

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN GESTION ADUANERA**

**TESINA CORRESPONDIENTE A:** ARIADNA QUINTELA

**DNI N° :** 18.046.731

**E – MAIL:** [aquintela@afip.gov.ar](mailto:aquintela@afip.gov.ar)

[ariadnaquintela@fibertel.com.ar](mailto:ariadnaquintela@fibertel.com.ar)

**TEMA INVESTIGADO:** TRIBUTOS ADUANEROS

**TUTOR DE TESINA:** DR. JORGE CELSO SARLI

## **TRIBUTOS ADUANEROS**

### **INTRODUCCIÓN. CONCEPTOS BÁSICOS.**

Se trata fundamentalmente de gravámenes exigibles con motivo de la importación o de la exportación de mercaderías ( aunque en sí mismas, la importación y la exportación no constituyan el hecho gravado por estos impuestos sino , como se verá, que el hecho gravado es una destinación de importación o de exportación ).

Mercadería es todo objeto susceptible de ser importado o exportado de acuerdo con el artículo 10 del Código Aduanero. Hoy con la modificación introducida por la ley 25063- Título VII, además se consideran “ como si fueran ” mercadería, a ciertas locaciones y prestaciones de servicios y a los derechos de autor y de propiedad intelectual.

Importación es la introducción ( basta con el “arribo“ ) de cualquier mercadería a un territorio aduanero, y Exportación es la extracción ( la salida ) de cualquier mercadería de un territorio aduanero ( art. 9º del Código Aduanero ).

El territorio aduanero ( definido en los artículos 2º a 7º del Código Aduanero ), que es “ general ” ó “especial” no coincide con el territorio sometido a la soberanía de la Nación, pues hay zonas o partes de este último que no son territorio aduanero ( mar territorial , zona económica exclusiva, ríos internacionales, áreas francas, exclaves, espacios aéreos de estas partes y el lecho y el subsuelo submarinos nacionales ) , y en cambio son territorio aduanero los eventuales enclaves a favor de la Argentina.

Destinación de importación o de exportación es el instituto que determina bajo qué régimen una mercadería ( ya sea importada o exportada, es decir arribada o extraída “a “ o “de” un territorio aduanero ) puede permanecer en el territorio aduanero o fuera de él.

En la Constitución Nacional se prevén dos impuestos “derechos de

importación y derechos de exportación “ ( arts.. 4º y 75º inciso 1º).

En la clasificación de los tributos los “derechos aduaneros” son “impuestos“. Dicho concepto no incluye a las tasas relacionadas con operaciones de embarque y desembarque de mercaderías ( eslingaje, muelle, guinche, etc ), pero el Código Aduanero incluye en los “tributos aduaneros” como concepto genérico que comprende a impuestos y a tasas a las “tasas aduaneras” de estadística, de comprobación de destino, de servicios extraordinarios y de almacenaje.

### **LEGISLACION POSITIVA**

La legislación aduanera tiene su basamento en la Constitución Nacional, arts. 4º, 9º a 11º, y 75 inc 1º. Como antecedentes tenemos las Ordenanzas de Aduana, ley 810, Ley de Aduana texto ordenado 1962 , ley 16690 y ley 17352, las cuales no están en vigencia,

En cuanto a la legislación vigente: el Código Aduanero ( la Sección IX, arts. 635 y siguientes legisla sobre los tributos aduaneros) , su decreto reglamentario decreto 1001/82. Tenemos también leyes complementarias especiales: ley 19640 (Régimen especial para Tierra del Fuego, Area Aduanera especial, con las modificaciones de los decretos nº 1057/83 y 1139/88) , ley 23311 ( el inicial noción positiva en importación regimen de valoración), ley 24331 ( zonas francas ), ley 24425 ( Código de Valor del GATT, Código Antidumping- derechos antidumping- Código de Subvenciones – derechos compensatorios- , Organización Mundial del Comercio, etc).

### **HECHO IMPONIBLE**

El hecho generador de la obligación tributaria que consiste en la obligación de pagar derechos de importación o de exportación y/ o en su caso la tasa de estadística y la tasa de comprobación de destino, es la destinación (“ definitiva ” de importación) de importación para consumo o en su caso la destinación (“ definitiva ” de exportación) de exportación para consumo.

La importación es para consumo (antes denominada “ nacionalización ”)

cuando la mercadería puede permanecer en el territorio aduanero por tiempo indeterminado ( art. 636 del Código Aduanero, conforme además art. 233 del Código Aduanero ) y la exportación es para consumo cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado ( art. 725 del Código Aduanero, conforme además art. 331 del mencionado cuerpo legal). Tanto la destinación de importación para consumo como la de exportación para consumo pueden realizarse de **modo regular o irregular**.

Los **supuestos regulares de importación para consumo** ( que antes se llamaban nacionalización de la mercadería) resultan del trámite a partir de una solicitud del consignatario o importador ante el servicio aduanero, con la autorización (libramiento) de la Aduana previo pago de los tributos (arts 233 y siguientes del Código Aduanero), o bien del trámite o despacho de oficio (art. 417 y siguientes del Código Aduanero), y los **supuestos irregulares** son los establecidos y/ o previstos por los artículos 863 y siguientes del Código Aduanero (contrabando de importación , ver además el artículo 782) y por los artículos 190, 142, 151, 157, 164, 211, 292 y 310 con 312, (distintos supuestos de mercadería faltante sin la debida justificación – faltantes a bordo del medio transportador, a la descarga, en depósito provisorio de importación, y en las destinaciones “ suspensivas “ de depósito de almacenamiento y de tránsito de importación) y 274 ( incumplimiento de obligaciones sustanciales en el régimen de destinación “ suspensiva ” de importación temporaria ) y 311 con 312 ( mercadería no arribada en plazo determinado, en la destinación “suspensiva ” de tránsito de importación ), todos del Código Aduanero ( ver además artículos 637 y 638 ).

En síntesis **el hecho imponible (en importación)** está constituido por dos elementos contenidos en su aspecto material que son: 1) la importación de mercadería, 2) que esa importación sea para consumo.

**El supuesto regular de exportación para consumo** es el que resulta del trámite a partir de la solicitud del exportador y con el respectivo libramiento del servicio aduanero ( arts. 331 y siguientes del Código Aduanero ) ;y los **supuestos irregulares** son los establecidos y/o previstos por los art. 863 y siguientes ( contrabando de exportación, ver además el art. 782) y por los arts. 401, 390 con 392 ( faltantes en depósito provisorio de exportación y en la destinación “ suspensiva de removido), 391 ( el no arribo del medio transportador en plazo determinado, en la destinación “suspensiva ” de removido ) y 370 ( incumplimiento de obligaciones en la exportación temporaria ), todos del Código Aduanero (ver además sus arts. 726 y 727).

La mercadería exportada temporariamente (que sea a ese momento mercadería de libre circulación en el territorio aduanero, mercadería nacional o extranjera nacionalizada) cuando retorna se importa para consumo, pero dicha importación para consumo no está sujeta a la imposición de derechos aduaneros si se la realiza en término y con el mismo estado de la mercadería ( art. 356 del Código Aduanero ), Cuando se produce el retorno al exterior de la mercadería importada temporariamente , en término y en el mismo estado, la reexportación para consumo no está sujeta a la imposición de tributos ( artículo 257 del Código Aduanero ). Tampoco está gravada (con derechos de exportación ) la exportación para consumo constituida por el “reembarco” de la mercadería destinada en “depósito de almacenamiento “; (ver art. 290 del Código Aduanero ).

Hay **regímenes especiales de importación y/o de exportación para consumo** en su caso, con exención de tributos bajo ciertos requisitos y condiciones, reglados en la Sección VI del Código Aduanero ( equipaje, pacotilla, franquicias diplomáticas, envíos postales, reimportación de mercadería previamente exportada para consumo, compensación de envíos con deficiencias, tráfico fronterizo, envíos de asistencia y salvamento ).

### **HECHO IMPONIBLE EN IMPORTACION.**

Respecto del HECHO IMPONIBLE tenemos el ASPECTO MATERIAL, el ASPECTO SUBJETIVO y el ASPECTO TEMPORAL.

### **ASPECTO MATERIAL**

En cuanto al ASPECTO MATERIAL, el artículo 635 del Código Aduanero dispone que el derecho de importación “grava la importación para consumo”, en tanto que el artículo 9º define a la importación como la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero. Asimismo el artículo 10º del mencionado texto legal indica que: “...1.-a los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado”. Asimismo la Exposición de Motivos aclara el concepto de “mercadería” puntualizando que quedan gravadas no sólo las cosas según la definición del artículo 2311 del Código Civil , sino también otro tipo de bienes como por ejemplo

el gas, la electricidad, y el derecho aduanero no discrimina si los bienes fueron importados como consecuencia de una venta o de una donación, o sea si hubo o no fin de lucro o especulación. Conforme el artículo 636 del Código Aduanero “ la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado”. Por otro lado el desistimiento de la solicitud, según el artículo 236 del Código Aduanero, hace inaplicables los efectos previstos en el artículo 637, o sea la aplicación de derechos de importación.

El artículo 237 del Código Aduanero dispone que no se puede desistir de la destinación de importación para consumo registrada una vez pagados ( o garantizado el pago) de los tributos que gravan la importación para consumo, o si el interesado se halla en mora respecto de dicho pago. En tanto ( desde el decreto 249/91 – art. 91 bis del decreto 1001/82 ) deben pagarse los tributos “ antes ” del registro de una destinación de importación para consumo, “de hecho” no es posible desistir de una destinación gravada. Cuando la importación para consumo no esté gravada con tributo alguno el desistimiento no podrá efectuarse una vez que se hubiere librado la mercadería de que se tratare. Se hallan gravadas no sólo las importaciones lícitas, sino también las ilícitas ( tal como lo es, por ejemplo, el contrabando de importación; no ocurre lo mismo con la tentativa de contrabando porque en la tentativa falta la efectiva importación para consumo de la mercadería).

Una importación temporaria, que no está gravada con derechos de importación (en los términos del artículo 256), y a cuyo respecto obviamente se produjo el primer elemento que consiste en la introducción de la mercadería ( pero no se da el segundo elemento) se puede transformar irregularmente en para consumo si es que no se la reexporta en término o se incumple la finalidad cambiando el destino para el cual se autorizó la destinación., o bien regularmente ( solicitud regular, a tiempo y en forma ).

## **ASPECTO SUBJETIVO**

El ASPECTO SUBJETIVO está constituido por la persona que realiza el hecho gravado por tributos, que es deudora de los mismos en los términos del art. 777 (o responsable por deuda propia). Por ejemplo, los importadores, los cuales son conceptuados por el art. 91 apartado 1º como “ las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos ”.

De la denominación del Capítulo I, Sección IX del Código Aduanero se desprende que a los responsables se los considera como género y que los deudores o contribuyentes son una de sus especies, ya que se enmarca a los responsables por deuda ajena como “ demás responsables “.

### **ASPECTO TEMPORAL**

El artículo 639 del Código Aduanero dispone que "a los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal vigentes en las fechas indicadas en los arts. 637 y 638". A su vez el artículo 728 del Código Aduanero dispone que: “ ... A los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727....”

Se ha interpretado muchas veces que una vez introducida la mercadería al territorio aduanero la finalidad de consumo se produce con el acto del libramiento aduanero de la mercadería definido en el artículo 231 porque a partir de ello la mercadería puede permanecer en el territorio aduanero incorporándose al circuito económico. Cabe aclarar que no es necesario que se produzca el efectivo retiro de la mercadería ya que una vez que se produjo el libramiento se podrá realizar libremente por parte del interesado.

### **SUJETO PASIVO**

El sujeto pasivo o responsable es siempre una persona, sea persona física o de existencia ideal. El principio general es que el responsable es el que realiza el hecho gravado ( de modo regular o de modo irregular ) , sin perjuicio de que también están previstos determinados supuestos de responsabilidad ( responsabilidad refleja ) de ciertas personas por el hecho gravado realizado por otra persona ( arts. 777 y siguientes del Código Aduanero). Las facultades de retención, embargo y venta de mercaderías

que obren en jurisdicción aduanera, son medidas de garantía y/o de ejecución, por créditos eventuales o en su caso ejecutoriados. Uno de los referidos supuestos de responsabilidad refleja es el relativo a los propietarios, poseedores o tenedores, con fines de comercio o industrialización ( en algún supuesto sin este fin ) de mercadería de origen extranjero a cuyo respecto se adeuden tributos aduaneros (artes. 783 y 784 del Código Aduanero).

Código Aduanero).

De la denominación del capítulo I, Título IX del Código Aduanero se desprende que a los responsables se los considera como género y que los deudores o contribuyentes son una de sus especies porque enmarcan a los responsables por deuda ajena como “ demás responsables “. El artículo 785 distingue a los deudores y por otro lado a los responsables. Dicha norma prescribe que “ las obligaciones de los deudores o responsables por los tributos establecidos en la legislación aduanera se transmiten a sus sucesores universales de conformidad con las disposiciones del derecho común”

### CARACTERÍSTICAS DE AMBOS DERECHOS (IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN).

Los derechos de importación son : impuestos indirectos o sea trasladables, reales, nacionales, exteriores, no coparticipables.

La Argentina acordó en el seno del GATT ( Acuerdos aprobados por la ley 24425, que incluyen la creación y puesta en funcionamiento de la organización Mundial del Comercio – OMC) una tarifa máxima del 35% de derechos de importación que sólo se puede superar, mediante la aplicación de derechos específicos mínimos – DIEM- (en su porcentual ad valorem equivalente) con el ejercicio del trámite del Acuerdo de Salvaguardia a su favor ( Acta de Marrakech, ley 24425). Un ejemplo de la aplicación de dicha tarifa máxima consolidada en el GATT, es la Resolución MEYOYSP N° 806/98 publicada en el boletín Oficial del día 10/07/98, por la que se dispuso la rebaja de DIEM para determinadas mercaderías textiles, hasta el máximo del 35%. Pero a su vez, la Argentina tiene, como integrante del Mercosur, la tarifa arancelaria ( de importación ) del Arancel Externo Común Anexo I del Decreto 2275/94 ( que implantó desde el 1-1-95 la Nomenclatura Común del MERCOSUR) para mercaderías originarias y procedentes de terceros países ( EXTRAZONA ), el cual constituye un límite aún más acotado que el arancel máximo del GATT, en cuanto la Argentina no podría en forma unilateral fijar aranceles porcentuales diferentes respecto de los de dicho AEC , salvo que unilateralmente lleve a cabo el trámite previsto en el aludido Acuerdo de Salvaguardias GATT, para aplicar DIEM. Lo mismo en cuanto al arancel “intrazona” MERCOSUR.

Los **derechos de importación** no se aplican a las mercaderías provenientes y originarias de los países de INTRAZONA Mercosur, ( cabe señalar que,

inicialmente en el régimen Mercosur desde 1995, respecto de algunas mercaderías INTRAZONA ( las del Arancel de “ adecuación ”, esto es de excepción, reglada en el seno del Acuerdo, al Arancel Intrazona, Anexo IV del decreto 2275/94), en los niveles arancelarios allí determinados se aplicaron derechos de importación.

Los derechos de importación no se aplican a mercaderías originarias y procedentes del Area Aduanera Especial de la ley 19640 y sus modificaciones. Tampoco se aplican, en dicha área especial, a las mercaderías originarias y procedentes del territorio nacional continental o territorio aduanero general nacional.

Los derechos de importación no se aplican por la introducción de mercaderías a una zona franca ( regimen de la ley 24331) sean, las mercaderías, originarias y provenientes del exterior, sean originarias y procedentes del territorio aduanero nacional ( general o especial).

Los derechos de importación no se aplican en el territorio aduanero general o especial a las mercaderías originarias y procedentes del mar territorial argentino, de la zona económica exclusiva argentina, o del lecho o subsuelo submarinos argentinos (arts. 586 del Código Aduanero) pero el Poder Ejecutivo tiene facultad para disponer su aplicación ( total o parcial) a la introducción de mercaderías ( procedentes del extranjero o de un área franca) en dichos ámbitos (art. 588 del Código Aduanero).

Los **derechos de exportación** que también se llaman “ retenciones “, con connotación derivada del régimen cambiario de las exportaciones, son desde comienzos del 2002, ( decreto 310/02 y Resoluciones Ministerio de Economía N° 11/02, 35/02, 4/03 y sus modificaciones) de aplicación prácticamente generalizada, o sea respecto de casi todas las mercaderías y tienen una importancia económica y política ( factor preponderante en el superávit fiscal y regulador de precios en el mercado interno) y se aplican aún para mercaderías con destino a los países INTRAZONA - Mercosur – y con mayores niveles arancelarios para exportaciones agropecuarias, más aún de hidrocarburos y sus derivados, y de materiales de la denominada “ chatarra “. Hasta entonces y desde 1991 su aplicación era excepcional y sólo estaban fijados ( y aún para mercaderías con destino a los países INTRAZONA –MERCOSUR ) para las mercaderías de los Anexos VI ( semillas oleaginosas ) y VII ( cueros, rubro éste, en principio con convergencia a la desgravación total en el año 2000) del decreto 2275/94 que implantó la NCM.

Los derechos de exportación no se aplican a las mercaderías que se exportan para consumo ( del territorio nacional continental ) con destino al Área Aduanera Especial de la citada ley 19640, tampoco se aplican a las exportaciones para

consumo desde la referida área especial (en este caso tanto de mercaderías originarias como de mercaderías no originarias de dicha área especial). Esto último fue recientemente modificado por la ley 26217 en su artículo 1º dispuso textualmente: "...Prorrógase por el término de CINCO (5) años, a partir de su vencimiento, el derecho a la exportación de hidrocarburos creado por el segundo párrafo del artículo 6º de la ley 25561 y sus modificatorias y complementarias, como así también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo nacional para establecer las alícuotas correspondientes, atribuciones éstas que podrán ser delegadas en el Ministerio de Economía y Producción; aclarándose que dichos derechos también resultan de aplicación para las exportaciones que se realicen desde el Área Aduanera Especial creada por la ley 19640.

Los derechos de exportación no se aplican a las mercaderías que se extraen de una zona franca (ley 24331), sea con destino al extranjero sea con destino al territorio aduanero nacional (general o especial). No obstante, las mercaderías que se extraen de la zona franca con destino al extranjero, si se tratara de mercaderías previamente exportadas para consumo del territorio aduanero general nacional (las que durante su permanencia en zona franca están, según la ley 24331, en destinación "suspensiva de exportación") deben tributar, a la salida de zona franca, los derechos de exportación correspondientes a dicha destinación previa exportación para consumo (liquidados pero no pagados, en razón de la referida destinación "suspensiva" durante la permanencia en zona franca).

Los derechos de exportación no se aplican a la exportación para consumo efectuada, desde el territorio aduanero general o especial, al mar territorial argentino, a la zona económica exclusiva argentina, o al lecho y subsuelo submarinos argentinos, cuando las mercaderías se destinaren a ser empleadas o consumidas en determinadas actividades a desarrollarse en esos ámbitos (artículo 587 del Código Aduanero). En cambio sí se aplican a la extracción efectuada desde esos ámbitos, de mercadería originaria y procedente de los mismos con destino al extranjero (ello si la mercadería se extrajera sin obligación de retorno, conforme artículo 585 del Código Aduanero), correspondiendo señalar que si la mercadería se extrajera con destino a un área franca (nacional) pero con destino ulterior al extranjero deberán tributar "a la salida de la zona franca" de conformidad con dicho artículo 585 del citado texto legal, armonizado con el principio que se expuso en el párrafo precedente.

Tanto los derechos de importación como los derechos de exportación no se pagan (no se tributa) cuando la importación para consumo o la exportación para

consumo, en casos particulares ( con relación a determinados " sujetos " o personas con carácter individual o sectorial ) hubieran sido objeto de una " exención total " ( podría ser también parcial ) en ejercicio de la facultad del Poder Ejecutivo nacional establecida respectivamente , en los artículos 667 y 757 del Código Aduanero.

Algunos de los autores indican que mientras el Impuesto a las Ganancias y el IVA tienen una gran cantidad de contribuyentes esparcidos por todo el país, lo que dificulta su fiscalización y torna onerosa su recaudación, en tanto los contribuyentes de los derechos de importación y de exportación son relativamente poco numerosos por lo cual su recaudación es bastante más sencilla porque no hay libramiento sin el pago de los tributos ( salvo que se autorice la liberación de la mercadería bajo el régimen de garantía ) sin su pago el interesado no puede obtener el libramiento de la mercadería y el servicio aduanero tiene asegurado su cobro con la propia mercadería gravada que hasta el pago ( o en su caso hasta su garantía en exportación ) se encontrará en zona primaria aduanera .

Por otra parte, los derechos de importación solían ser elevados, ya que son clásicos gravámenes protectores, los cuales han sido desde antiguo un eficaz instrumento de política económica para salvaguardar la industria nacional u otras actividades. También han sido instrumentos de regulación los derechos de importación bajos, o la eximición de ellos , en coyunturas de la economía en que se ha pretendido facilitar el acceso al mercado interno de productos importados frente por ejemplo al encarecimiento de los productos nacionales . Claro que desde el 1/1/95 , rige el Arancel Externo Común del Acuerdo MERCOSUR.

### **MOMENTO PARA ESTABLECER EL ELEMENTO CUANTIFICANTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ( MOMENTO IMPONIBLE )**

El artículo 637 establece respecto de las importaciones regulares, determinadas normas que están en orden de prelación excluyente por las cuales se aplica el derecho de importación vigente en la fecha de: a) la entrada del medio transportador, b) del registro de la solicitud de destinación de importación para consumo, c) del registro de la declaración, d) de la aprobación de la venta o en su defecto la del acto que la dispusiere.

El artículo 638 se refiere a las importaciones irregulares, disponiendo que: "... a pesar de lo normado por el artículo 637 corresponde aplicar el derecho de importación

vigente en la fecha de: a) la comisión del delito de contrabando, b) la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador, c) la falta de mercadería al concluir la descarga del medio transportador, d) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o a una destinación suspensiva de importación, o en caso de no poder precisársela, la de su constatación, e) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación impuesta como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria, f) el vencimiento del plazo de un mes contado desde la finalización del que se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación...”. Como dijimos, el artículo 639 del Código Aduanero dispone que a los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal vigentes en las fechas indicadas en los arts. 637 y 638...”

A su vez, el artículo 726 del Código Aduanero establece 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.

Cuando se trate de los supuestos a los que se refiere el apartado 2º del artículo 10, 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...”, y el artículo 727 dispone: “...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 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 o al de removido o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;
- c) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reimportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria, en caso de no poder precisarse la fecha de comisión del hecho, en la de su constatación...”

Respecto de determinados servicios, el Código Aduanero considera como si se tratase de **mercadería**:

- a) **Las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior**, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;
- b) **Los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.**

Cuando se trate de los supuestos indicados, 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 artículo 727 del Código Aduanero dispone :”... No obstante lo dispuesto en el artículo 726, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de :

- a) la comisión del delito de contrabando 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 o al de removido o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;
- c) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reimportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiera impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria o, en caso de no poder precisarse la fecha de comisión del hecho, en la de su constatación...”

El artículo 728 establece que: “...A los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el regimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727...”

Cabe recordar que en cuanto al tipo de cambio rige el artículo 20 de la ley 23905 que dispone en su texto 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...” Según dicha norma, el

pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes ( hoy en pesos ).

En este último caso la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago...”. ( Aclaro que actualmente no se puede – de hecho – pagar en dólares pues el Banco Central de la República Argentina no autoriza cuentas corrientes en dólares ).

El Código Aduanero estableció un régimen especial en el artículo 729 del Código Aduanero, que refiere dichos momentos a la fecha en la que se perfecciona el contrato de compraventa, siempre que el interesado registre el instrumento ante el Organismo designado al efecto.

La ley 21453 establece en su artículo 6° lo siguiente :”... A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible ( precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente ) vigentes a la fecha de cierre de cada venta...”.

El tipo de cambio aplicable a los fines de lo establecido en el párrafo anterior para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, será el de cierre de las operaciones que informan el Banco de la Nación Argentina y el Banco Central de la República Argentina para las monedas no cotizadas por aquél, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de pago de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación.

El valor FOB de las operaciones de venta debidamente declaradas será aceptado a todos sus efectos siempre que corresponda con el régimen de valores establecidos previamente por la autoridad competente. ( ver ley n° 23.036 que modificó este art. 6°).

La ley 23036 en su artículo 1° establece que : “... Modifícase el artículo 6° de la ley 21453, el que queda redactado en los siguientes términos: “...A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible ( precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente ) vigentes a la fecha de cierre de cada venta...” .

El tipo de cambio aplicable a los fines de lo establecido en el párrafo anterior para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, será el de cierre

de las operaciones que informan el Banco de la Nación Argentina y a la fecha de pago de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación .

El valor FOB de las operaciones de venta debidamente declaradas será aceptado a todos sus efectos siempre que corresponda con el régimen de valores establecidos previamente por la autoridad competente”.

### CLASIFICACION DE LOS DERECHOS DE IMPORTACION Y DE EXPORTACION

El derecho de importación puede ser **ad valorem** o **específico**.

El **derecho específico** se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida ( art. 660). Puede operar como derecho de importación único o bien como máximo, mínimo o adicional de un derecho de importación ad valorem ( art. 662).

Se entiende como unidad de medida la relativa al peso, volumen , longitud, así como unidad de cuenta. También puede expresársela refiriéndose a un conjunto determinado de mercaderías de una misma especie como par, docena ciento, etc.

El **derecho de importación específico** tiene que ser fijado por ley, salvo que concurren los supuestos del art. 663 del Código Aduanero, en que puede establecerlo el Poder Ejecutivo por ejemplo que el derecho ad valorem cause o pueda causar un perjuicio a una actividad productiva, no pudiéndose evitar ello mediante una modificación de su porcentual ni por medio de un derecho ad valorem diferencial que haya una disparidad notoria entre los valores en aduana de mercadería idéntica o similar ,debido a variaciones en los costos de los factores de producción , etc)

El **sistema ad valorem**, a pesar de los problemas que presenta en su aplicación resguarda la proporcionalidad sobre el valor de la mercadería, conservando su relación frente al aumento o la disminución de los precios, y admite un menor desarrollo de posiciones arancelarias, ya que reduce el casuismo y permite negociar las tarifas en los entes internacionales con mayor simplicidad.

Asimismo el **derecho de exportación** puede ser **específico** o **ad valorem**.

El **derecho ad valorem** es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor imponible de la mercadería o, en su caso , sobre los precios oficiales FOB ( artículos 733, 734 y 754 del Código Aduanero).

El **derecho específico** se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por unidad de cuenta ( litros , metros, kilo, etc) ( ley 17413, Código Aduanero,

artículo 751 y decretos 1409/67 y 998/95).

El régimen general dispone que es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. No obstante esta disposición, el Poder Ejecutivo podrá establecer, en relación con determinadas mercaderías, un régimen opcional en virtud del cual, a los fines de la liquidación de los derechos y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, sea aplicable el régimen tributario, la alícuota y la base imponible, vigente a la fecha en que se perfeccionare el contrato de compraventa y siempre que el interesado registrare dicho contrato ante el organismo que al efecto se designare, dentro de un plazo que no podrá exceder de los 5 días, contados desde el perfeccionamiento mencionado.( arts. 726, 727 y 729 del Código Aduanero ).

**Precio oficial** en los derechos de exportación ad valorem, es el que se obtiene aplicando un porcentual sobre el Valor Imponible, o en su caso, sobre los precios oficiales FOB, siendo estos últimos los que determinare el Poder Ejecutivo o el organismo al que se le delegare dicha facultad, para casos originados en situaciones derivadas de razones de orden económico y técnico, cuidando de no desvirtuar la noción del valor real de la mercadería ( art. 751 del Código Aduanero )

En cuanto a la aplicación de los derechos, como se expresó oportunamente, **exportar** es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero ( artículo 9º del Código Aduanero) .

Cuando la extracción de la mercadería es por tiempo indeterminado estamos en presencia de una exportación para consumo de definitiva ( art. 725 del Código Aduanero). El derecho de exportación grava la exportación definitiva ( artículo 724 C.A.), y el importe aplicable será el establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la solicitud de destinación para consumo, con las siguientes excepciones, correspondiente a las fechas de :

- a) La comisión del delito de contrabando;
- b) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación o al de removido;
- c) la transferencia de la mercadería sin autorización al vencimiento del plazo para reimportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria..

De no poder precisarse la fecha de la norma en los momentos precitados, se tomará la

fecha de su constatación.

Respecto de determinados servicios, el Código Aduanero los considera como si se tratase de "mercadería" a:

- a) Las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;
- b) Los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.

### **BASE IMPONIBLE EN DERECHOS DE IMPORTACION AD VALOREM**

En virtud de la ley 23311 y del art. 18 del decreto 1026/87 a partir del día 1/1/88 quedaron derogados los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se opusiera a aquella ley.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y la ley 24425 aprobó el Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del GATT de 1994.

Estos acuerdos excluyen el empleo de valores de aduana ficticios o arbitrarios de manera que el valor en aduana de las mercaderías importadas ( base imponible en los tributos ad valorem) resulta del precio de su venta para la exportación al país de destino.

El **valor en aduana** de las mercaderías importadas es el valor de las mercaderías a los fines de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas al valor de las mercaderías a los fines de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercaderías importadas ( art. 15 ap. 1 inciso a) de dicho Acuerdo).

Cuando estos derechos son ad-valorem la base imponible es el valor en aduana. La determinación actual de ese valor en aduana se realiza de conformidad con el régimen del Acuerdo sobre el artículo VII del GATT (hoy Código de Valor del GATT 1994, leyes 23311, se aplica desde el 1/1/88 en virtud del decreto 1026/87 y 24425 ) que recepta la noción " positiva del valor " ( en sustitución de los derogados artículos 642 a 658 del Código aduanero que adoptaban la noción " teórica ").

En virtud de ello, el **primer método o mecanismo de valoración** a emplear es aplicar, como valor en Aduana, el **valor de transacción de la mercadería** que se importa o ya importada anteriormente, es decir de la mercadería a valorar, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por la venta de dicha mercadería ( precio

pactado o precio de factura ) en determinadas condiciones que fija el régimen ( artículo 1º del Acuerdo ). Sólo si no hubiera ese precio de venta ( por no haber venta ) o si el precio declarado como tal fuera “desestimado” por el servicio aduanero ( las razones de desestimación son limitadas en el régimen y se prevé asimismo un mecanismo especial al efecto, en virtud de la denominada “ norma ampliatoria del Código de Valor “ a partir de la “ Decisión relativa al valor “ en el Acta de Marrakech, aprobada por la ley 24425, con la que concluyó la octava Ronda de negociaciones del GATT- Ronda Uruguay-), luego la determinación se efectuará mediante los mecanismos o métodos, y en el orden determinado de los artículos 2º a 7º del Acuerdo ( estos otros métodos se dan a partir del valor de transacción de mercaderías idénticas o en su caso similares, valores de antecedentes “ comparables ”, del precio del producto importado, idéntico o en su caso similar, en el mercado interno con las deducciones pertinentes, del precio reconstituido desde el costo de producción o fabricación, o en definitiva por los principios generales del Acuerdo ).

Están derogados y/o dejados sin efecto los precios oficiales CIF mínimos previstos en los artículos 641 y 659 del Código Aduanero (decreto 1026/87 en virtud de lo establecido por el artículo 7º del Acuerdo aprobado por ley 23.311).

### **BASE IMPONIBLE EN DERECHOS DE EXPORTACION**

Cuando estos derechos son ad valorem la base imponible es el valor imponible de la mercadería (artículos 734, 735 a 749 del Código Aduanero) o en su caso, si los fijara el Poder Ejecutivo, bajo pautas regladas, el precio oficial FOB ( art. 751 del Código Aduanero ), aunque, en este caso, el valor imponible fuere mayor.

El valor imponible participa de las características de la noción “ teórica” y en principio es el valor FOB o FOT o FOR de la mercadería que se exporta a consecuencia de una venta al contado en determinadas condiciones que fija el régimen y con exclusión de los tributos que gravaren la exportación para consumo.

Pero en razón de la aludida noción teórica ( ver básicamente el contenido de los arts. 745 a 748 del C.A) la Aduana tiene facultades más amplias para desestimar, como punto de partida el valor imponible , al precio FOB declarado por el exportador. Esta facultad tiene ( además de su aplicación , ante precios “ bajos”, para el cálculo de derechos de exportación) también gran relevancia para desestimar precios FOB declarados (cuando estos fueren “ excesivamente altos ”) en exportaciones que gozan de

reintegros impositivos, cuya base de cálculo es asimismo el precio FOB pero con el límite, reglado legalmente (artículo 829 del Código Aduanero ) del valor imponible para derechos de exportación.

### **FACULTADES DEL PODER EJECUTIVO**

Conforme el texto de los arts. 664 a 668 del Código Aduanero, el Poder Ejecutivo tenía amplias facultades para gravar, desgravar y modificar derechos de importación, con el objeto de cumplir alguna de las finalidades del art. 664 apartado 2º, actualmente esto no es así porque existen como límites: 1) el arancel externo común del MERCOSUR, y 2) la tarifa máxima del 35% del GATT. Incluso puede otorgar exenciones totales o parciales con respecto al pago de los derechos de importación, sectoriales o individuales, a fin de cumplir con alguna de las finalidades del art. 667 apartado 2º y puede establecer estas exenciones bajo la condición del cumplimiento de determinadas obligaciones .

Cuando no se ha establecido el plazo de extinción, la obligación impuesta como condición se extingue a los tres años, a contar del 1º de Enero del año siguiente en que hubiera tenido lugar el libramiento ( art. 672)

### **OTROS TRIBUTOS ADUANEROS**

#### **IMPUESTOS DE APLICACIÓN EVENTUAL**

Se aplican sólo en importación y gravan, cuando se aplican, la importación para consumo. No son del “ régimen general “ ( como sí lo son los derechos de importación y de exportación, los cuales, salvo exenciones de carácter excepcional y subjetivo y/ o regímenes especiales con exención, se aplican por igual a todas las importaciones o exportaciones para consumo de cualquier mercadería, casos de “sujeción ” al impuesto, sin perjuicio claro está de que la alícuota sea “cero”, es decir que pueda estar desgravada por las facultades que al efecto tiene el Poder Ejecutivo,

delegadas en el Ministerio de Economía y OSP). Estos impuestos de aplicación eventual son casos de "no sujeción" por el régimen general (el denominado arancel general), y sólo se aplican, por el Poder Ejecutivo, en determinados casos, a importaciones que revistan carácter de operaciones comerciales, bajo condiciones y circunstancias muy especiales regladas por la ley que los he creado, básicamente con finalidad extrafiscal (es decir de carácter protector de determinadas actividades nacionales), y en principio a cualquier tipo de mercadería (por su clasificación arancelaria) pero sólo a determinadas importaciones de la mercadería de que se trate, según el origen, el importador, o el exportador extranjero, a cuyo respecto se dieran aquellas circunstancias especiales. Supletoriamente, se aplican las normas previstas para los derechos de importación (art. 686).

De la Exposición de Motivos surge que solamente se deberían establecer este tipo de tributos en situaciones extraordinarias por lo cual el artículo 678 prevé que la norma que fije el impuesto que nos ocupa debe determinar su ámbito de aplicación frente a los demás aranceles.

### **IMPUESTO DE EQUIPARACION DE PRECIOS.**

Es aquel cuyo importe equivale a la diferencia entre un precio tomado como base y otro de comparación (art. 675). Podemos poner como ejemplo, cuando se procura proteger al sector terminal de la industria automotriz, que en lugar de un derecho de importación, que sólo toma en cuenta el valor del automóvil importado, se puede establecer un impuesto de equiparación de precios que capte la diferencia entre el precio interno en nuestro país a escala comercial de terminal, y el precio mundial expresado en determinado mercado representativo de cierto automóvil similar.

Este tributo da suficientes posibilidades arancelarias como para que su aplicación pueda cubrir todas las necesidades sin tener que recurrir al establecimiento de precios oficiales, y de la Exposición de Motivos surge que se debería acudir al establecimiento de este tipo de tributo en situaciones extraordinarias de igual manera que ha sido excepcional la necesidad de fijar precios oficiales, antes de la vigencia del Código Aduanero. Por ello el artículo 678 del Código Aduanero prevé que la norma que fije el impuesto que nos ocupa debe determinar su ámbito de aplicación frente a los demás aranceles. Ese artículo dispone que podrá establecérselo en forma adicional, o

como máximo o como mínimo del derecho de importación, o como sustitutivo de éste. Asimismo puede ser aplicado en forma total o parcial, de acuerdo a la norma que lo establezca ( art. 679 del Código Aduanero ).

Se han conferido atribuciones al Poder Ejecutivo a los fines de fijar los elementos necesarios para aplicar el impuesto, para disponer exenciones totales o parciales, para delegar el otorgamiento de esas exenciones en los organismos que determine y para delegar en los organismos que determine la fijación del importe del precio de base, el de comparación y el de guía y su reajuste (arts. 680, 684 y 685 del Código Aduanero)

Supletoriamente, se aplica la regulación prevista para los derechos de importación ( art. 686 del Código Aduanero).

El **hecho imponible** es la importación para consumo en las condiciones del capítulo 2, título I, Sección IX. Es así que no están sujetas al impuesto de equiparación de precios las importaciones para consumo que no revistan carácter comercial, ni las de muestras comerciales ( art. 674).

El impuesto de “ equiparación de precios ” tiende fundamentalmente a lograr un equilibrio de precios en el mercado interno ( entre productos nacionales y extranjeros competitivos ), y por ello, principalmente, a equilibrar el bajo costo de un producto extranjero en relación a un producto competitivo, nacional o extranjero nacionalizado, en el referido mercado. Su importe debe ser equivalente a la diferencia entre un precio “ base ” (hay varios supuestos previstos) y un precio de “ comparación “ ( también hay varios supuestos previstos), por ejemplo la diferencia entre el valor en aduana de la mercadería importada para consumo ( en la hipótesis “bajo” en relación al precio de comparación) y el precio de venta en el mercado interno de nuestro país de mercadería idéntica o similar, sea nacional o extranjera. Se podrá aplicar en forma adicional (al arancel general), o como sustitutivo, o como máximo o mínimo derecho de importación. Es de aplicación sumamente excepcional. El decreto 797/92 estableció un impuesto de equiparación de precios para el azúcar ( con un precio “base” uniforme, o precio “guía“, de carácter mínimo para el producto importado ) .Actualmente, desde el año 1995 en adelante y en virtud de la aludida Acta de Marrakech ( ley 24425) para aplicar este impuesto ( en los casos en que con esa aplicación se supere el 35% ad valorem ), al igual que respecto de la fijación de derechos “específicos“, se lo debió haber establecido en el Acuerdo de Salvaguardias que asimismo integra los convenios suscritos en aquella Acta. Por ejemplo, cuando se procura proteger al sector terminal de la industria automotriz, en vez de un derecho de importación se puede establecer un impuesto de

equiparación de precios que capte la diferencia ente el precio interno en nuestro país a escala comercial de terminal y el precio mundial, expresado en determinado mercado representativo de cierto automóvil similar. Como ejemplo en la Argentina, constituyen antecedentes de este impuesto los “ derechos móviles ” de la ley 21838.

## **DERECHOS ANTIDUMPING**

Tienen una finalidad protectora de la Actividad productiva nacional. Para su aplicación se requiere acreditar debidamente, ante la Autoridad de Aplicación que conduce un procedimiento especial al efecto, el daño a dicha actividad productiva (daño previsto en diversas posibilidades regladas por el régimen) y la existencia de “dumping”. El régimen define al dumping, básicamente, como la situación en la que el precio de exportación de una mercadería que se importa es menor que el precio comparable, de mercadería idéntica o en su defecto similar, de ventas normales en el mercado interno del país de procedencia u origen según el caso. En el referido procedimiento especial al efecto, la Autoridad que determina el impuesto, como resolución definitiva de dicho trámite, es el Ministerio de Economía y OSP, luego de la intervención ( en lo que sería la “ instrucción “ del procedimiento) de la Secretaría de Comercio, Industria y Pymes que determina la apertura de la investigación ante la denuncia efectuada). La Subsecretaría de Comercio Exterior ( dependiente de la indicada Secretaría) tiene a su cargo el trámite del expediente. La Comisión Nacional de Comercio Exterior, tiene a su cargo la determinación de la existencia del daño y su dictamen, en este aspecto, es vinculante. Son partes en este procedimiento el Estado o país de origen o procedencia según el caso (obviamente representado por sus órganos de representación exterior), los productores o exportadores extranjeros, los importadores supuestamente beneficiarios y la rama productiva nacional supuestamente perjudicada ( además de las entidades representativas de los trabajadores del sector de la rama productiva afectada ). En el procedimiento hay etapas, prueba, alegatos, derechos provisionales, posibilidad de fijación de valores provisionales de importación o de derechos antidumping provisionales ). Este impuesto se aplicará siempre en forma adicional al arancel general. El régimen del Código Aduanero ( arts. 687 a 696 y arts. 700 a 723 en cuanto al procedimiento ) ha sido sustituido por la ley 24176 que aprobó el Código Antidumping del GATT ( Ronda de Tokio , 1979), su decreto reglamentario ( 2121/94) y el decreto 766/94 ( que creó la Comisión Nacional de Comercio Exterior ).

Actualmente está vigente el régimen de la ley 24425 que en lo que aquí interesa aprobó para nuestro país el nuevo Código Antidumping del GATT ( Ronda Uruguay, Acta de Marrakech, 1994) y el decreto 704/95 dictado en su consecuencia estableció que los referidos decretos 2121/94 y 766/94 y sus normas complementarias , dictados en vigencia de la ley 24176, son aplicables en tanto no se opongan a la ley 24425.

El término “ **dumping**” ( “ to dump” en inglés significa “ vaciar de golpe, descargar, verter”) ha sido conceptualizado como el vaciamiento o la inundación del mercado con artículos de precios rebajados, tendientes especialmente a suprimir la competencia para que luego los exportadores que incurran en esas prácticas se adueñen del mercado del país importador.

El hecho imponible es la importación para consumo en condiciones de dumping, cuando concurren los recaudos expresados ( el dumping y la relación de causalidad ).

El derecho antidumping no puede exceder del margen de dumping determinado según el artículo 2º del Acuerdo para la aplicación del art. VI del GATT de 1994. Conforme a su art. 9º, si luego de la eventual aplicación del derecho provisional se concluye que éste es superior al derecho definitivo se devolverá la diferencia ingresada ( art. 10 punto 10.3 acuerdo citado). Desde la imposición de derechos antidumping, los otros tributos a la importación serán determinados sobre una base calculada en función del valor normal establecido para los productos sujetos a aquellos derechos.

## **INVESTIGACION Y PROCEDIMIENTO**

La investigación para determinar la existencia de dumping o de subsidios y acreditar los extremos necesarios a los fines de la pertinente imposición se inicia por denuncia de la rama de producción nacional presuntamente afectada, que incluirá las pruebas respectivas ( art. 5 del Acuerdo para la Aplicación del art. VI del GATT de 1994).

Conforme al decreto 704/95 la autoridad de aplicación de los derechos antidumping y compensatorios es el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos que tiene atribuciones para delegar en otro organismo de su dependencia las funciones de aplicación de la ley 24425, salvo la de dictar resoluciones que establezcan derechos antidumping o compensatorios ya sean provisionales o definitivos.

Según ese decreto, hasta tanto se dicten las normas reglamentarias específicas rigen provisoriamente los decretos 2121/94, 766/94 y 106/95 en cuanto fueren compatibles y no se opongan a lo establecido en la ley 24425.

## **DERECHOS COMPENSATORIOS**

Gravan las importaciones para consumo de mercaderías beneficiadas con subsidios en el exterior. Los establece la autoridad de aplicación al configurarse los requisitos de daño ( la determinación de la existencia de daño está regulada en el art. 15 del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias aprobado por ley 24425, art. 6 del anexo II parte I de la ley 24176) y causalidad de los arts. 7 a 11 del decreto reglamentario 2121/94. Las subvenciones en países en desarrollo son tratadas en el art. 27 del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias aprobado por ley 24425 y en la parte III del Anexo II de la ley 24176.

Las leyes 24176 y 24425 y su reglamentación prevalecen sobre el Código Aduanero, el decreto 1961/92 derogó los arts. 687 a 723 del Código Aduanero.

El establecimiento y la percepción de derechos compensatorios corresponden cuando después de haber hecho esfuerzos razonables para llevar a término las consultas a que se refiere el Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias aprobado por ley 24425, un miembro formula una determinación definitiva de la existencia de subvención, las importaciones subvencionadas están causando daño, a menos que se retire la subvención o subvenciones ( art. 19 de dicho Acuerdo ).

## **TASAS ADUANERAS**

El Código Aduanero establece las siguientes tasas retributivas de servicios:

**TASA DE ESTADISTICA** ( arts. 762 a 766 del Código Aduanero)

En el regimen del Código Aduanero esta tasa ( que estaba derogada por ley 22374 ) gravaba la importación o la exportación ya sea para consumo o suspensiva

( salvo la destinación de depósito de almacenamiento, por el artículo 289 del mencionado texto legal.) respecto de la que se prestare un servicio estadístico y la que debía ser fijada por el Poder Ejecutivo. El Código Aduanero establecía una alícuota mínima del 3% ad valorem. Era ( y es actualmente) ad valorem ( base imponible, el valor “imponible”, para exportación de la mercadería ). En su momento la ley 23046 del año 1984 le fijó una alícuota del 1,5%. Luego la ley 23664 del año 1989, esta vez sin gravar la destinación de tránsito de importación ( al igual que tampoco la de depósito de almacenamiento ) le fijó la alícuota del 3% a la vez que estableció el límite máximo del 10%, manteniendo la facultad del Poder Ejecutivo para fijar su nivel .

El decreto de necesidad y urgencia n° 2284/91 derogó esta tasa para las exportaciones. En 1992 el Poder Ejecutivo mediante decreto 1998/92 subió el nivel al 10% para las destinaciones gravadas. La tasa fue reduciéndose paulatinamente para determinadas posiciones arancelarias. Desde el 1/1/95 ( decreto n°2277/94) hasta el decreto 389/95 ( marzo de 1995) todas las importaciones quedaron desgravadas, (es decir con alícuota “ cero ”). Actualmente ( decreto 389/95, con alícuota inicial del 3%, y sus modificaciones), sólo están gravadas con esta tasa, que sigue siendo ad valorem, las importaciones para consumo de cualquier mercadería “ extrazona “ Mercosur ), salvo las de bienes de capital, telecomunicaciones e informática, nuevos o reacondicionados “ a nuevo”, los cuales están desgravados ( los bienes usados, también estos, están gravados según el mismo decreto 389/95) , y salvo también las mercaderías originarias de Chile

( Resolución MEYOSP 232/96), las originarias de Bolivia ( Resolución MEYOSP 270/97), las de obra de arte ( P.A. 8712.00.00 RES.MEYOSP 441/97), y otras excepciones que asimismo resultan del propio decreto 389/95. El decreto 37/98 fijó la alícuota en el 0,5% y, finalmente, el decreto 108/99 fijó topes máximos ( sumas fijas ) según el valor FOB de la exportación ( cuya aplicación puede reflejar alícuotas por sobre o por debajo, según el caso del 0,5%).

#### **TASA DE COMPROBACION ( arts. 767 a772 del Código Aduanero )**

Esta tasa grava sólo a las importaciones para consumo ( y eventualmente a ciertas importaciones temporarias ) a cuyo respecto el servicio aduanero prestare un servicio de control en plaza ( con la finalidad de comprobar el determinado destino de la mercadería con el que se hubiere condicionado un beneficio a esas importaciones ). Es igualmente ad valorem ( base imponible el valor en aduana ) y tiene un máximo del

2%.

### **TASA DE SERVICIOS EXTRAORDINARIOS ( arts. 773 y 774 del Código Aduanero)**

Grava la prestación de servicios por parte del personal del servicio aduanero, efectuados para operaciones u otros actos de control que se autoricen en horas inhábiles o en lugares que no son de la zona primaria habitual en jurisdicción aduanera ( por ende no grava una destinación aduanera y no es estrictamente una “ tasa ”).

### **TASA DE ALMACENAJE**

Se encuentra prevista en los artículos 775 y 776 del Código Aduanero. Grava la prestación del servicio de depósito cuando éste lo presta el servicio aduanero, ( es decir cuando la Aduana se constituye en depositaria de la mercadería). Actualmente este servicio prácticamente en todo el país, es efectuado por entidades autárquicas ( AGP en el puerto de Buenos Aires ) o por particulares a quienes el servicio aduanero faculta para administrar el servicio mediante concesiones o autorizaciones a título precario , con control aduanero, habilitando al efecto ámbitos especiales aún fuera de la jurisdicción portuaria o de las jurisdicciones de los aeropuertos, de modo que la contraprestación del servicio no es cabalmente una tasa sino un precio retribuido del servicio bajo ciertas reglas de derecho público.

### **OTROS TRIBUTOS QUE PERCIBE Y FISCALIZA LA ADUANA CON MOTIVO DE LA IMPORTACION PARA CONSUMO**

La Aduana percibe y fiscaliza el IVA, que entre otros hechos imponibles que se producen con relación a la actividad interior o en el ámbito interior del país, grava las importaciones definitivas ( o sea la importación para consumo ) sin perjuicio de las exenciones que establece la ley 23349 ( texto ordenado de 1997 y sus modificaciones ). Además “ percibe ” (percepción en la fuente”, con motivo de importaciones para consumo ) las denominadas “ percepciones “ del IVA y del Impuesto a las Ganancias ( decretos 2394/91, con Resolución DGI 3431/91, y 1076/92, con Resolución DGI 3543/92, respectivamente ) . Asimismo comprueba, en oportunidad

del libramiento de mercaderías que se importan para consumo, el pago de los “impuestos internos” de mercaderías alcanzadas con este impuesto, que se importen para consumo. Finalmente, también percibe ( “ percepción en la fuente “, con motivo de importaciones para consumo ) el Impuesto a la Transferencia de Combustibles ( Ley 23966 y sus modificaciones a partir del decreto 2198/91 en adelante ).

### **EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN DE IMPUESTOS O TASAS DEL REGIMEN GENERAL**

Son excepciones a la aplicación del “ arancel general “ tanto en importación como en exportación . En primer lugar tenemos las que estén, con **carácter general** , desgravadas (y/ o arancel “cero“) ello en virtud, en su caso del Arancel Externo Común del MERCOSUR. Asimismo, las “exenciones“ como facultades del Poder ejecutivo dadas por los artículos 667 y 757 del Código Aduanero y delegadas al Ministerio de Economía y O y SP , (ley 22792 y decreto 2752/91) y la aplicación de alguno de los regímenes especiales de la Sección VI del Código Aduanero Además: 1) ninguna de las destinaciones suspensivas de importación o de exportación está sujeta a la imposición de los tributos que gravan la importación o la exportación (ello sería salvo, en su caso las tasas retributivas de servicios, pero actualmente ninguna tasa grava destinaciones suspensivas ); 2) tampoco hay sujeción ( respecto de derechos de importación o de exportación en su caso ) en los supuestos de retorno, exportación para consumo, de mercadería importada temporalmente ( art. 257 del Código aduanero con la salvedad el artículo 258 in fine), ni en los de retorno de importación para consumo de mercadería exportada temporalmente ( artículo 356 del Código aduanero con la salvedad del artículo 357) y 3) finalmente, hay exención de tributos tanto para la introducción como para la extracción de mercadería, en o de las áreas francas ( arts. 590 y siguientes del Código Aduanero y ley 24331), así como para la importación para consumo, en los supuestos específicamente reglados o para la exportación para consumo, en y desde el área aduanera especial de la ley 19640 ( régimen con sus sucesivas modificaciones ) , y dentro del mismo régimen , para las importaciones para consumo en el territorio general continental de mercaderías originarias del área aduanera especial.

## AJUSTES DE VALOR EN IMPORTACION

En los últimos tiempos el servicio aduanero a través de las aduanas el interior y por la aduana de Buenos Aires ha venido efectuando ajustes a valores declarados en solicitudes de importación para consumo y en consecuencia las respectivas liquidaciones rectificatorias que luego son impugnadas por el importador.

Estos ajustes no son los admisibles en virtud el artículo 8° del Acuerdo de Valoración o sea ajustes en sentido estricto o ajustes por “ adición ” de determinados importes al precio o valor de factura asumido como real, sino ajustes en sentido amplio, es decir que el precio facturado es implícitamente desestimado como base idónea de valoración y en cuanto lisa y llanamente se lo sustituye por otro valor superior de una mercadería idéntica o similar, cuando no por el valor que resulta de algún informe del exterior, o de una cotización internacional, etc.

También es observable que los ajustes son denominados “recomposición de valor” ( los cuales – se reitera- no son sino el resultado de aplicar un valor de sustitución del precio facturado ), se efectúan directamente con la liquidación rectificatoria que se notifica al importador para su pago ( en la cual se consigna el valor “recompuesto”) sin que en las respectivas actuaciones se dé detalle de dicha recomposición o se indique el mecanismo que lleva a ese resultado, con carácter previo a la liquidación. La fundamentación del ajuste suele darse “ a posteriori” en consecuencia de la impugnación del importador contra la respectiva liquidación rectificatoria, mediante dictamen técnico de la división análisis e Información ( del Departamento Técnica de Valoración ), en el cual , habitualmente , se justifica el ajuste ya realizado, sobre la base de “ antecedentes ” y de algunas otras razones que apoyarían la aplicación de un valor sustitutivo del valor declarado o precio facturado El ajuste llega a conocimiento del Tribunal Fiscal ( art. 1132 del Código Aduanero ) sea porque en algunos casos se dicta la resolución que rechaza la impugnación ( tomando como fundamento el aludido dictamen técnico ) sea , en la mayoría de los casos, por apelación por retardo en el dictado de la resolución definitiva.

A los fines de considerar la situación es razonable concluir en que , en el régimen hoy vigente sobre Valoración en importación ( Acuerdo sobre el art. VII del GATT, ley 23311, noción positiva del valor ) en comparación con el régimen anterior ( el del Código Aduanero, en sus Arts. 642 a 658, noción teórica del valor), se ha reducido considerablemente las posibilidades reales de desestimación (como base idónea de valoración) del precio pactado el artículo 1° del Acuerdo ( valor de

transacción, precio realmente pagado o por pagar, aún con los ajustes del art. 8º), sea ello porque muy poco probablemente se dé alguna de las circunstancias negativas indicadas en los incisos a), b) o c) del artículo 1º párrafo 1 del Acuerdo, sea porque, aun dándose la más probable y más habitual circunstancia de la “vinculación” del inciso d) de la misma norma, igualmente sería dificultosa la posibilidad real de desestimación (a estar a lo establecido en el párrafo 2 de dicho artículo 1º).

No es posible, desestimar el precio pactado sólo sobre la base de “antecedentes” (en todo caso demostrativos de “precios corrientes”), ni fijar valores “sustitutos” en función de dichos antecedentes (ver además el inciso c) in fine del citado párrafo 2º del artículo), sino que, tal fijación sustitutiva, sólo será posible en virtud de una genuina, legítima y cabal desestimación del valor de transacción de la mercadería que se importa.

No obstante lo expuesto, también debe señalarse enfáticamente que, aún cuando no se dé ninguna de las objetivas posibilidades o circunstancias de inaceptabilidad (desestimación) del valor de transacción en el sentido precedentemente indicado, tampoco deberá aceptarse sin más, como base idónea de valoración, al facturado y/o declarado valor de transacción cuando éste sea considerablemente inferior a precios o valores de “antecedentes” o a los precios corrientes, o bien a la cotización internacional de la mercadería, pues en suma, ese precio así inferior, es el que inicial y razonablemente podría en ciertas circunstancias (según la magnitud del menor precio) estimarse como vil, absurdo, irrisorio, no creíble (y aún dar lugar a una investigación por la posibilidad delictual) o al menos como sospechoso en su veracidad y por ello en principio abiertamente contradictorio o incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, salvo, en tal supuesto que el importador pudiera justificar debida y adecuadamente las razones de mercado o de otra índole valedera que hubieran podido lícita y razonablemente motivar el apartamiento (del precio pactado) de aquellos precios corrientes o de antecedentes, de forma tal que si tal justificación no se diera y/o igualmente subsistieran “dudas razonables” sobre la veracidad o exactitud del precio facturado (situación que deberá valorar en definitiva el juzgador), podrá desestimarse el valor de transacción del art. 1º del Acuerdo. Este es el mecanismo previsto en la “Decisión” relativa al “Valor en Aduana”, adoptada en el Acta de Marrakech (ley 24425) cuando la Aduana tuviera motivos para dudar de la veracidad del valor documentado; mecanismo que (denominado de “canal morado”) fue implementado para las aduanas mediante sucesivas resoluciones reglamentarias (de la A.N.A.) luego de la A.F.I.P. Actualmente rige la Resolución General AFIP Nº 1907/05.

## INTERVENCION Y FACULTADES DEL TRIBUNAL FISCAL

Sentado lo que recién dijimos una vez llegadas las actuaciones al Tribunal Fiscal y aún cuando no se esté ante una situación de correcta y cabal desestimación pero con elementos de juicio suficientes para poder considerarse al precio facturado ( e intempestivamente “ ajustado “ por la Aduana ), al menos como razonablemente sospechado en su veracidad en cuanto tales elementos denotaran que ese precio es considerablemente inferior a los precios corrientes, podría entonces adoptarse lo actuado y/o aportado en sede aduanera, al menos como punto de partida para la eventual desestimación del precio facturado.

De tal modo el Tribunal Fiscal, sin retrotraer la instancia por elementales razones de economía procesal y en pleno ejercicio de las facultades del art. 1143 del Código Aduanero, como búsqueda de la verdad material y expresión del principio de indisponibilidad del crédito fiscal, podría citar al importador ( apelante en la respectiva causa) específica y concretamente para dar, si la tuviere la aludida justificación en los términos de la citada “ Decisión “ del Acta final de Marrakech, y según el resultado de esa citación, el propio Tribunal , que se ha avocado al conocimiento de la determinación del valor, aceptará o desestimará el valor declarado y en este último supuesto fijará el correspondiente ( arts. 2º a 7º del Acuerdo ), en su caso ejercitando las facultades del art. 1156 del citado texto legal.

Este criterio es a nuestro juicio conciliatorio de lo establecido en el Acuerdo de Valoración y en la referida Decisión del Acta final de Marrakech, con las facultades legales del Tribunal Fiscal, a la vez que suficientemente resguardatorio del derecho de defensa del contribuyente, y en una posición de equilibrio entre declarar la nulidad del ajuste ( para seguirse y/o completarse los pasos previstos por el régimen por parte del servicio aduanero ) y resolver sin más sobre la procedencia sustancia del mismo tomando al recurso como posibilidad real de dar el importador la justificación del menor precio facturado. Este ha sido el criterio que admitió la Sala "G" del Tribunal Fiscal, en las causas “ARIGATO CORP”. S.R.L., “ROCA NEGRA S.A.”y “PASCUAL, JUAN” aunque cabe aclarar que en ellas no se llegó a citar al importador a dar la justificación y se revocaron los respectivos ajustes del servicio aduanero ya que se entendió que no había elementos de juicio suficientes para considerar que existía una diferencia, entre el precio facturado y los precio corrientes, admisibles como punto de

partida para una eventual desestimación y fijación de un valor sustitutivo)

Lo que se pretende es que el servicio aduanero, ante la detección de valores declarados inferiores a los corrientes, realice (si es que ya no ha comenzado a hacerlo) las investigaciones que fueren necesarias y/o cumpla en su propio ámbito de competencia, el mecanismo establecido para la desestimación del precio facturado y fijación de un valor sustitutivo.

Es de esperar entonces que el servicio aduanero cuando detecte valores declarados inferiores a los comunes lleve a cabo las investigaciones que considere necesarias o bien cumpla en su propio ámbito de competencia el mecanismo establecido para la desestimación del precio facturado y fijación de un valor sustitutivo.

**BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

CODIGO ADUANERO COMENTADO- FERRO. FERRO- EDITORIAL DEPALMA

LEY N° 22415 ( CODIGO ADUANERO) MODIFICADA POR LEY 25986

DERECHO TRIBUTARIO- CATALINA GARCIA VIZCAÍNO.- EDITORIAL  
DEPALMA

CODIGO ADUANERO COMENTADO – TOMO IV- DRES. ALSINA, BASALDUA,  
COTTER MOINE – EDITORIAL ABELEDO PERROT

COMO IMPORTAR Y EXPORTAR- ALDO FRATALOCHI- EDITORIAL  
ERREPAR