

**Posgrado en  
Especialización en Gestión Aduanera**

**IEFPA – UNLAM**

***“Gestión de Riesgo y Selectividad.  
Pilares de la Fiscalización de  
Operaciones Aduaneras de Exportación”***

**Autor: Lic. Ec. César Escalada**

**Tutor: Dr. Carlos Monzó**

**Año 2010**

# **MEMORIA DESCRIPTIVA**

**Tesina:**

*“Gestión del Riesgo y Selectividad. Pilares de la fiscalización de operaciones aduaneras de exportación”*

**Director:**

*Dr. Carlos Monzó*

**Objeto de estudio:**

Sujeto: la determinación del valor y las pautas de fiscalización en destinaciones de exportación.

Espacio: el estudio se circunscribe a destinaciones documentadas por la Región Aduanera Rosario en años recientes.

**Objetivos:**

Generales:

- Relevar los actuales procesos de fiscalización y valoración de las destinaciones de exportación.
- Establecer vinculaciones entre las modernas técnicas de gestión del riesgo y la selectividad aplicada a las tareas de fiscalización y valoración.
- Reunir información que permita identificar sectores productivos que motorizan las economías regionales.
- Definir un método que facilite la sistematización de la información reunida y la performance en la tarea de las áreas de Valoración.

Específicos:

- Parametrizar la información reunida, de manera que permita analizar el desempeño, evolución y performance de los sectores productivos identificados como relevantes.
- Generar – a partir de la construcción de series temporales y herramientas estadísticas – pautas más claras y transparentes de determinación de valores teóricos.
- Construir indicadores de seguimiento de operadores – a modo de tablero de control – que permita redefinir perfiles de riesgo en lo que a valoración de exportación respecta.
- Redefinir criterios de selectividad que permitan descongestionar la remisión de documentación entre las Aduanas y las áreas de fiscalización.

### **Hipótesis:**

Se procura demostrar que es posible perfeccionar el proceso de relevamiento, reunión y procesamiento de información relativa a la performance de los sectores productivos que motorizan la economía regional - entendida ésta como el área circunscripta a la competencia de cada región aduanera – y al seguimiento de los principales operadores vinculados a esos sectores productivos.

La intención es brindar al analista o equipo técnico, herramientas para la mejor sistematización de la información disponible en lo que hace a la evolución de la dinámica económica regional y a la detección temprana de desvíos en materia de valor y de conducta del exportador; entendiéndose que si bien entre ambas no existe una correlación exacta, el análisis de ellas en forma conjunta es una tarea ineludible de cualquier administración aduanera moderna.

Esta premisa hace no sólo a una mayor transparencia en el proceso de determinación de valores teóricos sino que constituye un insumo más en la definición de alertas y perfiles de riesgo, como así hace a la redefinición de los criterios de selectividad. Mejores criterios de selectividad permitirán focalizar la labor de control y reasignar recursos escasos dentro de la organización.

## **Metodología de la investigación:**

### Primer paso: Normativa en materia de Valoración

Dejar de manifiesto los distintos criterios y modalidades de valoración que surgen de la normativa vigente, trazando un paralelismo entre lo relacionado a Importación y a Exportación.

### Segundo paso: Procesos y Actividades

Relevar los distintos procesos y actividades que involucran controles ex-post de valor y los vínculos entre ellos, de manera que permita visualizar el circuito completo de fiscalización y valoración. Ello hará a una mejor comprensión de la mecánica marco en el cual se desarrollan los procesos bajo análisis.

### Tercer Paso: Gestión del Riesgo, Domicialización y Operadores Confiables

Considerar cuestiones vinculadas al concepto de Gestión del riesgo como ser su identificación, los indicadores que se empleen para medirlo y las tendencias en materia de inteligencia fiscal. Similares consideraciones se realizarán sobre los sistemas de selectividad, su historia, su evolución y situación actual, la niveles en la aplicación de controles selectivos.

Proceder a un análisis comparativo de la situación actual de los distintos regímenes y modalidades en materia de control aduanero, poniendo énfasis en el Sistema de Operadores Confiables.

### Cuarto paso: Análisis Productivos Sectoriales

Dados el marco teórico relativo a la técnica de Valoración, los mecanismos que hacen a la fiscalización ex-post (seno en el cual se desarrolla la valoración) y las tendencias modernas en materia de simplificación en materia de control y tramitación domiciliaria, el Servicio Aduanero debe exigirse al máximo a los fines de ejercer el control que le compete sin que ello

vaya en desmedro de la agilidad y celeridad que el comercio exterior hoy demanda. Ahora, la búsqueda de la celeridad tampoco debe debilitar el control y la represión de las nuevas formas de delitos globales, como lo son el tráfico de desechos nocivos para la salud pública, la piratería y el fraude marcario, el narcotráfico, o el contrabando liso y llano.

El hecho de estar enfrentados ante objetivos aparentemente contrapuestos, exige al Servicio Aduanero echar mano a técnicas de percepción y análisis del riesgo, que permitan disparar alertas ante cambios de conductas de los operadores administrados.

Disponer la información reunida de los diversos sectores productivos, producto de los análisis de valor realizados, de manera de disponer de un mapa de las cadenas de valor exportadoras, determinando para cada una de ellas su conducta en términos de estacionalidad, montos documentados, tonelajes embarcados, destinos de los embarques, partícipes y protagonistas, como así también de la evolución de los valores documentados; permitirá que el Servicio Aduanero tenga un conocimiento más acabado de las tendencias y conductas de los administrados.

Ello no sólo permitirá realimentar los procesos de definición de perfiles de riesgo en materia de estacionalidad, desvíos, alertas, valores referenciales, etc, por parte de la Dirección General de Aduanas, sino que también hará a una mayor previsibilidad fiscal por parte de los exportadores.

#### Quinto paso: Unificación de Criterios de Control Ex post

Proponer la unificación de criterios de “Control ex post”, que haga a una mayor transparencia en la labor aduanera y a una mejor información por parte de los operadores, sobre los mecanismos de determinación de valor en operaciones de exportación.

Adicionalmente se determinan parámetros o pautas de fiscalización que permitan inducir cambios en la conducta de los operadores fiscalizados, conductas que a los efectos de ordenar su naturaleza, se clasifican en función de los vectores que las generan: logísticos, productivos, fiscales, aduaneros, etc.

Sexto paso: Conclusiones Finales

Séptimo paso: Propuesta de trabajo

**PRIMER PASO**  
**NORMATIVA EN MATERIA DE VALORACION**

**Valoración de Importación:**

**Artículo VII General Agreement Trade & Taxes (G.A.T.T.)**

La norma aplicable es la Ley 24425, por la cual se aprobó el Acta final de la Ronda Uruguay. En materia de Importación prima lo que se da a llamar el “Valor de Transacción”, que es una noción positiva del valor. La principal característica del mismo radica en que debe apegarse al Valor pagado o por pagar, que surge de la misma factura comercial.

El Valor de Transacción será aplicable siempre que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador; o que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación, cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercadería a valorar; o que no revierta directa o indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa; o que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o si existiere, que no afecte al valor.

Si se demostrase que la factura no constituye un reflejo del valor de transacción, surgen alternativas al mismo, que debieran ser aplicados en forma secuencial:

1. Mercadería idéntica: mismo origen, volúmen y nivel comercial similar, mismas marcas, modelos y versión.
2. Mercadería similar: mismo origen, volúmen y nivel comercial.
3. Prevé el derecho del importador a optar por la aplicación del método 4° o 5°.
4. Valor deductivo: al precio de venta en plaza con o sin transferencia previa, se le restan las comisiones de compra, los gastos transporte “inland”, la utilidad, como así también los tributos y gravámenes.

5. Valor reconstruido: a partir del costo de fabricación, se deben adicionar los gastos generales, los beneficios, los impuestos a la exportación, como así también costo del transporte y de los seguros a destino.
6. Método del último recurso. El valor **no** podrá basarse en el precio de venta en el país del importador o del exportador; ni en el más alto de 2 valores posibles; ni en valores arbitrarios o ficticios; ni en ventas a un país distinto al de importación; ni en valores en Aduana mínimos; ni en precios de mercancías exportadas a un país distinto del país importador; ni en el empleo de un costo de producción distinto de los valores reconstruidos.

### **El Valor de Transacción y la Ley 23.311**

La Ley 23.311 (Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 7 del G.A.T.T.) establece que el Valor de Transacción será la primera base para la determinación del Valor en Aduana. También establece el procedimiento alternativo en caso de que el valor en Aduana no pueda determinarse con arreglo al Valor de Transacción.

El Decreto 1026/87 – reglamentario de la Ley 23.311 – determina en su artículo 5 que se entenderá por “lugar de Importación” en nuestro país el primer puerto donde la carga del medio transportador sea sometida a formalidades aduaneras para mercaderías conducidas por vía acuática, o la primera oficina aduanera mas próxima a la frontera donde se puedan descargar materialmente las mercaderías cuando éstas sean conducidas por vía terrestre o aérea. Cuando el transporte se realiza gratuitamente o por cuenta del comprador, se incluirán en el Valor en Aduana los gastos de transporte y de seguro hasta el lugar de introducción, calculados de conformidad con las tarifas y primas normalmente aplicables para los mismos medios de transporte que se utilicen.

En otras palabras, el Valor en Aduana será CIF (cláusula Incoterm “Cost, Insurance & Freight”) más Ajustes. No obstante, al Valor de Transacción (precio pagado o por pagar por las mercaderías importadas) se añadirán los siguientes elementos, en la medida en que corran



a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio: a) comisiones y gastos de corretaje (salvo comisiones de compra), b) costos de envase o embalaje, c) gastos de embalaje (mano de obra y materiales).

También se añadirá el valor de los siguientes bienes y servicios que el comprador haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en su producción y en la medida en que no esté incluido en el precio: a) materiales y piezas incorporados a las mercaderías, b) herramientas, matrices y moldes utilizados, c) materiales consumidos en la producción, d) ingeniería, creación y perfeccionamiento realizado fuera del país de importación y aplicado a la producción de las mercaderías.

Deberán agregarse también los cánones y los derechos de licencia que el comprador tenga que pagar como condición de venta de dichas mercaderías; como así también el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías importadas, que revierta al vendedor.

### **Resolución General 1907 / 2005**

El Artículo XIII del GATT prevé la posibilidad de exigir garantías que cubran el pago de los Derechos de Importación y demás tributos a que pueda estar sujeta la mercadería (sin rechazar el valor declarado por el importador) en forma previa a su retiro de plaza y en la medida que la DGA tenga dudas fundadas de la veracidad del valor declarado. Este artículo constituye el marco normativo para que la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda dictar la resolución General 1907 / 2005, que estableció en un primer momento la exigencia de garantías en efectivo sobre bases de datos de valores referenciales no públicos.

Esta modalidad generó más de un reclamo por parte de las Asociaciones y Cámaras que nuclean importadores, razón por la cual la Dirección General de Aduanas modificó el mecanismo, procediendo a la difusión pública de los valores de referencia y a la ampliación de las modalidades de garantía y que no sean sólo depósitos en efectivo. Todo ello derivó en

la aplicación de lo que se dió a conocer como “Canal Morado” posibilidad de garantizar al momento de documentar la destinación de importación, cuando el valor declarado sea inferior al valor de referencia.

La Resolución General 1907 entonces, establece un Sistema de Control de Valor y de procedimientos a seguir para la determinación del valor en Aduana de las mercaderías importadas. Ninguna de la disposiciones contempladas en el mismo deben interpretarse en el sentido de una restricción a las Administraciones Aduaneras de comprobar la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración presentada a efectos de la valoración en Aduana.

Resulta preciso entonces, un sistema que posibilite resguardar la renta fiscal cuando el valor declarado estuviere por debajo de los valores previamente fijados por el Servicio Aduanero y dados a conocer , como así también dar a conocer esos valores de carácter público establecidos por el Servicio Aduanero. Se establece así un procedimiento basado en un mecanismo preventivo de asignación de selectividad (y no para la determinación del valor en aduana) por el cual el Servicio Aduanero establece un procedimiento para las altas, bajas y modificaciones de los valores provisorios; exige la constitución de garantías, cuando los valores declarados estuvieren por debajo de los valores provisorios; y solicita al importador explicaciones complementarias, documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa el importe total efectivamente pagado o por pagar por la mercadería importada.

### **Resolución General 1908 / 2005**

Es una norma complementaria a la Resolución General 1907 / 2005, relativa a la liquidación del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias en Operaciones de Importación definitiva. Vincula posibles subfacturaciones, con el Régimen de percepción y los Criterios de Valor.

Establece que para aquella mercadería que se declare por debajo de un 80 % de los

valores de referencia, ahora llamados valores criterio (al igual que para las vinculadas), la DGA presumirá defraudación fiscal. La misma tiene consecuencias en el trato fiscal en relación a la aplicación de alícuotas diferenciales de percepción de IVA (21 % o 10,50 %) y de Ganancias (11 % para uso particular o 7 % para las demás operaciones). También prevé el aporte de garantía en efectivo, aval bancario o título de deuda pública, si se tratare de importadores que tengan menos de 6 meses de inscriptos en dicha condición o que mantengan incumplimientos de sus obligaciones aduaneras, impositivas y/o de la seguridad social.

Por último, el supuesto de defraudación fiscal también contempla la pérdida de beneficios tributarios vinculados al Impuesto a las Ganancias (Exención total o parcial del impuesto ; Exención total o parcial de la percepción) y al Impuesto al Valor Agregado (Pago a cuenta por importación de empresas promovidas, Certificados de exclusión total o parcial, Regímenes de Promoción, Exenciones, Plan de Facilidades de Pago, Diferimiento total o parcial del impuesto).

### **Valoración de Exportación:**

En materia de Valoración de Exportación, la normativa es mucho menos prolífica que en materia de importación. La reseña de normas de valoración de importación realizada – por un lado – y las pocas pautas que existen en materia de valoración de exportación, vienen a dejarlo en evidencia.

No existe consenso internacional sobre que tratamiento darle a la valoración de las mercaderías exportadas. Nuestra legislación se ciñe en materia de exportación a la noción teórica del valor y se manifiesta en los artículos 735 a 748 del Código Aduanero Ley 22415.

### **Valor imponible aplicable a las destinaciones de exportación:**

El artículo 735 establece que *“Para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT o el valor FOR según el*

*medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro” (...) “como consecuencia de una venta al contado”. No obstante lo dispuesto en el artículo 735, se deben excluir del valor imponible los derechos y demás tributos que gravaren la exportación.*

El artículo **736** va mas allá y menciona explícitamente qué gastos deberán ser tenidos en cuenta, vinculados a instancias previas del embarque: “(...) *A los fines previstos en el artículo 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta: a) el puerto en el cual se cargare en el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática; b) el aeropuerto en el que se cargare, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía aérea; c) el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre”.*

Para una mejor comprensión de los gastos involucrados, el artículo **739** agrega: “*los gastos a que se refiere el artículo 736 comprenden especialmente: a) los gastos de transporte y de seguro hasta el puerto, aeropuerto o lugar previstos en el mencionado artículo; b) las comisiones y los corretajes; c) los gastos para la obtención, dentro del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la exportación desde dicho territorio; d) los tributos exigibles dentro del territorio aduanero; e) el costo de los embalajes, excepto si éstos siguen su régimen aduanero propio; f) los gastos de embalaje (mano de obra, materiales y otros gastos); g) los gastos de carga, excluidos los de estiba en la medida en que no estuvieren comprendidos en aquéllos.*

Los artículos **740** y **741** hacen referencia a los volúmenes de embarque y al nivel comercial, respectivamente. El artículo 740 ordena que el valor imponible se determinará suponiendo que la venta se limita a la cantidad de mercadería a valorar y contempla la existencia de descuentos o bonificaciones en función de la cantidad, cuando se tratare de envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados que correspondieren a una misma venta. Por su lado, el artículo 741 agrega que el valor imponible se determinará tomando en consideración el nivel comercial que correspondiere a la transacción que da lugar a la exportación, sobre la base de operaciones de comercio usuales.

### **Independencia entre partes y Propiedad Intelectual:**

Hasta aquí hay ciertas analogías metodológicas a la noción de valor real aplicable a la valoración de destinaciones de Importación. Los artículos siguientes abordan aspectos más específicos de la valoración de destinaciones de exportación. Es así como el artículo 742 hace explícita referencia a lo que se entiende por compra venta en condiciones de independencia al afirmar: “(.....) una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro es una venta en la que, especialmente, se cumplen las siguientes condiciones:

- a) el pago del precio de la mercadería constituye la única prestación efectiva del comprador;
- b) el precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, que pudieran existir entre el vendedor y el comprador o cualquier persona de existencia visible o ideal asociada con ellos en negocios;
- c) ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición o, incluso, de la utilización de que fuere objeto posteriormente la mercadería, revierte directa o indirectamente al vendedor o a cualquier persona de existencia visible o ideal asociada en negocios con el vendedor”.

El artículo 743 - por su parte - define qué tratamiento debe dársele a la propiedad intelectual en materia de valoración de exportación, al decir: “(.....) el valor imponible se determinará considerando que el precio comprende, para dicha mercadería, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo; o la marca de fábrica o de comercio cuando la mercadería a valorar:

- a) hubiere sido fabricada con arreglo a una patente de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegido, o
- b) se exportare con una marca de fábrica o de comercio, o
- c) se exportare para ser objeto, bien de una venta o de otro acto de disposición con una marca de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca.

### **La vinculación en la definición del valor imponible:**

El artículo 745 viene a incorporar un elemento nuevo a la valoración de exportación al definir que será aplicable el valor imponible que se establezca en condiciones de

compraventa independiente entre partes, sean cuales fueren las condiciones contractuales entre ellas. Puntualmente dice: *“(.....) el objeto de la definición del valor imponible es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el artículo 736, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro. Este concepto tiene un alcance general y es aplicable haya sido o no la mercadería que se exportare objeto de un contrato de compraventa y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato”*.

El artículo **746** va un poco más allá y aborda el tema de la vinculación entre partes y sus consecuencias sobre la valoración de exportación: *“(.....) el hecho de que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor que afectare lo dispuesto en el artículo 735, no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, salvo que tal vinculación influyere en el precio”* (.....) *“Si la vinculación influyere en el precio, el servicio aduanero podrá desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración y en tal caso determinará el valor de conformidad con lo previsto en el artículo 748”*.

El artículo **747** arroja más luz con respecto a la incidencia de la vinculación en la valoración al afirmar que: *“(.....) se aceptará el precio pagado o por pagar y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el artículo 746, apartado 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el artículo 748, incisos a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable”*.

Finalmente, cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el artículo **748** establece que *“(.....) el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de las previstas a continuación:*

- a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- d) el valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto, de la idéntica o similar competitiva, previa deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquel país así como del flete, seguro y demás gastos ocasionados luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los derechos y demás tributos que gravaren en éste su exportación, tomando consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- e) el valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- f) el valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse;
- g) el valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes necesarios para determinar el valor imponible, cuando se tratare de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, leasing o similar”.

### **Recapitulando:**

El análisis de ambas modalidades de valoración y sus correspondientes enfoques

normativos, hablan a las claras de las diferencias entre ambos. Como característica relevante, nuestra legislación adopta el valor CIF como cláusula de referencia a los efectos del cálculo del valor imponible en destinaciones de importación. Por su parte, la cláusula FOB cumple una función similar en lo tocante al cálculo del valor imponible en destinaciones de exportación.

En lo que hace a la valoración de las destinaciones de importación, nuestro país adhirió al GATT de 1994 - constitutivo de la Organización Mundial de Comercio - internalizándolo a nuestra legislación mediante Ley 24425 que aprueba el Acta final de la Ronda Uruguay. Esta adhesión implica adoptar el criterio de "Valor de Transacción" o "Noción Positiva del Valor", que no es otra cosa que el valor pagado o por pagar y que surge de la misma factura, en la medida que concurran ciertas circunstancias.

Dicho Acuerdo prevé alternativas al Valor de Transacción pero sólo a modo de excepción y en la medida que concurran las circunstancias que no avalen ese valor de transacción, como lo son la existencia de restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, que la venta o el precio dependan de condición o contraprestación alguna, que revierta al vendedor parte alguna del producto de la reventa, o que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, o que ésta no afecte al valor.

En lo referente a la valoración de las destinaciones de exportación, la base normativa está dada por lo establecido en nuestro Código Aduanero (Ley 22415) en sus artículos 735 al 748. También aquí - de alguna u otra forma - se habla de valor de transacción, de volúmenes y nivel comercial, de independencia entre partes, de tratamiento a la propiedad intelectual, de vinculación entre partes y de métodos alternativos al valor de transacción; pero aquí la excepción es regla.

El valor imponible se define como aquel al cual cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro, criterio éste de alcance general y aplicable haya



U

sido o no, la mercadería que se exportare objeto de un contrato de compraventa, y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato.

Ello otorga mayor margen de acción y discrecionalidad al Servicio Aduanero, permitiéndole desestimar el valor de transacción - y hacer un uso más recurrente de las alternativas al mismo - ante desvíos de los valores documentados con respecto a los usuales de mercado para mercadería similar, a los mismos niveles comerciales y en similares circunstancias.

## **SEGUNDO PASO**

### **PROCESOS Y ACTIVIDADES**

En la primera parte se detallaron las distintas normas que hacen a la determinación del valor para destinaciones de importación y exportación, y se analizaron los criterios y las brechas existentes entre ambas modalidades de valoración; hecho que permitió poner de manifiesto la importancia de las tareas de Valoración.

En esta segunda parte, se procede a relevar las actividades, procedimientos y tareas que hacen a la Valoración de destinaciones de exportación. Así es como se detallan las tareas vinculadas, que van desde la recepción de los documentos a valorar por parte de las áreas de Valoración hasta la formulación de los ajustes correspondientes o el envío a Archivo de los mismos, pasando por las Divisiones “Empresas Vinculadas” y “Gestión del Riesgo” - de corresponder – y habiendo dado cumplimiento con todas las formalidades de procedimiento debidas.

Ello permitirá visualizar la complejidad del proceso de valoración, que no soslaya aspectos jurídicos, administrativos, de carga a sistemas informáticos, de relevo y reunión de información, de análisis y seguimiento estadístico de valores documentados, de notificación, etc. También dará una idea de la carga de trabajo involucrada en este tipo de tareas, permitiendo a posteriori, evaluar y proponer cursos de acción simplificados o bien – por que no – que se profundicen o perfeccionen los controles aplicados.

Para ello, se procedió a un análisis de la Resolución General AFIP 620/99, que norma la transferencia del control de valor a las jurisdicciones aduaneras, a la vez que se llevaron a cabo reuniones con los responsables de las áreas de Control Ex post de Exportación dependiente del Departamento Fiscalización de Operaciones Aduaneras Metropolitanas, de la División Valoración de Exportación y la División Empresas Vinculadas, ambas dependientes de la Subdirección de Control Aduanero.

El procedimiento de valor – como se dijo - es transversal a varias áreas de la Administración Aduanera, comenzando con la recepción por parte de las áreas de Fiscalización y Valoración de la Subdirección General Metropolitana o de las Direcciones Regionales dependientes de la Subdirección General de Interior, de los documentos de exportación, sea que se hayan cursado tanto por canal Rojo como Verde. Estos documentos son recibidos de la División o Secciones Registros (según se refiera a la Aduana de Buenos Aires y Ezeiza o a las Aduanas del Interior).

Una vez recibidos por parte del responsable del área, estos documentos serán girados según ramos (Ferretería, Químicos, Alimentos, ....) en el Departamento Valoración y Fiscalización de la Subdirección Metropolitana, o directamente al valorador asignado en cada División Fiscalización y Valoración de Operaciones Aduaneras de cada Dirección Regional Aduanera del Interior. De corresponder efectuar denuncia en términos administrativos, el valorador la cursará a través de su respectivo jefe de ramo, al responsable del área Valoración y Fiscalización.

Para el caso que corresponda dar intervención al área Empresas Vinculadas – ya sea porque la empresa exportadora declare la vinculación en la correspondiente Hoja de Valor o porque el valorador así lo entienda en base a sospechas de su existencia – los antecedentes serán cursados a través de la jefatura responsable del área de Valoración y Fiscalización (sea cual fuere ésta en Metropolitana o en las Direcciones regionales), a la División Empresas Vinculadas para su análisis. Emitido el informe sobre la existencia de vinculación y/o si la misma afecta al precio documentado y en qué cuantía, Empresas Vinculadas girará el mismo a las áreas de Valoración y Fiscalización sean cuales fueran que dieron origen a la consulta, informando para cada posición arancelaria documentada el porcentaje de incidencia. Esa información se constituirá en el insumo con que las áreas de Valoración y Fiscalización elaborarán las liquidaciones correspondientes. Pero no nos adelantemos.

Puede ocurrir tal vez que el área de Valoración correspondiente entendiera que debe darse intervención al Departamento Gestión Estratégica del Valor perteneciente a la Dirección de Gestión del Riesgo de la Subdirección General de Control Aduanero. Puede motivar su intervención el hecho que estuviere bajo su órbita, un estudio integral de los valores

documentados para esas mercaderías.

Ahora, una vez agotadas todas estas instancias descriptas fruto de circunstancias particulares que puede enfrentar el valorador interviniente en función del tipo de mercadería como de la naturaleza de la empresa fiscalizada, el procedimiento administrativo continúa con un requerimiento por parte del valorador interviniente al exportador involucrado, solicitándole que amplie la información vinculada a las destinaciones bajo estudio, ya sea mediante el aporte de documentación complementaria (comprobantes de liquidación de divisas, instrumentos de cobro, contratos, facturas comerciales, certificaciones de fletes, etc) o de información adicional útil para el análisis de la determinación del precio (estudios de costos, listas de precios, información societaria, etc). Este requerimiento también seguirá el circuito administrativo dentro del área de Valoración y Fiscalización, debiendo ser emitido con las firmas del jefe de ramo y del jefe de División correspondiente.

Con toda la información reunida, el valorador debería estar en condiciones de concluir el estudio y expedirse en cuanto a la determinación del valor, comunicando los resultados al jefe de ramos y éste al responsable de la División Valoración de Exportación en la Subdirección de Metropolitana, o a el jefe de División Fiscalización de Operaciones Aduaneras en las Direcciones Regionales del Interior del país.

Esas instancias procederán a ordenar la publicación de los valores arribados en el Boletín Oficial de la República Argentina, en el caso que éstos sean superiores a los precios documentados para esa mercadería, configurando una hipotética diferencia a favor del Fisco en el cálculo de la Base Imponible. Una vez publicado el valor determinado, el Fisco da por notificado al interesado, disponiendo éste de 15 días hábiles para producir el descargo correspondiente. A la luz de la información aportada por el exportador en su descargo, el valorador procederá a analizarla en el marco de la determinación del valor.

La falta de respuesta por parte del exportador, será interpretada como una falta de interés del mismo en defensa de los precios documentados o como un reconocimiento de la veracidad del valor publicado. Sea cual fuere la premisa, dará lugar a la confección de la liquidación de oficio por parte del Fisco y la correspondiente generación del cargo. Dicho

cargo será remitido al área Cargos y Partes de la Subdirección Metropolitana, o cada una de las Aduanas de jurisdicción y competencia en las Regiones Aduaneras.

En el supuesto que no hubiere procedido ningún ajuste en la determinación de valor, las destinaciones se valorarán conformes, remitiéndolas para su archivo.

Dicho procedimiento se plasma – para su mejor comprensión – en el siguiente cuadro, en el cual se consignan con - diferentes colores - las distintas tareas relacionadas a procesos complementarios y no excluyentes entre sí:

- Valoración** → Pasos comunes a todo proceso de valoración: recepción, giro y archivo
- Valoración** → Denuncias penales o infraccionales
- Valoración** → Existencia de vinculación societaria
- Valoración** → Supeditación de valor
- Valoración** → Procedimiento de ajuste de valor

ACTIVIDAD	ORIGEN	DESTINO
<b>Recepción de documentos Canales Rojos y Verdes</b>	División Registros	Valoración & Fiscalización
<b>Asignacion de documentos según ramos</b>	Valoración & Fiscalización	Jefe de ramos
<b>Asignacion del cargo al valorador / Contragiro</b>	Jefe de ramos	Valorador
<b>Remision informe sobre denuncia</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Remision informe sobre denuncia (conforme)</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización
<b>Solicitud de informes a vinculadas</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Solicitud de informes a vinculadas (conforme)</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización
<b>Solicitud de informes a vinculadas (conforme)</b>	Valoración & Fiscalización	División Vinculadas
<b>Respuesta a informe</b>	División Vinculadas	Valoración & Fiscalización
<b>Remision</b>	Valoración & Fiscalización	Jefe de ramos
<b>Remision</b>	Jefe de ramos	Valorador interviniente
<b>Solicitud de informes a fiscalizacion expost</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Solicitud de informes a fiscalizacion (conforme)</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización
<b>Solicitud de informes a fiscalización (conforme)</b>	Valoración & Fiscalización	Fisc Ex post
<b>Respuesta a informe</b>	Fisc Ex Post	Valoración & Fiscalización
<b>Remision</b>	Valoración & Fiscalización	Jefe de ramos
<b>Remision</b>	Jefe de ramos	Valorador interviniente
<b>Genera requerimiento al Exportador</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Notifica requerimiento</b>	Notificador	Exportador
<b>Recepcion respuesta requerimiento</b>	Exportador	Jefe de ramos
<b>Entrega respuesta requerimiento</b>	Jefe de ramos	Valorador interviniente
<b>Determinacion de valor</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Determinacion de valor</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización
<b>Publicación Boletin Oficial</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Publicación Boletin Oficial</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización
<b>Ordena Publicación</b>	Valoración & Fiscalización	Boletín Oficial
<b>Exportador produce descargo</b>	Exportador	Jefe de ramos
<b>Remision descargo</b>	Jefe de ramos	Valorador interviniente
<b>Genera Cargo</b>	Valorador	Jefe de ramos
<b>Genera Cargo</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización
<b>Remite Cargo</b>	Valoración & Fiscalización	Cargos & Partes
<b>Archivo</b>	Valorador interviniente	Jefe de ramos
<b>Archivo (Fin de un proceso)</b>	Jefe de ramos	Valoración & Fiscalización

## **TERCER PASO**

### **GESTION DEL RIESGO**

#### **Qué se entiende por “Gestión del Riesgo”:**

El objetivo de gestionar el riesgo en operaciones de exportación radica en la identificación temprana de prácticas operativas que faciliten o posibiliten el narcotráfico, fraude marcario, prohibiciones no económicas, como así también maniobras de subfacturación y/o triangulación.

Por “administración del riesgo” se entiende al conjunto de tareas que permitan:

- Determinar los sectores de riesgo.
- Identificar el riesgo, a partir de los echos que lo generan (ejemplo: subfacturación, narcotráfico, lavado de dinero, aspectos cambiarios, protección del patrimonio natural o cultural, sanidad humana o medioambiental, etc.)
- Definir indicadores de riesgo, ya sea según la mercadería involucrada, el documentante, el auxiliar interviniere, el destino y procedencia de la mercadería, la habitualidad, etc.
- Evaluar la magnitud del riesgo.

La Administración del Riesgo presupone el relevamiento y procesamiento de información y para ello, el Servicio Aduanero echa mano a fuentes de información diversa: información interna, originada en dependencias de la propia Administración Federal de Ingresos Públicos, e información externa - que podrá provenir de Fuentes comerciales, Denuncias formuladas, Prensa e Internet, Terceros organismos, Organismos internacionales o Servicios aduaneros extranjeros.

#### **Indicadores de riesgo de empleo habitual**

##### **Indicadores de riesgo aplicados a mercaderías:**

Posición arancelaria

- Usos posibles de las mercaderías

- Legislación aplicable
- País de origen / destino
- Preferencias arancelarias
- Régimen aduanero aplicable
- Existencia de valores referenciales
- Peso / Volumen de la mercadería
- Envases y embalajes empleados

Indicadores de riesgo aplicados al operador:

- Historial o antecedentes del operador
  - Denuncias formuladas que lo involucren
  - Controles realizados
  - Irregularidades detectadas
  - Inconsistencias en la información declarada
- Organización:
  - Fecha de inicio de actividad
  - Vinculaciones societarias
  - Actividad de la empresa
  - Incidencia del comercio exterior / mercado interno
  - Gestión aduanera de la empresa
  - Instalaciones
- Volúmenes de actividad:
  - Facturación
  - Volúmenes importador / exportados
  - Cantidad de destinaciones
  - Cantidad de empleados
  - Estacionalidad
  - Variaciones abruptas de los volúmenes movilizados
- Procedimientos aduaneros y fiscales:
  - Formas de pago
  - Liquidación de divisas
  - Despachante de aduana involucrado



- Reintegros liquidados
- Operaciones efectuadas al amparo de regímenes temporales.

### **Evolución de los sistemas de selectividad en Argentina**

#### Historia de la selectividad:

Desde la perspectiva de la estructura institucional, la Selectividad por azar como hoy la conocemos se inicia en 1992 y 1993, con la implementación del sistema de canales, normado por la Resolución 1166/92 (ex ANA) para destinaciones de importación y la Resolución 3323/93 (ex ANA) para destinaciones de exportación . En 1994 se produce una mayor amplitud del sistema, llevando la selectividad mas allá del azar. En 1997 se crea la AFIP y con ella la Comisión de selectividad dentro de su estructura. En el año 2005, se crea la Subdirección General de Control que toma a cargo la selectividad. La Comisión de Selectividad ya no establece los criterios pero recibe propuestas y aportes de privados, de terceros organismos y del exterior.

Los problemas que han solido enfrentar los sistemas de selectividad, han sido:

1. Reglas desactualizadas y estáticas
2. Escasa combinación de variables
3. Inexistencia de retroalimentación de resultados
4. Inexistencia de mensajes claros al verificador
5. Inexistencia de selectividad de manifiestos
6. Inexistencia de selectividad inteligente de tránsitos
7. Inexistencia de bases unificados de antecedentes aduaneros
8. No se dispone de un historial de empresas a nivel nacional
9. El sistema de selectividad no combina distintas situaciones antes de otorgar canal
10. Desconocimiento de los tipos de riesgo

#### Tipos de Controles selectivos:

La selectividad no es el único generador de controles sino que existen distintos tipos de controles selectivos, agrupados en dos líneas:

Controles de Primer línea (control netamente operativo):

- Verificaciones
- Extracción de muestras
- Controles no intrusivos (escaner)

Controles de Segundo línea:

Descentralización del control operativo:

- Contraverificaciones
- Fiscalizaciones ex post
- Investigaciones
- Operativos conjuntos en plaza con la DGI
- Operativos en ruta.

Centralización del análisis y percepción del riesgo:

- Creación de una base única de datos
- Unificación nacional de antecedentes: Infracciones, Delitos, Ajustes de valor / Cargos, Suspensiones, Inhabilitaciones, Multas, Observaciones.
- Vinculación con bases de datos impositivos.

Análisis de la situación actual:

Dentro del ámbito de la Subdirección General de Control, funciona la Dirección de Gestión del Riesgo, que tiene como objetivos:

- Coordinar los flujos de información provenientes de investigaciones y fiscalizaciones
- Analizar e interpretar información proveniente de la observación de comportamientos fiscales
- Determinar criterios de selectividad y riesgo aduanero
- Evaluar resultados y perfiles de riesgo (feedback)
- Implementar nuevas tecnologías para aplicar inteligencia fiscal

**Régimen de Consolidación en Planta**

La Domicialización en un concepto amplio donde se le permite al importador – exportador operar desde sus propias instalaciones, pero donde subyace siempre una relación de confiabilidad por parte del Servicio Aduanero. Hay diversos grados de operatoria desde la

órbita de la Domicialización, comenzando desde su expresión mas simple, el régimen de Consolidación en Planta, hasta el mas complejo de todos, el de Operadores Confiables, pasando por los Regímenes de Aduana Domiciliaria y Aduana Factoría.

Para que un operador pueda operar aduaneramente en su propia planta – sin necesidad de recurrir a ningún recinto fiscal habilitado al efecto para la consolidación, desconsolidación y verificación de las cargas movilizadas – deberá inscribirse como “Exportador habilitado para operar desde planta” y la planta deberá contar con el equipamiento informático requerido por la AFIP que le permita ingresar al Sistema Informático María (SIM) los datos relativos a las cargas y resultados de los controles aduaneros.

El concepto de Planta incluye todo lugar donde el exportador sea propietario o locador del mismo para la realización de sus actividades, no habilitados en forma expresa por el Servicio Aduanero para la consolidación de mercaderías de exportación, como así también a todo sector hábil para consolidar mercadería de exportación, declarados por el exportador como incluidos en el proceso de exportación en virtud de convenios de préstamo de servicios, debidamente acreditados.

Tanto los requisitos como el procedimiento para tramitar su inscripción están normados por la Resolución General AFIP 1020/01, que rige desde Junio del 2001, fecha en que fue publicada. Quienes no estén autorizados para operar en planta propia, deberán seguir el procedimiento general, consolidando sus cargas en Zona Primaria Aduanera, o en áreas o depósitos habilitados para operaciones aduaneras en Zona Secundaria Aduanera, según corresponda.

### **Regímenes de Aduanas Domiciliarias y Factoría**

No es la intención hacer un desarrollo de la génesis de estos regímenes; solo una breve reseña a modo de comprender la significancia de estas modalidades de operar, que constituyen uno de los pilares sobre los cuales se edificó el “Sistema de Operadores Confiables”, junto a las directivas emanadas por la Organización Mundial de Aduanas en lo

tocante a Operadores Económicos Autorizados.

Tanto la Aduana Factoría como la Aduana Domiciliaria, son regímenes de domicialización aduanera, pero con algunas diferencias conceptuales. Mientras que la Aduana Domiciliaria es - de alguna manera - una expresión mas acabada, completa y ambiciosa del Régimen de Consolidación en planta; la Aduana Factoría - si bien ayuda a disminuir los costos relacionados al control aduanero (al igual que la Domiciliaria) - los beneficios son fiscales, sobretodo de diferimiento.

La **Aduana Domiciliaria** es un régimen aduanero por el cual las mercaderías de importación pueden ingresar directamente a los almacenes o depósitos del importador, y las mercaderías de exportación pueden salir directamente al exterior desde el almacén del exportador, sin estadías intermedias en recintos fiscales. El sistema, independientemente de la localización y el rubro que opere, exige un volumen mínimo de facturación anual como así también una conducta y confiabilidad fiscal para que la empresa se constituya en depositario fiscal de su propia mercadería y Agente de Transporte Aduanero. La diferencia principal con el Régimen de Consolidación en planta radica basicamente en el carácter de disponibilidad permanente del personal aduanero en la planta habilitada de la empresa.

El mecanismo de la **Aduana Factoría** viene a continuar el camino iniciado con las aduanas domiciliarias que le permitió a grandes operadores contar con personal aduanero en sus propios establecimientos fabriles para bajar costos logísticos y acelerar la liberación de los bienes. Pero es un régimen pensado basicamente para la importación, desde el momento que posibilita a estas empresas diferir el pago de impuestos de importación hasta tanto se decida comercializar en el mercado interno los bienes terminados.

Al contrario, si las empresas deciden enviarlos al exterior, se reexportan los insumos ingresados originalmente, sin el pago de los tributos que gravan su ingreso en el país. O sea, el mismo trato que recibe cualquier bien ingresado bajo el régimen de importación temporal pero sin el requisito de compromiso previo de reexportar la mercadería. Para realizar estas operaciones de importación (que suponen dejar en suspenso el pago de tributos hasta la nacionalización de los bienes) "hay que garantizar los derechos caso por caso" mientras el

sistema de aduana en factoría prevé una garantía global.

Otros beneficios que se derivan del Régimen de Aduana Factoría, son el hecho que las empresas realizan pagos mensuales en concepto de Derechos de Importación para los casos que decidan destinar la producción al mercado interno, lo que no deja de ser un diferimiento de tributos. Adicionalmente, llevan adelante compensaciones de saldos de IVA.

### **Sistema de Operadores Confiables**

Según lo expresado por la Dirección General de Aduanas en la página web institucional [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar): *“El Sistema asegura la tramitación del despacho de mercaderías de exportación desde las plantas habilitadas por el exportador, aportando así fluidez y seguridad a la cadena del comercio exterior” (...)* *“el actual desarrollo del comercio internacional aconseja instrumentar mecanismos de control innovadores tecnológicamente para garantizar la circulación fluida y segura de las mercancías en el sistema comercial global, con el fin de preservar la integridad de la carga, optimizar la seguridad y facilitar la cadena logística internacional. En ese marco, se hace necesario un intercambio de información oportuna y precisa entre los operadores y los servicios aduaneros, que permita evaluar los riesgos en materia de seguridad sobre bases más eficaces, y que al mismo tiempo ayuden al perfeccionamiento los controles a lo largo de la cadena logística internacional”.*

La AFIP y su Dirección General de Aduanas, se han propuesto implementar procedimientos operativos a partir de evaluaciones, que posibiliten efectuar los controles selectivos de manera inteligente y eficiente sin atentar contra la fluidez del comercio exterior, procurando así un equilibrio entre la seguridad y la facilitación del comercio. Para ello crean el **Sistema Aduanero de Operadores Confiables** (S.A.O.C), cuyo fin es *“...permitir el control en las plantas habilitadas de las destinaciones definitivas de exportación para consumo de mercaderías propias”.*

Según lo expresado por la misma Dirección: “(.....) *para determinar la inclusión de los operadores, el organismo privilegiará:*

- *el sentido de confiabilidad aduanera, con una actitud transparente, abierta y permanente en el intercambio de datos en el ámbito de las operaciones del comercio exterior;*
- *el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, impositivas y previsionales;*
- *el otorgamiento de facilidades plenas para efectuar controles físicos y contables, en cualquier momento, con la participación de las áreas competentes de la Dirección General de Aduanas, en la gestión de su responsabilidad en materia de seguridad, fiscalización y facilitación.”*

El Sistema resultará de aplicación para todos los operadores que califiquen como confiables, sin perjuicio de autorizaciones concedidas para operar mediante otros regímenes o sistemas de control, tales como el de “Aduana Domiciliaria” o de “Aduana Factoría”

Nota Externa 37/06:

La Nota Externa DGA 37/06 – que establece el mecanismo S.O.C. para el control en las plantas habilitadas de las destinaciones definitivas de exportación para consumo de mercaderías propias - en su Anexo I, define los requisitos de adhesión y responsabilidades del usuario aduanero del S.O.C. para destinaciones definitivas de exportación para consumo.

SOLICITUD DE ADHESIÓN AL SISTEMA (Condiciones y Obligaciones):

I) Presentar ante la D.G.A. solicitud por escrito del pedido de incorporación al Sistema, el que deberá ser acompañado por la siguiente documentación:

- a) Constancia que acredite los datos impositivos.
- b) Número o números de habilitación de planta conforme lo establecido en Resolución General AFIP N° 1020/01. En caso de no contar con la habitación solo se indicará tal situación.
- c) Actos constitutivos, estatutos o contrato social en vigor, debidamente legalizados.
- d) Constancias que acreditan la representatividad del peticionante, debidamente legalizada.
- e) Habilitación municipal y demás habilitaciones otorgadas por los organismos con competencia de acuerdo a la naturaleza de las mercaderías a exportar, debidamente legalizadas.

f) De documentarse mercadería por kilogramo deberá contar con Balanza Fiscal debidamente habilitada.

g) Memoria explicativa haciendo referencia :

- la antigüedad en la actividad exportadora,
- a las actividades mercantiles o industriales que desarrolla,
- a las actividades de comercio exterior derivadas de las mismas,
- a las mercaderías que constituyen el objeto de tráfico de comercio exterior,
- al proceso productivo (indicando si se tercerizan procesos o etapas), describiendo la logística de transporte para la expedición de las mercaderías
- identificando las aduanas y/o puertos de recepción de las mercaderías en cada uno de los lugares habituales de destino,
- identificando las cuentas bancarias donde recibe los pagos de las mercaderías exportadas,
- describiendo la localización de las instalaciones en las que se efectuarán las actividades al amparo del presente procedimiento,
- describiendo normas y prácticas de seguridad y vigilancia empleadas para el control de ingreso de personas y transportes.

A todo ello deberá acompañarse un análisis funcional y orgánico del sistema contable y de gestión de depósitos como así también un estudio técnico de Entidad habilitada que acredite los recaudos exigidos en el presente anexo.

II) Ofrecer una garantía a satisfacción de la A.F.I.P., a excepción de aquellos operadores que posean un activo neto afectado a la actividad superior al equivalente en moneda nacional de u\$s 1.000.000.- al tipo de cambio vigente a la fecha de solicitud. La garantía a constituir a favor de la A.F.I.P. será una garantía global que cubra la actuación como usuario del sistema, así como por la percepción de los estímulos a la exportación en las operaciones que se realicen dentro del sistema. La garantía se constituirá por el plazo mínimo de un (1) año y deberá renovarse en forma previa a su vencimiento.

III) Disponer de un sistema informatizado de gestión, incluida la entrada, permanencia y salida de las mercaderías a los depósitos, integrado a los sistemas corporativos de la empresa en el país que permita el control de las mercaderías existentes en cada una de las instalaciones autorizadas; con un sistema de seguridad que evite la pérdida de datos y control de pistas de auditoría.

- IV) Manifiestar no hallarse comprendida en las circunstancias impeditivas previstas, mediante la presentación de una declaración jurada.
- V) Instalar un sistema de telecontrol por imágenes de la zona de consolidación interconectable vía Internet a satisfacción del Servicio Aduanero, como así también un mecanismo de comunicación fluida y permanente con las áreas de control y fiscalización aduaneras de acuerdo a las especificaciones contenidas en el Anexo II. El plazo de conservación de imágenes por parte del operador será de un (1) año calendario.
- VI) Manifiestar, comprometer y facilitar el acceso a las instalaciones autorizadas, a la filmación de la operatoria de consolidación y carga, y controles que se realicen sobre almacenes, inventarios, documentación y sistemas informáticos, en toda oportunidad en que lo solicite el Servicio Aduanero.
- VII) Comprometer el cumplimiento de todas las obligaciones exigidas por la normativa aduanera, manteniendo a disposición de la autoridad aduanera la documentación contable, registros informáticos y fílmicos durante el tiempo exigido.
- VIII) Acreditar antigüedad en operaciones de exportación no menor a tres ( 3 ) años.
- IX) Comprometerse a diseñar mecanismos de formación particular a su personal con respecto a las políticas de seguridad, reconocimiento de conductas que se desvían de esas políticas y de las medidas que deben adoptarse frente a estos descuidos en el sistema de seguridad.

#### Resolución General 2350 / 07

La Resolución General 2350 / 07 viene a imprimirle un marco normativo mas firme al Sistema Aduanero de Operadores Confiables, no solo por el carácter jurídico de una resolución emanada por el Administrador Federal de Ingresos Públicos, en contraste con una directiva externa por parte del Director General de Aduanas; sino también porque esa norma de mayor jerarquía internaliza la de menor jerarquía, ratificando en un todo las pautas fijadas en esa Nota Externa (según surge de la lectura de los dos primeros artículos de la misma),.

La RG 2350 establece también que podrán solicitar la adhesión al S.A.O.C. los sujetos que a la fecha de formalizar el pedido tengan una antigüedad en la actividad exportadora superior a SEIS (6) meses y que - además de cumplir con los requisitos expuestos en la Nota Externa 37 - Posean un patrimonio neto igual o superior a U\$S 1.000.000.-, según



los datos consignados en la última declaración jurada del impuesto a las ganancias y sean titulares de un proyecto productivo exportador con ventas en firme por un importe igual o superior a U\$S 250.000.-, durante los 12 meses calendario inmediatos siguientes.

El procedimiento para la tramitación y control de las destinaciones definitivas de exportación para consumo, tiene carácter general y resultará de aplicación para los sujetos alcanzados que podrán hacerlo desde las plantas habilitadas para este sistema por el Servicio Aduanero, sin perjuicio de que se encuentren autorizados para operar mediante otros regímenes o sistemas de control como lo son los regímenes de Aduana Domiciliaria y Aduana Factoría.

La RG 2350 también establece que las intervenciones reservadas para el Servicio Aduanero, en la documentación requerida para las operaciones que se efectúen, serán realizadas por los agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero y los exportadores, siendo dichas intervenciones válidas y suficientes a los fines de su presentación ante otros organismos nacionales o extranjeros.

Las destinaciones definitivas de exportación para consumo realizadas por los sujetos incorporados al S.A.O.C. cursarán a través del canal verde de selectividad, excepto aquellas que estén sujetas a normas legales que prevean la asignación de canal rojo de selectividad. Los incumplimientos detectados determinarán que la D.G.A. suspenda preventivamente al sujeto del S.A.O.C., sin perjuicio de las acciones que correspondan por los eventuales ilícitos cometidos.

El Servicio Aduanero solo fiscalizará en forma selectiva las exportaciones que se realicen en el marco de este sistema. Adicionalmente y cuando le sea requerido, el exportador deberá presentar ante las áreas de fiscalización, el documento de ingreso de la mercadería al país de destino a efectos de garantizar la trazabilidad en toda la cadena logística de la operación.

A modo de simplificación, se confeccionó debajo un cuadro de doble entrada comparativo los distintos tratamientos otorgados por el régimen general, por los regímenes de

Aduana Domiciliaria y Aduana Factoría, y por la Nota Externa 37 de la DGA relacionada al Sistema de Operadores Confiables, a aspectos diversos de la tarea y gestión aduanera.

Control Ex Post			
	REGIMEN GENERAL	RAF / DOM	Nota Externa 37
<b>Control Ex Post</b>	Con presencia física aduanera en planta del exportador		
<b>Registros contables</b>	Ante requerimiento del Servicio Aduanero		<b>Exigencia</b> mantenimiento registros contables actualizados
<b>Intercambio de datos con DGA</b>	Ante requerimiento del Servicio Aduanero y restringido a los elementos que conforman la <b>declaración aduanera</b>	Ante requerimiento de la DGA: información contable de la empresa / On line: inventarios RAF (Consensuado)	Abierto y permanente sobre <b>seguridad cadena logística</b> y medidas <b>facilitación transparente del comercio</b>
<b>Telecontrol por imágenes</b>	Carbon y pescado		Backup imágenes por el término de 1 año
<b>Motivos de suspensión / revocación</b>	Art 97 C.A.: Motivos de suspensión del registro de importadores y exportadores		
			Ante incumplimiento términos y condic. del SOC
			No uso procedimiento en período > 8 meses
			No realice 100 % operaciones de consolidación en plantas habilitadas
			Incumpla estándares seguridad cadena logística
			Exporte mercaderías sin la debida autorización de otros organismos competentes
<b>Motivos de suspensión / revocación</b>			Inexactitud datos aportados
			Existencia de querellas / denuncias penales en materia tributaria, previsional y aduanera
			Existencia de condenas firmes por infracciones aduaneras en los últimos 12 meses

## **CUARTO PASO**

### **ANÁLISIS PRODUCTIVOS SECTORIALES**

Hasta el momento, se procedió a analizar en forma sucesiva: a) la técnica de valoración ante desvíos de los valores documentados con respecto a los usuales de mercado; b) las acciones y la dinámica del procedimiento de fiscalización ex post, que es sobre el cual se desarrolla la valoración, y por último c) la gestión del riesgo en operaciones de exportación, junto a las tendencias en materia de simplificación del control al que se prevé someter a operadores confiables y que necesariamente requerirá de una mayor agilidad en el proceso de fiscalización expost. La importancia en la Gestión del Riesgo radica en la identificación temprana de prácticas operativas que faciliten o posibiliten maniobras de subfacturación y/o triangulación.

En concreto, existen dos elementos estáticos y dos dinámicos que hacen a la fiscalización de destinaciones de exportación. Los estáticos están dados por la técnica de valoración y por los procedimientos de fiscalización ex post de operaciones aduaneras. Por dinámicos se entienden los nuevos conocimientos relativos a gestión y administración del riesgo como así también las nuevas tecnologías en materia de control, los que conllevan a reducir los tiempos que insume la fiscalización ex post y a alimentar el proceso de confiabilidad de cualquier operador.

A los fines de disponer de información temprana y consistente sobre la performance de cada uno de los sectores productivos mas representativos de la economía regional; es que se propone una metodología de relevamiento de datos y valores documentados (dispuestos en series temporales) para las mercaderías comercializadas. Ello no sólo permitirá realimentar los procesos de definición de perfiles de riesgo en materia de estacionalidad, desvíos, alertas, valores referenciales, etc, por parte de la Dirección General de Aduanas, sino también hará a una mayor previsibilidad en materia fiscal por parte de los exportadores.

### **Los sectores productivos involucrados:**

Nuestro país es un crisol de actividades extractivas y productivas vinculadas sobretodo a la explotación e industrialización de producciones primarias. Cada economía regional guarda su propia impronta; así es como en el Noroeste abunda la explotación cañera y los ingenios azucareros, las legumbres, el papel madera, la explotación minera, etc; en Cuyo la explotación vitivinícola, los olivares, la fruta con carozo, etc; en el Noreste la explotación forestal, la yerbatera, etc; en la Patagonia la pesca, el ganado ovino, la fruta fina, etc; en el centro de nuestro país, predomina el ganado bovino, la explotación cerealera y aceitera, la siderurgia, los frigoríficos, la industria láctea, etc.

A los efectos de circunscribir el análisis y la observación de la conducta de los sectores productivos, es que se listará solamente los complejos mas representativos vinculados a la dinámica productiva o exportadora de la región Centro – Litoral de nuestro país; caracterizada por la Región Aduanera Rosario cuya circunscripción abarca las Aduanas de Paraná, y Diamante en la Provincia de Entre Ríos, las de Santa Fe, San Lorenzo, Rosario y Villa Constitución en la Provincia de Santa Fe, y las de San Nicolás y San Pedro en la Provincia de Buenos Aires.

Los **principales sectores productivos o cadenas de valor** que documentan sus exportaciones por aduanas de la región a la cual se circunscribe el presente estudio son:

- ✓ Complejo Cerealero (sur de la provincia de Santa Fe) y sus respectivos subcomplejos:
  - ✓ Subcomplejo Maicero
  - ✓ Subcomplejo Triguero
- ✓ Complejo oleaginoso (San Lorenzo – Puerto San Martín), y sus respectivos subcomplejos:
  - ✓ Subcomplejo Sojero
  - ✓ Subcomplejo Girasol
- ✓ Complejo Aceitero (San Lorenzo – Puerto San Martín)
- ✓ Complejo Biodiesel (San Lorenzo – Puerto San Martín)
- ✓ Complejo Industria Cárnica, y sus respectivos subcomplejos:
  - ✓ Subcomplejo Frigorífico (Rosario, Villa Constitución)

- ✓ Subcomplejo Tripero (Rosario)
- ✓ Subcomplejo Porcino (Rosario)
- ✓ Subcomplejo Avícola (Entre Ríos)
- ✓ Subcomplejo Ictícola (Diamante - Victoria y Villa Constitución)
- ✓ Complejo Azucarero (Rosario)
- ✓ Complejo Carbonífero (Norte de la Provincia de Santa Fe, Chaco y Santiago del Estero).
- ✓ Complejo Cervecerero (ciudad de Santa Fe)
- ✓ Complejo Lácteo (Cuenca lechera de Sunchales – Rafaela)
  - ✓ Subcomplejo Leche en polvo
  - ✓ Lactosueros y Quesos duros
- ✓ Complejo Minero (Puerto General San Martín)
- ✓ Complejo Siderúrgico (San Nicolás y Rosario)
- ✓ Complejo Petroleo - Gas (Puerto General San Martín – San Lorenzo)
- ✓ Complejo Frutícola
  - ✓ Subcomplejo Cítricos (San Pedro, Diamante y Rosario):

**Modalidad de presentación de la información:**

Para cada uno de estos complejos exportadores, debe determinarse un conjunto de parámetros objetivos que sean indicativos de la conducta de los partícipes que lo componen. Dichos parámetros deberían al menos contemplar los siguientes datos:

- a. Mercadería involucrada: producto, posición arancelaria, tratamiento impositivo.
- b. Cantidad de operaciones relevadas: cantidad de documentos, estacionalidad, monto FOB y tonelaje. Comparaciones interanuales de no menos de 3 ejercicios, preferentemente.
- c. Principales destinos de exportación. Incidencia de las preferencias arancelarias. Contraestacionalidad. Apertura de nuevos mercados.
- d. Exportadores involucrados: nombre, CUIT, antecedentes, fechas de inicio de actividad fiscal e inicio de su actividad exportadora, cantidad de operaciones realizadas, aduanas por las que opera.
- e. Estadísticas de valor relativas al sector: valores promedio y moda, valores máximos y

mínimos, desvío estándar, etc. Comparaciones interanuales de no menos de 3 ejercicios, preferentemente.

### 1. Mercadería involucrada - Sector frutícola:

Para graficar la forma de presentación de la mercadería exportada, se recurrió a las modalidades de declaración en las destinaciones de exportaciones frutícolas, puntualmente de cítricos, que son embarcados con destino al exterior por las Aduanas de San Pedro principalmente, pero también por las de Rosario y Diamante.

Limones. Variedades: Génova, Eureka.

- 0805.50.00.910 T Limones frescos, con contenido neto  $\leq 16$  kg.
- 0805.50.00.920 W Limones frescos, con contenido neto  $> 16$  kg y  $< 20$  kg.
- 0805.50.00.990 U Limones frescos, con contenido neto  $> 20$  kg.

Pomelos. Variedades: Rosado, Rojo, Blanco.

- 0805.40.00.910 D Pomelos frescos, con contenido neto  $\leq 16$  kg.
- 0805.40.00.920 G Pomelos frescos, con contenido neto  $> 16$  kg y  $< 20$  kg.
- 0805.40.00.990 E Pomelos frescos, con contenido neto  $> 20$  kg.

Naranjas. Variedades: Navel, Salustiana, Navel late, Valencia.

- 0805.10.00.910 L Naranjas frescas, con contenido neto  $\leq 16$  kg.
- 0805.10.00.920 P Naranjas frescas, con contenido neto  $> 16$  kg y  $< 20$  kg.
- 0805.10.00.990 M Naranjas frescas, con contenido neto  $> 20$  kg.

Mandarinas. Variedades: Okitsu, Satsuma, Clementinas, Nova, Dancy, Ellendale, Murcott

- 0805.20.00.910 A Mandarinas frescas, con contenido neto  $\leq 16$  kg.
- 0805.20.00.920 D Mandarinas frescas, con contenido neto  $> 16$  kg y  $< 20$  kg.
- 0805.20.00.990 B Mandarinas frescas, con contenido neto  $> 20$  kg.

### 2. Operaciones relevadas – Ingenios azucareros:

Una vez identificada y listada la mercadería involucrada, lo que permitirá determinar la si correspondiere aplicar alguna prohibición o restricción, la alícuota aplicable, la existencia de intervenciones previas de otros organismos de control intervinientes, etc, deben presentarse los guarismos estadísticos relevantes a fin de disponer de información que permita identificar

cambios de conductas en el cluster exportador bajo observación. Estos cambios de conducta pueden ser entendidos como variaciones repentinas en la cantidad de destinaciones documentadas o en los montos FOB declarados o en el tonelaje embarcado. También se atiende al período de embarque del producto exportado, habida cuenta que una operación fuera de la estacionalidad del ciclo comercial o biológico, deberá encontrar una justificación valedera.

A fin de contar con una base histórica representativa, se sugiere la construcción de una serie temporal que contemple al menos 3 ejercicios anuales. Para ejemplificar, se tomaron las exportaciones de azúcar por la Aduana de Rosario en el período 2003 al 2005.

1701.11.00.000 Z: Azúcar de caña en estado sólido, en bruto sin adición alguna.

1701.99.00.000 H: Azúcar de caña en estado sólido. Los demás

		1701.11.00.000Z	1701.99.00.000H
Cantidad documentos	2003	18 docum	23 docum
	2004	18 docum	17 docum
	2005	51 docum	15 docum
Estacionalidad	2003	14 Ago / 28 Oct	26 Ago / 22 dic
	2004	29 Jul / 23 Dic	31 Mrz / 13 Dic
	2005	14 Jul / 21 Dic	26 May / 30 Nov
Monto FOB	2003 u\$s	16.632.599	11.988.324
	2004 u\$s	16.505.169	12.080.391
	2005 u\$s	65.469.626	26.401.981
Tonelaje	2003	44.907,36	69.817,78
	2004	62.277,34	63.084,86
	2005	287.542,01	108.930,05

Una primer lectura de los cuadros arriba presentados, permite inferir que hubo un fuerte incremento de los volúmenes de azúcar embarcados (en sus dos presentaciones) por la Aduana de Rosario en el transcurso del año 2005, que la azúcar cruda cuadruplicó

aproximadamente su tonelaje y el monto FOB exportado, que la azúcar refinada hizo lo mismo pero duplicándose. Asimismo, que la cruda triplicó la cantidad de operaciones mientras que la refinada apenas la disminuyó; y que la temporada 2004 y 2005 comenzó con anterioridad y culminó con posterioridad a la 2003, de lo que se podría inferir una decisión logística y no una mera circunstancia de una cosecha temprana.

Explicaciones posteriores avalaron la hipótesis logística, ya que el Puerto de Rosario encaró en el año 2003 una fuerte campaña de promoción de sus servicios de transferencia de carga en la zona Noroeste del país. De hecho, también se registraron exportaciones de limones y de porotos negros, provenientes de esa región del país.

### 3. Destinos de exportación - Ingenios azucareros:

Otra variable trascendental en lo que percepción del riesgo se induce, es sin dudas el destino de la mercadería embarcada, o cambios de ellos sin ninguna explicación comercial o coyuntural. Sigamos como ejemplo con las exportaciones de azúcar a sus diversos destinos:

1701.99.00.000 H AZUCAR DE CAÑA EN ESTADO SOLIDO. LOS DEMAS.

	2003	2004	2005
	u\$s	u\$s	u\$s
Estados Unidos	227.144		
Ghana	5.062.466	5.381.531	6.413.120
Tunez	2.195.756		6.874.079
Nigeria	3.890.956		
Sierra Leona		2.160.340	952.722
Togo		822.560	1.109.220
Benin		1.934.360	1.109.220
Liberia		555.900	
Croacia		1.225.700	
Irak			9.943.620



1701.11.00.000Z AZUCAR DE CAÑA EN ESTADO SOLIDO, EN BRUTO SIN ADICION

	2003	2004	2005
	u\$s	u\$s	u\$s
Estados Unidos	16.411.733	13.133.949	15.977.047
Uruguay	220.866		
Rusia		3.371.219	31.934.380
Egipto			8.451.102
Siria			2.831.913
Lituania			3.419.182
Corea			2.856.000

Es conveniente analizar primero los destinos de exportación del azúcar cruda (1701.11.00.000Z) deido a que debe distinguirse las ventas con destino a Estados Unidos del resto de los destinos. En el 2005, Estados unidos receiptó el 25 % de las ventas realizadas desde el puerto de Rosario, principal centro de transferencia de carga azucarera transportada bajo el modo marítimo.

Pero lo que llamó la atención fue la regularidad del monto exportado a ese destino en el transcurso de los tres períodos analizados, encontrando su explicación en las exportaciones amparadas por la “cuota americana”. Las importaciones a ese mercado - dentro de cuotas previamente establecidas - están exentas de la aplicación de derechos de importación a ese mercado, lo que se refleja en valores documentados que copian el precio sostén norteamericano, muy por arriba de los valores documentados a otros destinos.

El propósito de la cuota es asegurar el oportuno abastecimiento al mercado americano en la justa medida de la demanda estructural (no circunstancial) insatisfecha. De ahí la regularidad en los montos y probablemente también tonelajes exportados a ese mercado.

El resto de los destinos es variado, emergiendo Rusia con la mitad del monto exportado en el 2005 por el puerto mencionado. La razón de este repentino incremento del monto exportado podría deberse a acciones de captura de nuevos mercados por parte de los

exportadores pero - a la luz de lo mencionado anteriormente con relación a las acciones de promoción hacia los ingenios azucareros encaradas por el Puerto de Rosario - hace factible que la razón sea mas logística que comercial.

Con relación al azúcar refinada (1701.99.00.000 H), son predominantemente los países africanos quienes capturan la oferta argentina.

#### 4. Exportadores involucrados:

Por razones de secreto fiscal, no se reproducen nombres ni referencias empresariales

La metodología es aplicable en la medida que el exportador bajo análisis no exhiba una participación en el mercado nacional de exportación lo suficientemente grande como para no permitir disponer de una base de comparación creíble. La atomización de los operadores garantiza una base amplia de observaciones de valor y la consecuente credibilidad de los valores promedios obtenidos.

Por ejemplo, una participación en el mercado del 25 % y valores declarados superiores o incluso coincidentes a los promedios para el sector, no sugiere que la empresa haya documentado a valores que hagan al menoscabo de la base imponible de tributación en lo relativo a Derechos de Exportación, al Impuesto a las Ganancias o a una subliquidación de divisas.

Por su parte, una participación de mercado en el orden del 50 % y congruencia entre el valor mas recurrente documentado por el exportador, con el valor Promedio y Moda del sector, permite inferir que la empresa es formadora de precios en el mercado de exportación. Esa circunstancia es elemento suficiente para - al menos - no dar por satisfactorio el análisis de valor realizado; semejante "market share" le otorga a la empresa fiscalizada, margen o poder suficiente para sesgar o incluso "contaminar" los valores estadísticos obtenidos, para el sector al cual pertenece.

Una mayoritaria porción del mercado para una determinada mercadería y el hecho que el exportador fiscalizado documente a valores coincidentes o cercanos a los valores mínimos

del sector, son indicios de la existencia de elementos indicativos de una maniobra tendiente a menoscabar la base imponible de tributación en materia de Derechos de Exportación, del Impuesto a las Ganancias y a la liquidación de divisas.

#### 5. Estadísticas de valor:

La Valoración es una actividad indelegable del Servicio Aduanero ya que constituye la génesis de la determinación de la base imponible. Las estadísticas de valor son sin dudas, fuente de información valiosa no solo en lo atinente a la recaudación, sino también que su evolución en una serie temporal, arroja datos relacionados al comportamiento de los mercados en general, de clusters industriales en particular y hasta de exportadores puntuales.

#### 5.A. Estadísticas de Valor - Subcomplejo Frigorífico Tripero:

Para poner de manifiesto estos conceptos, se muestra un relevamiento de los valores declarados de todas las destinaciones documentadas en el país, en el transcurso del año 2002 de las posiciones arancelarias 0504.00.11.199 D (Tripa Orilla), 0504.00.11.299J (Tripa Salame) y 0504.00.11.399P (Tripa Tripón).

0504.00.11.399 P TRIPA TRIPON

	Promedio	Máximo	Mínimo	Moda	Desvío St.
Ene / Feb	0,480	0,830	0,180	0,500	0,220
Mrz / Abr	0,440	0,850	0,160	0,450	0,200
May / Jun	0,500	0,980	0,180	0,580	0,280
Jul / Ago	0,600	1,330	0,170	0,750	0,440
Sep / Oct	0,620	1,430	0,140	0,210	0,480
Nov / Dic	0,530	1,460	0,160	0,280	0,400

## 0504.00.11.299 J TRIPA SALAME

	Promedio	Máximo	Mínimo	Moda	Desvío St.
Ene / Feb	2,193	5,000	0,100	0,680	1,494
Mrz / Abr	1,786	4,500	0,071	0,660	1,333
May / Jun	1,976	4,950	0,700	0,800	1,432
Jul / Ago	1,886	5,314	0,400	1,100	1,297
Sep / Oct	1,896	5,900	0,150	1,200	1,354
Nov / Dic	2,511	6,200	0,400	1,800	1,590

## 0504.00.11.199 D TRIPA ORILLA

	Promedio	Máximo	Mínimo	Moda	Desvío St.
Ene / Feb	1,061	1,850	0,530	0,560	0,539
Mrz / Abr	0,911	1,500	0,550	1,100	0,326
May / Jun	0,788	1,100	0,590	0,650	0,227
Jul / Ago	1,033	1,200	0,900	1,100	0,076
Sep / Oct	1,092	1,400	0,900	1,050	0,117
Nov / Dic	1,172	1,450	0,900	1,090	0,132

Este caso permite apreciar una presentación sencilla, discriminada en bimestres que admita ajustes por estacionalidad, y que a través de guarismos estadísticos básicos permita inferir conclusiones preliminares. Así es como Promedio, Moda (valor mas recurrente de la serie), Máximo, Mínimo y Desvío Estandar (mide el grado de dispersión de las observaciones con respecto al promedio) fueron adoptadas para reflejar el comportamiento de los valores documentados.

La Moda puede ser un dato estadístico importante, en la medida que guarde relación o se aproxime al Promedio. Una Moda próxima al Promedio, sumado a un Desvío Estandar bajo, arrojan una señal inequívoca de la validez del Promedio como método de valor (artículo 748 inciso "c" del Código Aduanero). Bajo ciertas circunstancias, la Moda puede ser un

referente a la hora de optar por el método de valor a partir de antecedentes (artículo 748 inciso “a” del Código Aduanero).

En lo que respecta a identificar comportamientos aislados del resto del cluster exportador, por parte de algún operador puntual, los valores Mínimo y Máximo son de gran utilidad al efecto. La observancia empírica de valores Mínimos permite no solo focalizar los esfuerzos de los valoradores en aquellas destinaciones donde ellos se detectan, sino también - en el mejor de los casos - identificar maniobras de subfacturación y vinculaciones societarias no declaradas.

#### 5.B. Estadísticas de valor por rangos – Complejo Carbonífero:

Se presenta otra modalidad de plantear un análisis de los valores documentados por rangos de valor, que vienen dados por la forma de presentación de la mercadería (tonelada, unidad o kilogramo), la calidad de la misma o incluso el costo de su embalaje. La diferencia con la modalidad anterior básicamente es que antes se partió del promedio general del sector porque la modalidad de presentación de la mercadería para la venta suele ser muy homogénea.

Esta modalidad en cambio, calcula los índices estadísticos relevantes para cada uno de los exportadores involucrados, cosa que puede hacerse solo en la medida que se trabaje con una cantidad limitada de operadores. Para este ejemplo, se lo hizo sobre un universo de doce exportadores. Ello permite diferenciar un operador que – por alguna razón - está documentando a valores extremos que distorsionan los resultados del análisis.

#### UNIDAD DE MEDIDA: TONELADA

Se procedió a determinar los valores índices relevantes (Promedio, Moda, Mínimo y Máximo) de cada uno de los exportadores involucrados que documentaron en el período bajo análisis (años 2003 al 2005) - obteniéndose en una primera lectura - los siguientes rangos de valores:

- Promedio: el promedio del sector está ubicado en una banda de valor que oscila de U\$S 123 (el promedio del operador que documenta a valor inferior) a U\$S 212 (el promedio del operador que documenta a valor superior) la tonelada.

- Moda: similar situación ocurre con la Moda, que oscila de U\$S 98 a U\$S 250 la tonelada, en función del exportador que documente.
- Máximos: por su parte, los máximos recorren un trayecto de U\$S 145 a U\$S 260 la tonelada, de acuerdo a quien documente.
- Mínimos: lo mismo ocurre con los Mínimos, que van de los U\$S 98 a U\$S 195 la tonelada.

Ahora, de los 8 exportadores que documentan por tonelada, 6 de ellos documentan promedios en el rango de U\$S 123 a U\$S 170, mientras que los 2 restantes lo hacen a U\$S 210 y U\$S 212. Estos valores extremos para la serie se deben a diferencias de calidad de la mercadería (mix de maderas que reducen la capacidad de chispa) y modifican sustancialmente el promedio: de U\$S 161 a U\$S 145 por tonelada. Ello permite ajustar el promedio general del sector hacia abajo, corrigiendo la incidencia de mercadería documentada de mayor calidad comprobable.

Similar corrección hay que formular al Valor Moda del sector (baja de U\$S 148 a U\$S 126 por tonelada), al Mínimo del sector (de U\$S 140 a U\$S 115 por tonelada), y al Máximo (de U\$S 200 a U\$S 171 por tonelada).

Queda entonces:	Promedio	Moda	Mínimo	Máximo
..... sin corrección:	161	148	140	200
..... con corrección:	145	126	115	171

#### UNIDAD DE MEDIDA: KILOGRAMO

Se procedió a determinar los valores índices relevantes (Promedio, Moda, Mínimo y Máximo) de cada uno de los exportadores involucrados que documentaron en el período bajo análisis (años 2003 al 2005) - obteniéndose en una primera lectura - los siguientes rangos de valores:

- Promedio: el promedio del sector está ubicado en una banda de valor que oscila de U\$S 0,149 (el promedio del operador que documenta a valor inferior) a U\$S 0,218 (el promedio del operador que documenta a valor superior) la tonelada.
- Moda: similar situación ocurre con la Moda, que oscila de U\$S 0,666 a U\$S 0,235 la

tonelada, en función del exportador que documente.

- Máximos: por su parte, los máximos recorren un trayecto de U\$S 0,171 a U\$S 0,30 la tonelada, de acuerdo a quien documente.

- Mínimos: lo mismo ocurre con los Mínimos, que van de los U\$S 0,120 a U\$S 0,165 la tonelada.

Ahora, de los exportadores relevados que documentan por kilogramo, la mitad de ellos lo hacen en el rango de U\$S 0,149 a U\$S 0,174 mientras que la mitad restante lo hace a U\$S 0,206 y U\$S 0,218. Al investigar surge inmediatamente que el primer subconjunto de promedios se corresponde a envases con menores exigencias (bolsas de alpillera de polipropileno), mientras que el subconjunto restante se corresponde envases de un papel especial resistente y tratado con material ignífugo. La existencia de estos subconjuntos de valores deben ser evaluados por separado, atendiendo a sus formas diversas de presentación. Similar evaluación hay que hacer con el resto de los índices estadísticos.

Queda entonces:	Promedio	Moda	Mínimo	Máximo
..... Bolsa Polipropileno:	0,161	0,166	0,123	0,203
..... Bolsa Papel ignífugo:	0,212	0,217	0,165	0,277

#### 5.C. Estadísticas de Valor Sector / Empresa – Maíz Pizingallo:

Por último, se presenta otra modalidad de plantear un análisis de valor cuando lo que es objeto de fiscalización es la conducta de un exportador. Basicamente la técnica de valor es similar pero la aproximación es distinta, ya que se la hace a partir de la observancia de los valores documentados por una empresa en particular y su correlato con los índices estadísticos relevantes del sector al cual pertenece.

Así es como se procedió a determinar los valores índices relevantes (Promedio, Moda, Mínimo y Máximo) del sector exportador de Maíz Pizingallo para todo el país, sin discriminar al operador fiscalizado, durante el período Enero 2006 a Diciembre 2007. Similar procedimiento se llevó a cabo a partir de las destinaciones documentadas por el exportador fiscalizado, exclusivamente.

Las variables estadísticas relevantes, fueron ligeramente modificadas a efectos de reflejar mas fielmente el análisis comparativo entre ambos conjuntos de índices, los del sector y los de la fiscalizada. Así es como se obtuvo la siguiente matriz:

	<b>Promedio</b>		<b>Mínimo</b>		<b>Prom / Mínimo</b>	
	<b>País</b>	<b>Empresa</b>	<b>País</b>	<b>Empresa</b>	<b>País</b>	<b>Empresa</b>
<b>Ene / Jun 2006</b>	266,50	282,80	143,00	200,00	0,46	0,29
<b>Jul / Dic 2006</b>	297,00	315,10	180,00	242,40	0,39	0,23
<b>Ene / Jun 2007</b>	338,00	347,90	210,00	264,60	0,38	0,24
<b>Jul / Dic 2007</b>	381,60	379,80	210,00	298,00	0,45	0,22

Se suele decir que una imagen vale mas que mil palabras; sin duda una matriz vale mas que mil cálculos y esta es prueba de ello. La evolución semestral de los promedios comparados habla a las claras de la empresa ha documentado maíz pizingallo, por encima o al nivel de los promedios nacionales para todo el sector al cual pertenece.

Ahora bien, ello no es garantía de que la empresa no haya documentado destinaciones a valores marginalmente bajos. Pero para ello se recurrió al siguiente par de columnas, donde se visualiza que los valores mínimos declarados por las empresas que componen el sector - para cada semestre en cuestión - no solo son sistemáticamente inferiores a los documentados por la empresa fiscalizada, sino también la amplitud entre ambos guarda cierta importancia.

Como remate, y dato que avala aún mas la congruencia de los valores documentados por la empresa fiscalizada, se agregó un nuevo índice: el cociente entre el promedio y el mínimo, tanto el correspondiente para el sector en general como el de la empresa fiscalizada en particular, para cada semestre analizado.

De la comparación de ambos ratios, surge una conclusión que confirma de alguna manera, la regularidad en la conducta de la empresa fiscalizada: los cocientes (Promedio / Mínimo) correspondientes a la empresa andan en el orden del 60 % de los del sector para los tres primeros semestres analizados, y en el orden del 50 % para el último. Ello habla a las claras de la menos dispersión de los valores documentados con respecto al Promedio



establecido.

#### 5.D. Estudios Sectoriales de Valor – Síntesis:

Entonces – a modo de síntesis parcial -, se analizaron cuatro casos correspondientes a sectores productivos distintos, con mercaderías diversas. El primero de ellos, las exportaciones de tripas, es un típico caso de homogeneidad del producto en lo que hace a los valores documentados.

Posteriormente se evidenciaron dos casos de exportaciones de carbón, donde la calidad de la mercadería para la venta por tonelada, requería una corrección de manera de no distorsionar el promedio del resto de los embarques. Otra situación distinta se suscitó con las exportaciones de carbón para la venta por kilogramo, donde hubo que diferenciar entre dos conjuntos de variables estadísticas, habida cuenta de las diferencias en el embolsado y en la disímil calidad del envase o envoltorio.

Por último, se desarrolló un caso de exportaciones de maíz pizingallo, donde la propuesta fue contrastar los valores documentados por una empresa puntual con los que documenta el sector al cual pertenece, y en el cual mantiene una posición importante del mercado.

## **QUINTO PASO**

### **UNIFICACION DE CRITERIOS DE CONTROL EX POST**

Por último y focalizándose en el desempeño del operador en comercio exterior propiamente dicho, caben dos análisis: a) uno relativo al seguimiento estadístico de los valores documentados por exportador en contraste con los usuales del ramo o sector productivo al cual pertenece (relevados previamente, en función de la metodología sugerida en el Cuarto Paso), que permita la detección temprana de desvíos en materia de valor; y b) otro vinculado a la fiscalización de la operatoria del mismo, que confirme los desvíos detectados o insinúe eventuales maniobras que atenten contra el debido control del tráfico internacional de mercaderías.

Se propone entonces la unificación de criterios de "Control ex post", cuya intención no es otra que la de brindar al analista o equipo técnico actuante, herramientas para la mejor sistematización de la información disponible y que haga a una mayor transparencia en la labor aduanera junto a una mejor información - por parte de los operadores - sobre los mecanismos de determinación de valor en operaciones de exportación y las técnicas de gestión de perfiles de riesgo.

Esta premisa hace no sólo a una mayor transparencia en el proceso de determinación de valores teóricos sino que constituye un insumo más en la definición de alertas y perfiles de riesgo, como así hace a la redefinición de los criterios de selectividad. Mejores criterios de selectividad permitirán focalizar la labor de control y reasignar recursos escasos dentro de la organización.

#### **Seguimiento estadístico de los valores documentados:**

Por seguimiento estadístico de los valores documentados se entiende la construcción de series temporales de valores documentados por la firma bajo análisis y su correlato con valores usuales del ramo o actividad, para mercadería y períodos similares y al mismo nivel comercial. La serie seleccionada preferentemente, no debe ser menor a tres períodos anuales.

Para cada mercadería se deberán seleccionar valores circunscriptos a subperíodos seleccionados de manera que reflejen estacionalidad, fluctuaciones en cotizaciones internacionales, coyunturas de mercado o razones climáticas y de fuerza mayor, que expliquen rupturas en las tendencias de los valores documentados. Esos subperíodos bien pueden ser mensuales, trimestrales, semestrales o anuales.

Así es como el azúcar y los cítricos deberían seguir la lógica estacional de la zafra o la estacionalidad propia de la fruta de cáscara robusta (limones, naranjas, pomelos); los precios de los cereales o las oleaginosas y sus subproductos (aceite y pellets) copiarán los precios ya establecidos por mercados globales como lo son Rotterdam y Chicago; los crudos de combustibles harán lo mismo en función de las cotizaciones de Nueva York y Golfo de México; las carnes en función de las preferencias por ciertos cortes por parte de mercados diversos; el precio del carbón y su contra-estacionalidad europea; la leche en polvo y sus condicionantes de oferta a partir de la disponibilidad de leche en Oceanía; la miel, la madera, el gas; y la lista es interminable.

Para tener un panorama de las tendencias en materia de valor de cada una de estas actividades productivas que, juntas hacen a la economía regional, es que se adoptó un conjunto de indicadores que permiten visualizar cambios en las tendencias, corregir promedios, medir la dispersión en función de los valores “teóricos” promedios; todo siempre susceptible de ser comparado con los valores documentados por operadores puntuales. Ello permitirá detectar en forma temprana cualquier desvío significativo del operador fiscalizado con respecto a los valores usuales de mercado.

Esos indicadores no son otros que: promedio; moda, que identifica el valor documentado que más se repite (es una expresión de orden, no dice nada de la cantidad de veces que se repite); los valores máximo y mínimo, para identificar desvíos inmediatos; y el Desvío Estándar estandar, que mide la dispersión con respecto al promedio. Tanto la Moda como el Desvío Estándar constituyen herramientas útiles para validar la autenticidad de un valor promedio.

Nada mejor que plasmar lo comentado con un ejemplo y para ello se tomó el mercado de la **exportación de miel por tonelada**, en el transcurso del año 2005:

ENERO	Prom	1377,56	JULIO	Prom	1102,03
	Moda	1250,00		Moda	1000,00
	Mínimo	1070,56		Mínimo	820,00
	<u>Máximo</u>	<u>2030,19</u>		<u>Máximo</u>	<u>1587,00</u>
FEBRERO	Prom	1348,82	AGOSTO	Prom	1077,62
	Moda	1350,00		Moda	1040,00
	Mínimo	1100,00		Mínimo	680,00
	<u>Máximo</u>	<u>1654,23</u>		<u>Máximo</u>	<u>1587,00</u>
MARZO	Prom	1335,54	SEPT	Prom	1094,12
	Moda	1200,00		Moda	1110,00
	Mínimo	1139,99		Mínimo	779,99
	<u>Máximo</u>	<u>1653,14</u>		<u>Máximo</u>	<u>2250,00</u>
ABRIL	Prom	1288,98	OCTUBRE	Prom	1161,84
	Moda	1150,00		Moda	1112,34
	Mínimo	700,00		Mínimo	850,00
	<u>Máximo</u>	<u>1650,00</u>		<u>Máximo</u>	<u>1540,71</u>
MAYO	Prom	1307,18	NOVBRE	Prom	1167,03
	Moda	1150,00		Moda	1110,00
	Mínimo	950,00		Mínimo	850,00
	<u>Máximo</u>	<u>2490,64</u>		<u>Máximo</u>	<u>1587,00</u>
JUNIO	Prom	1129,05			
	Moda	1030,00			
	Mínimo	725,00			
	Máximo	1590,00			

Si las mismas exportaciones ahora las presentáramos en función de los mercados de destinos de las mismas, tendríamos algo por el estilo:

	<u>Cant Operac</u>	<u>Toneladas</u>	<u>Orden</u>
Alemania	367	13.935.071,80	1
Arabia Saudita	22	571.728,09	10
Austria	1	134.764,06	12
Bélgica	2	51.195,20	16
Canada	54	2.989.157,98	6
Dinamarca	8	287.574,34	11
Ecuador	1	52.950,50	15
España	38	1.434.708,38	8
Estados Unidos	214	12.191.704,70	2
Filipinas	2	58.267,20	14
Francia	46	2.545.806,01	7
Irlanda	25	798.101,71	9
Italia	87	3.108.542,54	5
Marruecos	3	50.725,22	17
Noruega	3	105.837,20	13
Omán	1	19.600,00	19
Portugal	145	5.074.318,95	3
Reino Unido	145	5.074.318,95	4
Suecia	1	30.270,00	18

Ahora, si combinamos ambos conjuntos, podremos visualizar para cada destino – en orden de su importancia - cuales son los valores a los que se documenta:

<u>Destino</u>	<u>Mínimo</u>	<u>Máximo</u>	<u>Promedio</u>	<u>Moda</u>	<u>Orden</u>
Alemania	700	2460	1152	1150	1
Estados Unidos	780	1654,23	1297,43	1112,34	2
Reino Unido	939,84	1510	1222,35	1100	4
Italia	1030	1390,03	1185,67	1071,15	5

Canada	990	2490,63	1432,47	1314,52	6
Francia	980	1457,41	1228,38	1110	7
España	850	1500	1159,07	1200	8
Irlanda	1007,74	1385,75	1184,39	1229,51	9
Arabia Saudita	945	1197,1	1023,32	960	10
Dinamarca	979,84	1306,93	1116,81	1306,93	11
Austria	1297,56	1297,56	1297,56	1297,56	12
Noruega	1420	1350	1385		13
Filipinas	1435	1580	1507,5		14
Ecuador	1110	1370	1240		15
Bélgica	1215	1300	1257,5		16
Marruecos	680	903,23	828,65		17
Suecia	1500	1500	1500	1500	18
Omán	980	980	980	980	19
Japón	1127,4	1600	1472,16	1600	

#### Análisis de primer, segundo y tercer grado:

Entonces, si la intención es establecer un correlato entre los valores documentados con los usuales del mercado para mercadería sujeta a una fuerte estacionalidad, se trabajará con el primero de los cuadros (mensualizado). El segundo cuadro establece un orden de importancia en función de la cantidad de destinaciones y los montos exportados a cada destino relevado.

Ahora, a fin de establecer un valor de referencia en un escenario con valores documentados dispares en función del destino al cual va dirigida la mercadería, se construyó una matriz (plasmada en el último de los cuadros) para la cual se empleo como insumo la información de los dos cuadros anteriores.

El hecho de vincular análisis de valores documentados con destinos es, en sí mismo, una comparación de segundo orden, ya que combina la interpretación de índices estadísticos contruidos a partir del relevamiento de valores documentados, con un análisis de los

principales destinos de exportación.

Ahora, a la vinculación de destinos con valores documentados, es posible incorporarle estacionalidad, convirtiéndolo así en una comparación de “tercer orden” por llamarla de alguna manera, habida cuenta de la existencia de tres variables que se relacionan.

Entonces, una vez determinada la comparación de primer, segundo o tercer orden – en función de lo que el valorador entienda conveniente profundizar – sólo cabe comparar los valores determinados referentes del sector productivo o complejo exportador con los documentados por el exportador u operador bajo análisis. Ello permitirá identificar inmediatamente cualquier desvío, siempre en la medida que la empresa no sea formadora de precios o no exhiba un market share que permita inferir que tiene una posición dominante en el mercado.

### **Bases de una correcta fiscalización:**

En lo que respecta a la fiscalización del operador, la misma no debe soslayar el abordaje de aspectos diversos que hacen a la definición de pautas de control. Esos aspectos bien pueden clasificarse en función que el vector sea productivo, comercial, logístico, contable / impositivo o jurídico:

#### **Vectores productivos:**

- Descripción y localización de las instalaciones.
- Descripción del proceso productivo, indicando si se tercerizan procesos.
- Normas y prácticas de calidad y/o seguridad implementadas por la empresa.
- Integración y distribución de la planta laboral.

#### **Vectores comerciales:**

- Antigüedad en la actividad exportadora.
- Habitualidad y estacionalidad en las operaciones de exportación.
- Cantidad de operaciones realizadas y montos involucrados, en períodos recientes.
- Correspondencia entre las actividades mercantiles o industriales que desarrolla y las actividades de comercio exterior derivadas de las mismas.

- Grado de diversidad e identificación de los destinos de las mercaderías (país, aduanas y puertos).

#### Vectores bancarios y cambiarios:

- Análisis de los medios de cobro empleados por el exportador.
- Titularidad y Movimientos de cuentas bancarias.
- Identificación de las cuentas bancarias donde recibe los pagos de las mercaderías exportadas.
- Constatar la liquidación de divisas producto de la comercialización de las mercaderías exportadas, identificando fecha y banco interviniente.

#### Vectores Logísticos:

- Descripción de la logística de transporte para la expedición de las mercaderías.
- Envases y embalajes empleados.
- Transportista, A.T.A. y despachante de Aduana involucrados.
- Terminal Portuaria o destino fronterizo, por donde fluye la mercadería.

#### Vectores contables / impositivos:

- Balance y libros contables de la empresa.
- Situación fiscal y previsional de la empresa.
- Análisis de Compras y Ventas.
- Incumplimiento por pago de tributos aduaneros, impositivos y/o previsionales.
- Análisis de los precios de transferencia, de haberle correspondido declararlos.

#### Vectores jurídicos:

- Registro de condena firme por infracciones aduaneras en períodos recientes.
- Estar procesado penalmente por delitos en materia tributaria, previsional y aduanera.
- Indicar si la mercaderías que constituye el objeto de tráfico de comercio exterior, está alcanzada por normativa específica que regula su exportación.
- Contrato social: análisis del objeto de la sociedad y de los socios que la componen
- Antecedentes infraccionales y penales.



- Inicio actividad fiscal / inscripción registro impo - expo / primera exportación
- Vinculaciones societarias.

Cualquier inconsistencia de cualesquiera de estos elementos de análisis, deberá ser objeto de estudio por parte del fiscalizador, en busca de indicios de que la empresa fiscalizada pudiere estar modificando su conducta con vistas a eludir el control aduanero, a ocultar la posesión o el tráfico de mercadería prohibida, operar mediante triangulaciones que faciliten el menoscabo de la base imponible para el pago de derechos de exportación o del impuesto a las Ganancias o simplemente a la sub liquidación de divisas, etc.

## **SEXTO PASO**

### **CONCLUSIONES FINALES**

Existen dos elementos estáticos y dos dinámicos que hacen al control ex-post de destinaciones de exportación. Los estáticos están dados, por un lado, por la técnica de valoración y, por el otro, por los procedimientos de fiscalización.

Por dinámicos se entienden los nuevos conocimientos relativos a gestión y administración del riesgo como así también las nuevas tecnologías en materia de control, los que conllevan a reducir los tiempos que insume la fiscalización ex post y a alimentar el proceso de confiabilidad de cualquier operador.

Son dinámicos porque justamente están en evolución: permanentemente surgen nuevas pautas y parámetros de fiscalización, surgen nuevas herramientas y tecnologías, surgen nuevas modalidades delictivas, surgen nuevas formas de elusión del control aduanero que es el bien jurídico tutelado.

#### **Pautas claras, bases para una correcta determinación del Valor de Exportación**

En lo que atañe a técnica de Valoración, un estudio comparado de las mismas en Importación y en Exportación, pone de manifiesto la posibilidad de mayor discrecionalidad del Servicio Aduanero ante el establecimiento de valores en operaciones de exportación. Ese mayor margen de discrecionalidad por parte del Servicio Aduanero, exige una cuota muy grande de sentido común a la hora de llevar adelante las tareas de determinación del valor en materia de exportación.

Mientras que en materia de importación, el Servicio Aduanero debe ceñirse al “Valor de Transacción” que es una noción positiva del valor, debiendo apearse al Valor “pagado o por pagar” (que surge de la misma factura comercial); en materia de exportación, la noción de “Valor Teórico” - que es una noción estadística o empírica del valor -, toma ribetes no neutros

cuando coexiste con gravámenes o tributos a la exportación. Ello exige mucho cuidado por parte del fiscalizador a la hora de justificar cualquier liquidación de oficio que impulse en materia de ajuste de valor.

No es necesario recordar que la circunstancia planteada reviste singular importancia en la relación entre el Servicio Aduanero con el administrado o contribuyente. Ahora, ese “mayor cuidado” en las tareas de determinación del valor de exportación, no es otra cosa que la necesidad de establecer pautas claras. Es justamente el tratamiento estadístico de la información el que le imprime sentido común y uniformidad a esas pautas, lo cual garantiza ecuanimidad en el trato.

En el Cuarto Paso, se plantearon varios casos donde quedó de manifiesto la utilidad de la correcta recolección y presentación de los datos y de la identificación de variables, todo necesario para encarar una tarea de determinación del valor para operaciones de exportación:

1. El primero de los casos (frutícola) plantea la necesidad de la **correcta identificación de la mercadería a valorar**, diferenciando no solo la tipología de los cítricos sino también sus distintas variedades para cada tipo, así como también los diversos contenidos netos por envase para cada variedad. Las aperturas MARIA y los sufijos de valor vienen a cubrir de alguna manera ese espacio vacío, en cuanto a poder incorporar detalles de identificación en la clasificación arancelaria.
2. El segundo de los casos (ingenios azucareros) revela la importancia de incorporar al análisis variables relevantes, tales como los **períodos de embarque, cantidad de destinaciones, monto FOB declarado y tonelaje embarcado**. Ello permitirá diferenciar los valores documentados a partir de su estacionalidad, así como da una idea de la magnitud y volumen del sector a estudiar y su incidencia en la economía regional.
3. El tercer caso (también referido a los ingenios azucareros) agrega una variable adicional al análisis, que no es otra que el **destino del embarque**. Si bien la Administración Aduanera Argentina parte del valor FOB como premisa para la determinación del valor de Exportación, el destino puede distorsionar el valor FOB declarado. Esto ocurre no solo por cuestiones de mercado como quedó demostrado con el caso planteado donde la cuota americana (producto de un precio sostén en ese

mercado) genera una dualidad de mercados; sino también por cuestiones geográficas como es el caso de ciertos commodities que forman precio en lugares remotos del Globo (el gas en las distintas cuencas gasíferas del mundo, los cereales y sus subproductos que lo hacen en Chicago o Rotterdam, los contratos 11 y 7 del Café y del Azúcar de la Bolsa de Nueva York, etc.).

4. Otro aspecto importante es el planteado en el caso 4, en el sentido de siempre disponer de un listado completo de los "players" del mercado, o sea los **exportadores que integran el sector**, con sus respectivas participaciones de mercado. Ello facilitará determinar, no solo el grado de atonicidad del mercado (existencia de duopolios u oligopolio formadores de precios, por ejemplo), sino también da una idea de los volúmenes y del nivel comercial operados.
5. Por último, también es requisito de una buena fiscalización, las **herramientas estadísticas** en el estudio de valor, sin perjuicio de que esas herramientas sean sensatamente adaptadas a la naturaleza de cada mercadería a valorar. Ejemplos de estas adaptaciones son los casos 5.A) Tripas, 5.B) Carbón y 5.C) Maíz Pizingallo. No obstante, fíjese que los índices estadísticos seleccionados son siempre los mismos.

A modo de síntesis, todos los puntos mencionados hacen hincapié en uniformar los criterios en materia de abordaje de la información disponible, en forma previa y simultánea al proceso de determinación de valor.

El primero de ellos lo hace desde la óptica de la mercadería en sí misma. Esto no genera mayores inconvenientes ya que, de todas las funciones inherentes a la labor aduanera, probablemente la identificación de la mercadería y la consecuente clasificación arancelaria, sean las más debatidas, estudiadas y concensuadas. El segundo punto también tiene que ver con la naturaleza de la mercadería: su estacionalidad, sus volúmenes embarcados, su habitualidad, etc.

Pero el tercer punto ya se vincula a una característica geográfica, donde la formación de precios en cada mercado de destino juega un rol que debe ser tenido en cuenta. Compartir información sobre circunstancias puntuales que se generan en destino, permite uniformar criterios entre distintas regiones aduaneras para formar un bloque común, y evitar así planteos

por parte de exportadores pertenecientes a sectores productivos presentes en varias de ellas.

El cuarto punto ya aborda el tema de la uniformidad de criterios en lo que hace a las características de los sujetos intervinientes: su participación en el mercado, su nivel comercial, su capacidad de ser referentes en volúmenes y en precio, etc.

El quinto pone énfasis en la uniformidad de las herramientas estadísticas seleccionadas. Este punto requiere una evaluación mas profunda, habida cuenta de que probablemente sea el flanco mas débil que actualmente ofrece la Administración Aduanera, a los exportadores involucrados en defensas por determinaciones de oficio en materia de valor.

Es por ello que en el Quinto Paso, se profundizó el estudio del seguimiento estadístico de los valores documentados, apelando a otro caso práctico como es el de la exportación de miel por tonelada. En el mismo se plasmaron dos cuadros: uno donde se consigna para cada período mensual de año, los índices estadísticos relevantes, y otro donde se listan los destinos a los cuales fueron dirigidos esos embarques, estableciendo para ellos un orden de importancia en función de los tonelajes embarcados.

La fusión de ambos listados, permite la construcción de matrices donde confluya toda esta información, facilitando así la comparación de datos cruzados, y perfeccionando la presentación de la información a la hora de la redacción de los informes técnicos que justificarán y darán origen a las liquidaciones de oficio en materia de valor.

### **La Fiscalización y la Gestión del Riesgo:**

Un comentario aparte requiere el propio circuito administrativo de la documentación a fiscalizar dentro de la misma Administración Aduanera. La celeridad que estos procesos demandan (a efectos de la identificación temprana de desvíos) suelen entrar en conflicto con los tiempos administrativos característicos de la burocracia pública. Y esto no esta dicho con desdén, sino todo lo contrario: la controversia no es burocracia si / burocracia no, sino burocracia útil / burocracia inútil. La burocracia bien entendida suele operar como garantía de un buen contralor de cualquier gestión, siempre en la medida que el diseño de los procesos

procure el control por oposición y asegure la intervención de todas las instancias responsables.

Encontramos entonces una dualidad o "trade off" entre la prudencia que exigen la valoración y fiscalización de exportación (cuyos fundamentos se han venido desarrollando), con la necesaria prontitud que se le debe imprimir a la remisión de los documentos y a las tareas de control, para que sean efectivas. Las tendencias en materia de simplificación del control (Aduanas Domiciliarias y Factorías, Sistema Aduanero de Operadores Confiables) vienen en cierta medida a imprimir agilidad a la operación de exportación, lo que demandará también celeridad al proceso de fiscalización ex post. La Fiscalización Ex Post viene a cumplir un doble rol: el de control propiamente dicho y el de retroalimentación de los perfiles de riesgo.

Es necesario entonces, incorporar los resultados de la Fiscalización Ex Post, al análisis de la gestión del riesgo en operaciones de exportación, de manera de permitir la identificación temprana de prácticas que faciliten o posibiliten maniobras de subfacturación y/o triangulación. Los resultados de la Fiscalización Ex Post deberán tabularse de manera tal que respeten o copien - lo mas fielmente posible - los vectores productivos, comerciales, bancarios / cambiarios, contables / impositivos, logísticos y jurídicos, empleados todos en la gestión de perfiles de riesgo.

## SEPTIMO PASO

### PROPUESTA DE TRABAJO

#### Selección de documentos a remitir a las Areas de Fiscalización

El análisis y selección de documentos a fiscalizar se da en tres órdenes distintos.

**1º orden:** Hay una selección de primer orden que está dada por el propio sistema informático MARIA, que - a su vez - puede ser de tres tipos: a) normativa, b) por perfiles de riesgo con parámetros definidos centralmente, y c) en forma aleatoria.

**2º orden:** Hay una selección de segundo orden que viene dada por los criterios desarrollados por la propia División Fiscalización de Operaciones Aduaneras, ya sea en el desenvolvimiento de sus propias tareas o en forma conjunta con otras áreas de la Dirección Regional o de la Administración Fiscal.

**3º orden:** Por último, hay una selección de tercer orden a partir de hechos consumados, por conductas infraccionales de los operadores o por hechos detectados por las Divisiones Aduanas que a juicio de ellas entiendan ser fiscalizados.

Dentro de la selección de segundo orden es que entiendo que las áreas de Fiscalización aún tienen recorrido para perfeccionar un sistema de selección de operaciones a fiscalizar, basado en parámetros objetivos pero que también se adapten a la naturaleza de las economías regionales de cada región. Esta selección - repito - se da sin que necesariamente se proyecte desde la selectividad o que haya alguna conducta infraccional previa por parte del operador fiscalizado.

Dicha selección debe darse en el marco de un análisis primario de los perfiles básicos de riesgo regionales. Para ello, se sugiere darle curso a las siguientes acciones:

**a)** Determinar en forma explícita cuáles son los complejos y subcomplejos exportadores que le dan forma a la impronta de la economía regional (cadenas de valor), como así también la importancia de cada uno de ellos en el volumen exportado regional y nacionalmente. (Páginas 35 y 36)

- b)** Para cada uno de esos complejos, identificar las mercaderías y posiciones arancelarias involucradas, determinando periodicidad y estacionalidad, cantidad de destinaciones, monto FOB anual exportado y tonelajes embarcados. (Página 38)
- c)** Para cada uno de esos complejos, identificar los principales operadores, determinando que volúmenes y montos de exportación operan, como así también sus respectivos “market share”, que a posteriori permita dilucidar el grado de atonicidad del mercado en el cual interactúan: de competencia, oligopolio, monopolio, etc.
- d)** Releva los destinos a los cuales se dirigen las exportaciones de cada uno de esos complejos. (Páginas 39 y 40)
- e)** Para cada mercadería, releva mediante herramientas estadísticas básicas, los valores documentados e imputarlos a períodos de embarque que reflejen la estacionalidad de la mercadería. (Páginas 42 a 47).

Una vez reunida esta información, comienza el análisis propiamente dicho, para lo cual se sugiere el empleo de las siguientes pautas de identificación de perfiles de riesgo:

- Destinaciones que amparan mercaderías exportadas fuera del rango de estacionalidad definido para cada una de ellas.
- Destinaciones que amparan mercaderías cuyas exportaciones han sufrido modificaciones abruptas - sean intra o interanuales - en la cantidad de operaciones registradas, el monto FOB declarado o el tonelaje embarcado.
- Destinaciones que amparen operaciones a destinos no habituales para una misma mercadería en trato.
- Destinaciones documentadas por nuevos exportadores o por operadores no habituales en la región o para la mercadería en trato.
- Destinaciones que involucren exportadores que si bien habituales, hayan manifestado - sean intra o interanuales - cambios de conducta en su operatoria; a saber: nuevos destinos, modificaciones importantes en los volúmenes embarcados o en los precios documentados, etc.
- Modificaciones abruptas de la composición del “market share” para un mismo mercado exportador, determinadas por comparación interanual.
- Modificaciones de los valores documentados, según surja de los índices estadísticos establecidos con anterioridad.



Salvo la última pauta de Selectividad enumerada (mas afín con la labor de Valoración Aduanera) las anteriores guardan un fuerte vínculo con lo que hace a la Fiscalización Aduanera. No obstante, es posible combinar los estudios de valor con otras variables típicas de la labor de fiscalización como lo es la estacionalidad de la mercadería (ver páginas 51) o los destinos de esas exportaciones (ver páginas 52 Y 53).

### **Parámetros de Fiscalización y Valoración:**

Una vez que las destinaciones involucradas en algunos de los perfiles de riesgo se encuentren ya en poder del fiscalizador y en lo que respecta a la fiscalización propiamente dicha de la destinación, la misma no debe soslayar el abordaje de aspectos diversos vinculados al operador y que hacen a la definición de pautas de control. Esos aspectos pueden clasificarse en función que el vector sea productivo, comercial, logístico, contable / impositivo, o jurídico. Ver páginas 54 y 55.

Toda esa información surgirá de la lectura y análisis de:

- ✓ Documentación complementaria: de la factura comercial, del documento de embarque, del certificado de origen o del certificado "A" para suscribir al Sistema Generalizado de Preferencias si correspondieren, del certificado de control realizado por empresas independientes, de certificados de terceros organismos de control (ANMAT, RENAR, SENASA, IAL, ONCCA, etc.).
- ✓ Libros contables y Declaraciones juradas de Impuestos: IVA Compras / IVA Ventas, Balances, Facturas de compra en el mercado interno, DDJJ del Impuesto a las Ganancias, DDJJ de IVA, DDJJ de Bienes Personales, Estudios de costos certificados por profesional habilitado y certificado por Colegio Profesional competente, etc.
- ✓ Documentos Jurídicos: Estatutos Sociales, Actas de Asamblea y de Directorio, contratos de compra venta internacional de mercaderías, Contratos de transferencia de Tecnología o de pago de Patentes o Derechos de licencia, etc.
- ✓ El circuito y de las rutas de la mercadería desde planta al lugar de embarque con destino al exterior, como así también de los operadores logísticos involucrados en cada una de las instancias de la cadena logística.
- ✓ El correlato entre el Patrimonio de la empresa y de la capacidad productiva instalada,

con la facturación al exterior.

En lo que respecta a la Valoración, la manera de proceder probablemente sea bastante

### **Reflexiones finales:**

El objeto final de este trabajo fue precisamente repensar las pautas estadísticas a emplear para la fiscalización primaria y la valoración de destinaciones de exportación. Para ello se relevaron cuales eran las cadenas de valor o sectores productivos mas importantes que operan en la región a la cual se circunscribió el análisis.

Se procedió a su observancia en búsqueda de patrones de conducta y eventuales desvíos; conductas que no podrán ignorar la cantidad de destinaciones realizadas, la evolución de los montos facturados y tonelajes embarcados, la estacionalidad de los productos insignias de cada uno de esos sectores, los países de destino, los valores unitarios declarados y su dispersión son respecto a los promedios, las formas de presentación usuales empleadas, las modalidades de comercialización inherentes a la mercadería en trato, etc., etc.

Dicha información constituye la base de comparación sobre la cual deben contrastarse los análisis a los cuales se somete a operadores puntuales, de manera de detectar desvíos en forma temprana, con relación al comportamiento de su respectivo sector productivo o a comportamientos previos del mismo operador.

La sistematización y disposición de la información permitirá no solo imprimirle mayor transparencia a la labor aduanera para con los administrados e identificar en forma celera y certera desvíos en el comportamiento de un sector productivo o en la conducta de un operador puntual, sino también hacer mas eficiente las pautas de selectividad y consecuentemente el manipuleo de un cúmulo de **información** cada vez mayor.

## **BIBLIOGRAFIA EMPLEADA**

### **Normativa consultada:**

- General Agreement of Trade & Taxes
- Ley 24425 - Aprobación del Acta Final de la Ronda Uruguay.
- Ley 22415 – Código Aduanero
- Resolución General AFIP 743/99 – Valor en Aduana
- Resolución General AFIP 1907/05 - Sistema de Control de Valor y de procedimientos a seguir para la determinación del valor en Aduana de las mercaderías importadas.
- Resolución General AFIP 1908 / 05 - Liquidación del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias en Operaciones de Importación definitiva. Vincula posibles subfacturaciones, con el Régimen de percepción y los Criterios de valor.
- Resolución General AFIP 620/99 - Transferencia del control de valor a las jurisdicciones aduaneras.
- Resolución General 596/99 – Régimen de desaduanamiento en establecimientos y depósitos fiscales.
- Resolución General 671/99 – Misiones y Funciones del Coordinador General de Aduanas Domiciliarias.
- Decreto 688/02 – Creación del Régimen de Aduana en Factoría.
- Nota Externa DGA 37 – Mecanismo S.O.C. (Sistema de Operadores Confiables) para el control en las plantas habilitadas de las destinaciones definitivas de exportación.
- Resolución General 2350/07 – Sistema Aduanero de Operadores Confiables
- Nomenclador Común del MERCOSUR (Guía Práctica S.A. - IARA S.A.)
- Comunicación “A” 3493 Banco Central República Argentina – Seguimiento de las negociaciones de divisas y de prefinanciaciones y anticipos de exportación.

### **Trabajos consultados:**

- Marco SAFE Operador Económico Autorizado – Organización Mundial de Aduanas
- Sistema de Operadores Confiables – Grupo de trabajo Programa de Rediseño y Eficiencia Organizacional – Junio 2007
- Procesos de Modernización en el Control Aduanero (Trabajo Práctico: Exportación de carbón a la Comunidad Europea) – Año 2006  
  
Autores: Carolina Irigaray, Celina Mezzabotta, Analía De Barelli, César Escalada.
- Dirección Regional Aduanera Rosario - Análisis de las exportaciones de **cítricos** – Año 2004
- Dirección Regional Aduanera Rosario - Análisis de las exportaciones de **azúcar** – Años 2003, 2004 y 2005
- Dirección Regional Aduanera Rosario - Análisis de las exportaciones de **subproductos ganaderos** (Tripas) – Año 2002
- Dirección Regional Aduanera Rosario - Análisis de las exportaciones de **carbón** – Años 2003, 2004 y 2005
- Dirección Regional Aduanera Rosario - Análisis de las exportaciones de **miel** – Año 2005

### **Páginas web consultadas:**

- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar) – Administración Federal de Ingresos Públicos
- [www.tarifar.com](http://www.tarifar.com) - Portal web Guía Práctica S.A. / IARA S.A.
- [www.bcra.gov.ar](http://www.bcra.gov.ar) – Banco Central de la República Argentina.
- [www.coomd.org](http://www.coomd.org) – Organización Mundial de Aduanas