

Régimen Suspensivo de Importación Temporal:

“La Obligación de Reexportar a Consumo y su Relación con la Zona Franca”

Institución: Universidad Nacional de La Matanza

Posgrado: Especialización en Gestión Aduanera

Alumno: NICOLAS GRAFFIGNA, Adolfo Eugenio.

Tutor: SARLI, Jorge.

- 6.1.5.3.1.2.2.1. Depósito de Almacenamiento
- 6.1.5.3.1.2.2.2. Tránsito de Importación
- 6.1.5.3.1.2.2.3. Importación Temporal
- 6.1.5.3.1.2.2.4. Despacho Directo a Plaza
- 6.1.6. Destinación Suspensiva de Importación Temporal
- 6.1.6.1. Finalidad Determinada
- 6.1.6.2. Plazo Determinado
 - 6.1.6.2.1. Plazo
 - 6.1.6.2.2. Prórroga
- 6.1.6.3. Reexportación Para Consumo
 - 6.1.6.3.1. Situaciones que podrían presentarse respecto de la mercadería importada temporalmente
 - 6.1.6.3.2. Propiedad, posesión y tenencia de mercadería importada temporalmente
 - 6.1.6.3.3. Obligación de Reexportar
 - 6.1.6.3.4. Reexportación – Control de Mercadería
- 6.1.6.4. Reglamentación
 - 6.1.6.4.1. Decreto 1001/1982
 - 6.1.6.4.2. Decreto 1330/2004
- 6.1.7. Zona Franca
 - 6.1.7.1. Definición
 - 6.1.7.2. Objetivos
 - 6.1.7.3. Actividades
 - 6.1.7.4. Tratamiento fiscal y Aduanero
 - 6.1.7.4.1. Importación
 - 6.1.7.4.2. Exportación
 - 6.1.7.4.3. En el Interior de la Zona Franca
 - 6.1.7.4.4. Caso Particular: “EXPORTACION DE MERCADERIA DESDE T.A.G.”
- 7. Conclusión
- 8. Bibliografía
- 9. Notas

1. Descripción Resumida:

Régimen Suspensivo de Importación Temporal: “La Obligación de Reexportar a Consumo y su Relación con la Zona Franca”, como su título deja entrever, es una obra que tiene por objeto llevar a cabo un análisis de la materia aduanera, que permita evaluar la factibilidad de combinar una de las obligaciones que surge como consecuencia del régimen de importación de mercadería en forma temporal y la utilización, a fin de cumplir con dicha obligación, de el ámbito no arancelario denominado Zona Franca, combinación que durante años diera lugar a opiniones divididas y a la eventual aplicación de criterios divergentes.

A tal efecto, buscando seguir un orden expositivo que facilite el entendimiento del lector, a lo largo de la obra se realiza un recorrido por distintos conceptos que hacen al comercio internacional y un desarrollo de la materia aduanera que irá de menor a mayor, logrando como resultado un análisis normativo preciso, concreto y en el que se relacionan conceptos que, tomados en forma aislada, podrían dificultar su interpretación.

En lo personal, la realización de este trabajo me dio la posibilidad de ponerme en contacto con la realidad que un especialista en materia aduanera debe enfrentar en el ejercicio de su profesión, una realidad que exige contar con conocimientos sólidos, que permitan no solo una adecuada interpretación de la normativa aplicable, la que en general es abundante y requiere actualización constante, sino también, una adecuada lectura de las motivaciones que conducen al interesado a optar por determinado accionar, una lectura que permita identificar su verdadero ¿Por qué? y ¿Para qué? .

2. Identificación del Proyecto:

2.1. Area del Conocimiento:

El hecho de que en la presente obra se busque formar una opinión respecto del caso puntual que podría presentarse al combinar un ámbito aduanero no arancelario como es la Zona Franca y el régimen suspensivo de importación temporal, hace que para su realización se apliquen conocimientos de Introducción a la Materia Aduanera, Importación, Exportación, Tributos Aduaneros, Prohibiciones, entre otros.

2.2. Denominación

Régimen Suspensivo de Importación Temporaria:
“La Obligación de Reexportar a Consumo y su Relación con la Zona Franca”

2.3. Aportes del Presente Trabajo

Esta obra aportará al lector un recorrido por distintos conceptos que hacen al comercio internacional y un desarrollo de la materia aduanera que irá de menor a mayor, brindándole herramientas que le permitan interpretar adecuadamente la situación planteada como centro del presente trabajo, situación que podría presentarse en la operativa aduanera, dando lugar –en caso de inadvertencia- a resultados que pudiesen ser indebidos y en su caso aun fraudulentos para con el fisco.

En lo personal, este trabajo me permite abocarme, como colofón y mediante la aplicación de conocimientos adquiridos en mi especialización en gestión aduanera, al análisis de un caso puntual respecto de la operatoria aduanera, brindando una opinión fundada al respecto.

3. Particularidades del Caso:

3.1. Alcances:

En el presente trabajo se realiza un breve recorrido por los elementos básicos del Derecho Aduanero, profundizando sobre temas como son “Los Ámbitos Aduaneros”, y en particular “Zona Franca”, y las “Destinaciones de Importación”, destacándose el “Régimen Suspensivo de Importación Temporal”, para finalmente analizar la solución (tratamiento debido) que corresponde aplicar legalmente a un caso particular, cual es la cancelación de una destinación de importación temporaria mediante el ingreso de mercadería a Zona Franca.

3.2. Limitaciones:

A los efectos del análisis realizado en el presente trabajo, ha de tenerse en cuenta que:

- El análisis de conceptos básicos se ha limitado a un desarrollo breve que permita la presentación de conceptos básicos para la interpretación del caso en particular estudio.
- No serán objeto de análisis las diferentes facultades de control existentes en el Territorio Aduanero.
- Respecto de los circuitos de importación y exportación, sólo se analizará el de importación.
- Sólo será objeto del presente trabajo el arribo de mercadería en forma regular.
- Al desarrollar las destinaciones suspensivas, se profundiza en el régimen suspensivo de Importación Temporal.
- No se analizan las sanciones previstas ante incumplimientos en el régimen suspensivo de importación temporal
- Respecto de Zona Franca, a efectos del presente trabajo sólo resultarán objeto de análisis su ámbito físico, su ámbito material (actividades autorizadas y actividades prohibidas), el tratamiento tributario, y las prohibiciones y estímulos a la exportación que pudieren resultar aplicables.
- Con relación a la cancelación de una destinación suspensiva de importación temporal, se analiza en particular la factibilidad legal (que deviene en negativa) de cancelar una DIT mediante el ingreso de la mercadería a Zona Franca.

4. Fundamentación

4.1. Objetivos a Alcanzar

4.1.1. Generales

Exponer conceptos que permitan brindar una opinión fundada, respecto de la situación que podría presentarse ante el intento por parte de un operador de comercio exterior, de cancelar una Destinación de Importación Temporal, con el ingreso de mercadería a Zona Franca.

4.1.2. Particulares

- Exponer conceptos básicos que hacen a la materia aduanera.
- Identificar los diferentes ámbitos que pueden presentarse dentro del territorio Nacional.
- Identificar las distintas etapas existentes en el proceso de importación.
- Diferenciar los supuestos de Destinaciones de Importación y – específicamente- exponer los beneficios y obligaciones inherentes al régimen de Destinación Suspensiva de Importación Temporal.
- Exponer el tratamiento fiscal aplicable a las operaciones de Zona Franca.

5. Marco Conceptual

5.1. Sustento Teórico:

Para la realización del presente trabajo se utilizan diversas normativas y bibliografías, entre las que se destacan, como marco teórico del mismo, la Ley 22415, el Decreto 1001/1982, el Decreto 1330/2004, la Ley 24331, la Resolución General 270/1998, la Instrucción General 06/2004, la Nota Externa 03/2005, la Nota Externa 50/2008, la Instrucción General 19/2012 y la obra de BASALDUA, RICARDO XAVIER, “Tributos al Comercio Exterior.” (2011).

5.2. Hipótesis a Verificar

La aplicación de la normativa aduanera vigente en la República Argentina, relativa al régimen suspensivo de importación temporaria, armonizada con la relativa a la Zona Franca, ante un eventual intento de cancelación de la obligación de reexportar la mercadería amparada por el citado régimen suspensivo, mediante su ingreso a una Zona Franca Nacional, imposibilita la realización de ese tipo de operaciones cuya realización (como acaso ocurrió

antes de la reglamentación actualmente aplicable), desvirtuaría el régimen aludido.

5.3. Metodología a Emplear

El método a utilizar para el desarrollo del presente trabajo consiste en la lectura, recopilación e interpretación de determinada normativa aduanera, lo que se verá complementado con el análisis del indicado caso de interés y bibliografía afín.

5.4. Fuentes de Datos e Información

- Normativa
- Fallos
- Material bibliográfico
- Consulta con profesionales
- Internet

6. Comercio Internacional

Como punto de partida de la presente obra y a fin de dar comienzo al desarrollo de la misma, se define como COMERCIO INTERNACIONAL o MUNDIAL, al intercambio de bienes, productos y servicios entre dos o más países o regiones económicas¹.

6.1. Consideraciones Generales – Introducción al Comercio Internacional

6.1.1. Derecho Aduanero

Considerando el intercambio de bienes, productos y servicios como consecuencia del Comercio Internacional, la participación de dos o más países o regiones económicas y la necesidad de lograr una adecuada regulación del mismo, es que se genera la necesidad de establecer un conjunto de normas jurídicas de derecho público que tengan por objeto regular el tráfico internacional de mercadería.

El conjunto de normas jurídicas al que se hiciera referencia se define como DERECHO ADUANERO y se manifiesta tanto a nivel nacional, como el conjunto de normas dictadas por un estado para regular su comercio exterior (tanto en lo permanente – CA-, como en lo coyuntural – arancel.), como también a nivel internacional, a través de tratados plurilaterales o bilaterales suscriptos sobre la materia (tratados de integración económica)².

6.1.2. Tráfico Internacional de Mercadería

“Para que tenga lugar un tráfico de mercaderías que merezca calificarse de “internacional” es necesario que éste se realice entre, al menos, dos espacios que correspondan a dos naciones. De ahí deriva la expresión “inter-nacional”.

Sin embargo, desde el punto de vista jurídico-económico, lo relevante es que el tráfico se desarrolle entre dos “espacios económicos” diferenciados por los regímenes que en ellos se aplican al comercio con el exterior, sin interesar si estamos en presencia de dos “naciones” propiamente dichas.

Por eso, hace tiempo que para calificar al comercio como “Internacional” se ha dejado de lado el requisito de que se trate necesariamente de un tráfico entre naciones, que alude a un concepto político o social.

En efecto, ya en el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 se hacía referencia al tráfico entre “Territorios Aduaneros”, como puede verse en el art. XXIV, párr. 2, que brinda la siguiente definición del ámbito económico de que se trata:

“A los efectos del presente acuerdo, se entenderá por territorio aduanero todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte sustancial de su comercio con los demás territorios.”

En dicha definición se prescinde deliberadamente del requisito de “soberanía”, inherente a los Estados. Tal solución se mantiene en el GATT de 1994³.

De tal forma, el aspecto económico-jurídico prevalece aquí sobre el criterio político-jurídico, a los fines de la consideración de lo que debe entenderse por “Tráfico Internacional”. Habida cuenta de ello también hablamos hoy en día del comercio internacional que tiene lugar entre o con uniones económicas o aduaneras (ej. Unión Europea). Por otra parte, ha de admitirse que la calificación de “internacional” se mantiene por razones de comodidad, habida cuenta de su empleo generalizado.” (BASALDUA, Ricardo Xavier, “TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR”.2011: Pag.31)

Por lo expuesto, es que, dada la existencia de dos espacios jurídico-económico denominados “Territorios Aduaneros”, para que tenga lugar el tráfico internacional de mercaderías resulta necesario que ciertos objetos, denominados usualmente “mercaderías”, que se hallen ubicados en un territorio aduanero, se desplacen a otro territorio aduanero, dando lugar a los fenómenos jurídicos de la importación y de la exportación.

6.1.3. Necesidades del Estado

Como consecuencia del Comercio Internacional y el desplazamiento de mercaderías entre territorios aduaneros, es que surge la necesidad por parte de todo Estado de ejercer un control sobre lo que ingresa y egresa al y del Territorio Nacional, no sólo para proteger la industria, sino también para proteger la salud vegetal, animal, o humana, el patrimonio nacional y todo otro aspecto de interés, necesidad que da lugar a la existencia de Aduanas, siendo la Aduana, un organismo cuya finalidad consiste en ejercer un adecuado control sobre las importaciones y exportaciones, así como también la aplicación de restricciones.

6.1.4. Restricciones

Las restricciones constituyen limitaciones y en lo que respecta al ingreso y egreso de mercaderías a un país o una región económica, pueden ser clasificadas como:

- Directas o No Arancelarias, siendo éstas las que se materializan mediante la aplicación de prohibiciones, que a su vez pueden ser clasificadas:
 1. Según su alcance, en “Absolutas” (impiden a toda persona la importación o exportación de determinada mercadería) o “Relativas” (prevén excepciones a favor de una o varias personas)
 2. Según su finalidad preponderante en “Económicas” (son las que se establecen para salvaguardar la industria nacional, combatir la desocupación, asegurar el abastecimiento del mercado interno, entre otros objetivos de naturaleza económica) y “No Económicas” (son las que se establecen por razones de seguridad pública, salud pública, protección del patrimonio arqueológico, artístico, etc.).

- Indirectas o Arancelarias, siendo éstas las que se instrumentan mediante “Aranceles” (en sentido aduanero), constituyendo éstos el conjunto de derechos de Importación y de Exportación con los que un Estado grava, en un momento dado, la importación y la exportación de determinada mercadería (en determinadas circunstancias y condiciones en que se realizan la introducción o la extracción de las mercaderías al o del territorio aduanero)⁴.

Al respecto, cabe destacar que, a fin de posibilitar la aplicación de estas restricciones, las legislaciones aduaneras establecen que todas las mercaderías que pretendan importarse o exportarse lícita o regularmente, deben ser presentadas en alguna de las aduanas del Estado de que se trate.

6.1.5. Elementos Básicos del Comercio Exterior y del Derecho Aduanero

6.1.5.1. Pluralidad de Ambitos Espaciales: “TERRITORIO ADUANERO”.

La ley 22415, en su artículo 1º, establece que las disposiciones del C.A., rigen en todo el ámbito (terrestre, acuático y aéreo) sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como también en los enclaves constituidos a su favor, siendo estos, ámbitos sometidos a la soberanía de otro Estado en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional.

De lo expuesto, surge una serie de conceptos cuyo conocimiento e interpretación, resulta de gran relevancia a efectos de un adecuado entendimiento de la materia aduanera:

6.1.5.1.1. Territorio Nacional

El Territorio Nacional, se define como el lugar sometido a la soberanía Nacional, en el que se aplica la legislación nacional. En la entrada y salida del mismo, es donde las aduanas deben aplicar las prohibiciones de carácter NO ECONOMICO a las importaciones y exportaciones.

Dentro de este territorio, se pueden distinguir ámbitos arancelarios y no arancelarios.

6.1.5.1.1.1. Ambito Arancelario

Es aquel en el que se aplica el arancel aduanero: es – precisamente- el territorio aduanero.

- **TERRITORIO ADUANERO:** es la parte del ámbito sometido a la soberanía nacional (Territorio Nacional) y en su caso, del ámbito de los enclaves existentes a favor de la Nación, en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones. Al respecto, cabe destacar que solo se hace referencia a las prohibiciones de carácter económico, esto es así porque las prohibiciones de carácter no económicas resultan inadecuadas para distinguir el Territorio Nacional, del Territorio Aduanero, pues estas prohibiciones deben aplicarse en todo el

Territorio Nacional, con prescindencia de que en él coexistan diversos Territorios Aduaneros y Areas Francas.

Por su parte, un Territorio Aduanero se diferencia de otro porque existen dos regímenes arancelarios y de prohibiciones económicas diferentes. Así, puede ocurrir que en un Territorio Nacional coexistan varios Territorios Aduaneros⁵ o bien, que un mismo Territorio Aduanero abarque el Territorio Nacional de varios Estados⁶

Finalmente, con relación al ámbito arancelario, cabe destacar que dentro del mismo se pueden encontrar distintos tipos de Territorios Aduaneros, el Territorio Aduanero General, que es aquel en el que se aplica el sistema general arancelario y de prohibiciones económicas a las importaciones y exportaciones o el Territorio Aduanero Especial, siendo éste aquel en el que se aplica un sistema especial arancelario y de prohibiciones económicas a las importaciones y exportaciones.

Desde el punto de vista del control, en lo que se refiere a su relación con el Territorio Aduanero y considerando las limitaciones planteadas para el presente trabajo, es necesario tener presente que dentro de este Territorio, dependiendo de las facultades de control del Servicio Aduanero, se pueden identificar diferentes ámbitos de control:

- a) Zona Primaria Aduanera: es la parte del T.A. habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectada al control de las mismas y en la que rigen normas especiales para la circulación de personas y para el movimiento y disposición de mercaderías.

Comprende los locales, instalaciones, depósitos, plazoletas y demás lugares en donde se realizaren operaciones aduaneras o se ejerciere el control aduanero, los puertos muelles, atracaderos, aeropuertos y pasos fronterizos, los espejos de agua de las radas, los puertos adyacentes a los espacios enumerados en los ítems anteriores, los demás lugares que cumplieran una función similar a la de los mencionados (determinados por la reglamentación) y los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados anteriormente.

- b) Zona Secundaria Aduanera: está constituida por el Territorio Aduanero, excluida la Zona Primaria.

c) Zona de Vigilancia Especial: es la franja de la zona secundaria aduanera sometida a disposiciones especiales de control, que se extiende:

1. En las fronteras terrestres del territorio aduanero, entre el límite de este y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente.
2. En las fronteras acuáticas del Territorio Aduanero, entre la costa de este y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente.
3. Entre las riberas de los ríos internacionales y nacionales de navegación internacional y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente.
4. En todo el curso de los ríos nacionales de navegación internacional.
5. Los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados en los incisos anteriores.

Salvo disposición expresa en contrario, los enclaves constituidos a favor de la Nación y sus correspondientes espacios aéreos constituyen Zona de Vigilancia Especial, en cuanto no integren la Z.P.A.

Finalmente, cabe aclarar que, tanto en el caso de las fronteras terrestres del T.A., como en las fronteras acuáticas del T.A. y en las riberas de los ríos internacionales y nacionales de navegación internacional, la distancia a determinarse no podrá ser mayor a 100 km del límite correspondiente

6.1.5.1.1.2. Ambito No Arancelario

Es el ámbito espacial en el que no se aplica el arancel. En concordancia con las limitaciones planteadas al comienzo de esta obra, a continuación se procede a enumerar los ámbitos no arancelarios, de los cuales, sólo se desarrollará la “Zona Franca”

- Mar Territorial Argentino
- Ríos Internacionales
- Exclaves
- Lecho y Subsuelo Submarinos Nacionales
- Areas Francas

6.1.5.2. El Objeto del Comercio Exterior: “LA MERCADERÍA”

La ley 22415, en su artículo 10, establece:

- 1- A los fines del C.A., constituye mercadería, todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.
- 2- Se consideran igualmente como si se tratara de mercadería:
 - Las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios.
 - Los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.

Cabe destacar que en la definición no se utiliza la palabra “bien” para hacer referencia a la mercadería, aun cuando en legislación comparada suele ser utilizada (Ej. Legislaciones aduaneras de Colombia, México, Perú. Asimismo, hay legislaciones aduaneras que utilizan el término “bienes corporales”, como es el caso de Chile, Ecuador y Panamá). Esto es así, ya que al respecto, se presenta el inconveniente de que en principio la palabra “bien” tiene una connotación de un objeto valioso para el ser humano, pero ocurre que las aduanas tienen por misión controlar el ingreso y la salida no solo de objetos valiosos, sino también de los no valiosos (Ej Sustancias tóxicas), es decir, objetos nocivos o peligrosos para la comunidad, sobre los cuales la Aduana, aplica prohibiciones a su importación, a fin de proteger la salud pública, la seguridad pública, etc.

Así, evitando utilizar la palabra bien para definir “Mercadería”, el C.A. brinda una definición que abarca a todos los “objetos” que pueden presentarse ante las aduanas para su despacho o que pueden someterse a su control efectivo (Ej. Importación o Exportación de gas a través de gasoductos o electricidad por líneas de alta tensión).

Es importante completar el concepto con la norma del artículo 11 de la ley 22415, en virtud de la cual, la mercadería debe poder individualizarse y clasificarse de acuerdo con la nomenclatura del Sistema Armonizado. Es por ello que, a los fines aduaneros, la individualización y clasificación en la nomenclatura aplicable, así como su origen, son atributos de toda mercadería, pues son propiedades o cualidades imprescindibles para poder aplicarles las disposiciones típicamente aduaneras.

En lo que respecta puntualmente al apartado 2, incorporado por el artículo 8 de la Ley 25063, el mismo introdujo, bajo ciertas condiciones, a los servicios y a los derechos de propiedad intelectual. En este caso, se puede entender que la definición puede ser inapropiada por ir más allá de lo que la Aduana está en condiciones de controlar: “Servicios y Derechos de Propiedad Intelectual”.

Es necesario tener en cuenta que en la medida que no se reflejen o incorporen a un soporte físico que pueda presentarse a la Aduana, estamos hablando de objetos inmateriales e inaprensibles para las aduanas, que no pueden ser realmente sometidos a su control, ni tampoco pueden ser clasificadas en la nomenclatura del Sistema Armonizado, por la sencilla razón de que este instrumento internacional no hace referencia ni a los servicios, ni a los derechos intelectuales como tales.

Por su parte, el artículo 11 del C.A. al que se hiciera referencia anteriormente, establece que en las normas que se dictaren para regular el tráfico internacional de mercadería, esta se individualizará y clasificará de acuerdo con el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, establecido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera (denominado hoy en día oficiosamente la Organización Mundial de Aduanas), en Bruselas, con fecha 14 de Junio de 1983 y modificado por su Protocolo de Enmienda hecho en Bruselas, el 24 de Junio de 1986, y sus Notas Explicativas. Asimismo, se establece que el Poder Ejecutivo, por conducto de la Subsecretaría de finanzas Públicas, mantendrá permanentemente actualizadas las versiones vigentes en la República del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y de sus notas Explicativas, a medida que el Consejo de Cooperación Aduanera modifique sus textos oficiales. De esta forma se establece que la mercadería que fuere objeto de importación o exportación debe ser individualizada y clasificada de acuerdo con el S.A.

La individualización y clasificación en la nomenclatura correspondiente es uno de los atributos que en materia aduanera corresponde a toda mercadería. Así, ante la imposibilidad de poder individualizar y clasificar el objeto en cuestión dentro de la nomenclatura, regida por ese sistema, estaría demostrado que no estamos frente a una mercadería, sino ante un objeto no susceptible de ser importado o exportado⁷.

6.1.5.3. Los Hechos Jurídicos Configurados por el Cruce de las Fronteras: “IMPORTACION Y EXPORTACION”

“El Comercio Exterior tiene lugar cuando las mercaderías se ponen en movimiento y entran y salen a y de los territorios aduaneros. El fenómeno del desplazamiento es esencial para que se configure el tráfico internacional.

Es necesario que la mercadería se ponga en movimiento y atraviese las fronteras aduaneras para que resulten de aplicación las prohibiciones y los tributos referidos a la introducción y a la salida de las mercaderías de un territorio aduanero...” (BASALDUA, Ricardo Xavier, “TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR”.2011: Pag.54).

El desplazamiento de las mercaderías a través de las fronteras de los T.A., da lugar a los hechos denominados como importación y exportación, entendiéndose por importación, la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, y por exportación, la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero⁸.

Atento la condición de “hechos” que revisten la importación y la exportación, cabe destacar que los mismos se configuran con independencia de voluntad alguna y de la intervención de las aduanas. En efecto, para que estos hechos tengan lugar, no se requiere más que el cruce de la frontera, resultando indiferente si el hecho se produjo como consecuencia de un acto voluntario o involuntario, ni si se trata de una acción lícita o ilícita.

Respecto de los conceptos en cuestión y a modo de complemento de los mismos, cabe destacar que los lugares “habilitados” para el ingreso y egreso de mercaderías al o del territorio aduanero, se denominan “Aduanas” (o sus respectivos resguardos fronterizos, o los puertos y aeropuertos internacionales) y que las importaciones y las exportaciones realizadas a través o con intervención de las Aduanas, son calificadas como “Regulares”, mientras que las que no se realizan por esos lugares habilitados o bien, no media intervención aduanera, son calificadas de “Irregulares”. Al respecto, cabe destacar que la legislación aduanera prevé que los derechos aduaneros gravan tanto las importaciones y exportaciones regulares, como las irregulares (ello, claro está, siempre y cuando se realice –regular o irregularmente- el “hecho imponible”).

6.1.5.3.1. Circuito de Importación – Destinaciones de Importación

A modo de introducción en el tema y a fin de lograr un adecuado entendimiento del contexto en el que se presentan las distintas destinaciones de importación, las etapas por las que la mercadería puede atravesar desde su ingreso al país y el otorgamiento de una destinación a las mismas, es que a continuación, se realiza un breve repaso de las grandes etapas en las que puede dividirse el proceso de importación, para luego sí, hacer un desarrollo más profundo de las destinaciones de importación previstas en la legislación aduanera.

6.1.5.3.1.1. Proceso de Importación

- Arribo de la Mercadería:

En lo que compete a la Aduana, la operatoria de importación se inicia con el arribo de la mercadería, debiendo tener en cuenta que el mismo puede producirse en forma regular o bien irregular.

Considerando que el presente trabajo limita su alcance al estudio del arribo de mercadería en forma regular, cabe destacar que independientemente del medio de transporte en el que arribe la mercadería (acuático, aéreo, terrestre o ferrocarril) y, teniendo en cuenta los requisitos y particularidades previstos para cada medio, según sus características, en todos los casos y sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales, todo medio de transporte procedente del exterior, que arribare al territorio aduanero o que se detuviere en él, deberá hacerlo por los lugares habilitados y, en su caso, por las rutas y dentro de los horarios establecidos. Asimismo, también deberá presentar inmediatamente después de su llegada o en la oportunidad en la que el servicio aduanero ejerciera el derecho de visita, la documentación que resulta exigida según el medio de transporte del que se trate y la que la aduana pudiera determinar.

Por su parte, la aduana determinará las formalidades a las que habrá de ajustarse la confección, presentación y trámite de la documentación que debe presentarse al momento de arribar el medio de transporte, no pudiendo autorizar el inicio de las operaciones de descarga, en la medida en que esta no fuere presentada.

Finalmente, el servicio aduanero realiza el control de la documentación y en caso de corresponder, autoriza la descarga de la mercadería.

Como excepción a la Descarga y antes de interiorizarnos en el tema, cabe destacar la posibilidad de “Permanencia a Bordo de Mercadería” prevista en la ley 22415, régimen para el cual se establece que el servicio aduanero permitirá que toda o parte de la mercadería destinada al lugar de arribo del medio transportador, que se hallare incluida en la declaración de la carga y que no hubiere sido aún descargada, permanezca a bordo, siempre que así se lo solicitare dentro del plazo previsto para cada caso según la vía de arribo (acuática, terrestre o aérea). En todos los casos, la solicitud de permanencia deberá presentarse antes de la salida del medio transportador y con una antelación suficiente para permitir la comprobación de la existencia a bordo de la mercadería respectiva, siendo la Aduana quien determinará los requisitos que deba contener tal solicitud. El régimen prevé que, queda sometida al régimen de permanencia sin necesidad de solicitarlo:

- la mercadería incluida en el manifiesto del rancho, provisiones de a bordo y demás suministros.
- La mercadería incluida en el manifiesto de la pacotilla.
- La mercadería en tránsito hacia otros destinos.

Siendo la Aduana la que determinará, en lo relativo a la mercadería incluida en el manifiesto del rancho y en el de la pacotilla, la cantidad de mercadería que puede consumirse mientras estuviere sujeta al régimen de permanencia.

Finalmente, el C.A. establece que, cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de permanencia a bordo del medio transportador y su consumo no estuviere autorizado se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la misma ha sido importada a consumo, se hallare o no su importación sujeta a prohibiciones, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.

- Descarga de la Mercadería

Se entiende por descarga la operación por la cual la mercadería arribada es retirada del medio de transporte en el que hubiere sido conducida.

La descarga deberá realizarse previa autorización y bajo el control del servicio aduanero, en los lugares y horarios

habilitados para ello, pudiendo permanecer a bordo, sin obligación de descargarse, las mercaderías declaradas como rancho, pacotilla o con otro destino final⁹

Realizada la descarga, independientemente del medio de transporte del que se trate, pueden presentarse tres situaciones:

- 1- Que la mercadería descargada sea igual a la declarada.
- 2- Que sobre mercadería con relación a la declarada¹⁰.
- 3- Que falte mercadería con relación a la declarada¹⁰.

Realizada la descarga, la mercadería podrá ser objeto del régimen de “Depósito Provisorio de Importación” o bien, del régimen de “Despacho Directo a Plaza”.

- Depósito Provisorio de Importación

El D.P.I. es un régimen al que queda sometida la mercadería descargada, desde que fuera recibida en el lugar de depósito, hasta tanto se autorizare o se le asignare de oficio alguna destinación aduanera.

En este régimen, el depositario de la mercadería ingresada en D.P.I. dejará constancias de la recepción de la mercadería, cotejando las condiciones obrantes en el/los manifiestos de la carga con las referencias que ostentasen los bultos o envases, o la mercadería misma cuando esta no se encontrare embalada, expresando su estado y condiciones extrínsecas.

A los fines de tomar conocimiento de las constancias que registre el depositario y efectuar por escrito las observaciones que estime pertinentes, la recepción de la mercadería en D.P.I., podrá ser presenciada por el transportista, su agente o el interesado.

El ingreso de la mercadería en D.P.I. se hará bajo el control del servicio aduanero y en los horarios habilitados al efecto, debiendo tenerse en cuenta que, durante la permanencia de la mercadería bajo este régimen, no podrán realizarse respecto de ella, otros actos materiales que los de reconocimiento, traslado o aquellos que fueren necesarios para su conservación en el estado en que hubiere ingresado, previa autorización y bajo el control del servicio aduanero.

Entre las responsabilidades del depositario se destaca el caso de “Faltante de mercadería ingresada al depósito”. Al respecto se establece que, cuando resultare faltar mercadería

ingresada en D.P.I., se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo, considerándose al depositario como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias. A tal efecto, se establece que serán responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, aquellos que tuvieren derecho a disponer de la mercadería, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto del depositario. Como excepción a la figura del depositario como responsable de las obligaciones tributarias, se aclara que este no será responsable si hasta el momento de comprobarse el faltante, la mercadería hubiere conservado el mismo peso con que ingresó al lugar de depósito y hubiera mantenido intacto su embalaje exterior, en cuyo caso subsistirán las obligaciones de los demás responsables. A tal efecto, la ley 22415, establece que lo dispuesto será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubiesen cometido.

Finalmente, a fin de disponer de la mercadería, corresponde al interesado asignarle una destinación para lo cual debe tenerse en cuenta que la misma deberá realizarse por escrito, dentro de los plazos legales y ser presentada ante el servicio aduanero junto con la documentación complementaria que pudiese corresponder.

- **Destinación de Importación**

El C.A. establece la obligación por parte del interesado, de solicitar una destinación de importación¹¹ dentro del plazo de quince (15) días, contados desde el arribo del medio de transporte, sin perjuicio de poder hacerlo con anterioridad a dicho arribo cuando se optare por el “Despacho Directo a Plaza”, en cuyo caso podrá hacerlo dentro de los cinco (5) días anteriores al arribo del medio de transporte.

En caso de incumplimiento de esta obligación, el importador será pasible en forma automática, de una multa equivalente al 1% del valor en Aduana de la mercadería de que se trate, salvo que dentro de los primeros diez (10) días del plazo mencionado, el interesado declare que ignora todas o algunas de las condiciones de la mercadería que habrá de ser objeto de destinación. En tal caso, debe proceder a su revisión a fin de comprometer una declaración aduanera correcta. Finalmente, tanto la toma de contenido como la solicitud de destinación aduanera correspondiente, deben efectuarse dentro del plazo de veinticinco (25) días, contados a partir del arribo del medio de transporte, estableciéndose multas para aquellos casos en

que habiéndose optado por el “Ignorando Contenido”, se incumplieran estas obligaciones¹².

En el caso excepcional de que se optare por hacer uso de esta opción y la mercadería objeto de destinación no hubiere ingresado al lugar de D.P.I., dentro de los primeros diez (10) días, se suspenderá el plazo hasta que ingrese el último bulto de la partida de que se tratare, o en caso de faltar algún bulto de la misma, hasta que hubiere finalizado la descarga del medio de transporte, comenzando a correr desde entonces los restantes quince (15) días.

Siguiendo con la solicitud de una destinación de importación, teniendo en cuenta que la misma debe presentarse por escrito, dentro de los plazos mencionados y con su correspondiente documentación complementaria, cabe destacar que la declaración contenida en la solicitud de destinación, una vez registrada, es inalterable y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación, salvo excepciones previstas en el C.A.

Finalmente, solicitada la destinación, presentada ante el servicio aduanero junto con su correspondiente documentación complementaria y previa revisión y control por parte del servicio aduanero, el mismo procederá, en caso de corresponder, al libramiento de la mercadería, entendiéndose por este, a los efectos de la importación, el acto por el cual la aduana autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho.

6.1.5.3.1.2. Destinaciones Aduaneras de Importación

Habiéndose realizado un recorrido rápido y acotado sobre el proceso de importación, nos encontramos en condiciones de detenernos en la etapa de Destinación de Importación, a fin de proceder al análisis de cada una de las destinaciones aduaneras autorizadas.

A efectos de lograr una adecuada identificación de las destinaciones regidas por la legislación aduanera, cabe destacar que la ley 22415 distingue dos clases de destinaciones: “Definitivas y Suspensivas”.

6.1.5.3.1.2.1. Destinación Definitiva

La destinación definitiva de importación, denominada Importación para Consumo, es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero.

La solicitud de destinación debe formalizarse ante el servicio aduanero, mediante una declaración efectuada:

- Por escrito, en soporte papel, con constancia de la firma del declarante y el carácter en que este lo hace.
- Por escrito, a través del sistema informático establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso este, sin perjuicio del trámite del despacho, exigirá la ratificación de la declaración bajo la firma del declarante o de la persona a quien este representare, salvo que el sistema permitiera la prueba de la autora de la declaración por otros medios fehacientes.
- Verbalmente o mediante la simple presentación de los efectos cuando se tratare de regímenes especiales que tuvieran contemplada esta manera de declaración.

Las declaraciones por escrito deben indicar a simple vista cualquier circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería. Asimismo, cuando la declaración se realizare utilizando un procedimiento informático, el servicio aduanero podrá codificar los elementos de la declaración. No obstante, si a juicio del declarante, el sistema de codificación no llegase a contemplar datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación, que fueren necesarios para la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones, el declarante podrá optar por registrar la destinación solicitando la intervención del servicio aduanero, el cual deberá expedirse dentro del plazo de cinco (5) días.

Otro aspecto relevante de la destinación de importación a consumo, es que esta no podrá desistirse una vez pagados los tributos -o garantizado su pago- que gravaren la importación para consumo, o cuando el interesado estuviere en mora respecto de dicho pago. Asimismo, en el supuesto de que la importación para consumo no estuviere gravada con ningún tributo, el desistimiento no

podrá efectuarse una vez que se hubiere librado la mercancía de que se tratare.

Por su parte, el desistimiento de dicha destinación, no exonera de responsabilidad por los ilícitos que se hubieran cometido con motivo o en ocasión de la declaración efectuada al solicitarse la destinación. En el supuesto de desistirse de la solicitud de importación para consumo, no se permitirá una nueva destinación de importación para consumo de la misma mercadería al mismo territorio aduanero, que fuere en forma inmediata o luego de obtenerse previamente una destinación suspensiva.

Una vez presentada la solicitud de destinación ante el servicio aduanero se efectuará un examen preliminar de la misma a fin de determinar si contiene los datos exigidos y si se adjunta la documentación complementaria correspondiente, en cuyo caso procederá a su registro. Por el contrario, si la solicitud no cumpliera con los datos exigidos o con la documentación correspondiente, no se le dará curso mientras la deficiencia no fuere subsanada. Cabe aclarar que, cuando -como es la regla, salvo excepciones- es aplicable el sistema informático para realizar la solicitud, el “registro” es informático y después (después de imprimir el documento) se efectúa la presentación de la solicitud ya registrada.

Realizado el registro, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratare, a fin de determinar el régimen legal aplicable a la misma. En este caso, el importador, o el despachante de aduana que actuare en su representación, deben concurrir al acto de verificación de la mercadería ya que en caso de no hacerlo, perderá el derecho a reclamar contra el resultado de la verificación establecido por el servicio aduanero. También cabe aclarar que, cuando se aplica el registro informático (se reitera que este registro es “la regla”) la verificación física o material de la mercadería se efectúa (siempre según la regla y salvo excepciones) cuando por el sistema se ha asignado a la operación verificación obligatoria (canal rojo).

Entre otras facultades, el servicio aduanero puede exigir del interesado que proporcione información complementaria sobre las características técnicas de la mercadería importada. Si esta no se proporcionare en el plazo de diez (10) días, el servicio aduanero queda facultado para consultar con organismos técnicos

competentes por cuenta de aquel. Asimismo, cuando la mercadería que hubiere de ser objeto de verificación fuese extremadamente frágil o susceptible a producir daño al agente aduanero encargado de la verificación, el servicio aduanero puede solicitar al interesado contratar personal especializado y en caso de que el importador no se aviniere a ello, el servicio aduanero queda facultado a contratar por cuenta y riesgo del interesado los servicios especializados pertinentes.

Por su parte, el agente del servicio aduanero que en el transcurso del despacho comprobare a prima facie, la comisión de algún ilícito aduanero, procederá a realizar la denuncia pertinente ante el administrador de la Aduana y a suspender su trámite, con la extracción, en su caso, de las muestras representativas necesarias para evaluar la verosimilitud de la misma.

Finalmente, efectuados los trámites relativos al despacho de la mercadería, y en su caso, pagados o garantizados los tributos correspondientes, se procederá a su libramiento.

6.1.5.3.1.2.2. Destinaciones suspensivas

Son aquellas en las cuales la mercadería, si bien es importada, carece de libre circulación interna, ya sea porque su introducción es meramente transitoria y su finalidad es retornar al exterior en un plazo más o menos breve, porque queda depositada en zona primaria aduanera teniendo vedado su ingreso a plaza, o porque se encuentra en el territorio aduanero con el solo fin de su transporte a otro país o a una aduana del interior, para luego efectuarse allí los trámites de una nueva destinación aduanera.

Se trata, en todos los casos, de mercadería sometida a regímenes que no admiten su permanencia indefinida en el territorio aduanero, por lo que tarde o temprano deberán ser sometidas a una destinación definitiva.

6.1.5.3.1.2.2.1. Depósito de Almacenamiento

Es aquella destinación en virtud de la cual la mercadería importada puede quedar almacenada bajo control aduanero por un plazo determinado, para ser sometida a otra destinación autorizada, la cual deberá

efectuarse con los recaudos correspondientes según el tipo de destinación de que se trate.

Entre las características salientes de este tipo de Destinación, se debe destacar que la mercadería amparada por la misma no está sujeta a la imposición de tributos, pero sí a las tasas retributivas de servicios, con excepción de la tasa de estadística¹³.

En el caso de que la mercadería afectada a Depósito de Almacenamiento, fuera reembarcada con destino al exterior o a otra aduana de la república, para lo cual hubiere de salir del territorio aduanero, la respectiva exportación no estará sujeta a la imposición de los tributos que gravaren la Exportación para Consumo, con excepción de las tasas retributivas de servicios.

En lo que respecta a los plazos durante los cuales la mercadería podrá permanecer sometida a la Destinación de Depósito de Almacenamiento, el C.A. establece que serán fijados por la reglamentación y que una vez vencidos (sin que se hubiere sometido a la mercadería a una destinación permitida) corresponde disponer su venta en la forma prevista en el Art. 419 de la Ley 22415¹⁴. En el supuesto de que vencido el plazo de permanencia de la mercadería sometida a este régimen, o aun durante dicho plazo, se comprobare la falta de la misma, se hallara o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo, considerándose en este caso como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias a aquel que tuviere derecho a disponer de las mercaderías, en cuyo caso el depositario será responsable subsidiario del pago, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto de quien tuviere derecho a disponer de la mercadería, todo esto sin perjuicio de la responsabilidad de las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido.

En caso de que durante la permanencia de la mercadería bajo el régimen de Depósito de Almacenamiento, se hubiere realizado la transferencia del derecho a disponer de la misma, la transferencia sólo tendrá efectos respecto del servicio aduanero, cuando éste lo hubiere autorizado.

Finalmente, entre las particularidades del régimen, cabe destacar que este tipo de destinación permite el fraccionamiento de la mercadería sometida al régimen, cuya solicitud está prevista en el Art. 295 de la ley 22415.

6.1.5.3.1.2.2.2. Tránsito de Importación

Es aquella destinación, en virtud de la cual la mercadería importada, que careciere de libre circulación en el territorio aduanero, puede ser transportada dentro del mismo desde la aduana por la que hubiere arribado hasta otra aduana, para ser sometida a otra destinación aduanera.

Cuando el transporte de la mercadería tuviere lugar desde una aduana de entrada hasta una aduana de salida, a fin de ser exportada, se la denomina Destinación Suspensiva de Tránsito Directo. Asimismo, cuando el transporte de la mercadería tuviere lugar desde una aduana de entrada hasta otra aduana (aduana de interior), a fin de ser sometida en esta a una posterior destinación, suspensiva de importación o de importación para consumo, se la denomina Destinación Suspensiva de Tránsito hacia el Interior.

El C.A. establece que:

- La destinación debe ser formalizada por escrito ante el servicio aduanero.
- El Poder Ejecutivo podrá excluir determinada mercadería del régimen de Tránsito de Importación.
- En el supuesto de Tránsito Directo, el Poder Ejecutivo podrá condicionar el beneficio del régimen a la reciprocidad de tratamiento de otros Estados.
- En caso de autorizarse el Tránsito de Importación por vía terrestre, deberá otorgarse una garantía a favor del servicio aduanero, tendiente a asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone.

Por su parte, la importación de mercadería bajo este régimen no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios. Asimismo cuando se trate de Tránsito Directo, la mercadería no está sujeta a la imposición de tributos

que gravaren la exportación para consumo con excepción de las tasas retributivas de servicios.

Por otro lado, tratándose de mercadería que carece de libre circulación en el Territorio Nacional, se debe tener en cuenta que ante cualquier hecho que impidiere la prosecución del transporte de la mercadería, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte, debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero o en caso de mediar distancias que impidan la rápida concurrencia del mismo, a la autoridad policial más cercana, bajo vigilancia de la cual quedará el medio de transporte y la mercadería que trajere a bordo, hasta que tomare intervención el servicio Aduanero.

Si el hecho fuere de tal magnitud que hiciere aconsejable la sustitución del medio de transporte, la Aduana, a pedido del interesado y previa comprobación de las características del mismo, podrá autorizar bajo su control el transbordo de la mercadería.

Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de Tránsito de Importación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio Aduanero y adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería y las condiciones que permitieren ejercer eficazmente el control aduanero.

Así, ante los supuestos mencionados, a pedido del interesado y previa evaluación del hecho, el servicio aduanero podrá declarar la suspensión del curso del plazo acordado para cumplir con el transporte, por el periodo necesario para superar el impedimento aludido.

El C.A. también prevé casos en los que la mercadería debe considerarse importada a consumo:

- Cuando resultare faltar mercadería sometida a este régimen, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.
- Transcurrido el plazo de un mes contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado

para el cumplimiento del tránsito, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería arribare a la Aduana de salida o interior, según correspondiere, se presumirá sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario que ha sido importada para consumo.

En ambos casos se considerará al transportista y a su agente como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias y como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de Tránsito de Importación, quienes podrán invocar el beneficio de excusión respecto del deudor principal. Lo dispuesto será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubiesen cometido.

En caso de deterioro o la destrucción de mercadería por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiere sido comunicado, debe considerarse, a los fines de otras destinaciones de importación, en el estado en que ella se encontrare, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. Si en esta misma situación, se tratare de mercadería irremediamente perdida, ésta no está sujeta a los tributos que gravaren su importación a consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. Cabe destacar que la mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiese ser empleada por un tercero. Asimismo, los desechos o residuos resultantes de la destrucción o del deterioro originado en algún siniestro de los mencionados, deben considerarse, a los fines de su importación a consumo, en el estado en que se encontraren.

Dado que el régimen en cuestión mantiene en suspenso la aplicación de los tributos y de las prohibiciones económicas, y que en él la mercadería sale de la zona primaria aduanera para transitar por la zona secundaria bajo la custodia del propio interesado, el ordenamiento tiene interés en que la destinación no sea burlada mediante maniobras de sustitución o sustracción. Con ese propósito, el servicio aduanero

tomará las medidas necesarias para asegurar que la mercadería que es sometida a este régimen sea la misma que arribe a la aduana de salida o de interior, según correspondiere. Así, se podrá proceder a la utilización de sellos y precintos aduaneros, empleo de custodia aduanera y otras medidas de control, siempre que fueren necesarias.

Asimismo, en concordancia con la finalidad de disminuir los riesgos de sustitución o sustracción de esta mercadería, el servicio aduanero fijará el itinerario y plazo en el cual debe cumplirse el transporte.

Si el medio de transporte no arribare dentro de dicho plazo, pero sí dentro del mes contado a partir del vencimiento de dicho plazo, se aplicará automáticamente al transportista una multa equivalente al uno por mil del valor en Aduana de la mercadería de que se tratare, por cada día de retardo.

6.1.5.3.1.2.2.3. Importación Temporaria

Es aquella destinación, en virtud de la cual la mercadería ingresa con una finalidad determinada, por un plazo determinado y con la obligación de ser reexportada para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo.

El desarrollo de esta Destinación Suspensiva de Importación, se realiza en el título 6.1.6. “DESTINACION SUSPENSIVA DE IMPORTACION TEMPORARIA”

6.1.5.3.1.2.2.4. Despacho Directo a Plaza

El despacho directo a plaza, al que hiciéramos mención al hablar del plazo para la solicitud de una destinación de importación, tal como lo define la ley 22415, en su artículo 278, es un procedimiento en función del cual la mercadería puede ser despachada directamente a plaza sin previo sometimiento de la misma al régimen de D.P.I.

Cabe destacar que, en este caso, la solicitud de la destinación puede ser presentada por el importador dentro de los cinco (5) días anteriores al arribo del medio de transporte.

Deberá sujetarse a este procedimiento, aquella mercadería cuya permanencia en depósito, implicare peligro para la integridad de las personas o bien para la inalterabilidad de la propia mercadería o de la mercadería contigua, salvo que esta ingresare a un depósito especialmente acondicionado para esa especie de mercadería. También deberá estar sujeta a este procedimiento la mercadería cuyo almacenamiento fuere sumamente dificultoso. A tal efecto, la aduana establecerá con alcance general, la nómina de mercadería que represente un peligro respecto de la integridad de las personas, de la inalterabilidad de la misma o que resultare de almacenamiento dificultoso.

Si llegado el caso, la destinación de importación no hubiera sido solicitada con anterioridad al arribo del medio de transporte y no se dispusiere de depósitos especialmente acondicionados, corresponde que el servicio aduanero adopte las medidas que resulten necesarias para evitar los perjuicios emergentes de la naturaleza o condición de la mercadería de que se tratare, por cuenta bajo la responsabilidad de quien corresponda.

Este procedimiento resulta aplicable sin perjuicio de que el servicio aduanero pueda disponer que la mercadería sujeta al procedimiento de despacho directo, ingrese total o parcialmente a un lugar de depósito al solo efecto de practicar una verificación exhaustiva.

6.1.6. DESTINACION SUSPENSIVA DE IMPORTACION TEMPORARIA

La destinación suspensiva de importación temporaria es aquella en función de la cual la mercadería importada ingresa:

- Con una finalidad determinada
- Por un plazo determinado
- Con la obligación (desde el momento del libramiento) de ser reexportada para consumo, con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo.

La mercadería importada en forma temporal podrá permanecer en el mismo estado en que hubiera sido importada o bien, ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio.

El C.A. establece que la reglamentación determinará:

- Qué mercadería resulta susceptible de ser sometida al régimen de importación temporaria.
- La finalidad a la que podrá ser destinada (siempre que no perjudicare la actividad económica nacional)
- El lugar en que podrá cumplirse la finalidad perseguida.
- Las seguridades a exigir, con carácter previo al libramiento, en garantía del cumplimiento de la obligación de reexportación para consumo dentro del plazo acordado.
- Las medidas especiales de control y demás condiciones que, según el caso, se estimaren necesarias.
- El plazo de caducidad de los permisos que, cuando fuere necesario, se acordaren para la utilización de este régimen.

Al igual que si se tratare una importación a consumo, la ley 22415 establece que, la solicitud de destinación de importación temporaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 234, en el cual se establece que la solicitud deberá formalizarse ante el servicio aduanero mediante una declaración efectuada:

- Por escrito, en soporte papel, con constancia de la firma del declarante y el carácter en que éste lo hace
- Por escrito, a través del sistema informático establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso este, sin perjuicio del trámite del despacho, exigirá la ratificación de la declaración bajo la firma del declarante o de la persona a quien éste representare, salvo que el sistema permitiera la prueba de la autoría de la declaración por otros medios fehacientes

- Verbalmente o mediante la simple presentación de los efectos cuando se tratare de regímenes especiales que tuvieren contemplada esta manera de declaración.

Cuando la declaración es por escrito, esta debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate.

En el caso de que la declaración se realizare utilizando un procedimiento informático, el servicio aduanero podrá codificar los elementos de la declaración. No obstante, si a juicio del declarante el sistema de codificación no llegara a contemplar ciertos datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación, que fueren necesarios para la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones, el declarante podrá optar por registrar la destinación solicitando la intervención del servicio aduanero y brindando los elementos que considerare necesarios para efectuar una correcta declaración.

En el supuesto en que el declarante hubiera hecho uso de la solicitud, el servicio aduanero, dentro del plazo de cinco (5) días, se expedirá con los elementos aportados por el declarante y los que tuviera a su disposición. (Contra dicho acto procederá la impugnación prevista en el artículo 1053 del C.A.).

Así, de conformidad con lo indicado, la normativa establece que, cuando la Importación Temporal tuviere por objeto someter la mercadería a algún trabajo de perfeccionamiento o beneficio, en la declaración deberá indicarse la finalidad a la que será destinada, el lugar en que se cumplirá la misma y todo otro elemento necesario para el control del servicio aduanero.

En caso de autorizarse la Importación Temporal, a fin de asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone, deberá otorgarse una garantía a favor del servicio aduanero. Esta garantía deberá cubrir el importe de los tributos liquidados, con el objeto de responder al pago de los mismos en caso de producirse algunos de los supuestos (previstos en el régimen) de importación para consumo irregular. La garantía es requisito para el libramiento de la mercadería¹⁵.

Asimismo, y a fin de interpretar la conveniencia de optar por el régimen de importación temporaria, cabe destacar que la importación de mercadería bajo este régimen, no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios. No obstante, la ley 22415 establece que el Poder Ejecutivo podrá disponer la aplicación parcial de los tributos que gravaren la importación para consumo respecto de aquella mercadería que, sin desvirtuar el régimen de

importación temporal, hubiere de emplearse de modo tal que justificare dicha imposición.

6.1.6.1. Finalidad Determinada

Atento la existencia de diversas finalidades que podrían motivar la importación de mercadería amparada por el régimen suspensivo de importación temporal y la necesidad de dar a la misma el encuadre legal apropiado, cabe destacar dos reglamentaciones que pueden resultar aplicables, según el caso, y que regulan el tratamiento al que estará sujeta dicha operación.

Las reglamentaciones a las que se hace referencia son el Decreto 1001/1982 y el Decreto 1330/2004, sobre los que se profundiza en el título 7.1.6.4. “Reglamentación”.

6.1.6.2. Plazo Determinado

6.1.6.2.1. Plazo

Con relación al plazo dentro del cual debe cumplirse con la reexportación de la mercadería importada en forma temporal, el artículo 265 del C.A. establece:

- 1- La mercadería sometida al régimen de importación temporaria que debiere permanecer en el mismo estado en que hubiere sido importada, debe ser reexportada para consumo dentro de los plazos que al efecto fijare la Aduana, computados desde la fecha de su libramiento, los que no podrán exceder de:
 - a) Tres (3) años, cuando la mercadería que constituyere un bien de capital hubiere de ser utilizada como tal en un proceso económico.
 - b) Ocho (8) meses, cuando la mercadería, de conformidad con lo que establece la reglamentación, constituyere o estuviere destinada a:
 - 1 – Presentarse o utilizarse en una exposición, feria, congreso, competencia deportiva o manifestación similar.
 - 2 – Muestras comerciales
 - 3 – Máquinas y aparatos para ensayos
 - 4 – Aeronaves y embarcaciones deportivas, automóviles motocicletas, bicicletas, instrumentos científicos o profesionales y demás mercadería destinada a ser utilizada por el viajero o turista, no residente en el país.
 - 5 – Envases y embalajes
 - 6 – Contenedores y paletas (pallets)

- 7– La demás mercadería que en atención a su naturaleza o destino fuere incluida por la reglamentación en este inciso “b”.
- c) Un (1) año cuando la mercadería estuviere destinada o constituyere:
 - 1 – Elementos de decoración, vestuarios, instrumentos, animales y accesorios de las compañías teatrales, de circo y de las demás personas que vinieren al país a ofrecer espectáculos.
 - 2 – La demás mercadería que no estuviere prevista en este inciso ni en el precedente “b” y que fuere determinada por la reglamentación sin especificar en cual de estos incisos debe incluirse.
- 2 – La mercadería sometida al régimen de importación temporaria, que hubiere de ser objeto de cualquier perfeccionamiento o beneficio debe ser reexportada para consumo dentro de un plazo máximo de dos (2) años computados desde la fecha de su libramiento.

Asimismo, cabe destacar la Resolución 2771/1996, que en su Anexo IV contiene un análisis detallado de plazos y motivos relativos al régimen de importación temporal¹⁶.

6.1.6.2.2. Prórroga

Tal como fuera mencionado anteriormente, a fin de cumplir con el régimen de Importación Temporal, la mercadería deberá ser reexportada a consumo dentro de un plazo determinado, debiéndose considerar la existencia de casos para los cuales se prevé la posibilidad de acceder a una prórroga.

A tal efecto, el C.A. establece que, con anterioridad mínima de un mes al vencimiento del plazo acordado y mediante motivos fundados, el interesado podrá solicitar a la Aduana, prórroga del mismo. En este caso, la Aduana evaluará los motivos expuestos y, si fueren razonables, concederá por una sola vez, una prórroga por un periodo que no podrá exceder el del plazo originario.

Por otro lado, podría suceder que ante la solicitud de prórroga por parte del interesado, la Aduana procediera a denegar la misma. En este caso, es la misma Aduana la que otorgará un plazo perentorio de veinte (20) días, a contar desde la fecha de notificación de la denegatoria para cumplir con la obligación de reexportar para consumo. Ahora bien, si el vencimiento del plazo originario fuese posterior al de los veinte días, este último se considerará extendido hasta la fecha de aquel vencimiento.

Finalmente, con respecto a la posibilidad de acceder a una prórroga, cabe destacar que una vez vencido el plazo para solicitar la prórroga, el derecho a solicitarla caduca¹⁷.

6.1.6.3. Reexportación Para Consumo

Con relación a la reexportación de mercadería previamente importada bajo el régimen de importación temporal, efectuada en cumplimiento de la obligación asumida en dicho régimen, la normativa prevé el tratamiento a aplicar ante las distintas situaciones que pudiesen presentarse, las obligaciones a cumplir respecto de la propiedad, posesión y tenencia de la misma, las distintas posibilidades con las que cuenta el exportador para cumplir con esta obligación y una serie de consideraciones generales que terminan de regular el régimen.

6.1.6.3.1. Situaciones que podrían presentarse respecto de la mercadería importada temporalmente:

- a) Cuando la mercadería retornare en el mismo estado en que hubiera sido importada, la reexportación para consumo no estará sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios.
- b) Cuando la mercadería hubiera sido objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, la exportación de la mercadería resultante estará exenta del pago de los tributos que gravaren la exportación para consumo. No obstante, el Poder Ejecutivo podrá dejar sin efecto, total o parcialmente, dicha exención en lo que se refiere a lo incorporado a la misma en el territorio aduanero.
- c) Cuando la mercadería hubiera sufrido mermas durante su permanencia bajo el régimen de Importación Temporal, dentro de las tolerancias legales o en su defecto las que estableciere el Servicio Aduanero, será considerada, a los fines de su importación o reexportación para consumo, según el caso, en el estado en que ella se encontrare. En este caso, las tolerancias admisibles, en el caso de que no estuvieren fijadas legalmente ni tuvieren previsto un régimen especial para su determinación, serán establecidas por el Servicio Aduanero con anterioridad al libramiento a plaza de la mercadería, a pedido del interesado previa consulta a los organismos técnicos competentes.
- d) Cuando se tratase de mercadería deteriorada por caso fortuito¹⁸ o fuerza mayor¹⁹ durante su permanencia bajo el

régimen de Importación Temporal debe considerarse, a los fines de su importación o reexportación para consumo, según el caso, en el estado en que ella se encontrare, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del Servicio Aduanero.

- e) La mercadería totalmente destruida o irremediamente perdida por caso fortuito o fuerza mayor durante su permanencia bajo el régimen de Importación Temporal, no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del Servicio Aduanero. Al respecto, resulta de importancia destacar que la mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero.
- f) En el caso de existir desechos y residuos, hay dos situaciones que deben ser consideradas. En primer lugar, los desechos o residuos resultantes de la destrucción o deterioro originado en caso fortuito o fuerza mayor deben considerarse, a los fines de su importación o reexportación para consumo, según el caso, en el estado en que se encontraren.
En segundo lugar, los residuos que tuvieren valor comercial, resultantes de cualquier perfeccionamiento o beneficio a que hubiere sido sometida la mercadería importada temporalmente, en el supuesto de Importación para Consumo, se hallarán sujetos al pago de los tributos correspondientes. A tal fin los residuos se clasificarán arancelariamente y se valorarán según el estado en que se encontraren.

6.1.6.3.2. Propiedad, posesión y tenencia de mercadería importada temporalmente:

Por su parte, en lo que respecta a la propiedad, posesión, tenencia o uso de la mercadería que se hallare sometida al régimen de Importación Temporal, la ley 22415 establece que, no puede ser objeto de transferencia, salvo que se encontrare específicamente previsto otro tratamiento o que, cuando existiendo motivos fundados el interesado solicite dicha transferencia y la Aduana la autorice.

En tal caso, el nuevo responsable será considerado a todos los efectos, como si se tratase del originario, debiendo otorgar garantía suficiente en sustitución de la oportunamente prestada.

No obstante, la Aduana, a pedido de la persona respecto de la cual se hubiera autorizado la Importación Temporal, podrá permitir que la transferencia se realice bajo su responsabilidad, en cuyo caso subsistirá la garantía otorgada.

6.1.6.3.3. Obligación de Reexportar:

Aún cuando no se hubiere reexportado definitivamente, se considera cumplida la obligación de reexportar, si con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia acordado, se hubiere ingresado la mercadería a depósito provisorio de exportación y solicitado la pertinente destinación de reexportación para consumo.

Asimismo, la obligación de reexportar a consumo podrá dispensarse cuando la mercadería de que se tratare fuere abandonada a favor del Estado Nacional, destruida o tratada de manera tal que se la privare de valor comercial. En este caso, la petición deberá efectuarse con una anterioridad mínima de un mes al vencimiento del plazo de permanencia acordado, estando todos los gastos que se originaren como consecuencia del abandono, destrucción o tratamiento, a cargo del interesado, quien debe asimismo abonar, en su caso, los tributos devengados hasta el momento de la aceptación o de la autorización, si la hubiere por la Aduana.

Otra alternativa se da con la solicitud de nacionalización cursada por parte del interesado, hasta el día de vencimiento de permanencia inclusive o dentro del plazo de diez (10) días a contar de la notificación de la denegatoria de prórroga, en cuyo caso, la Aduana podrá autorizar que la mercadería importada temporariamente sea sometida a la destinación de Importación a Consumo siempre que no fuera aplicable una prohibición y no se desvirtuare la finalidad tenida en cuenta al concederse la Importación Temporal.

En el supuesto de que se autorizare la importación a consumo, todos los elementos necesarios para la liquidación de los tributos aplicables, se determinarán con referencia al momento del registro de la solicitud de la destinación de importación a consumo, salvo que en regímenes especiales se encontrare previsto otro tratamiento.

En el caso de que la mercadería a nacionalizar hubiere sufrido algún demérito anormal desde el momento de su importación temporaria, los tributos también serán aplicables sobre la parte correspondiente a lo consumido o demeritado en el territorio aduanero, salvo que ese demérito se haya producido por caso fortuito o fuerza mayor, acreditados a satisfacción del Servicio Aduanero.

Finalmente, respecto de la obligación de reexportar, cabe destacar que la mercadería que hubiere sido sometida al régimen de Importación Temporal, se considerará importada para consumo aún cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, cuando se hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar o no se cumpliera con las obligaciones impuestas como condición de otorgamiento del régimen, salvo que se tratara de obligaciones meramente formales. En estos casos, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de la sanción que pudiere corresponder, sanción previstas en el artículo 970 del C.A. y que, como consecuencia de las limitaciones del presente trabajo, solo se procede a referenciar²⁰.

A tal fin, la Aduana, podrá autorizar la reexportación de la mercadería una vez vencido el plazo acordado para hacerlo, siempre que se hubieren abonado los tributos que gravaren la importación para consumo y cumplido con la sanción impuesta, considerándose a este solo efecto y durante un año contado desde el vencimiento del plazo, que la mercadería se encuentra aún en régimen de Importación Temporal.

6.1.6.3.4. Reexportación – Control de Mercadería

Habiéndose realizado un recorrido por los distintos aspectos que hacen al régimen suspensivo de importación temporal y a modo de complemento de lo antes expuesto, cabe destacar algunas de las consideraciones previstas en el C.A. con relación al control a efectuar sobre la mercadería, al momento de su reexportación.

Al respecto, la ley 22415 establece que el servicio aduanero adoptará las medidas tendientes a comprobar que la mercadería que se reexportare para consumo es la misma que se importó temporariamente.

Asimismo, se establece que en el caso de tratarse de mercadería fungible²¹, el Servicio Aduanero podrá autorizar que se reexportare para consumo una mercadería que por su especie, calidad y características técnicas, fuere idéntica a la importada.

Finalmente, se establece que cuando la mercadería importada temporariamente hubiere de someterse a un proceso de transformación que imposibilitare la posterior verificación de su identidad, el Servicio Aduanero, adoptará medidas especiales

de control en los lugares donde se realizare la transformación, a fin de asegurar el cumplimiento de las finalidades que motivaron el otorgamiento del régimen (determinando asimismo el sistema de contabilidad específico a que deberá ajustarse el interesado.).

6.1.6.4. Reglamentación

6.1.6.4.1. Decreto 1001/1982

Siendo el Decreto 1001/1982, un decreto reglamentario que a lo largo de sus más de cien artículos trata sobre diversos temas normados por el C.A., a efectos del régimen de importación temporal, se destaca su artículo 31, siendo este el que regula la mercadería y/o finalidad para la que ésta podría ingresar al amparo de la presente reglamentación.

Artículo 31:

- 1) Considerase susceptible de ser sometida al régimen de importación temporaria la siguiente mercadería:
 - a) Los bienes de capital que hubieren de ser utilizados como tales en un proceso económico, siempre que el beneficiario de la importación temporaria no fuere propietario de tales bienes y tuviere obligación de reexportarlos en virtud del contrato respectivo fuera del ámbito sometido a la soberanía nacional.
 - b) Los bienes destinados a ser presentados o utilizados en una exposición, feria, congreso, competencia deportiva o manifestación similar, pertenecientes a personas residentes en el extranjero.
 - c) Las muestras comerciales siempre que:
 - 1 – Por su naturaleza sirvieren para publicitar un artículo determinado.
 - 2 – Pertencieren a una persona residente en el extranjero.
 - 3 – Fueren importadas con el fin de ser presentadas o ser objeto de una demostración en el país para gestionar pedidos de mercadería que hubiere de ser suministrada desde el extranjero.
 - 4 – No se apliquen a su uso normal, salvo para las necesidades de la demostración, ni se enajenen o utilicen de cualquier forma mediante alquiler o remuneración durante su permanencia en el país.
 - 5 – Fueren susceptibles de ser identificadas en el momento de su reexportación
 - 6 – Su cantidad se ajustare a la práctica comercial.

- d) Las máquinas y aparatos para ensayos, que hubieren de someterse a pruebas o controles, o bien aquellos que en espera de la entrega o de la reparación de mercadería semejante se pusieron gratuitamente a disposición de un cliente por el proveedor o el reparador, según fuere el caso.
 - e) Las aeronaves y embarcaciones deportivas, automóviles, motocicletas, bicicletas, los instrumentos científicos o profesionales y demás mercadería destinada a ser utilizada por el viajero o turista, no residente en el país.
 - f) Los envases y embalajes.
 - g) Los contenedores y paletas (ballets)
 - h) El material pedagógico y el material científico, siempre que:
 - 1 – Fuere introducido por instituciones educacionales, benéficas o científicas, sin fines de lucro
 - 2 – Fuere introducido para ser utilizado sin fines comerciales o industriales.
 - 3 – Fuere introducido en cantidades razonables, de acuerdo a los fines de la importación.
 - 4 – Fuere susceptible de ser identificado en el momento de su reexportación.
 - i) Los elementos de decoración, vestuarios, instrumentos, animales y accesorios de las compañías teatrales, de circo y de las demás personas que vinieren al país a ofrecer espectáculos.
 - j) Los dibujos, proyectos y modelos que hubieren de ser utilizados para la fabricación de mercadería.
- 2) Los interesados deberán indicar en la solicitud de destinación el empleo que darán a la mercadería. Cuando resultare necesario por las circunstancias del caso, la Aduana, antes de autorizar la destinación aduanera, efectuará la correspondiente consulta a los organismos oficiales competentes.
- 3) Cuando la mercadería hubiere de ser importada temporalmente para ser objeto de transformación , elaboración, combinación, mezcla, reparación, agregado físico o de cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, siempre que los trabajos respondieren a condiciones técnicas predeterminadas que condujeren a obtener mayores

rendimientos, el interesado deberá solicitar autorización a la Aduana con carácter previo a la solicitud de destinación suspensiva de importación temporaria, indicando la naturaleza del trabajo a realizar, descripción de la mercadería a importar, especie de los productos que se utilizará en los procesos de elaboración, manufactura o beneficio a que se someterá la mercadería en plaza e incremento aproximado del valor que habrá de resultar para la misma.

Para decidir sobre el pedido, la Aduana deberá contar necesariamente con la previa opinión de los demás organismo oficiales competentes.

- 4) Para gozar de los beneficios contemplados respecto de mercadería fungible y la autorización por parte de la Aduana para reexportar mercadería que por su especie, calidad y características técnicas fuere idéntica a la importada, el interesado deberá solicitar autorización a la Aduana , con carácter previo a la solicitud de destinación suspensiva de importación temporaria, indicando la especie, calidad, cantidad y características técnicas de la mercadería a importar y de la que reexportará en sustitución, debiendo dar además razón justificada de la necesidad que fundamenta el beneficio al que pretende acogerse. Para decidir sobre el pedido, la Aduana deberá contar, necesariamente, con la previa opinión de los organismos oficiales competentes.
- 5) La Aduana podrá incluir dentro del régimen otra mercadería que por su similitud o por su finalidad pudiere ser comprendida en el marco de la enumerada en el apartado 1 de este artículo en forma específica o genérica. Esta facultad no podrá ejercerse cuando se tratare de automotores de uso particular y para el transporte de pasajeros, los que se regirán por las disposiciones específicas previstas en el C.A. y en esta reglamentación o por las otras normas especiales que resultaren aplicables.
- 6) El lugar en que podrá cumplirse la finalidad perseguida dependerá, además del impuesto por tal finalidad, de la naturaleza de la mercadería y de las condiciones en que se acordare la destinación aduanera.
- 7) Sin perjuicio de lo previsto en el art. 453, inc. C) del C.A. (régimen de garantía), la Aduana podrá exigir una identificación especial de la mercadería para poder verificarla a su satisfacción al momento de la reexportación.
- 8) La Aduana podrá exigir de los interesados llevar libros y anotaciones especiales, efectuar declaraciones juradas y

adoptar cualquier otro medio tendiente a esos fines, en la forma y para los casos que determine.

- 9) Cuando los interesados gestionaren ante el servicio aduanero una autorización para ampararse en el régimen de destinación suspensiva de importación temporaria con antelación a la presentación de la solicitud de destinación de la mercadería en cuestión, dicha autorización quedará sujeta al plazo de caducidad que estableciere la Aduana para la utilización del beneficio.

6.1.6.4.2. Decreto 1330/2004

Bajo este Decreto, resulta factible la importación en forma temporal de mercadería destinada a recibir un perfeccionamiento industrial, con la obligación de que ésta sea posteriormente exportada para consumo, a otros países, bajo las nuevas formas resultantes y dentro del plazo autorizado, entendiéndose por perfeccionamiento industrial, todo proceso de manufactura que implique una transformación, elaboración, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación, montaje e incorporación a conjuntos o aparatos de mayor complejidad tecnológica y/o funcional.

En caso de tratarse de un proceso de fraccionamiento de mercadería, la autoridad de aplicación evaluará la factibilidad de que este pueda estar comprendido dentro del alcance del régimen, pudiendo incorporar aquellos procesos que por sus características, no desvirtuaren la finalidad del régimen.

Quedan comprendidas en el presente régimen:

- Las mercaderías que desaparecen total o parcialmente en el proceso productivo
- Las mercaderías que constituyen elementos auxiliares para dicho proceso
- Las mercaderías que fuesen auxiliares habituales de la práctica comercial, aptas para envasar, contener y acondicionar, siempre que estas últimas se exporten con las respectivas mercaderías.

En lo que hace al tratamiento fiscal y obligaciones a cumplir, cabe destacar que la mercadería que se importe amparada por este Decreto, no está sujeta al pago de los tributos que gravan la importación para consumo, siendo exigibles las tasas retributivas de servicios con excepción de las de estadística y de comprobación de destino²². Asimismo, se establece que la mercadería así importada deberá ser exportada para consumo bajo la nueva forma resultante del perfeccionamiento industrial, dentro del plazo de trescientos sesenta (360) días, computados desde el libramiento.

Existen casos particulares para los cuales la normativa prevé un plazo excepcional de setecientos veinte (720) días, siendo este el caso de bienes de producción no seriada comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) que se detallan en el Anexo del Decreto y que forma parte integrante del mismo.

En el caso de que la mercadería importada en las condiciones que establece el presente régimen, deba ser exportada en cumplimiento de un programa de entregas y/o de larga ejecución, cuya operatoria responda a características particulares en función de las exigencias contractuales, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, podrá otorgar, en los términos y condiciones que ésta determine, un plazo especial para el cumplimiento de la obligación de exportar.

Asimismo, cuando existan razones debidamente fundadas que impidan el cumplimiento de las obligaciones antes mencionadas, respecto de la exportación de la mercadería dentro de los plazos previstos, el interesado podrá solicitar por única vez el otorgamiento de una prórroga. La Aduana, podrá otorgarla, pero en todos los casos, sujeta a la previa autorización de la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.

Si llegado el caso, se presentase una situación de desastre natural de carácter catastrófico, guerra civil o internacional, declarada o no, revolución, sublevación, confiscación, expropiación, prohibición o restricción de importar en el país de destino, cancelación no imputable al comprador, de emergencia agropecuaria declarada o de incendio y otras razones de fuerza mayor, la Aduana concederá una extensión del plazo contemplado en el presente Decreto, por un único período de hasta trescientos sesenta (360) días. La extensión del plazo estará sujeta a la previa autorización expresa de la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.

También podrá autorizar por única vez, la transferencia total o parcial de la mercadería importada temporalmente, cuando el importador acredite fehacientemente la imposibilidad de cumplir con los compromisos asumidos bajo el presente régimen, en las condiciones que esa secretaría establezca.

Por su parte, el usuario directo del régimen podrá, previa comunicación al Servicio Aduanero, entregar las mercaderías objeto de la importación temporaria, para su procesamiento, a un

tercero. No obstante, la responsabilidad de efectivizar la exportación del bien resultante continuará estando a cargo del usuario del presente régimen.

En cuanto a los requisitos a cumplir para ejercer el usufructo del presente régimen, la normativa establece como requisito fundamental, la obligación por parte del beneficiario de obtener el Certificado de Tipificación de Importación Temporal (C.T.I.T.), que emitirá la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DEL A PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.

El C.T.I.T., es el certificado que determinará la relación insumo-producto, detallando insumos, mermas, sobrantes, residuos y/o pérdidas que conformen el producto, certificado que deberá presentarse en oportunidad de tramitarse una Solicitud de Destinación Suspensiva de Importación Temporal ante la Dirección General de Aduanas.

Por razones debidamente justificadas, la Aduana podrá autorizar la Solicitud de Destinación Suspensiva de Importación Temporal, cuando la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA comunique que el usuario ha presentado un informe técnico preliminar respecto del proceso de perfeccionamiento industrial involucrado, conforme las condiciones que establece el presente decreto.

A los fines enunciados, los beneficiarios deberán contar con un dictamen o informe técnico elaborado por un organismo científico o tecnológico, cuya especialización y competencia sea acorde con el proceso de perfeccionamiento industrial correspondiente a la tipificación que se solicite.

Respecto de las distintas situaciones que podrían presentarse con relación a la mercadería importada temporalmente al amparo del presente régimen y las condiciones a cumplir como consecuencia del mismo, la normativa establece que, cuando por circunstancias debidamente justificadas, las mercaderías fuesen exportadas para consumo dentro del plazo autorizado sin haber sido objeto del perfeccionamiento previsto para el que fueron importadas, no se hallan sujetas al pago de ningún tributo ni multa.

Asimismo, se establece que en los supuestos de deterioro, destrucción total o pérdida irremediable por caso fortuito o fuerza mayor, sufridos por la mercadería durante su permanencia bajo el presente régimen de importación temporal, será aplicable el tratamiento que surge de los artículos 260, 261 y 262 de la ley 22415, según corresponda.

- Artículo 260: La mercadería deteriorada por caso fortuito o fuerza mayor durante su permanencia bajo el régimen de importación temporal debe

considerarse, a los fines de su importación o reexportación para consumo, según el caso, en el estado en que ella se encontrare, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero.

- Artículo 261: La mercadería totalmente destruida o irremediablemente pérdida por caso fortuito o fuerza mayor durante su permanencia bajo el régimen de importación temporaria no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero.
- Artículo 262: Los desechos o residuos resultantes de la destrucción o del deterioro originado en caso fortuito o fuerza mayor deben considerarse, a los fines de su importación o reexportación para consumo, según el caso, en el estado en que se encontraren.

A tal efecto, serán consideradas pérdidas, las mermas, residuos y sobrantes irrecuperables, no estando por ello sujetas al tratamiento arancelario de importación para consumo. Por su parte, las mermas, residuos y sobrantes que tuviesen valor comercial, estarán sujetas a valoración aduanera y deberán exportarse o importarse para consumo dentro de los noventa (90) días corridos de realizada la última exportación, con lo cual se habrá cumplido la obligación impuesta en el régimen, computando únicamente la parte proporcional atribuible a las mercaderías importadas temporalmente bajo este régimen.

Para aquellos casos, respecto de los cuales la mercadería importada temporariamente no haya cumplido con las condiciones establecidas por el presente decreto (Art.1), el interesado podrá solicitar ante la Aduana, autorización para la importación a consumo de la mercadería en cuestión.

En caso de obtenerse dicha autorización, deberá abonarse, además de los tributos correspondientes a esta destinación, vigentes a la fecha del registro de la misma, una suma adicional del dos por ciento (2%) mensual calculada sobre el valor en Aduana de la mercadería a esa fecha. Dicha suma se calculará a partir del primer mes computado desde el momento de la importación temporaria, cubriendo el período que transcurra hasta tanto se autorice la destinación definitiva de importación y en ningún caso podrá ser inferior al doce por ciento (12%) del mencionado valor en Aduana, salvo que dicho valor resultara inferior al que se hubiese determinado para la mercadería a los efectos de su importación temporaria, en cuyo caso se tomará en cuenta este último valor.

Finalmente, respecto de la mercadería alcanzada, cabe destacar que la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA podrá disponer la exclusión del presente régimen de aquellas mercaderías que

considere que, por su naturaleza, desvirtúan el objeto de la importación temporaria del presente régimen.

Otro caso particular, es el previsto en el artículo 27 del presente Decreto, en virtud del cual se establece que el usuario directo del régimen en cuestión, podrá importar mercaderías destinadas a la reposición de aquellas que sean idénticas y del mismo origen y que, previamente importadas para consumo por dicho usuario, y luego de ser objeto de alguno de los procesos de perfeccionamiento industrial, hayan sido exportadas para consumo.

Para que esta alternativa resulte procedente, se establece que el plazo máximo entre la fecha del libramiento a plaza de la mercadería importada para consumo y la del registro de la solicitud de su ulterior destinación definitiva de exportación para consumo, será de trescientos sesenta (360) días. Asimismo, se establece que la importación de mercadería destinada a reponer existencias deberá efectuarse dentro del plazo de los ciento ochenta (180) días, contados a partir de la fecha del registro de la solicitud de destinación definitiva de exportación para consumo.

Por su parte, la mercadería importada para reponer existencias, podrá quedar en el país o ser nuevamente exportada para consumo luego de haber recibido un perfeccionamiento industrial. Sólo cuando hubiese sido exportada para consumo dentro del plazo de ciento ochenta (180) días contados desde la fecha de su libramiento, el usuario directo podrá solicitar nuevamente la reposición de dicha mercadería. Vale aclarar que el plazo aquí acordado no admitirá prórroga alguna.

Dentro de las particularidades del caso, cabe destacar que las mercaderías destinadas a la reposición de existencias no abonarán los tributos que gravan la importación para consumo, siendo exigibles las tasas retributivas de servicios con excepción de las de estadística y de comprobación de destino. Asimismo, se establece que quedan excluidas de esta posibilidad aquellas mercaderías cuya importación se encuentre prohibida al momento de solicitarse la reposición de existencia, así como también, aquellas que al momento de ser exportadas definitivamente hubieren solicitado y/o percibido el beneficio por Draw – Back²³.

Como corolario del análisis del presente Decreto, hay una serie de consideraciones generales, respecto del mismo, que deben ser tenidas en cuenta a efectos de su aplicación:

- En todos los aspectos que no estuvieren contemplados expresamente en el régimen, resultarán de aplicación las normas del C.A.

- Reviste el carácter de autoridad de aplicación del presente régimen, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, en tanto que reviste el carácter de autoridad de fiscalización en el ámbito aduanero, la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS, siendo los citados organismos quienes dictarán las normas de aplicación de este decreto, conforme a sus respectivas competencias, y estarán facultados para realizar las inspecciones y verificaciones que consideren necesarias para comprobar el cumplimiento del régimen, sin perjuicio de las atribuciones y facultades previstas en la legislación aduanera y normas legales vigentes.
- La autoridad de aplicación podrá solicitar a organismo oficiales competentes, toda aquella información que considere necesaria para evaluar aspectos inherentes al régimen. Por su parte, el MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, publicará para su consulta, información contenida en los Certificados de Tipificación de Importación Temporal (C.T.I.T.) solicitados, en la página web de ese Organismo.

6.1.7. Zona Franca

Tal como fuera expuesto al tratar la pluralidad de ámbitos espaciales dentro del derecho aduanero, los ámbitos no arancelarios son definidos como ámbitos espaciales aduaneros en los cuales no se aplica el arancel y por lo general, tampoco las prohibiciones de naturaleza económica, siendo los más conocidos, los denominados “AREAS FRANCAS” o “ZONAS FRANCAS”.

“Desde antiguo, son muchos los Estados que dispusieron la creación de ámbitos espaciales respecto de los cuales se declaraba la vigencia de franquicias aduaneras más o menos amplias, en especial la no aplicación de tributos aduaneros a la importación y a la exportación de mercaderías a ese lugar.

Así, en ciertos lugares o sectores del territorio nacional (o de las entonces colonias), se establecieron “Territorios Francos”, “Puertos Francos”, “Zonas Francas”, “Depósitos Francos”, etc , denominaciones diversas a las que nos referimos –siguiendo la terminología adoptada por el C.A. argentino- bajo la expresión genérica de “Áreas Francas” (BASALDUA, Ricardo Xavier, “TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR”.2011: Pag.119).

La creación de Areas Francas puede perseguir distintas finalidades, pero en cualquiera de sus especies, constituyen por definición, ámbitos no arancelarios, respecto de los cuales la introducción o salida de las mercaderías no se halla gravada con derechos aduaneros, ni sujeta a prohibiciones económicas.

Cabe destacar que tratándose el área franca de un instituto aduanero, su creación no implica por sí otorgar franquicias tributarias no aduaneras. Por ello, la tributación interna será plenamente aplicable en la medida en que, en virtud de una norma de jerarquía de ley, no se disponga lo contrario. En otras palabras, la franquicia no alcanza a la aplicación de la tributación interna en relación con la actividad que se realice dentro del área franca (iva, ganancias, impuestos interiores)

Finalmente, como corolario de esta breve introducción y a fin de comenzar con el desarrollo del tema que nos ocupa, se debe tener en cuenta que si bien las Areas Francas se hallan excluidas del territorio aduanero, no dejan de estar reguladas por la legislación aduanera. En lo que respecta al Derecho Aduanero, se debe tener presente que esta rama del derecho, aplicable a todo el ámbito espacial sometido a la soberanía de la Nación (con la única y eventual excepción de los exclaves que pudieran haberse constituido, mediante el tratado respectivo a favor de un tercer Estado), regula tanto los ámbitos aduaneros arancelarios como los no arancelarios y tiene por objeto la regulación del tráfico internacional de mercaderías mediante la aplicación de restricciones directas e indirectas²⁴.

6.1.7.1. Definición

De acuerdo a lo establecido en el artículo 590 del C.A., el Área Franca constituye un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico²⁵.

Las áreas francas deben ser creadas por ley y, cuando las circunstancias así lo aconsejaren, el Poder Ejecutivo podrá disponer la no aplicación de las prohibiciones de carácter no económico respecto de la introducción de mercadería al área franca o de la extracción de la misma, quedando igualmente facultado para reducir las medidas de control aduanero en dicho ámbito.

Al respecto, en lo que hace al control en la Zona Franca, cabe destacar que a la par de que su frecuencia e intensidad disminuye en el interior de ésta, se acentúa en su perímetro, por el peligro que representa la introducción ilícita de mercaderías desde allí al territorio aduanero. Asimismo, la salida de las mercaderías de las áreas francas para su introducción al territorio aduanero está naturalmente sujeta al control aduanero y tiene la intensidad que corresponde a las mercaderías que ingresan desde el extranjero. El lugar de ingreso constituye “Zona Primaria Aduanera” y el servicio aduanero cuenta y ejerce las amplias atribuciones que en todas las legislaciones aduaneras se le asignan en esta zona.

6.1.7.2. Objetivos

Las Zonas Francas tendrán como objetivo impulsar el comercio y la actividad industrial exportadora, facilitando que el aumento de la eficiencia y la disminución de los costos asociados a las actividades que se desarrollan en ellas, se extiendan a la inversión y al empleo.

Asimismo, la ley prevé que el funcionamiento de las zonas francas será convergente con la política comercial nacional, debiendo contribuir al crecimiento y a la competitividad de la economía e incorporarse plenamente en el proceso de integración regional.

6.1.7.3. Actividades

En las zonas francas, podrán desarrollarse actividades de almacenaje, comerciales, de servicios e industriales, debiéndose tener en cuenta que en el caso de estas últimas, solo podrán desarrollarse con el único objetivo de exportar la mercadería resultante a terceros países, entendiéndose como tales, de acuerdo a lo indicado en las “Disposiciones Generales” de la ley 24331, Título 1, artículo 1, los ámbitos geográficos sometidos a la soberanía de otros países, incluidos los enclaves constituidos a favor de otros Estados.

No obstante lo señalado precedentemente, en las zonas francas se podrá fabricar bienes de capital que no registren antecedentes de producción en el territorio aduanero general ni en las áreas aduaneras especiales existentes, a efectos de admitir su importación a dicho territorio. En estos casos, los bienes de capital a los que se hace referencia, a fin de su nacionalización, seguirán el tratamiento establecido en el régimen general de importación de la Nomenclatura del Comercio Exterior y de las restantes normas tributarias que correspondan.

A los efectos del cumplimiento de lo previsto en el párrafo anterior, la autoridad de aplicación, deberá confeccionar un listado de las mercancías pasibles de dicho tratamiento y establecer los mecanismos de autorización de importación y control que considere convenientes.

Con relación a la mercadería que se encuentre dentro de las Zona Franca, la normativa establece que en ésta, las mercaderías pueden ser objeto de las operaciones necesarias para asegurar su conservación y de las manipulaciones ordinarias, destinadas a mejorar su presentación o calidad comercial o acondicionarlas para el transporte, tales como división o reunión de bultos, formación de

lotes, clasificación y cambio de embalaje. Asimismo, pueden ser objeto de transferencia e igualmente podrán ser objeto de actividades de producción (actividades Industriales) con destino exclusivo a terceros países, tales como transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento.

Por otro lado, como contrapartida de lo expuesto, la normativa establece expresamente una serie de prohibiciones respecto de las actividades a ser desarrolladas en la Zona Franca, de las que se desprende que, dentro de ésta, queda prohibido:

- Habitar
- La venta al por menor, salvo autorización especial del Poder Ejecutivo
- El consumo de mercadería, excepto cuando ello resulte propio de la actividad de la Zona Franca y cuando se trate de vituallas al personal que preste servicios en la misma.

Finalmente, con relación a las actividades y al destino de la mercadería, el C.A. prevé que, cuando las actividades desarrolladas en un área franca lo justifiquen, el Poder Ejecutivo podrá establecer un régimen de estímulo a las ventas de mercadería originaria de dicha área que se destinare al extranjero.

6.1.7.4. Tratamiento Fiscal y Aduanero

Habiéndose recorrido distintos aspectos que hacen al funcionamiento de las Zonas Francas, nos encontramos en condiciones de dar inicio al análisis del tratamiento fiscal y aduanero aplicable a las mismas

Como punto de partida, cabe destacar que de la normativa que regula el funcionamiento de estos ámbitos no arancelarios, surge, con las salvedades previstas en la ley 24331 de 1994 y el artículo 590 de la ley 22415, que resultará aplicable a las Zonas Francas la totalidad de las disposiciones de carácter impositivo, aduanero y financiero, incluidas las de carácter penal, que rigen en el Territorio Aduanero.

Por su parte, con relación al movimiento de mercadería y las consecuencias que esto trae aparejado, es el mismo C.A. el que establece que, aun cuando las áreas francas constituyen ámbitos excluidos del Territorio Aduanero, la introducción y la salida de mercadería, serán consideradas como si se tratara de una importación y exportación respectivamente, aún cuando provinieren o bien, fueran destinadas, al Territorio Aduanero General o a uno Especial.

6.1.7.4.1. Importación

Las mercaderías que ingresen en la Z.F., proveniente del Territorio Aduanero General o Especial, de otros países o de otras Zonas Francas, estarán exentas de los tributos que gravaren su importación para consumo, vigentes o a crearse, salvo las tasas correspondientes a los servicios efectivamente prestados.

Desde la perspectiva del operador de comercio exterior, situado en Territorio Aduanero General o Especial, la mercadería que se introduzca a la Z. F., proveniente del Territorio Aduanero General o Especial, será considerada como una Exportación Suspensiva y se ajustará a las consideraciones tratadas en el título CASO PARTICULAR: “EXPORTACION DE MERCADERIA A ZONA FRANCA, DESDE EL T.A.G.”

Asimismo, cabe destacar que, tal como fuera sugerido al referirnos a la no aplicación de “Prohibiciones de Carácter Económico”, no podrán introducirse a la Zona Franca, mercaderías afectadas por las “Prohibiciones de Carácter No Económico”, tales como las referidas a las armas y sus partes o municiones y cualquier otra especie que atente contra la moral pública, las buenas costumbres, la salud pública, la sanidad vegetal o animal, la seguridad pública o la preservación del medio ambiente, que se encontraren vigentes para la importación de las mismas al Territorio Aduanero.

6.1.7.4.2. Exportación

Las mercaderías que salgan de la Zona Franca, hacia terceros países, estarán exentas del pago de los tributos que gravaren su exportación a consumo²⁶, vigentes o a crearse, salvo las tasas correspondientes a los servicios efectivamente prestados.

Asimismo, desde la perspectiva del operador de comercio exterior, situado en Territorio Aduanero General o Especial, la mercadería que se extraiga de la Zona Franca con destino al Territorio Aduanero, será considerada como una importación.

La importación para consumo, al territorio Aduanero, de mercadería proveniente de la Zona Franca en el mismo estado en que ingresaron a la misma, estará sujeta, cuando corresponda, a la aplicación de los tributos y de las prohibiciones vigentes para la mercadería proveniente de extrazona, inclusive cuando sean originarias y procedentes de los países integrantes del MERCOSUR.

El procedimiento establecido precedentemente será de aplicación para las mercaderías adquiridas en la Zona Franca, en virtud de haber sido subastadas con motivo de su abandono.

Asimismo, cuando las mercaderías fueren originarias y procedentes de países con los cuales se hubieren acordado preferencias arancelarias en el marco de la ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración), incluyendo los países integrantes del MERCOSUR, gozarán de las mismas, en la medida que se cumplan las condiciones establecidas en la Resolución N° 78 del Comité de Representantes de ALADI, debiendo la Aduana por la cual se registre el despacho de importación, controlar que se cumpla la condición de expedición directa desde el país exportador a la Zona Franca, en las condiciones del punto cuarto de la precitada Resolución N° 78²⁷.

Por otro lado, la importación a consumo al Territorio Aduanero de los Bienes de Capital producidos en la Zona Franca con insumos de origen extranjero y cuando estuviere autorizada dicha importación por la autoridad de aplicación, estará sometida al tratamiento establecido en el régimen general de importación en materia tributaria y de prohibiciones vigentes para la mercadería proveniente de extrazona.

Finalmente, con excepción de lo previsto en el párrafo anterior, queda prohibida la importación a consumo de las mercaderías resultantes de procesos industriales en la Zona Franca, las que deberán ser exportadas a otros países.

Respecto de los Bienes de Capital, cabe mencionar que ante el retorno de Bienes de Capital al Territorio Aduanero, producidos total o parcialmente con mercadería previamente exportada desde el Territorio aduanero a la Zona Franca, en forma temporaria, y cuya Importación estuviera autorizada por la autoridad de aplicación, quedará sujeta al pago de tributos que gravan la Importación a Consumo de mercadería procedente de extrazona (en las condiciones establecidas en el artículo 357 del C.A.)²⁸

En el caso de tratarse de una importación de Residuos Industriales al Territorio Aduanero, la normativa aplicable al caso prevé que, la importación de residuos, de origen extranjero, provenientes de procesos de transformación, estará sujeta al pago de los tributos que gravan la importación a consumo de acuerdo con su estado y valor, y cuando provengan en parte de mercaderías en libre circulación, se computará únicamente la parte proporcional, atribuible, a las mercaderías de origen extranjero.

Respecto de la importación de los residuos con y sin valor a Territorio Aduanero, serán de aplicación las prohibiciones vigentes en dicho Territorio Aduanero, excepto cuando se trate de los residuos provenientes íntegramente de mercaderías en libre circulación.

Siguiendo con el tratamiento establecido para las operaciones por las cuales se procede a la extracción de mercadería de un Area Franca, la normativa aplicable al caso prevé que la extracción de mercadería de la Zona Franca hacia terceros países, no gozará de otros estímulos que los correspondiente por la devolución de tributos efectivamente pagados cuando fueren pasibles de devolución a los exportadores del territorio aduanero.

Asimismo, gozará de los estímulos establecidos de conformidad con los acuerdos internacionales suscriptos por la República Argentina.

Al respecto, cabe destacar que el estímulo a la exportación que resulte aplicable, es el establecido por las normas vigentes al momento del registro de la solicitud de exportación para consumo.

6.1.7.4.3. En el Interior de la Zona Franca

La ley 24331 establece la eximición del pago de los impuestos nacionales que gravan los servicios básicos que se prestan dentro de la Zona Franca, entendiéndose por servicios básicos, aquellos que tengan por objeto la prestación o provisión de servicios de telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacales y de desagüe.

6.1.7.4.4. Caso Particular: “EXPORTACION DE MERCADERIA A ZONA FRANCA, DESDE T.A.G.”

Habiéndose realizado un recorrido por distintos aspectos que hacen a la Zona Franca, incluyendo el tratamiento tributario aplicable a las operaciones de comercio exterior vinculadas con la misma, y a fin de realizar un análisis normativo preciso, concreto, y que sirva de base a la hora de evaluar la veracidad de la hipótesis planteada como objeto del presente trabajo, es que se procede al análisis de una operación de comercio exterior en particular: “Exportación de Mercadería a Zona Franca, desde T.A.G.”

Tal como fuera mencionado anteriormente, la mercadería que se introduzca a Zona Franca proveniente del Territorio Aduanero General o Especial, serán consideradas como una exportación suspensiva, implicando dicha expresión, que la aplicación del régimen tributario general estará “en suspenso” hasta tanto se cancele la destinación, ya sea con la reimportación al T.A. o, en este caso en particular, con la exportación para consumo a terceros países.

Al respecto, la normativa establece que el pago de los estímulos correspondientes a las exportaciones que se efectúen desde el territorio aduanero general o especial a la Zona Franca, serán liquidados una vez que la mercadería fuera extraída de dicha zona hacia otro país.

Asimismo, las exportaciones de mercaderías desde el Territorio Aduanero General hacia una zona franca regulada por la ley 24331, que posteriormente se exportaren hacia terceros países en el mismo estado o luego de haber sido objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento en el ámbito de la Zona Franca, están alcanzadas por los derechos de exportación establecidos en el régimen general²⁹.

En estos casos, el hecho imponible para la liquidación de los derechos de exportación es la exportación para consumo que se perfecciona una vez que la mercadería extraída del territorio Aduanero General hacia una Zona franca, egresa posteriormente con destino a terceros países.

Al respecto, la Instrucción General N°6 del 2004, prevé la posibilidad para el exportador, de liquidar y pagar los derechos de exportación documentando directamente a Zona Franca una destinación definitiva de exportación para consumo³⁰.

Finalmente, como complemento de lo expuesto y a efectos de dejar en claro conceptos que permitan una adecuada evaluación de las situaciones que podrían presentarse en la operatoria aduanera vinculada con la Zona Franca, cabe destacar el artículo 5 de la Instrucción General N° 06/2004, en función del cual se concluye que:

“Quedan excluidas de la aplicación de derechos de exportación:

- Las extracciones de mercadería extranjera, desde la zona franca, hacia terceros países.
- Las ulteriores reimportaciones de mercaderías desde la Zona Franca, hacia el Territorio Aduanero General³¹.
- El valor agregado en mercaderías, que haya sido incorporado en los procesos de transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento realizado en el ámbito de la Zona Franca³².

7. Conclusión

Habiéndose plasmado a lo largo de este trabajo conceptos básicos de comercio internacional que permiten una adecuada interpretación de la normativa aduanera y habiéndose profundizado en el análisis e interpretación de la normativa relacionada al caso que en definitiva nos ocupa, estamos en condiciones de evaluar la factibilidad legal de que los operadores de comercio exterior pudieran llevar a cabo un determinado tratamiento tendiente a desvirtuar el régimen de importación temporal, respecto de mercadería que ingresa amparada por el mismo. La factibilidad legal a que hice referencia (respecto de la que explico su negativa) vincula el régimen suspensivo de importación temporal, el ámbito no arancelario denominado Zona Franca y la eventual intención o pretensión de los operadores de comercio exterior, de proceder a la cancelación de una destinación suspensiva de importación temporal, mediante el ingreso de mercadería a Zona Franca.

Al respecto, cabe destacar que tal como fuera expuesto en el presente trabajo y de conformidad con lo dispuesto en la ley 22415, el régimen de Importación temporaria es un régimen en virtud del cual se permite el ingreso de mercadería a Territorio Aduanero, sin sujeción a la imposición de tributos (con excepción de las tasas retributivas de servicios), pero ello así bajo la condición de que la mercadería ingrese con una finalidad determinada, por un plazo determinado y quedando sometida, desde el momento de su libramiento, a la obligación de ser reexportada para consumo con anterioridad al vencimiento de dicho plazo.

Así, el beneficio y las obligaciones impuestas como consecuencias del mencionado régimen de importación, podrían motivar un accionar por parte de los operadores de comercio exterior, tendiente a desvirtuar el espíritu del régimen suspensivo de importación temporaria, buscando usufructuar el beneficio de la no imposición de tributos pero intentando evadir el cumplimiento de las obligaciones impuestas como consecuencia de dicho régimen (y acaso intentando dar a la mercadería un encuadre legal y un tratamiento tributario más beneficioso que el que realmente correspondería aplicar de acuerdo a las características propias de la mercadería y a la operación de comercio exterior a realizar).

En este contexto podría pensarse en la posibilidad de cumplir la obligación de reexportar a consumo la mercadería importada en forma temporal, mediante el ingreso de la misma a una Zona Franca Nacional, lo que daría lugar a la posibilidad de solicitar una nueva importación temporal evitando sacar la mercadería del país, logrando así, extender el plazo de permanencia de la mercadería en Territorio Aduanero, sin siquiera afrontar los costos de reexportarla y mucho menos proceder, ante la necesidad de que la mercadería permanezca en el Territorio Nacional, al pago de los tributos que pudiesen corresponder como consecuencia de su nacionalización.

Planteado el escenario y ante el universo de mercaderías que podrían ser objeto de una importación temporal, comenzaremos por evaluar la situación respecto de la mercadería que podría ingresar temporalmente, destinada a recibir un perfeccionamiento industrial, entendiéndose por tal todo proceso de manufactura que implique una transformación, elaboración, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación, montaje o incorporación a conjuntos o aparatos de mayor complejidad tecnológica y/o funcional, pudiendo comprender, a criterio de la autoridad de aplicación del régimen en cuestión, procesos de fraccionamiento de mercadería o bien, procesos que por sus características no desvirtúen la finalidad del régimen.

Si bien, con el transcurso del tiempo y ante escenarios económicos variables, se fueron adoptando distintos regímenes al respecto, en la actualidad la normativa que rige específicamente el régimen en cuestión es el Decreto 1330/2004, el cual es claro al establecer en su artículo primero, la obligatoriedad para el beneficiario del régimen, de exportar la mercadería en trato, a consumo y a otros países, con lo cual se pone en manifiesto la imposibilidad de cumplir con la obligación de reexportar (del régimen general y del régimen particular), mediante el ingreso de la mercadería a una Zona Franca “Nacional”.

Asimismo, en lo que respecta a la mercadería que podría ingresar en forma temporal, con una finalidad distinta a la descripta anteriormente, cabe destacar que el Decreto 1001/1982 no resulta explícito en cuanto a su posición respecto de la obligatoriedad de que la mercadería sea exportada a otro país, dando lugar a distintas interpretaciones y por ende, a la aplicación de criterios divergentes.

Las características de la mercadería que podría estar amparada por el Decreto 1001/1982 (sólo por este decreto y NO por el decreto 1330/04), permiten ver claramente la situación planteada como colofón del presente análisis. A tal efecto se puede citar el caso de un bien de capital que ingresa temporalmente para formar parte de un proceso económico, por un plazo máximo de un mil ochenta (1080) días. En este caso, aún habiéndose ingresado la mercadería por un plazo determinado, agotado el mismo y habiéndose hecho uso de la opción de prórroga prevista por la reglamentación, (lo que podría traducirse en la utilización del bien en el país por un plazo de aproximadamente seis años - Tres (3) años de plazo original y tres (3) años adicionales producto de la prórroga-), podría suceder que se intentare cumplir con la obligación de reexportar mediante el ingreso de esta mercadería a una Zona Franca Nacional, evitando sacarla del país (inclusive de la provincia en la que se encontrare) sumado a la posibilidad de introducirla nuevamente en forma temporal desde la Zona Franca, sin estar sujeto al pago de tributos, totalizando un plazo de doce (12) años, prácticamente sin interrupciones, lo que denotaría una clara intención por parte del usuario de comercio exterior, de desvirtuar el régimen, usufructuando los beneficios del mismo con una finalidad que se asemeja mucho más a la que tiene la mercadería que ingresa en forma definitiva, que a la que ingresare en forma temporal, sin perjuicio de que con posterioridad al plazo indicado y con un valor de la mercadería muy por debajo del que tenía al momento de su ingreso en forma temporal, el interesado intentare hacer uso de la opción de nacionalización del bien.

A partir de la situación planteada y como resultado del análisis de la normativa aplicable al caso que nos ocupa, y –se reitera- habida cuenta de que el Decreto 1001/1982 no hace referencia a la obligación de reexportar a consumo a otro país, cabe destacar que la obligación legal establecida por el artículo 250 del C.A. con relación a la reexportación a consumo de la mercadería ingresada en forma temporal, se considera cumplida siempre que la exportación cumpla con la condición de “Definitiva”, condición que en el caso que en este punto nos ocupa (es decir cuando la mercadería ingresa desde Territorio General a una Zona Franca “nacional”), NO se verifica toda vez que dicha introducción, conforme los términos del artículo 27 de la Ley 24331 y tal como fuera precedentemente expuesto en el presente trabajo, tiene carácter “Suspensivo”. Por ello, habiéndose observado que la eventual utilización (máxime si fuera en forma recurrente y sistemática) de procedimientos como el planteado, por parte de los operadores, desvirtúa el régimen de importación temporal y los objetos perseguidos por el artículo 250 del C.A., es que, a fin de lograr uniformidad de criterio respecto del régimen aplicable para la cancelación de importaciones temporales amparadas en el Artículo 31 del Decreto 1001/1982, mediante Instrucción General N° 19/2012, se instruye que no se dará curso a las cancelaciones de destinaciones suspensivas de importación temporal autorizadas en el marco del artículo 31 del Decreto 1001/82 cuando las mercaderías en cuestión, sean exportadas a Zonas Francas Nacionales.

Dado todo lo expuesto, cabe dejar aclarado, a todo evento, que, en el caso particular de mercaderías del régimen del decreto 1330/2004, su reexportación (para “cumplimiento” del régimen) no es posible ni con el ingreso a Zona Franca Nacional ni -tampoco- al Área Aduanero Especial de la ley 19640 (es decir al territorio aduanero especial “nacional”), dada la condición –se reitera- de reexportación “a otros países”, impuesta por dicho; mientras que, en cambio, en el caso de mercaderías “sólo” amparadas por el art. 31 del decreto 1001/82, su reexportación en término (para cumplimiento del régimen de este supuesto de importación temporal) sí será posible legalmente si la reexportación tuviera destino al aludido territorio aduanero especial

Así, del análisis normativo efectuado para el desarrollo del presente trabajo y de la aplicación de los conocimientos adquiridos en la materia, en el caso objeto de estudio que nos ocupa, se puede concluir que en la actualidad y desde hace algunos años, la aplicación de la normativa aduanera vigente en la República Argentina, relativa al régimen suspensivo de importación temporaria y la que pudiera resultar aplicable ante un eventual intento de cancelar la obligación de reexportar mercadería amparada por el citado régimen, mediante su ingreso a una Zona Franca Nacional, torna imposible la realización de este tipo de operaciones que, en forma recurrente y sistemática, tenderían a desvirtuar el régimen en cuestión.

8 Bibliografía

PRINCIPAL:

- Ley 22415
- Ley 24331
- Decreto N° 1001/1982
- Decreto N° 1330/2004
- Resolución General 270/1998
- Nota Externa N° 02/2005
- Nota Externa N° 50/2008
- Instrucción General N° 26/2001
- Instrucción General N° 06/2004
- Instrucción General 19/2012
- BASALDUA RICARDO XAVIER, “Tributos al Comercio Exterior.” (2011).

COMPLEMENTARIA

- LEDESMA CARLOS A., “Nuevos Principios y Fundamentos del Comercio Internacional e Intercultural” (2006).
- BASALDUA RICARDO XAVIER, “Guía Práctica de Comercio Exterior” (2006).
- Resolución 2771/1996
- Circular Telex N° 1359/1997
- Aviso N° 07 / 2002
- Nota Externa 27/2009

9 Notas

- 1- http://es.wikipedia.org/wiki/Comercio_internacional
- 2- “ELEMENTOS DEL DERECHO ADUANERO”, Basaldúa Ricardo Xavier
- 3- Para ser miembro de la O.M.C. no resulta necesario reunir la condición de Estado, sino que basta constituir un territorio aduanero que goce de plena autonomía en la conducción de sus relaciones exteriores. Así se prevé en el artículo XII del Acuerdo de Marrakech.
- 4- Todos los tributos que recaen sobre las importaciones o las exportaciones constituyen, en general, “tributos al comercio exterior”. Ahora bien, entre esos tributos, cabe distinguir los que tienen por presupuesto de hecho exclusivo las importaciones y las exportaciones, de aquellos otros que, si bien se perciben con motivo o con ocasión de aquéllas, su objeto principal no sea gravar esas operaciones. En este sentido se designa como “tributos al comercio exterior propiamente dichos” a aquellos tributos cuyo hecho gravado exclusivo o principal está constituido por la realización de los hechos jurídicos denominados “importaciones” o “exportaciones”. Así, podría denominarse “gravámenes arancelarios” o “Arancel (en sentido aduanero)” al conjunto de “tributos al comercio exterior propiamente dichos”, que regulan la importación y la exportación de un Estado, en un momento dado, En cambio, se puede utilizar la denominación “los demás tributos al comercio exterior” para referirse a aquellos que se perciben con motivo o en ocasión de las importaciones y las exportaciones, pero que no tienen por objeto exclusivo o principal gravar esas operaciones. Entre ellos se destacan, el IVA y los IMPUESTOS INTERNOS. (BASALDUA, Ricardo Xavier, “TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR”.2011: Pag.61).
- 5- Por ejemplo, el caso del Territorio Nacional Argentino, donde, en función de lo dispuesto por la ley 19640 – Reg para Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur – coexisten dos territorios, uno general y otro especial.
- 6- Por ejemplo, el caso de la Unión Europea, en donde el Territorio Aduanero abarca los Territorios Nacionales de los Estados miembros.
- 7- Individualizar, significa determinar lo que es propio del objeto observado, que es lo que lo hace a un individuo distinguible de los demás objetos. Clasificar, es ubicar el objeto, previamente individualizado, dentro de cierta clase de objetos, es decir, con otros que poseen algunas características comunes que permiten agruparlos en forma diferenciada de los demás.
- 8- Artículo 9 de la Ley 22415
- 9- No se permitirá la descarga de mercadería alguna mientras no se hubiere presentado la documentación prevista en los artículos 135, 148, 153 o 160, según correspondiere, y en la reglamentación, salvo los supuestos contemplados en los artículos 171 y 172. (Artículo 193, Ley 22415).

- 10- En caso de existir diferencia entre la mercadería descargada y la declarada, es responsabilidad del Agente de Transporte Aduanero solicitar la rectificación respectiva.
- 11- Es criterio del autor de la presente obra que “solicitar una destinación de importación” es sinónimo de “oficializar”, por lo tanto al oficializar dentro del plazo establecido (15 días), se cumpliría con la obligación impuesta. Así, podría suceder que se solicite la destinación (oficializando) dentro del plazo previsto y que, ante la falta de un plazo previsto para “presentar” el despacho con toda su documentación complementaria, este se presente con posterioridad (cuando llegue toda la documentación complementaria) al presentador, a fin de proceder al libramiento de la mercadería.
- 12- Si dentro del plazo de veinticinco (25) días:
- No se efectuare la toma de contenido, se aplicará automáticamente una multa equivalente al uno (1%) por ciento del valor en aduana de la mercadería de que se tratare.
 - No se presentare la solicitud de destinación, se aplicará automáticamente una multa equivalente al uno (1%) por ciento del valor en aduana de la mercadería de que se tratare.

En caso de que concurrieran ambos supuestos, se aplicarán ambas multas.
(Artículo 222, Ley 22415)

- 13-Tasa de Estadística: el C.A. establece que la importación o la exportación, fuere definitiva o suspensiva, respecto de la cual se prestare con carácter general un servicio estadístico, podrá estar gravada con una tasa ad valorem por tal concepto. En este caso la base imponible para liquidar la tasa es el valor en aduana de la mercadería de que se tratare, quedando el Poder Ejecutivo nacional facultado para modificar la alícuota de la misma.
- 14-Salvo los supuestos previstos en el artículo 421 (Abandono de la Mercadería a Favor del Estados Nacional), el servicio aduanero dispondrá la venta de la mercadería, previa verificación, clasificación y valoración de oficio de la misma, cuando:
- a) Hubiere transcurrido el plazo previsto en el artículo 418 (60 días corridos...)
 - b) Hubiere vencido el plazo de permanencia de la mercadería sometida a la destinación de depósito y de almacenamiento, de conformidad con lo previsto en el artículo 291.
 - c) Hubiere vencido el plazo para cumplir la destinación aduanera o la restitución a plaza que se hubiere solicitado respecto de mercadería sometida al régimen de depósito provisorio de exportación, de conformidad con lo previsto en el artículo 399.
 - d) Hubiere vencido el plazo de permanencia de la mercadería que, en carácter de equipaje acompañado, hubiera ingresado a depósito, de conformidad con lo previsto en el artículo 501.
- (Artículo 419, Ley 22415)

15-El artículo 256 del C.A. establece que la importación de mercadería bajo el régimen de importación temporario no está sujeta a la imposición de tributos. (Al respecto, cabe destacar que no se aplica tasa de estadística).

La garantía, cuyo importe equivale al de los tributos que gravan la IC, importe que en virtud de tratarse de un importación temporaria, corresponde liquidar pero no pagar, se constituye a fin de asegurar la obligación tributaria que se podría generar, eventualmente, ante alguno de los casos de importación para consumo irregular (art 274 C.A.).

Asimismo, cabe destacar que la garantía en cuestión solo se afecta al pago de tributos, no así al pago de la multa que eventualmente pudiese corresponder.

16- Información extraída del cuadro contenido en el anexo IV de la Resolución 2771/1996

ARTICULO	PLAZO	DESCRIPCION DE MERCADERIA Y PROCESOS INCLUIDOS
31.1. A	1080	BIENES DE CAPITAL PARA PROCESOS ECONOMICOS
	1080	MOLDES Y MATRICES
	3600	AERONAVES - SEGÚN CONTRATO - DECRETO 2052/77
31.1.B	240	EXPOSICION / FERIA / CONGRESO / COMPETENCIA DEPORTIVA O MANIFESTACION SIMILAR
	240	CUADROS / COLECCIONES / FILATELIA
31.1.C	240	MUESTRAS COMERCIALES QUE CUMPLAN CON EL ARTICULO 31.1.C
31.1.D	240	APARATOS / MAQUINAS PARA ENSAYOS, CONTROL O DEMOSTRACIONES
	240	MAQUINAS / APARATOS EN ESPERA DE REPARACION DE SIMILARES
31.1.E	240	AERONAVES / EMBARCACIONES DEPORTIVAS / AUTOMOVILES / BICICLETAS / MOTOCICLETAS / INSTRUMENTOS CIENTIFICOS
31.1.F	240	ENVASES Y EMBALAJES
31.1.G	240	PALLETS / CONTENEDORES (EXCLUIDOS LOS IMPORTADOS POR RESOLUCIONES Nº 258/93; 630/94 Y 970/95
31.1.H	240	MATERIAL PEDAGOGICO CIENTIFICO SEGÚN ART 31.D
31.1.I	360	ELEMENTOS DE DECORACION / VESTUARIOS / ACCESORIOS PARA COMPAÑIAS TEATRALES / ESPECTACULOS
31.1.J	240	DIBUJOS / PROYECTOS / MODELOS PARA FABRICAR MERCADERIAS
31.3	360	MERCADERIA PARA TRANSFORMACION / ELABORACION / MEZCLA O REPARACION
31.5	360	OTRAS MERCADERIAS - ARTICULO 31.5.
	360	ANIMALES PEDRIGREE PARA REPRODUCCION
	240	MASTER DE VIDEO Y / O AUDIO PARA TIRAJE DE COPIAS
	240	MATRICES DE FOTOTIPIA PARA IMPRESIÓN DE LIBROS / REVISTAS
	240	CINTAS DE PELICULAS CINEMATOGRAFICAS PARA TIRAJE DE COPIAS
R.72/92	180	TRANSFORMACION / PERFECCIONAMIENTO / REPARACION
R.477/93	720	TRANSFORMACION DE PRODUCCION NO SERIADA

17-Es criterio del autor de la presente obra que, en caso de que la prórroga sea solicitada con derecho (dentro del plazo establecido y por primera vez), ante la falta de respuesta por parte de la Aduana, el vencimiento se entiende prorrogado por omisión y si, en caso de responder, denegase, corresponderá el otorgamiento del plazo previsto (20 días a partir de dicha notificación) para llevar a cabo la reexportación.

Asimismo, en caso de que la prórroga fuera solicitada sin derecho (vencido el plazo o por segunda vez), el pedido sería equivalente a no pedirla, es decir que ni siquiera correspondería otorgar el plazo previsto para reexportar (20 días a partir de la notificación de denegatoria), por lo tanto, ante este pedido correspondería denegar la prórroga sin otorgar mayor plazo que el original.

18-Se entiende por “caso fortuito”, aquel que no se puede prever.

19-Se entiende por “caso de fuerza mayor”, aquel que aún pudiendo preverse, no se puede evitar.

20-“1. El que no cumpliera con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o del de exportación temporaria, según el caso, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al treinta (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aún cuando ésta no estuviere gravada.

2. En el supuesto previsto en el apartado 1, si la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción se encontrare prohibida se aplicará además su comiso.”

(Artículo 970 del C.A.)

21-Mercadería Fungible: es aquella que puede intercambiarse sin que se produzca ningún perjuicio para su dueño, pues son iguales en su esencia mientras se respete su cantidad y calidad (ej. El dinero).

22-Las mercaderías que se exporten en virtud de lo establecido en el presente decreto estarán sujetas al pago de los tributos que gravaren la exportación para consumo y gozarán de los reintegros a la exportación vigentes al momento de la exportación, según corresponda.

A los efectos del cálculo de los mismos y para la determinación de la base imponible, se deducirá el valor CIF de la mercadería importada temporariamente, contenida en el producto a exportar. En todos los casos, los tributos y los reintegros se liquidarán siguiendo la clasificación de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, correspondiente a la mercadería que se exportare.

(Artículo 25, Decreto 1330/2004)

23-Drawback es el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo, siempre que la mercadería fuere exportada para consumo:

- a) Luego de haber sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio.
 - b) Utilizándose para acondicionar o envasar otra mercadería que se exportare.
- (Artículo 820, Ley 22415)

24-No debe confundirse la situación jurídica – aduanera de las Areas Francas (donde se aplica la legislación aduanera), con la relativa a los exclaves (donde, en virtud de un acuerdo internacional, se aplica la legislación aduanera de otro Estado).

25-“En el Area Franca, la introducción y salida de mercadería no está sujeta al pago de derechos aduaneros, y en la medida en que el IVA y los impuestos internos gravan la importación para consumo, tampoco resultarán aplicables.”

(BASALDUA, Ricardo Xavier, “TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR”.2011: Pag.136).

26-Si bien la Ley 24331 dice “...su importación a consumo...”, léase “su exportación a consumo”. (Para más datos, leer fallo “CREMER Y ASOCIADOS S.A.)

27-“**CUARTO** - Para que las mercancías originarias se beneficien de los tratamientos preferenciales, las mismas deben haber sido expedidas directamente del país exportador al país importador. Para tales efectos, se considera como expedición directa:

- a) Las mercancías transportadoras sin pasar por el territorio de algún país no participante del acuerdo.
- b) Las mercancías transportadas en tránsito por uno o más países no participantes, con o sin trasbordo o almacenamiento temporal, bajo la vigilancia de la autoridad aduanera competente en tales países, siempre que:
 - i) el tránsito esté justificado por razones geográficas o por consideraciones relativas a requerimientos del transporte;
 - ii) no estén destinadas al comercio, uso o empleo en el país de tránsito; y
 - iii) no sufran, durante su transporte y depósito, ninguna operación distinta a la carga y descarga o manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación.”

(Artículo 4° de la Resolución N° 78 del Comité de Representantes de ALADI)

- 28-Cuando la mercadería hubiera sido objeto de una transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, su retorno está sujeto al pago de los tributos que gravaren la importación para consumo, los que se aplicarán sobre el mayor valor de la mercadería al momento de su reimportación. El Poder Ejecutivo podrá eximir total o parcialmente del pago de dichos tributos. (Destinación Suspensiva de Exportación Temporal, Artículo 357, Ley 22415)
- 29-Cabe destacar que la operación que se encontraría alcanzada por los derechos de exportación establecidos en el régimen general, es la exportación de mercaderías desde el Territorio Aduanero General hacia una Zona Franca. Por su parte, el valor agregado en mercaderías que posteriormente se exportaren hacia terceros países, que haya sido incorporado en los procesos de transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento realizado en el ámbito de la Zona Franca, queda excluido de la aplicación de derechos de exportación. (Ver nota 32)
- 30-Considerando el espíritu de la norma en virtud de la cual se prevé la posibilidad para el exportador, de liquidar y pagar los derechos de exportación documentando directamente a Zona Franca una destinación definitiva de exportación para consumo, y a la luz de lo dispuesto mediante Instrucción General N° 19/2012, se entiende que esta posibilidad solo puede contemplarse para el caso de exportaciones de mercaderías desde el Territorio Aduanero General hacia una Zona Franca regulada por la ley 24331, que posteriormente se exportará hacia terceros países.
- 31-Si bien la normativa no da más detalles respecto de este punto, es criterio del autor de la presente obra que, al hacer referencia a las ulteriores reimportaciones de mercaderías desde la Zona Franca, hacia el Territorio Aduanero General , la normativa se refiere a mercadería que se reimporta al Territorio Aduanero General, en el mismo estado en el que se exportó originariamente, criterio fundado en la inteligencia de que, cuando la mercadería hubiera sido objeto de una transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, su retorno está sujeto al pago de los tributos que gravaren la importación para consumo, los que se aplicarán sobre el mayor valor de la mercadería al momento de su reimportación. (Destinación Suspensiva de Exportación Temporal, Artículo 357, Ley 22415).
- 32-Es criterio del autor de la presente obra que al establecerse en el artículo 5 de la Instrucción General N° 06/2004: “...Quedan excluidas de la aplicación de derechos de exportación... el valor agregado en mercaderías, que haya sido incorporado en los procesos de transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento realizado en el ámbito de la Zona Franca”, la normativa hace referencia a mercadería que se exporta a terceros países.

