiente. Para el cálculo de gravámenes, se obtiene de esta fórmula: $Tp = Va * Al/100$; donde (Tp)Total a pagar por derechos y demás tributos y Al = la alícuota de Derechos y demás tributos.

La adopción de las nuevas medidas impartidas por el Gobierno Nacional en materia de Régimen de Exportación, con fecha 13/09/02 se adecuó la normativa vigente a los nuevos

procedimientos de pago de tributos, impartiendo nuevas instrucciones relativas al cumplimiento de las fechas de pago de tributos, a través de la Resolución General AFIP N° 1342/02.

El Sistema Informático MARIA permitió a todos los declarantes a través del Kit Aduanero optar por el pago previo o bien acordar el plazo de espera en los términos del artículo 54 del Decreto 1001/82 o del Decreto 835/02 según corresponda, cuando en la Destinación de Exportación se exigía el pago de tributos.

Una vez finalizado los desarrollos informáticos destinados a automatizar la liquidación y de Derechos de Exportación a través del Sistema Informático MARIA (SIM) para las destinaciones registradas a través de dicho Sistema y a los efectos de actualizar los procedimientos en vigencia a fin de implementar los desarrollos efectuados, con fecha 29/12/2003 se dictó la Resolución General AFIP N° 1617/03, aprobando los procedimientos para liquidar, pagar y/o garantizar Derechos de Exportación en las destinaciones de exportación a consumo registradas a través del SIM..

Por Resolución General N° 1921/05 y debido a que se adecuaron definiciones, desarrollos y procedimientos relativos al trámite de Destinaciones de Exportación a través del Sistema Informático MARIA (SIM), se estimó necesario proceder a la actualización de la Resolución General AFIP N° 1617/03, y que se encuentra vigente a la fecha

Por Instrucción General N° 19/2002 se mencionan las destinaciones de exportación para consumo que tienen exenciones para el pago de derechos de exportación, siendo las siguientes:

- Mercaderías que se exportan desde T.N.C. al A.A.E. (art. 20 Ley 19.640).
- Mercaderías que se exporten en forma definitiva o suspensiva desde el Territorio Aduanero General a una Zona Franca Argentina (Ley 24.331).
- Mercaderías que se exportan desde el AAE se exterior siempre que acrediten origen en dicha área (artículo 13 Ley 19.640).
- Mercaderías que hayan sufrido un procesamiento o transformación en una Zona Franca habilitada en los términos de la Ley 24.331 (art.590 del C.A.).
- Mercaderías de la Ley 24.633 (circulación de obras de arte) artículo 3° y artículo 2° del Dec.1321/97.
- Mercaderías cuyos exportadores gocen de estabilidad fiscal, según artículo 8 de la Ley 24.196.
- Exportaciones de energía eléctrica efectuadas en virtud del convenio de interconexión energética con la ROU (Ley 23.390).
- Mercaderías cuyos exportadores son integrantes del Grupo del Banco Mundial amparado por la Ley 14.842.

V - IMPORTANCIA DEL DERECHO DE EXPORTACIÓN

V.1 - FUNCION

A través de la Ley 25.561 se declaró el estado de Emergencia Pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria del país, debido a que el contexto económico se caracterizaba, entre otros aspectos, por un fuerte deterioro en los ingresos fiscales, que a su vez se encontraba acompañado por una creciente demanda de asistencia para los sectores más desprotegidos, haciéndose necesaria la disposición de medidas de carácter transitorio, que atenúen el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos, especialmente en lo relativo a productos esenciales de la canasta familiar, además, de las consecuencias de eventuales alteraciones significativas y positivas en los precios internacionales de los productos agrícolas producidas por la devaluación de la moneda, por ello, el Ministerio de Economía e Infraestructura fijó por Resolución N° 11/2002 del 04/03/2002, una escala de derecho a la exportación para consumo de mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) detalladas en planillas anexas.

La obligación de pago, es decir, el control y recaudo de los aranceles y tarifas, pasaron a ocupar un lugar de primera magnitud, y los tributos aduaneros se volvieron el referente esencial del intercambio de mercancías. La aduana debe regular y recaudar el tributo aduanero como factor esencial del comercio internacional.

Es una herramienta con finalidad extra-fiscal que es aplicada para evitar o neutralizar los efectos inflacionarios mediante la depreciación del cambio. Las devaluaciones progresivas favorecen a las exportaciones, debido a que los precios internacionales de los productos nacionales son más competitivos, y por ende, produce un mayor circulante monetario que ingresa al circuito económico. A tal efecto, se grava con derechos a las exportaciones a fin de evitar que esa gran masa dineraria provoque situaciones inflacionarias en la economía del país. Por una parte, la devaluación tiene el efecto de modificar precios relativos, beneficiando a sectores exportadores; pero por otra parte se quiere contrarrestar el efecto redistributivo de ingresos por medio de retenciones.

Otra razón por la cual se aplica los derechos a las exportaciones, es para incentivar a la exportación de productos manufacturados. Por tal motivo, si un productor exporta materia prima, debe pagar derechos de exportación. A medida que agregue etapas en el proceso de elaboración del mismo, disminuye el porcentaje de los tributos a pagar y por último, en el caso que elabore una manufactura de esa materia prima, se elimine dicho pago.

También se aplica derechos de exportación por razones extra-fiscales a efectos de mantener el abastecimiento interno. En nuestro país, por ejemplo, la Res. MEOSP 537/92 de fecha 29/04/1992, fue dictada por una escasez mundial de cueros crudos dado que el crecimiento demográfico y el aumento del estándar de vida de la población mundial que era netamente superior al incremento vegetativo del ganado, esta escasez de materia prima era especialmente aguda en la República Argentina como consecuencia de la dramática disminución de la fama bovina. Además, esta reducción de la matanza se debía en gran parte a la pérdida de los mercados tradicionales de carnes resultado del proteccionismo, las restricciones a la importación

y a los subsidios a la producción y a la exportación vigente en el comercio internacional. Por ello, se hizo necesario mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades del mercado interno de cueros sin curtir y semiterminados, piquelados, secos y salados, haciéndose imprescindible gravar la exportación para consumo de las mercaderías en cuestión, con el correspondiente derecho de exportación.

Esta finalidad protectora tiene diferente orientación, debido a que en este caso el objetivo de los países es crear sistemas y mecanismos de incentivo a la internación de productos del exterior, buscando de esta manera asegurar el abastecimiento en el mercado nacional y no sufrir situaciones de desabastecimiento para los consumidores.

Similar conducta se toma con la Resolución N° 653/2005, del 18 de Noviembre de 2005, dictada por el Ministerio de Economía y Producción, en la cual explica que para la política económica del Gobierno Nacional es de extrema importancia la preservación de la estabilidad de los precios y el mantenimiento del poder de compra de los consumidores, sobre todo de los sectores que perciben ingresos fijos, siendo que es un país caracterizado por ser un exportador neto de alimentos de alta ponderación en la canasta de consumo local, en especial, la de los sectores de menores ingresos y, por ello, cuando se verifiquen fuertes alzas de demanda, insuficiencia de oferta, o ambos efectos simultáneamente, las exportaciones compiten en el corto plazo con el consumo interno, complicando el logro simultáneo de los objetivos de equidad social, desarrollo productivo y el mantenimiento del equilibrio macroeconómico. Como se ha comprobado una súbita disminución de la oferta global de carne vacuna en los mercados mundiales por cuestiones sanitarias ligadas al sector o a los sectores productores de sustitutos principalmente por el tema de la gripe aviar, ayudado por el alto estándar alcanzado por el país en materia sanitaria, produjo una presión sobre la demanda de esos productos, constatándose un incremento importante en los precios internos de la carne vacuna, en particular de aquellos cortes de consumo popular comprendidos en la Canasta Básica Alimentaria que impacta fundamentalmente en los sectores de menores ingresos cuya canasta de consumo está integrada principalmente por estos alimentos. Por este motivo, resulta procedente tomar medidas tendientes a incrementar la oferta local de cortes de carne vacuna, mediante la aplicación de un derecho de exportación adicional a estos productos, con el propósito de estabilizar sus precios internos evitando el traslado a los precios locales de la inflación internacional o del cambio de precios relativos internacionales, siendo una medida de carácter transitorio y pudiéndose ser revisada de registrarse un cambio de circunstancias, o de alcanzarse en las conversaciones en curso con el sector privado un acuerdo sobre instrumentos alternativos que faciliten el logro del objetivo buscado mediante la presente Resolución.

La promoción de determinados puertos de embarque, llevó a fijar el pago de derechos a las exportaciones cuando el embarque sea realizado en algunos puertos a fin de favorecer a otros.

V.2 - BENEFICIOS DEL DERECHO DE EXPORTACION

Los gobiernos suelen utilizar los impuestos a la exportación como medio para recaudar ingresos. Su empleo se ha reducido en los últimos años, no obstante son utilizados con frecuencia antes del proceso de ajuste estructural los países en que gravar la producción de

productos primarios de exportación representaba la manera más fácil y segura de recaudar ingresos fiscales.

El monto de recaudación por retenciones, permite capturar las voluminosas rentas generadas por la exportación de productos primarios y naturales, además, de reunir una masa crítica de recursos para sostener la inversión pública, apoyar con subsidios a los pequeños y medianos industriales y productores de las economías regionales y, fundamentalmente, desarrollar una política decidida y consistente de redistribución de ingresos hacia los asalariados en el marco de una estrategia de reindustrialización

Si se efectúa un análisis de la composición tributaria consolidada del país en la última década, se determinará que importancia asume el derecho a la exportación dentro de la recaudación contributiva del país.

En el período 1993 al 2001 por impuestos a las exportaciones ingresaban al Tesoro Nacional el 0,1 % (cero coma un por ciento) de la recaudación total. Con las nuevas medidas adoptadas en el año 2002, comenzó a tener una importancia superlativa en el esquema recaudatorio representando el 8,2 % (ocho coma dos por ciento) del total. En el año 2003, estos valores nuevamente se incrementaron, llegando a constituir el 10,2 % (diez coma dos por ciento). El siguiente año, el ingreso por este concepto alcanzó el 8,8 % (ocho coma ocho por ciento).

En medios periodísticos locales, se están difundiendo con mayor énfasis las bonanzas que trae aparejado la aplicación del derecho a la exportación a la economía actual del país.

En el congreso de la International Fiscal Association (IFA), donde participaron expertos en tributación que reunió a 1.700 profesionales en Buenos Aires, hubo definiciones que sorprendieron, pues no cuestionaron el esquema impositivo argentino, ni hubo reproches para las retenciones ni el impuesto al cheque. El impuesto calificado como "distorsivo" es la retención a las exportaciones, que alcanza principalmente a productos primarios y combustibles, con tasas que llegan al 45%, como en el caso del petróleo. Sobre este tributo, ninguno de los especialistas realizó una condena, aunque tampoco un elogio. "El esquema impositivo de cada país depende de sus necesidades y políticas. Algunos protegen y estimulan más a la industria, en tanto que otros privilegian al agro", "Las economías emergentes aplican un sistema impositivo acorde al tipo de desarrollo al que aspiran" (3).

Según un informe de la Fundación PENT, que diera a conocer en el diario *Ambito Financiero* (4), las retenciones a la exportación y el impuesto al cheque ya equivaldrían a 100% del superávit primario previsto para este año. Se considera "muy poco probable que en el futuro inmediato estos gravámenes sean reducidos o eliminados, dada su significativa importancia en el esquema fiscal", aludiendo al tratamiento en el Congreso de la prórroga (o no) de la Ley de Emergencia Económica y los impuestos nombrados previsto para diciembre. De acuerdo con el estudio, estos gravámenes representan, en promedio, 20 por ciento de la recaudación total mensual del gobierno y tienen cada vez más peso en el nivel del superávit primario: mientras que en 2004 significaron alrededor de 85 por ciento del superávit (si no se considera la abrupta caída de diciembre), este año estarían representando 100 por ciento.

(3) Fortuna, Congreso Internacional de Tributaristas-Cómo recaudar mejor, pág. 82 y 83, 19-9-05

(4) *Ámbito Financiero*, *Serio*: impuesto al cheque y retenciones explican 100% del superávit, pág. 4, 15-11-05

El Diario El Cronista (5), también se hace eco del informe de la fundación Pent, en el cual se establece que el impuesto al cheque y las retenciones explicarán la totalidad del superávit primario de la Nación durante este año. Se destaca que ambos tributos representarán 103% del excedente fiscal de todo el año, mientras que en 2004 sumaban tan sólo el 85%. "Esto demuestra claramente la importancia que tienen estos dos impuestos en la solvencia de las cuentas públicas, y dado que el país necesita seguir contando con niveles elevados de superávit fiscal y que el Gobierno se ha dado cuenta del poder político que representa una caja llena, parece muy poco probable que se relajen estas alícuotas impositivas en los próximos meses", concluye el informe de Pent. En tanto, el documento destaca que "a pesar de los conocidos argumentos que se esgrimen en contra de este tipo de impuestos, debe admitirse que también tienen aspectos a favor". Y en este sentido, resalta que "el impuesto a los créditos y débitos bancarios tiene la ventaja de su rápida recaudación a bajo costo", mientras que "las retenciones a las exportaciones tienen la característica de ser independientes del ciclo económico doméstico, y servir como instrumento disciplinador de precios muy sensibles desde el punto de vista social, como el de los alimentos".

También en el periódico El Cronista (6), se da a conocer un informe del Centro de Estudios para el Desarrollo Argentino (Cenda), en el cual señala que el impacto de la eliminación de las retenciones en los precios conduciría a aumento de hasta 28% en los índices de pobreza e indigencia. Esto se debe a que se gravan principalmente los productos primarios que inciden en la conformación de la Canasta Básica de Alimentos. El estudio explicó que sin las retenciones los productores de bienes gravados preferirán vender más al exterior, y por lo tanto la escasez en el mercado local llevará a un alza de precios. De no haber una variación en los ingresos de los consumidores, la inflación llevará a un encarecimiento de la Canasta Básica Alimentaria y a un aumento de la indigencia y de la pobreza. "La eliminación de las retenciones llevaría a un incremento de los precios internos", señaló el texto. Esto como consecuencia de que la en la mayoría de los casos se trata de exportación de materias primas, es decir de commodities cuyos valores se fijan en mercados internacionales.

Tras la devaluación, los precios de los bienes exportables se movieron siguiendo al tipo de cambio. Por ejemplo, si un producto se vendía en cien dólares en el mercado internacional, luego de la devaluación su productor aspiraba a seguir percibiendo el mismo precio también en el mercado local. Este ajuste interno es posible siempre que el empresario tenga la opción de exportar obteniendo, de manera efectiva, el precio internacional. Es decir que para comprar carne destinada al mercado interno hay que pagar el precio internacional porque en caso contrario el vendedor la destina al mercado externo. Aquí es donde entran las retenciones que (además de recaudar para el fisco) cumplen la función de "podar" el precio externo, lo que a su vez induce una baja en el precio interno.

(5)El Cronista, Las Retenciones y el Impuesto al Cheque suman el 103% del excedente fiscal -Dos impuestos explican el superávit, pág. 6, 15-11-05

(6) El Cronista, La Indigencia subiría 28% y la pobreza 16% por incremento de precios internos-Eliminar las retenciones tendría un fuerte impacto sobre el nivel de pobreza, pág. 7, 15-11-05

V.3 - CRITICAS AL DERECHO DE EXPORTACION

En estos años muchas han sido las quejas del sector privado por la puesta en marcha de un impuesto regresivo como son las retenciones a las exportaciones.

Alberdi (7) sostenía que "después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin deshacerlo: operación en que hay siempre un peligro de ruina"

El país se encuentra ante un repertorio de tributos que fueron surgiendo de acuerdo a las necesidades pecuniarias estatales y donde no se ha logrado que ese conjunto pueda ser considerado racional, dado que no existe armonía entre los tributos entre sí, ni con los objetivos fiscales o extrafiscales del Estado.

El excesivo gasto público y el exacerbado endeudamiento externo llevaron al país a un default, agravado por la inseguridad jurídica. La reimplantación de las retenciones a las exportaciones resta capacidad de inversión y capital de trabajo, tan necesarios para continuar con el excelente nivel tecnológico que se había logrado obtener y que permite competir en un mercado internacional totalmente distorsionado por los subsidios que otorgan los países desarrollados.

Esta situación provocó que el Sector exportador levante su voz de protesta, sintiéndose agraviado por un sin número de descabelladas políticas económicas para tratar de reorganizar el país, aplicando retenciones a las actividades productivas, principalmente a las exportaciones agrícolas e industriales.

Este impuesto es irritante para los productores e industriales porque, como todo impuesto, disminuye sus ganancias. A la protesta empresaria se ha sumado la mayoría de los gobernadores, que entienden que la medida tiene un impacto fuertemente negativo en las economías regionales y que las retenciones a las exportaciones constituyen un impuesto no coparticipable, cuyos beneficios fiscales sólo favorecen al Estado nacional y no se trasladan a las provincias.

Uno de los puntos que más se cuestiona la aplicación tributos a la exportación, está determinada con la posible pérdida de mercados internacionales. Se pronostica que cuando el país deje de aplicar tecnología en forma masiva mediante la utilización de nuevos métodos de labranza, el uso de fertilizantes, pesticidas y riego artificial, debido al aumento de costos que una devaluación acarrearía al productor, la calidad del artículo a exportar dejaría de ser la óptima, por lo que la pérdida de mercados es un hecho amenazador y latente.

Lo mismo sucedería con los rendimientos de las commodities, cuyo precio disminuiría si se dejara de incorporar nuevas técnicas de producción. Esta situación implica que los exportadores pretenderán vender las commodities a mayores precios para continuar obteniendo los mismos beneficios, y por ende, la producción será más cara, situación que provocará que los importadores desvíen su atención a mercados con valores inferiores a los del mercado nacional.

(7) Juan Bautista Alberdi, Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina (Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1966)(1858) pag.199

La devaluación de la moneda, si bien permite al país ser más competitivo, puede ocasionar distorsión de los precios relativos o lo que es lo mismo inflación, por falta de confianza en el plan económico, en las autoridades y en la moneda, por miedo a medidas disparatadas emitidas por el gobierno de turno para recomodar la economía.

Cualquier reforma fiscal produce ganadores y perdedores porque es difícil conseguir que todos los contribuyentes paguen menos y que a las arcas del Fisco ingrese una mayor cantidad de unidad monetaria. Las reformas fiscales introducen incertidumbre en el funcionamiento del sistema económico y ello es perjudicial para todas aquellas actividades que entrañen cualquier tipo de riesgo.

En consecuencia, la permanente modificación de las normas tributarias resulta perturbadora para el comportamiento de los agentes económicos y por ello debe defenderse una cierta permanencia en las reglas fiscales, aunque no sean óptimas.

Los impuestos a las exportaciones fueron instaurados en forma transitoria en el medio de la crisis que asoló a la Argentina a principios del 2002 a efectos de financiar planes de ayuda social. Como ha sucedido con otros impuestos a lo largo de la historia argentina, la mayoría de los exportadores temen que el carácter transitorio sea transformado en una situación permanente, que influiría negativamente en el comercio exterior del país.

La aplicación de tributos a las operaciones de exportación y, además, las modificaciones cambiarias afectará al país con motivo de las impugnaciones que la Argentina pueda intentar en la Organización Mundial del Comercio (OMC) contra la aplicación de subvenciones de otros Estados Miembros en perjuicio de las propias exportaciones. Por lo tanto, estos impuestos a las exportaciones pueden terminar dañando también las negociaciones que se llevan a cabo actualmente en la Ronda del Desarrollo ya que la denuncia sobre los daños que ocasionan las restricciones para el acceso a los mercados de otros países no será tomada en cuenta cuando las retenciones están limitando nuestro propio potencial.

Los Estados Unidos de América incluyeron formalmente el reclamo por la eliminación de los derechos de exportación en las negociaciones por el Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA), de las que la Argentina participa como miembro del Mercosur. De esta manera, los países desarrollados ejercían una fuerte presión para la eliminación de las retenciones en cada reunión en la que se discuten los subsidios agrícolas. El argumento es que la Argentina no puede quejarse de que sus exportaciones se vean perjudicadas por los referidos subsidios, si aplica derechos de exportación que también interfieren en la rentabilidad empresaria.

El establecimiento de los derechos de exportación o retenciones ha sido una intervención en el comercio exterior basada en argumentos redistributivos, quitar parte de la renta extraordinaria a los beneficiarios de la devaluación y emplearla para los sectores más desprotegidos.

Las retenciones o Impuesto a las Exportaciones reducen el precio que percibe el productor y por ende, impactan en la economía regional al disminuir el ingreso del sector. Por lo tanto es un mecanismo nocivo que desestimula la producción y por ende volumen exportable, limitando nuestro propio potencial y complicando futuras negociaciones en el Comercio Mundial.

Otro planteo efectuado por los sujetos intervinientes en el comercio internacional, se refieren a la aplicación de las definiciones contenidas en el Tratado de Asunción y en su Anexo 1, en cuanto a los derechos de exportación establecidos por el Poder Ejecutivo en las normas citadas constituyen verdaderas restricciones arancelarias, ya que afectan de forma limitativa el comercio de los bienes y ello conforma una violación al Tratado constitutivo, como así también a la Decisión N° 22/00 del Consejo Mercado Común.

En los autos caratulados: SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LTDA. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación; expediente N° 18095-A, tramitada en la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, la actora recurre una resolución aduanera que le condena al pago del derecho a la exportación, manifiesta que las actuaciones tratan de Permisos de Embarque que amparan exportaciones de leche en polvo a la República Federativa del Brasil, integrante del MERCOSUR. Entiende que no está en discusión si existen o no facultades expresas para establecer alícuotas, sino que lo que se presenta como conflicto desde la perspectiva constitucional, es que esto se pueda hacer aplicable para las operaciones de exportación en el marco del MERCOSUR. Plantea la inaplicabilidad de los derechos de exportación en el MERCOSUR, así como la inconstitucionalidad parcial de la Ley 25.561 y la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura. Estima que, al no haberse realizado reserva alguna o convergencia hacia el futuro, un estado miembro en forma unilateral no puede gravar con un derecho aduanero la circulación de los bienes con motivo de su intercambio entre los territorios aduaneros. Advierte que, en el actual contexto constitucional y conforme a la interpretación y lineamientos dado por nuestro máximo Tribunal, la aplicación de derecho de exportación para operaciones a realizarse en el MERCOSUR, es violatoria del tratado, máxime que dicha consecuencia no deriva de otro tratado, sino de una norma interna de muy inferior jerarquía (una resolución ministerial).

La Dra. Catalina García Vizcaíno fundó su voto en la presente causa a que "...no se ha invocado norma alguna de derecho internacional (tratado, convenio, etc.) por la cual nuestro país se haya obligado de modo operativo a no imponer derechos de exportación", además, "Que la no inclusión de reserva alguna en el decreto N° 2275/94, complementado por el decreto N° 998/95, no obsta al ejercicio de las potestades tributarias por parte de nuestro país para establecer derechos de exportación" y "Que sólo en cuanto la República Argentina fijó un cronograma expreso de desgravación o fijó derechos de exportación expresos (por ejemplo, art. 7° y Anexo VI del decreto 2275/94 para ciertas semillas de oleaginosas, así como Anexo VII de este decreto para la exportación de cueros) pudo implicar una obligación para nuestro país". Por ello, "...la falta de compromiso expreso en cuanto a los derechos de exportación implica la posibilidad de establecerlos por Argentina." (8)

Atento a ello, se procedió en consecuencia a confirmar las Resoluciones Aduaneras recurridas, con la adhesión del voto de la Dra Winkler.

(8) Tribunal Fiscal de la Nación- Sala E- Sancor Cooperativas Unidas Ltda. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación-Expte. 18095 A-

VI - CONCLUSIONES

En las situaciones de crisis una de las características principales es que la tradicional diferencia entre las políticas de corto y de largo plazo tiende a achicarse brutalmente, hasta casi desaparecer. En ese contexto, ninguna medida de corto plazo puede desvincularse de una perspectiva de largo plazo. Porque esas visiones de largo plazo son las únicas que permiten recrear un horizonte capaz de suscitar la confianza interna y externa que requiere la Argentina. Por ese motivo es que resulta también indispensable implementar con urgencia las medidas orientadas a convertir esos planes de largo plazo en realidades del presente.

Un rápido examen de la forma en que fueron surgiendo los principales gravámenes, demuestra que la emergencia, la transitoriedad y la improvisación dieron la tónica predominante a un conglomerado impositivo que se fue plasmando con la única finalidad de cubrir las crecientes necesidades del fisco y que se vio agravado por los distintos niveles de gobierno.

Se puede definir el derecho a las exportaciones como un impuesto al comercio, mediante el cual se grava la venta de productos al exterior. En términos de corto plazo, la reimplantación y el posterior incremento de los impuestos a las exportaciones están fundados en razones fiscales. La escalada en la cotización del dólar repercute inexorablemente sobre el precio de los bienes transables internacionalmente. De allí que las retenciones no sólo tienen un objetivo fiscal, sino que se proponen explícitamente desestimular las exportaciones para mejorar el abastecimiento del mercado interno.

El derecho a la exportación o retención constituye un mecanismo estatal apto para capturar las ganancias extraordinarias que una devaluación le otorga a las firmas o grupos empresarios exportadores. Es un instrumento que permite diferenciar el precio al cual se colocan los productos en el exterior respecto al valor que son vendidos en el mercado interno, principalmente cuando las mercaderías exportadas son integrantes fundamentales de la canasta básica e insumos importantes del proceso productivo.

Las retenciones han sido aplicadas como criterio de emergencia y con carácter transitorio y sin señalar el papel lógico que las mismas deben adoptar en orden a apropiarse rentas extraordinarias por parte del Sector Público.

El Estado debería privilegiar las exportaciones con mayor valor agregado con la reducción o eliminación de las retenciones, asociando las mismas con la necesidad de modificar la estructura productiva y lograr una inserción más adecuada del país en el comercio mundial. El haber planteado las retenciones con un carácter general indica que lo que se pretende con ellas es corregir los efectos del régimen cambiario y no hacerle cumplir a estas el papel que les corresponde.

La política tributaria debe orientarse a ir eliminando paulatinamente las distorsiones que presenta el sistema tributario argentino. Para ello en una primera etapa se deberá encarar un proceso de simplificación, erradicando el complejo cruzamiento de tributos que constituyen una densa trama que impiden el buen funcionamiento y transparencia del sistema, eliminando diversos privilegios sin justificativos, que fomentan la evasión fiscal.

Un programa económico es verdaderamente sustentable cuando las políticas de corto plazo que se ejecutan son coherentes con los objetivos estratégicos que se plantea a largo plazo. Pero no aparecen en el horizonte serios planes de inversión a gran escala.

Diversos estudios explican que si se tuviera que sustituir los derechos de exportación por incrementos en el IVA, tendría que llevar la tasa del IVA al 36 por ciento, siendo verdaderamente un absurdo; eso implicaría aumentar la recaudación del Impuesto al Valor Agregado el 73 por ciento. Otra opción, serían las utilidades que obtienen las empresas, a las cuales se tendría que aumentar un 150 por ciento el impuesto a las utilidades de las sociedades y el impuesto a las Ganancias Mínimas. Lo cual tampoco sería una solución.

La otra alternativa es más compleja, más dura, y consiste en aumentar las bases de los impuestos existentes. Esto implica incorporar nuevos contribuyentes al sistema porque, obviamente, al ampliar la base habrá un conjunto de personas que hoy están exentos y que pasarían a estar adentro. Esto implica mejorar la equidad del sistema, porque es darle equidad horizontal; implica hacer más transparente el sistema, porque todos van a tributar.

En el Suplemento Rural del Diario Clarín (9) del día 02/07/2005, el economista Juan Llach propone eliminar las retenciones, pero cobrar en la Aduana un anticipo de ganancias. Presentó un trabajo realizado para la Fundación Producir Conservando, en el que propone modificar la política impositiva, convirtiendo las retenciones en un anticipo del impuesto a las ganancias. Aseguró que de aplicarse esta reforma la Argentina lograría un aumento en la inversión y en las exportaciones, un significativo blanqueo de la economía y la generación de nuevos empleos por el crecimiento de la economía y el mayor desarrollo del país. En todo momento se mostró cuidadoso respecto al mantenimiento del superávit fiscal, que reivindicó como uno de los éxitos del gobierno.

En lo esencial, el trabajo propone un sistema impositivo para el desarrollo y la equidad sin modificar la coparticipación federal. Apunta a eliminar o reducir sustancialmente los impuestos distorsivos, creando al mismo tiempo las condiciones para que en su reemplazo tenga un papel muy importante el impuesto a las ganancias. Se eliminan las retenciones a las exportaciones no mineras, pero se retiene en la propia Aduana un 30% de sus alícuotas actuales, al resto de los productos exportables, en concepto de pago a cuenta del impuesto a las ganancias adicionales, originadas en la eliminación de las retenciones. Este componente del impuesto a las ganancias queda para la Nación.

Según Llach, parte de la reforma se autofinanciaría al retenerse en la Aduana el 30% de la alícuota actual de las retenciones como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, o al aplicar las retenciones como pago a cuenta de ganancias. También propone la eliminación de exenciones, que son muy altas e injustificadas. Y sostuvo que una cuestión clave es el crecimiento de la economía: "solo en un contexto de crecimiento será posible realizar la Propuesta pero, al mismo tiempo, la Propuesta es una condición necesaria para lograr un crecimiento sostenido".

(9) Suplemento Rural-CLARIN-Ahora hay una propuesta- Política Agropecuaria: Retenciones a Cuenta de Ganancias-2/7/2005 -

En la coyuntura actual son pocos los lugares de donde sacar recursos fiscales genuinos al no poder recurrirse a préstamos externos. Si se acepta que se trata de un sacrificio de ganancias en un momento de emergencia y con destino a los más necesitados, sería conveniente y equitativo que el impuesto sea parejo para todas las exportaciones, para no alterar la eficiente asignación de los recursos.