



Facultad de Ciencias Empresariales
Sede Rosario - Campus Roca
Carrera: Licenciatura en Comercio Internacional

Trabajo Final de Carrera Título:

*Análisis de la aplicación de tributos que gravan la exportación
e importación en el Territorio Argentino.*

DT

Alumno: Natalia Rita Serravalle. Correo: serravallen@gmail.com

Tutor de Contenidos: CPN Edgardo Astbury.

Tutor Metodológico: Lic. Magdalena Carrancio.

Agosto 2016

*Recuerdo que siempre decía:
Todo lo que quieras, lo lograrás,
pero debes esforzarte mucho y no bajar los brazos.
Todo lo que deseas debe nacer en tu Corazón.*

Dedicado a la Memoria de Mi Padre, José Hugo.

AGRADECIMIENTOS:

- A Francisco, mi pareja, quien con total Amor, me acompaña día a día. Él es el viento de mis alas.
- A Mi Madre, incondicional a mis proyectos;
- A la Familia de Francisco, que me han acompañado en este camino.
- A mis amistades que me alientan todos los días para cumplir mis sueños.
- A mi Profesor Edgardo Astbury, quien ha aportado sus conocimientos para este trabajo, pero además a través de sus clases, ha despertado mi inquietud e interés en materia aduanera, Gracias.
- A Magdalena Carrancio, quien en este proyecto me alentó a mejorar en cada encuentro.
- A la Universidad Abierta Interamericana, institución que me ha brindado las herramientas y conocimientos para el desarrollo de mi carrera.

RESUMEN:

El presente trabajo realiza un análisis de la aplicación de los tributos que gravan la Importación y Exportación en el territorio argentino. Éste abordaje se presenta mediante el establecimiento del marco legal constituido por artículos de la Constitución y las ramas del derecho que legislan la aplicación de tributos aduaneros, determinando además las relaciones jurídicas y sus elementos. Además, se caracterizarán los diferentes tributos aduaneros. Entre otros, se destacará la Declaración Tributaria, determinando los elementos y el sistema aplicable en función de la legislación.

Con respecto a los tributos que gravan las operaciones del comercio internacional, se desarrollará un análisis del Derecho de importación y el Derecho de Exportación al momento de su aplicación, con el fin de esclarecer los elementos esenciales para su aplicación y algunas controversias que pudieran surgir. Así como también se establecerá en el trabajo, lo referido a la determinación del Momento, Hecho y Base Imponible, que puedan resultar confusos en algunos casos de aplicación.

Luego, se abordará el tratamiento de las denominadas Tasas que afectan a la importación y exportación.

Por último, se determinarán los elementos esenciales de la Cancelación de las obligaciones tributarias y los sujetos responsables de la misma.

Palabras Claves:

Legislación aplicable - Práctica aduanera - Efectos económicos – Partes intervinientes - Responsabilidades.

INDICE

Introducción.....	9
Capítulo 1:	11
Marco Legal y conceptos de referencia.....	11
1.1 Marco legal de Referencia.....	11
1.2 Dirección General de Aduanas y Dirección General Impositiva	13
1.3 Subfacturación y Sobre facturación.....	15
Capítulo 2:	18
Derecho Tributario, Clasificación y efectos económicos de los impuestos y Declaración Tributaria.....	18
2.1 Tributos Aduaneros	18
2.1.1 Clasificación de los tributos	19
2.2 Derecho Tributario	20
2.3 Principios constitucionales que rigen la tributación	20
2.4 Los sujetos	22
2.5 La relación tributaria	22
2.5.1 Determinación Fiscal	23
2.6 Impuestos.....	24

2.6.1 Clasificación de los Impuestos.....	24
2.6.2 Efectos económicos de los impuestos	26
2.7 Derecho del administrado a efectuar consultas	27
2.8 La Declaración Tributaria.....	29
2.8.1 Sistema administrativo/ continental o europeo:	30
2.8.2 Sistema americano/ de autodeterminación o liberal:	31
2.8.3 Declaración Aduanera.....	33
2.8.4 Figura del declarante	36
2.8.5 Formalidades	41
Capítulo 3:	45
Aplicación y alcances del Derecho de Importación	45
3.1 Derecho de Importación	45
3.2 Hecho imponible.....	47
3.3 Momento imponible.	62
3.4 Base imponible.	67
Capítulo 4:	70
Aplicación y alcance del Derecho de Exportación.....	70
4.1 Introducción.....	70
4.2 Derecho de Exportación.	73
4.2.1 Fundamentos económicos:.....	73
4.2.2 Técnica aduanera.....	73

4.3 Clasificación del Derecho de Exportación	79
4.3.1 Derecho de exportación Específico.....	79
4.3.2 Derecho de exportación " <i>ad valorem</i> "	80
4.4 Hecho imponible.....	80
4.4.1 Estructura según Sistema Americano o Liberal	81
4.4.2 Estructura según el Sistema Europeo o Administrativo.....	83
4.5 Momento Imponible	84
4.5.1 Comparación Momento Imponible de Importación y Exportación	85
4.6 Análisis del artículo 729 del Código Aduanero.....	88
4.6.1 Técnica Aduanera	88
4.6.2 Aplicación práctica	92
4.7 Base imponible	99
4.7.1 Antecedentes	100
4.7.2 Base Hábil de Valoración	102
4.7.3 Análisis de la definición de la base imponible.....	102
4.8 Estímulos a la Exportación	111
4.8.1 <i>Drawback</i>	112
4.8.2 Reintegro y Reembolso	112
4.9 Otros estímulos a la exportación	114
Capítulo 5	115

Tasas Aplicables	115
5.1 Tasa de Estadística.....	115
5.2 Tasa de comprobación	116
5.3 Tasa de Servicio Extraordinarios.....	116
5.4 Tasa de almacenaje.....	117
Capítulo 6:	118
Cancelación de la Deuda Tributaria y Responsables.....	118
6.1 Responsables de la Obligación Tributaria.	118
6.1.1 Responsabilidad por hecho de terceros	120
6.2 Cancelación de la deuda tributaria.....	120
6.2.1 Pago de lo debido.....	121
6.2.2 Compensación.....	122
6.2.3 Condonación	122
6.2.4 Transacción en juicio	123
6.2.5 Prescripción.....	123
6.3 Devolución de los importes indebidamente percibidos en concepto de tributos.....	125
Conclusión:.....	127
Glosario:	131
Bibliografía.....	132

INTRODUCCIÓN

El Comercio Internacional ha experimentado un crecimiento importante en los últimos 50 años, impulsado, entre otros factores por la firma de convenios multilaterales y el surgimiento de economías emergentes. Argentina ha acompañado esta tendencia con la adhesión, creación, modificación y actualización de las regulaciones y normativas pertinentes, entre ellas, las normas aplicables al comercio internacional, como son la Convención de Kyoto, el Código Aduanero Argentino y sus leyes modificatorias por citar algunos ejemplos.

El presente trabajo, tiene como objetivo general, identificar los tributos aduaneros que gravan la importación y exportación, aportando un análisis de la legislación aplicable en la práctica con el fin de esclarecer ciertas controversias que se presentan en la actualidad.

Para ello formulamos los siguientes objetivos específicos:

1. Establecer el marco jurídico en cual se legislan los tributos aduaneros, así como también determinar las principales diferencias entre los órganos fiscalizadores y recaudadores que garantizan su cumplimiento: DGI y DGA
2. Caracterizar los tributos aduaneros, sus elementos esenciales y constitutivos.
3. Describir la aplicación del Derecho de Importación y Exportación y sus alcances.
4. Indagar acerca de la aplicación de tasas aduaneras.
5. Determinar los principales aspectos de la cancelación de la deuda tributaria teniendo como eje principal sus responsables.

El presente trabajo tomará la forma de discusión teórica realizada con el aporte de fuentes tanto primarias como secundarias, destacando el análisis para el abordaje de las normas legales aplicables a la Exportación e Importación, como el derecho aduanero, el Código Aduanero de la República Argentina; con respecto a las fuentes secundarias, el aporte de especialistas y expertos en materia aduanera tanto de orden nacional como extranjero, entre otros, Dino Jarach, García Vizcaíno. Cabe destacar, los valiosos conocimientos brindados por un maestro en el tema, el CPN Edgardo Astbury, quien desinteresadamente nos ha aportado una mirada crítica sobre la materia y los temas abordados.

El estudio es de carácter transversal, es decir, se realiza un debate basado en la experiencia de la aplicación de las normas en un momento dado.

La presente discusión teórica se estructura en 6 capítulos.

Primeramente, se aporta un marco legal y teórico de referencia, con el propósito de estudiar el establecimiento por parte de la Constitución Nacional de la regulación con respecto al Comercio Internacional y las atribuciones concernientes a cada poder con relación al tema y los órganos autorizados para ejercer el control, fiscalización y recaudación de los tributos; así como también se pretende estudiar el significado desde el punto de vista económico y aduanero de la Subfacturación y sobrefacturación.

Una vez establecido lo anterior, se procede a la descripción de los tributos aduaneros y el conjunto de normas jurídicas que legislan el Derecho tributario, para aportar el marco legal; describiendo los elementos esenciales de los impuestos y las figuras que los conforman.

En el cuerpo del trabajo, se describirán y analizarán las diversas situaciones que se presentan en el Derecho de Importación, al momento de determinar el hecho y momento imponible, así como también la base imponible, en la práctica actual; de la misma manera con fines similares, se realizará en relación al Derecho de Exportación. Otro elemento, que se describirá será la aplicación de las denominadas Tasas.

Por último, se estudiarán, las diferentes formas de Cancelación de la obligación tributaria, con el propósito de comprenderlas los diferentes medios para hacerlo y los efectos que producen.

CAPÍTULO 1:

Marco Legal y conceptos de referencia.

1.1 Marco legal de Referencia

Comenzando, por una breve introducción de nuestra Constitución Nacional que, en sus artículos, establece, con relación al Comercio Internacional y la determinación de los tributos que este gravara:

Art. 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Art. 9º.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

Art. 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

Art. 11.- Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

Art. 12.- Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

Art. 75.- Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

(...) Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

13. Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí. (Constitución Nacional de la Nación Argentina, 2006).

Art. 100: El jefe de gabinete de ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será establecida por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del Presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia.

Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde:

(.....)

7. Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional.

Art. 126: Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales (...).

Según lo expuesto, vemos que es el Congreso Nacional quien determina los derechos de importación y exportación, así como también legislar en materia aduanera; en Argentina la creación de un Organismo Fiscal que controla y fiscaliza esta actividad es la “Administración Federal de Ingresos públicos”, la cual fue creada por el Decreto 618/97 fusionando la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas, el cual establece en el Art. 3 que será el ente de ejecución de la política aduanera y tributaria de la Nación; además entre sus funciones y facultades, especialmente cita: “la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales, los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras, el control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas, la clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías” (Información Legislativa y Documental, Ministerio de Economías y Finanzas Públicas., 2016).

1.2 Dirección General de Aduanas y Dirección General Impositiva

Se debe prestar especial atención a las diferencias existentes entre la Dirección General de Aduanas que fiscaliza y recauda los tributos aduaneros y la Dirección General Impositiva que fiscaliza y recauda los tributos interiores. A continuación, se compararán las principales diferencias, entre ambas.

La Dirección General de Aduana tiene que amalgamar dos fines opuestos el pronto despacho de la mercadería, salvaguardando la renta fiscal, no solo fiscaliza y recauda los tributos aduaneros, sino, que además debe:

- Controlar el tráfico internacional de mercaderías y
- Aplicar las prohibiciones a la importación y a la exportación.
- Percepción de tributos aduaneros

Además, actúa como agente de percepción en los tributos de la DGI (IVA, Ganancias, Ingresos Brutos), con la liquidación del Despacho de Importación. Mientras que la Dirección General Impositiva, solo recauda y fiscaliza los tributos interiores, los cuales son coparticipables con las provincias y no tiene incidencia alguna en los Tributos aduaneros.

La Aduana debe liquidar y cobrar los tributos aduaneros, los cuales tienen incidencia sobre los tributos de la DGI y al ser recursos de la Nación, estos no son coparticipables con las provincias, además debe pagar los estímulos a la exportación.

La incidencia de ambas normas, tanto aduaneras como impositivas, se manifiestan de manera común dentro del mercado interno, persiguiendo fines fiscales y extra fiscales, los cuales desarrollarán en las próximas páginas. Los tributos aduaneros y las normas aduaneras representan su mayor incidencia dentro del mercado internacional, influyendo en la Balanza Comercial de país y en la balanza de pagos.

Con respecto al pago de los tributos aduaneros, los mismos deben efectivizarse previo al despacho de la mercadería, la cual tanto en Importación o Exportación, sirve de Garantía de la Deuda Fiscal Aduanera (Régimen de Garantía). En cuanto a los tributos interiores, son los Bienes personales los que garantizan la deuda fiscal y en el supuesto de que no se pagaran los tributos, comercialmente se puede continuar operando, el pago de éstos debe efectivizarse posterior a la venta de la mercadería.

Es función de la aduana, con respecto a los tributos aduaneros, quien debe controlar la Base Imponible y el porcentaje del tributo aplicable en función de la Clasificación arancelaria de la mercadería objeto. Los controles efectuados a la Declaración aduanera se efectúan al momento de su correspondiente presentación y previo al libramiento de la mercadería (según Método Europeo Administrativo). Mientras que, en los tributos interiores, la DGI solo controlará la Base Imponible, debido a que los porcentajes son establecidos según la Ley correspondiente y el control de la declaración es posterior a su presentación (según Método Americano o Liberal).

Las Normas Tributarias Aduaneras son impuestas por Organismos internacionales, como el Código de Valor del GATT/OMC; mientras que las normas de los Tributos interiores son legisladas por el Congreso de la Nación. El porcentaje de los Tributos aduaneros es establecido por el Poder Ejecutivo de la Nación y los tributos interiores son fijados por el Poder Legislativo.

Los Tributos Aduaneros son impuestos al consumo que se trasladan al precio del consumidor en el país de importación o del país extranjero, ya que producen un

aumento del precio de exportación. En cambio, los tributos internos, son trasladados al precio del mercado interno.

1.3 Subfacturación y Sobre facturación

Para continuar con el desarrollo del presente trabajo, se debe esclarecer que se entiende por subfacturación y sobrefacturación aduanera.

Al hablar de subfacturación o sobrefacturación, automáticamente se están comparando dos precios. A partir de esta comparación comienzan los errores y las confusiones conceptuales, ya que uno de los precios a considerar es el valor documentado en el Despacho de Importación o el Permiso de Embarque, según el caso, pero se confunde el otro valor a tener como comparación, para decir que existe subfacturación o sobre facturación aduanera.

Este precio de comparación, es el que lleva a distinguir entre la subfacturación o sobrefacturación aduanera económica y la subfacturación o sobrefacturación aduanera tributaria.

En la subfacturación o sobrefacturación económica se compara el valor documentado en el despacho de Importación con el precio normal de comercialización, es decir, el “precio usual de competencia”.

En la subfacturación o sobrefacturación tributaria aduanera se compara el valor declarado en el Despacho de Importación con el precio real pagado por la mercadería importada, es decir, usando un término aduanero el “el valor de transacción comercial de las mercaderías importadas”. (Astbury, 2016)

Aquí se trata de la subfacturación o sobrefacturación tributaria aduanera, desde el punto de vista y competencia de la Aduana, sin perjuicio de ello y para mejor comprender la temática aduanera, corresponde aclarar que el análisis se realiza desde la óptica aduanera o desde el ministerio de economía, porque las consecuencias pueden ser beneficiosas o perjudicial para uno y a la inversa para el otro, tanto en la importación como en la exportación.

Se desarrollará a continuación, la subfacturación o sobrefacturación tributaria aduanera, desde el punto de vista y competencia de la Aduana, con respecto a la Importación y la Exportación de mercaderías.

En el supuesto de la Subfacturación en Importación, la Aduana obtendrá una menor recaudación tributaria, ya que el importador pagará menor Derecho de importación y los Anticipos de Impuestos a la DGI será menor, esto trae como consecuencia al importador que deberá vender a un precio de venta menor, beneficiando al consumidor, productor o exportador, para no pagar mayor Impuesto a las Ganancias y de seguir vendiendo al mismo precio, deberá fabricar o adulterar gastos, por un monto equivalente a la subfacturación, para compensar el beneficio impositivo, con el fin de no pagar un mayor Impuesto a las Ganancias o I.V.A., caso contrario, lo que no se pagaría en el Derecho de Importación se paga en el Impuesto a las Ganancias. En este caso, el Ministerio de Economía, aumenta su utilidad impositiva, beneficiando la Balanza Comercial y de Pagos, ya que se declararía menor importe en las importaciones y en la salida de divisas.

Con respecto a la subfacturación en las exportaciones, el Ministerio de Economía, percibiría una disminución en la utilidad impositiva, perjudicándose la balanza comercial al declarar menor importe por exportaciones y la Balanza de pagos percibiría menor ingreso de divisas. Para el exportador, la subfacturación provoca que pague un menor Derecho de Exportación y con respecto al Estímulo de Exportación, cobraría un monto menor, las consecuencias de subfacturar precio hace que disminuya su utilidad tributaria y el pago de impuestos a las ganancias sería menor.

Ahora bien, en relación a la Sobrefacturación en las importaciones, la Aduana obtendrá una mayor recaudación tributaria, mientras que el Ministerio de Economía, percibirá una menor utilidad impositiva en perjuicio a la Balanza Comercial, ya que se declarará un mayor valor por las importaciones y en la Balanza de pagos, se registrará una mayor salida de divisas. En función del importador, este pagará un valor mayor de tributos y de Anticipos impuestos por la DGI. Éste al sobrefacturar disminuye su utilidad tributaria y realizará un menor pago de impuesto a las ganancias.

En función de la Sobrefacturación de exportaciones, la aduana obtendrá una mayor recaudación tributaria y mayor pago de los Estímulos a la Exportación. Mientras

que el Ministerio de Economía, registrará un aumento en la Utilidad impositiva, esto reflejaría un beneficio a la balanza comercial ya que se declararía mayor importe por exportaciones y la Balanza de pago donde se registraría un mayor ingreso de divisas. Para el Exportador, en la sobrefacturación, éste pagaría mayor tributo y cobrará un mayor valor del estímulo a las exportaciones. Esta sobrefacturación, aumenta la utilidad tributaria y consecuentemente un mayor pago del impuesto a las ganancias.

CAPÍTULO 2:

Derecho Tributario, Clasificación y efectos económicos de los impuestos y Declaración Tributaria.

2.1 Tributos Aduaneros

Según lo expuesto en la Constitución Nacional, corresponde al Poder Legislativo la creación de tributos y la regulación de acuerdo a la Jurisdicción correspondiente, en cambio, es Facultad del Poder Ejecutivo percibir dichos tributos.

Del artículo 4º de la Constitución Nacional, se desprende que los recursos del Estado son:

- Los tributos aduaneros: El producto de los impuestos que gravan la importación y la exportación. Son recursos propios del Estado Nacional y no son coparticipables con las provincias.
- Patrimoniales: son obtenidos mediante el aprovechamiento económico de los bienes del Estado.
- De crédito: son contratos de crédito donde el estado interviene como prestatario o prestamista.
- Emisión monetaria: a consecuencia de la emisión monetaria utilizada como recurso del estado puede surgir la inflación, ello significa la disminución del poder de compra de los contribuyentes que no pueden reajustar el nivel de sus ingresos reales según la desvalorización de la moneda.

- Finanzas públicas: El Poder Ejecutivo maneja las finanzas públicas a través del presupuesto anual que aprueba el Poder Legislativo en donde se autorizan los recursos y sus afectaciones al gasto público.

2.1.1 Clasificación de los tributos

Los Tributos son prestaciones dinerarias (obligaciones de dar dinero) exigidas mediante una ley (por el principio de legalidad que está expresado en nuestra Constitución Nacional: no hay tributo que no se origine en una ley), en virtud del poder de coacción que posee el Estado, que es la facultad del Estado de exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción (llamado también “Poder tributario”, Potestad tributaria” o “Poder de imperio”). Sirven para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas (educación, salud, seguridad, justicia, defensa exterior, acción social, seguridad social, obras públicas, plazas, parques, playas, por ejemplo). (Afip, 2016).

Los Tributos pueden clasificarse en:

- Impuestos: se basan en “la capacidad contributiva al gasto público”, es decir, el pago exigido al contribuyente el que no tiene como contrapartida un derecho o una contraprestación fiscal concreta y diferenciada, impuesta a las personas que se hallen en la situación descripta en la ley como hecho imponible.

- Tasas: “retributivas de servicios”, es decir, el pago se efectúa a cambio de una contraprestación a cargo del estado, que beneficia individualmente a aquél en su carácter de tal. Esta prestación está referida a un servicio público.

- Contribución especial: es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del estado.

2.2 Derecho Tributario

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. (García Vizcaino, 1996, pág. 137).

Según García Vizcaíno, las ramas del Derecho Tributario son:

- Derecho Tributario Constitucional: es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincia, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías a los particulares.
- Derecho Tributario Sustantivo o Material: aquel que regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se trabará entre el Estado y los sujetos pasivos.
- Derecho Penal Tributario: comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones.
- Derecho Tributario Internacional: constituido por el conjunto de normas que rigen las relaciones y situaciones tributarias de carácter internacional, a fin de evitar la doble imposición, implementar las medidas para evitar y reprimir ilícitos tributarios de los distintos países. Las normas que lo conforman se hallan en tratados, convenios internacionales, disposiciones, etc. (García Vizcaino, 1996)

2.3 Principios constitucionales que rigen la tributación

La tributación está regida por los principios que a continuación se detallan.

Principio de legalidad: "*nullum tributum sine lege*" por este principio no puede haber Tributo sin ley previa que lo establezca, esto está contenido dentro de los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional, (García Vizcaino, 1996, pág. 271), además se interpreta que la Ley debe no solo proporcionar directivas generales de tributación sino que además contendrá los elementos básicos y estructurantes del tributo (el hecho

imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, entre otros.) (García Vizcaino, 1996, pág. 273)

Principio de Igualdad: El art. 16 de la C.N. dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Este principio no alude a la igualdad numérica -consistente en que cada habitante pague el mismo importe, como en la "capitación*-, sino a la igualdad de capacidad contributiva (comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable); excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas. (García Vizcaino, 1996, pág. 290)

Principio de proporcionalidad: requiere que el monto de los gravámenes esté "en proporción" a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. No prohíbe la progresividad de los impuestos. Además, el art. 75 inc 2, de la Constitución Nacional, dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser "proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación". La proporcionalidad constituye una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes. (García Vizcaino, 1996, pág. 296)

Principio de no confiscatoriedad: Deben garantizar la propiedad privada. No deben abarcar una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta. Jurisprudencialmente se ha establecido un tope en el 33% de la materia imponible, con respecto al capital.

Principio de Generalidad: se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, de linaje. (García Vizcaino, 1996, pág. 269)

Principio de Equidad: Este principio deriva del art. 4 de la C.N., el cual preceptúa que las contribuciones que imponga el Congreso general deberán recaer en forma "equitativa" sobre la población. Éste principio significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que, si la ley tributaria

imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema (la libertad individual).

Prohibiciones constitucionales:

- No se puede gravar con impuestos la entrada en el territorio argentino de los extranjeros que traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias e introducir y enseñar las ciencias y las artes (art. 25 de la Constitución Nacional).
- Los extranjeros no están obligados a pagar contribuciones forzosas ni extraordinarias, por el principio de igualdad.
- El poder ejecutivo no puede dictar decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

2.4 Los sujetos

El sujeto activo es el ente al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo; no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales se debe atribuir el producto de la recaudación de los tributos. El sujeto activo es el Estado, en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades, entes parafiscales. (García Vizcaino, 1996, pág. 324)

El sujeto pasivo es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero. (García Vizcaino, 1996, pág. 324)

2.5 La relación tributaria

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

La obligación fiscal se entiende por la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él, constituye la obligación tributaria, de

contenido único o variado. Ésta expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídico-tributaria. (García Vizcaino, 1996, pág. 302). Se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos tales como el cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos), genéricamente se los denomina deberes de colaboración (presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador).

El Hecho Imponible constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria; el hecho imponible siempre es un hecho jurídico, aunque en su sustancia se podría afirmar que constituye, en principio, un hecho económico, al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. (García Vizcaino, 1996, pág. 310)

El momento imponible es la fecha determinada por la ley en que se produce el hecho imponible, congelando a esa fecha toda la legislación vigente aplicable. Por ej. Tipo de cambio, alícuota, por citar algunos ejemplos.

La Base imponible es el monto determinado de acuerdo a la ley que multiplicado por la tasa del impuesto da como resultado la determinación tributaria.

2.5.1 Determinación Fiscal

La determinación fiscal es el acto de la administración en el que esta manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación.

En la determinación fiscal existen dos métodos de liquidación:

- Administrativo o europeo. El Estado es el que liquida el tributo y el contribuyente informa las modificaciones que se produzcan y eventualmente realiza una declaración comprometida de la liquidación del tributo.
- Americano o Liberal: El propio contribuyente liquida el tributo bajo declaración jurada y el Estado controla la veracidad de la liquidación.

2.6 Impuestos

Impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de la ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.

2.6.1 Clasificación de los Impuestos

Los impuestos se clasifican en:

Ordinarios: son los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de habérselos establecido con miras a su permanencia. (García Vizcaino, 1996, pág. 71)

Extraordinarios: son los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos.

Directos: por su efecto económico de la traslación e incidencia, son impuestos directos los que no pueden ser trasladados.

Indirectos: Son los impuestos pagados por el sujeto establecido en la ley, pero que los traslada al sujeto de hecho, que es quien soporta el impuesto.

Personales: procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las circunstancias económicas personales del contribuyente. (García Vizcaino, 1996, pág. 71)

Reales: son los que eligen como hechos impositivos manifestaciones objetivas de riqueza, sin considerar las circunstancias personales del contribuyente. (García Vizcaino, 1996, pág. 72)

Así, los tributos aduaneros tienen las siguientes particularidades propias:

- a) En general, predominan fines extra fiscales, sobre fines fiscales.

b) Son tributos al:

- Consumo.
- Indirectos.
- Reales.

Según la forma que se establece el monto del impuesto con relación al monto imponible son:

Fijos: son aquellos en los cuales se establece una suma invariable por cada hecho imponible, cualquiera que sea el monto de la riqueza involucrada.

Graduales: son aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible.

Proporcionales: aquellos en los cuales la alícuota aplicable a la base imponible permanece constante.

Regresivos: son aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que crece el monto imponible.

Progresivos: son establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías.

Se suele diferenciar las siguientes técnicas de progresión:

a) Progresión por categorías o clases: según esta metodología, se clasifica a los contribuyentes en categorías o clases, conforme al monto total de la riqueza que constituye la base - imponible, en orden creciente, y se aplica sobre cada una de ellas una alícuota del monto total.

Beneficio: todo el monto imponible que representa una misma categoría y supone una misma capacidad contributiva se somete a la misma alícuota.

Dificultad: en los límites de cada categoría se producen inequidades.

b) Progresión por grados o escalones: consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en partes o escalones, que pueden ser iguales o desiguales, y

aplicar sobre cada uno de éstos, en forma, creciente, un porcentaje. En consecuencia, contribuyentes con distintos montos imposables están, sometidos a los mismos porcentajes hasta la concurrencia del mismo monto imponible, y son aplicadas mayores alícuotas únicamente sobre los escalones superiores.

c) Progresión por deducción en la base: se deduce del monto imponible una suma fija -que se declara no imponible- y se aplica una alícuota constante sobre el remanente. La progresión se verifica teniendo en cuenta el resultado final de lo pagado, infiriendo la tasa efectiva que implica.

d) Progresión continua: consiste en establecer sumas de impuestos crecientes por cada monto imponible creciente. Se trata, en realidad, de un método de progresión por clases o categorías, en el cual la amplitud de cada clase está reducida al mínimo.

2.6.2 Efectos económicos de los impuestos

El primer efecto económico que se produce en los impuestos es el fenómeno de la traslación, consiste en la transferencia -total o parcial- del peso del impuesto a otra persona distinta del "contribuyente de jure", la cual recibe el nombre de "contribuyente de facto". No sólo el contribuyente percutido puede trasladar el peso del impuesto, sino que también es posible que lo traslade incluso un contribuyente de facto, en la llamada traslación de varios grados. Hay varias clasificaciones y supuestos de traslación:

Hacia delante: sigue la corriente de los bienes en el circuito económico; v.gr., el comerciante que trasfiere la carga tributaria al consumidor mediante un aumento del precio. Por ejemplo: el derecho de importación o el derecho de exportación que se trasladan a través del precio:

- Al consumidor del país de importación, o
- Al consumidor del país de exportación al producir un aumento del precio de exportación.

El IVA que se traslada a través del precio:

- Al consumidor final del país, y
- Produce un aumento del precio interno.

Hacia atrás: sigue el proceso inverso al de la corriente de los bienes en el circuito económico; el adquirente de una mercadería que obtiene de su suministrador un descuento en compensación por el impuesto: si el impuesto grava al empresario, éste puede transferirlo sobre quienes ejercen los factores de producción invertidos en la empresa, al reducir la cantidad producida; si el impuesto grava al consumidor, éste puede contraer su demanda de bienes de consumo y, por ende, al disminuir su precio, repercute la carga sobre los productores. Por ejemplo, las retenciones a los productos agrícolas, son pagadas por el exportador, pero descontadas del precio al productor. (García Vizcaino, 1996, págs. 84-87)

En definitiva, desde el punto de vista económico, el último sujeto que soporta el impuesto es el consumidor porque no puede trasladarlo.

La aplicación de los impuestos puede adquirir diferentes objetivos, entre los que destacamos:

Fines fiscales: Predomina el carácter recaudatorio por parte del Estado por sobre cualquier otra intención.

Fines extra fiscales: Predominan cualquier otra finalidad por sobre el fin recaudatorio. Por ej. Orientar el consumo de determinado bien, frenar las importaciones, entre otros.

Esta última clasificación es meramente teórica, y se mencionan los fines que predominan, por cuanto ambos no están separados ya que de alguna manera siempre están presentes, así, si el fin es extra fiscal para desalentar el consumo de algún bien determinado, aplicando una tasa alta, esto provoca una consecuencia fiscal ya sea de menor recaudación por reducirse el consumo o un aumento de la recaudación al ser la tasa más alta y no reducirse el consumo en la medida esperada.

2.7 Derecho del administrado a efectuar consultas

El derecho de los administrados a efectuar consultas al organismo encargado de la administración tributaria es el medio más idóneo y apropiado del que disponen para conocer con claridad y suficiencia la opinión fiscal respecto de las cuestiones vinculadas

con obligaciones materiales o procedimentales y, de esa forma, acotar el riesgo de imprecisiones, arbitrariedades y conceptos normativos no claros, que atentan contra la certeza y estabilidad, en la relación tributaria.

El instituto de la consulta vinculante: la administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.

Los elementos caracterizadores de la consulta a efectos de que resulte un instrumento apto para fortalecer la certeza jurídica en las relaciones fisco contribuyente serían:

La respuesta del fisco debe tener para las partes el valor de cosa juzgada, no impidiendo, en caso de resultar necesario, el cambio de posturas interpretativas, pero que rigieran hacia el futuro.

Respuesta fiscal vinculante: el fisco se debe vincular a la respuesta vertida en la consulta, esto es que su actuación posterior respecto a los aspectos relacionados con la misma debe respetar a ultranza el criterio adoptado para elaborar la respuesta a la consulta. Este resulta ser un punto de gran relevancia puesto que si el fisco no se auto obliga con la respuesta podría ocurrir que en una verificación posterior realizada al contribuyente le aplicara un criterio distinto, el instituto pierde su razón de ser.

Oportunidad de la interposición de una consulta: la misma puede realizarse en cualquier momento por el contribuyente, si es realizada durante una inspección o un proceso de determinación de oficio no suspende el mismo.

Carácter del acto fiscal: la contestación de la consulta constituye un acto administrativo de carácter individual que solamente se refiere a la situación particular planteada por el consultante, pero que sienta un precedente respecto a situaciones similares.

Requisitos formales de la presentación: la consulta debe realizarse por escrito, haciendo expresa mención de las cuestiones de hecho y /o derechos aplicables sobre las cuales existen las dudas y respecto a las cuales se le solicita al ente que se expida.

Temporalidad de la respuesta: como el contribuyente-consultante debe obrar en consecuencia la agilidad del procedimiento es imprescindible.

Actuación del fisco respecto de los demás contribuyentes no consultantes: el criterio del fisco respecto de los demás contribuyentes no consultantes no puede variar si ellos están en una situación similar o idéntica. Puesto que ello implicaría que los contribuyentes no aprovecharan el sistema de consultas una vez sentada la posición del fisco.

Funcionarios autorizados a responder consultas: esta determinación depende de cada administración en general, resulta conveniente que las consultas sean respondidas por funcionarios con determinada jerarquía en la línea.

Es necesario que el contribuyente establezca el carácter vinculante puesto que sino la administración podría darle a la misma el carácter de mera consulta.

Sostenimiento del criterio fiscal en forma unificada: los criterios adoptados por la administración deben manifestarse en forma sólida y lo más unificada posible, puesto que toda manifestación de la actividad fiscal formalizada administrativamente o no, también expresa una posición adoptada o un criterio a seguir.

La administración no puede durante el período que transcurre desde la consulta hasta la efectiva respuesta aplicar sanciones por incumplimientos formales derivados de los hechos que se someten a consulta, salvo que la misma se efectúe con meros fines dilatorios.

2.8 La Declaración Tributaria

Tal como propone Jarach (1996:425), la declaración tributaria es una prestación, objeto de una obligación legal y su principal función, constituye la obligación de exteriorizar hacia la administración tributaria el cumplimiento de la obligación, por lo que la declaración jurada es un acto de conocimiento y voluntad. En los tributos que, como se suele decir, se pagan por declaración jurada, las normas legales imponen, el deber formal de exteriorizar hacia la administración el proceso de conocimiento y voluntad, que acompaña la extinción de la obligación.

Luego de observar la definición y principal función de la Declaración Tributaria, y afirmando lo ya expuesto con respecto a las principales funciones de la Aduana, entre

ellas, el control del tráfico internacional de mercaderías, es así que esta actividad se sustenta en la Verificación de la mercadería, a través de la Mercadería en sí misma y la Declaración Aduanera, que tiene la misma relevancia.

La declaración aduanera es un proceso en el que se determinan varias relaciones jurídicas, entre ellas:

- Régimen aduanero aplicable,
- Clasificación arancelaria de la mercadería,
- Valoración de la mercadería,
- Aplicación de prohibiciones,
- Aplicación potencial de los ilícitos aduaneros,
- Aplicación de otras normas legales y reglamentarias que la Aduana tiene encomendada,
- Determinación del sujeto de la relación jurídica aduanera.

La determinación del sujeto responsable de la declaración determina el método de aplicación y consecuentemente la redacción de la norma jurídica que encuadre la teoría elegida. Como mencionáramos anteriormente el sistema a seguir puede ser Administrativo (europeo) o Americano (liberal).

2.8.1 Sistema administrativo/ continental o europeo:

La llamada solución europea o administrativa, confía la aplicación de la norma abstracta de la ley tributaria, en casos concretos, a la Administración Pública. Así cuando se dice que la importación o exportación para consumo están gravadas, esto se interpreta como una disposición dirigida a los funcionarios para en que cada despacho de importación o permiso de embarque se apliquen los tributos aduaneros correspondientes.

En la generalidad de los casos - con algunas excepciones- en los regímenes tributarios europeos predomina un sistema por el cual sin Administración Pública no hay aplicación concreta de las normas tributarias.

Los impuestos son así aplicados por la Administración Pública, la cual cumple su tarea específica y, en cierto modo, el destinatario directo de las normas tributarias es el funcionario público. Los ciudadanos son destinatarios indirectos de esa fuerza coercitiva ejercida por la Administración que aplica la voluntad de la ley en los casos concretos.

En este Sistema la declaración pierde relevancia, a diferencia del Sistema de la Auto declaración en que la declaración tiene fundamental importancia. Tal es así, que en la problemática aduanera se denomina DECLARACIÓN COMPROMETIDA, mientras que para el Sistema de Autoliquidación (por ej.: DGI) son DECLARACION JURADA.

2.8.2 Sistema americano/ de autodeterminación o liberal:

En los países americanos, y en Argentina, sobre la base de la legislación norteamericana, se adopta una posición inversa. Los principios abstractos de la ley tributaria se elaboran con el entendimiento implícito de que los destinatarios directos de las normas son los ciudadanos mismos; la ley se dirige a los contribuyentes, a quienes se refiere el precepto.

La norma legal establece que cuando se verifican determinados supuestos, de hecho, debe reputarse que existe la obligación tributaria. Por lo tanto, es al destinatario a quien se confía el cumplimiento del precepto. De este modo son los contribuyentes quienes sienten en su propia conciencia el imperativo de la ley y, en acto de obediencia a ella, a quienes les toca cumplir con la misma, liquidando y pagando el tributo en los momentos y condiciones que la ley establece.

En este caso las actividades administrativas no resultan ser un elemento necesario para la aplicación de la ley tributaria porque son los ciudadanos los llamados en primer término, a cumplir y aplicar la ley por sí mismos, y sólo cuando el contribuyente aplica mal u omiten en absoluto cumplirla, es cuando interviene la

Administración Pública - como actividad subrogatoria de la aplicación espontánea por parte del contribuyente- para determinar la obligación fiscal en casos concretos.

Según Dino Jarach (1996:454) este sistema lo denomina "liberal" porque garantiza el concepto de libertad, siguiendo el precepto de Cicerón, según el cual, esta "implica que los hombres están sujetos a la ley y no a los hombres."

Estos dos sistemas se encuentran mezclados tanto en el Código Aduanero, como en los sistemas y métodos de la práctica, ya que por momentos se sigue o se exige el sistema europeo mientras que en otros el americano, confusión que merece ser analizada y ordenada técnicamente para evitar situaciones conflictivas que pueden llevar a la mala interpretación de aplicación.

A continuación, se mencionará a modo de ejemplo, como en determinadas situaciones, se torna confuso la aplicación de uno o ambos sistemas.

Por ejemplo, en ningún lugar del Código se establece quien es el responsable de declaración, clasificación, valoración y liquidación del tributo. Sin embargo, en el art. 241 del Código aduanero se establece: "(...) el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de la que se tratare, a fin de determinar el régimen legal aplicable a la misma." Con este artículo se deja establecido que el sistema aplicable será el europeo donde es la administración pública, en este caso la Aduana, quien determinará la aplicación de la norma tributaria. En la realidad, es el Declarante (Importador/ Exportador/ despachante) quien procede a la clasificación y valoración de la mercadería, dejando la función y responsabilidad del Control a la Aduana. Sin embargo, en el art. 234 del Código Aduanero, se establece: 1. "La solicitud de destinación deberá formalizarse ante el servicio aduanero mediante una declaración efectuada:

- a) Por escrito, en soporte papel, con constancia de la firma del declarante y el carácter en que este lo hace; o
- b) Por escrito, a través del sistema informático establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, (...)
- c) Verbalmente o mediante la simple presentación de los efectos cuando se tratare de regímenes especiales que tuvieren contemplada esta manera de declaración.

2. La declaración a que se refiere el apartado 1 incisos a y b 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”.

Este último párrafo, lleva a varias confusiones respecto de la aplicabilidad de la norma jurídica correspondiente, contradiciendo las funciones principales de la Aduana, dejando al declarante la responsabilidad de la declaración y solo el control y verificación al Servicio Aduanero. Sin embargo, esta contradicción se profundiza en el art. 230 del mismo Código Aduanero, donde dice: “(...) el Servicio Aduanero podrá actuar “de Oficio” en el trámite de la declaración. Por lo que se pone en duda la aplicabilidad del sistema correspondiente y creando inseguridad jurídica para el declarante. (Astbury, 2016)

2.8.3 Declaración Aduanera

La Convención de Kyoto, define la Declaración de Mercancías de la siguiente forma: “es una declaración realizada del modo prescrito por la Aduana, mediante la cual las personas interesadas indican qué régimen aduanero deberá aplicarse a las mercancías y mediante la cual se suministran los detalles que la Aduana requiere para la aplicación del régimen mencionado” (Consejo de Cooperación Aduanero, 1974).

La Ley 25.986, promulgada en diciembre del 2004, produce el cambio del histórico sistema administrativo o europeo de la declaración aduanera, donde según los art. 241, el cual fue transcripto anteriormente y el art. 238, es la aduana la que clasifica, valora la mercadería y determina el régimen legal aplicable, al sistema americano o liberal, donde el importador / exportador, según el caso, será el responsable de la clasificación y valoración ya que 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 (arts. 234 y 332, modificados por dicha ley) y la derogación del art. 957 del Código Aduanero.

Este cambio de sistema de declaración aduanera, merece ser estudiado y debatido con profundidad, por las siguientes razones: la falta de conocimiento de las

Técnicas Aduaneras y de Redacción de Normas Jurídicas, y el criterio fiscalista y represivo de las normas aduaneras.

Anteriormente, el art. 225 y 322 del Código Aduanero, en ambas destinaciones (importación y exportación respectivamente) establecían que la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera se puede producir:

- Por ordenarlo o pedirlo el servicio aduanero, o
- Por solicitud del importador o el exportador, según el caso.

La falta de conocimiento de las Técnicas Aduaneras y de Redacción de normas jurídicas, está reflejada, una vez más, en el artículo 225 (sustituido por la Ley 25.986 art. 4): 1.- El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad:

a) A que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o

b) Al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados.

2.- La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, hasta los 5 días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acredite debidamente ante el servicio aduanero, aun cuando fuera solicitada con posterioridad:

a) A que se hubiere llevado a cabo el control documental o la verificación de la mercadería, sin que se hubiera advertido la diferencia por parte del servicio aduanero; o

b) Al libramiento efectuado sin control documental o verificación de la mercadería.

De la redacción de éste artículo, surgen ciertos interrogantes y las consecuentes conclusiones

- ¿El punto 2 del art. 225 anula el punto 1 del mismo artículo? Ya que si se acredita debidamente la inexactitud no es de aplicación el punto 1.

- Si el servicio aduanero debe efectuar el control de la declaración según el art. 234, ap. 2, ¿Cómo puede pasar inadvertida la inexactitud de la lectura de la declaración o de la de los documentos complementarios anexos a ella?

- Al momento de oficializar el despacho de importación el Sistema Informático Malvinas (SIM) asigna el canal de control (verde, naranja o rojo), por lo que la aplicación del art. 225 ap. 1 no podrá viabilizarse. Por consiguiente, cabe preguntar: ¿En qué casos se aplicará el punto 2 del art. 225, si establece que se deben cumplir con las condiciones del punto 1?

El art. 322 ap. 1 es de aplicación por cuanto el servicio aduanero asigna el canal de control (verde, naranja o rojo) cuando se presenta el Permiso de Embarque y no es establecido por el SIM. Nótese la diferencia con el art. 225 en que el canal de control lo asigna el SIM previo a la presentación del Despacho de Importación.

Respecto al Artículo 322 del Código Aduanero (modificado por la Ley 25.986 Art.13), el cual establece lo siguiente:

1.- El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad:

a) A que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o

b) Al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados.

2.- La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, con posterioridad al libramiento y hasta:

a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea; o

b) que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre.

3.- Asimismo, el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción.

De su simple lectura se observa que el punto 3 del artículo no esclarece quien será la figura que solicitará la autorización de rectificación, modificación o ampliación de la declaración para que la misma configure un delito o una infracción. Nótese que este punto no existe en el art. 225.

Los artículos 234 y 332 del Código aduanero tienen la misma redacción, por consiguiente, el análisis es válido para ambos artículos:

- La declaración aduanera puede ser por escrito, en soporte papel, con constancia de la firma del declarante y el carácter en que éste lo hace;

- * La ley de reforma menciona para la declaración hecha en soporte de papel, el declarante, el cual es un concepto restringido ya que debe declarar el carácter en que éste lo hace.

2.8.4 Figura del declarante

El Código Aduanero, ante la falta de definición de la figura del declarante, por aplicación del Código Civil en cuanto a los mandatos, como por la definición del Despachante de Aduana según el art. 36, complementado por el art. 38 del Código Aduanero y los sujetos intervinientes en el vínculo jurídico aduanero, no surge ninguna duda que el declarante es el importador o el exportador, según el caso, quienes deberán declarar el carácter en que lo hacen, es decir, por derecho propio o como representante legal de una sociedad comercial o de beneficencia, etc.

- Por escrito, a través del sistema informático establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso éste, 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;

- Para la declaración hecha por el sistema informático la figura del declarante es distinta al caso anterior porque dicen “se exigirá la ratificación de la declaración bajo la firma del declarante o de la persona a quien éste representare. Aquí la figura del declarante tiene un sentido amplio, ya que distingue entre dos sujetos intervinientes en el vínculo jurídico.

De aquí surge la existencia de dos sujetos:

- el declarante (solapada e indirectamente se pretende hacer responsable de la declaración al despachante de aduana, quien no puede declarar por derecho propio, ya que actúa en nombre de otros ante el servicio aduanero (art. 36) por el poder otorgado según el art. 38, ambos artículos del Código Aduanero. Nótese que la figura del declarante tiene un significado distinto al caso de la declaración por escrito sobre soporte de papel.
- La persona a quien éste representare. No hay duda que se refiere al importador o al exportador, según el caso, que está representado por el despachante de aduana, según definición del art. 34.

Dos elementos más de confusión respecto a la figura del declarante son:

El sobre del despacho de importación (Form. OM 2133) que dice: Firma del despachante de Aduana o del Declarante. Como se nota de forma indubitable la propia aduana reconoce que el despachante de aduana no es el declarante, lo cual es contradictorio con la reforma, en particular para la declaración por el sistema informático, pero coherente para la declaración en soporte de papel.

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

* Apartado 2: la declaración a que se refiere el apartado 1 incisos a) y b) 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; pero no menciona la determinación del régimen legal aplicable.

Una nueva incoherencia se produce en el apartado 2 de la ley en trato, ya los nuevos artículos 234 y 332 son contradictorios con los artículos 241 y 339 (no derogados) del Código Aduanero y con idéntica redacción. Los cuales establecen:

Art. 241/339: con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma, en los plazos y con los recaudos que estableciere la Administración Nacional de Aduanas con alcance general, 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. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 84; 106)

En los Art. 234 y 332 del respectivo Código, se establece que la declaración debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para “permitir la correcta clasificación y valoración de la mercadería de que se trate”, sin hacer mención de la determinación del régimen aplicable, mientras que por los Art. 241 y 339, se establece que el servicio aduanero ha de proceder a clasificar, valorar la mercadería y determinar el régimen legal.

* Apartado 3: 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 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 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 declaración solicitando la intervención del servicio aduanero y brindando los elementos que considerare necesarios para efectuar una correcta declaración.

Esta opción brinda la ventaja de no ser punible la declaración inexacta u otras diferencias injustificables por la modificación del inciso a) al art. 959. (ARTICULO 35. — Sustituyese el inciso a) del artículo 959 de la Ley 22.415 y sus modificatorias la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración o la circunstancia o el elemento en el cual ella recayera hubiera sido objeto de las opciones a la que aluden los artículos 234 apartado 3 ó 332 apartado 3 de este Código)

* Apartado 4: En el supuesto en que el declarante hubiera hecho uso de la solicitud contemplada en el apartado 3, 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 de este Código.

En el supuesto que el declarante opte por esta última alternativa, cabe preguntar qué sucedería en el supuesto de que la Aduana no se expidiera dentro de los cinco días; la respuesta basada en la norma jurídica, es que nada sucedería, ya que no se establece una alguna para incumplimiento por parte de la aduana.

Otra incógnita, que surge de la lectura del mencionado apartado se basa en el establecimiento del plazo de 5 días para que la Aduana se expida, es menester determinar desde que fecha se los comienza a contar, algunos ejemplos podrían ser desde la fecha de solicitud; desde la fecha en que se aportaron todos los elementos necesarios, este punto es otro de los comentados que producen inseguridad jurídica. En la Técnica de Redacción de normas jurídicas siempre que se establecen plazos, se determina desde cuando se comienzan a contar (a partir de). Para dar seguridad jurídica al sujeto pasivo del vínculo aduanero y que el sistema sea viable se deberá reglamentar en beneficio del importador / exportador, frente al incumplimiento de la Aduana. Por ejemplo, al acogerse el declarante a este sistema deberá hacer una declaración tentativa y provisoria, la que se convertirá en definitiva y no punible, cuando vengán los cinco días y la aduana no se expidió. Contra dicho acto surgirá el Procedimiento de impugnación previsto en el artículo 1053 de este Código, el cual se transcribe a continuación: “Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales:

- a. Se liquidaren tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones;
- b. Se intimare la restitución de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulo a la Exportación regidos por la legislación aduanera;
- c. Se aplicaren prohibiciones;

- d. Se denegare el pago de los importes que los interesados reclamaren al fisco en virtud de los regímenes de estímulos a la Exportación regidos por la legislación aduanera;
- e. Se aplican multas automáticas;
- f. Se resolvieren cuestiones que pudieran afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos.

De acuerdo a este artículo se deduce que, para poder impugnar dicho acto, el servicio aduanero efectuará la declaración aduanera en la solicitud presentada sin declaración, caso contrario si emite una mera opinión para que declare el importador o el exportador, según el caso, no podrá procederse a su impugnación. En este caso, ¿el servicio aduanero se convierte en el declarante para la declaración aduanera hecha por el sistema informático? Obviamente, si el servicio aduanero realiza mal la declaración no es responsable por la declaración inexacta por lo establecido el nuevo inciso a) del Art. 959. Como siempre el servicio aduanero no tiene responsabilidades. El error del servicio aduanero puede significar un perjuicio económico para el importador o para el exportador, según el caso, no previéndose la solución para el perjudicado.

Otra reforma que se ha incorporado a través de la Ley 25.986 es el art. 22 que agrega el inciso d) al art.736 de la Ley 22.415: “Incorpórese como inciso d) del artículo 736 de la Ley 22.415 y sus modificatorias (Código Aduanero), el siguiente:

El art. 736 clama: “a los fines previsto en el art. 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta:

- a) El puerto en el cual se cargare en el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática;
- b) El aeropuerto en el que se cargare, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía aérea;
- c) El lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre;
- d) El lugar en que practicara la última medición de embarque para la mercadería que se exportara por oleoductos, gasoductos, poliductos o

redes de tendido eléctrico.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 217)

Ésta reforma positivamente aclara y extiende su disposición con respecto a la determinación del valor, los gastos que se incluirá precisando el lugar exacto hasta donde son pertinentes de incluir.

2.8.5 Formalidades

En relación a la Declaración Aduanera de Mercaderías, si bien ha sido definida anteriormente, se observa la falta de claridad en el detalle correspondientes de datos que debe contener, así como también tanto en el Código Aduanero y en las resoluciones que la reglamentan, no se da el mismo tratamiento a la declaración correspondiente a la clasificación arancelaria de las mercaderías y para la valoración de las mismas, siendo ambas complementarias y necesarias para el cálculo del correspondiente tributo.

En el Código Aduanero, los artículos 235, 254, 288, 333, 353 y 388 de idéntica redacción, establecen:

“La Administración Federal de Ingresos Públicos determinará las formalidades y los demás requisitos con que deberá comprometerse la declaración prevista en el artículo 234 (y precedentes según el artículo), como así también la documentación complementaria que deberá presentarse con aquélla.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 83; 88;96;105;110;118).

Estos artículos reglamentan que la Dirección General de Aduanas determinará las formalidades y demás requisitos con que deberá "comprometerse" la declaración aduanera, ahí surge otro cuestionamiento, ya que de la práctica habitual se visualiza que la declaración de los datos correspondientes al valor de transacción (base imponible), es hecha bajo "declaración jurada" sólo para las Destinaciones Definitivas para Consumo.

Otro punto de referencia sometido a análisis se encuentra en los artículos 224 y 321 del Código Aduanero, que establecen: “la declaración contenida en la solicitud de destinación de importación /exportación, es inalterable una vez registrada y el servicio

aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en este Código.

Es decir, entonces, que estos datos son inalterables, en consecuencia, son ellos a los que le alcanza el art. 225 y el 322, y no a los demás datos declarados en el correspondiente formulario; por ej.: nombre del medio transportador, cantidad, por citar algunos elementos.

Entre los arts. 225 (rectificación de importación) y el art. 322 (rectificación de exportación), existe disparidad de criterio en la norma, a pesar de que la figura es la misma.

La declaración aduanera es inalterable una vez registrada, lo cual es correcto ya que mientras no fuere registrada por el Servicio Aduanero el formulario de destinación es solo un instrumento privado, adquiriendo fuerza de vinculación jurídica entre la aduana y el sujeto declarante cuando ésta se registró.

La Exposición de Motivos expresa que "el servicio aduanero no admitirá del interesado...", lo cual permite deducir, que la declaración aduanera es alterable a solicitud del servicio aduanero sin condicionamiento alguno, mientras que la alteración por solicitud del interesado está condicionada por los arts. 225 (Importación) y 322 (exportación), pero se contradice admitiendo que autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración (...), el interrogante planteado sería, quien la solicitara para que el Servicio aduanero la autorice; sino admite del interesado ninguna rectificación, así desarrollado pareciera que el mismo servicio aduanero admite y autoriza su propia rectificación.

Cabe destacar, entre los puntos analizados que el Código Aduanero al establecer que la Declaración Aduanera debe contener la descripción total y completa de la mercadería para su correcta clasificación arancelaria y valoración aduanera, descartándose todos los demás datos que no tengan relación con alguno de los dos fines perseguidos. Además, en varios artículos hace uso de la frase "de su simple lectura", haciendo referencia a la declaración y la documentación complementaria, razón por la cual, podemos deducir lo siguiente, en función de los dos propósitos que hacen a la correcta declaración:

a - La clasificación arancelaria: La declaración deberá contener todos los parámetros y requisitos exigidos por los Dichos de Varias Partidas, las Notas Legales de Capítulo y de Sección, las Reglas Interpretativas y las Notas Explicativas, lo cual exige que, el declarante deberá tener amplios conocimientos en materia clasificatoria y de la legislación relacionada con la declaración, y el funcionario aduanero actuante deberá reunir las mismas condiciones que el declarante, destacando que éste trata solo una parte del Sistema Armonizado, mientras que el declarante debe manejar toda la Nomenclatura Arancelaria.

Es indudable que faltando una de las tres condiciones enunciadas, la inexactitud no podrá surgir de su simple lectura, debiéndose dejar aclarado que corresponde un análisis metódico del tema, considerando que el Código Aduanero no determina quién es el responsable de la clasificación, ni donde comienza y termina la declaración.

b - La valoración aduanera: se deberán reunir las siguientes condiciones:

La declaración debe contener todos los requisitos que se establecen el Acuerdo, las Decisiones del Comité del Valor, Textos del Comité Técnico, Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios; lo que implica que el declarante deberá tener amplios conocimientos del Código del Valor del GATT (ley 24.425); el funcionario aduanero actuante deberá reunir las mismas condiciones del declarante.

Correspondería aclarar y reglamentar que se entiende por su simple lectura, ya que la clasificación arancelaria y la valoración aduanera son tareas complejas en que se deben considerar un sin número de elementos; por ej.: naturaleza, especie, cantidad, estado, peso, origen, procedencia, medida, función, material constitutivo, vinculación, nivel comercial, descuentos, forma de envío, comisiones, regalías, entre otros; en donde cualquier error u omisión de uno de ellos puede hacer variar la clasificación o el valor de la mercadería.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, sobre la Declaración aduanera, debemos dejar planteadas las siguientes inquietudes, las cuales requieren una mayor determinación por parte del organismo actuante:

- Determinar el carácter de la Declaración aduanera, sea ésta comprometida o jurada, consecuentemente se podrán establecer las consecuencias jurídicas correspondientes;
- Establecer el alcance de la declaración, clasificación, valoración, identificación, etc., para determinar con precisión los datos necesarios a declarar, que permitan el logro del fin perseguido y evitar la declaración de datos innecesarios o superfluos;
- Determinar las funciones correspondientes con respecto a la declaración aduanera en función de los sujetos obligados y las funciones específicas del Servicio Aduanero al ejercer solo la función de fiscalizador - método americano o liberal aplicado en la generalidad de nuestro sistema tributario - o si es función privativa del Servicio Aduanero clasificar, valorar, liquidar, identificar, etc., mientras el Importador/Exportador solo debe declarar la descripción de la mercadería y los elementos de hecho que rodean a la operación, para que el Servicio Aduanero ejerza esa obligación - método administrativo o europeo -. Esta aclaración de los sujetos, conllevará a la correcta determinación del sistema aplicable y las consecuencias jurídicas del mismo.

CAPÍTULO 3:

Aplicación y alcances del Derecho de Importación.

3.1 Derecho de Importación

La Dirección General de Aduanas es un órgano que integra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y tiene a su cargo la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías, como así también el control del tráfico de los bienes que ingresan o egresan en el territorio aduanero.

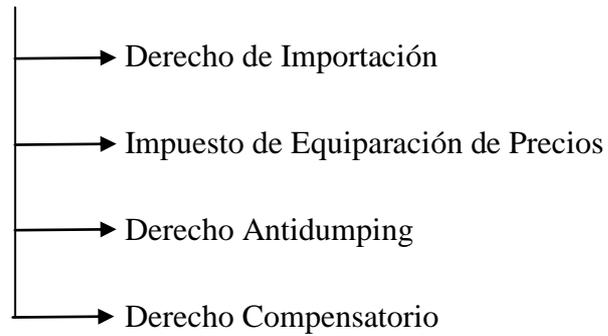
Su función principal es valorar, clasificar, verificar y controlar la entrada y salida de mercaderías, como así también los medios en que son transportadas, asegurando el cumplimiento de las disposiciones vigentes. (AFIP, 2016)

El art. 23 del Código Aduanero enumera las funciones y facultades principales de la Aduana, entre ellas: “(...) inc. b) aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueran recomendadas. Inc. C) aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le esta o le fueran recomendadas.

La aduana tiene como principal función la fiscalización, liquidación y percepción de los tributos aduaneros, entre ellos:

Los Tributos que gravan a la Importación son los que a continuación se enumeran:

Impuestos:



Figuras del tributo:

Sujetos responsables

Hecho Imponible

Momento Imponible

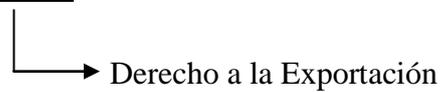
Base Imponible (Valoración)

Alícuota (Clasificación Arancelaria)

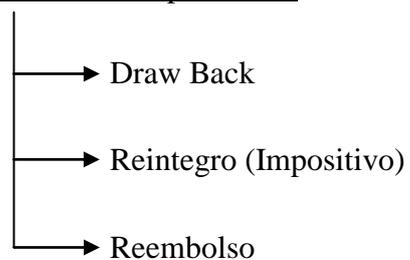
Cancelación Deuda Fiscal

Tributos que gravan a la exportación:

Impuestos:



Estímulos a la Exportación:



Figuras del tributo:

Sujetos responsables

Hecho Imponible

Momento Imponible

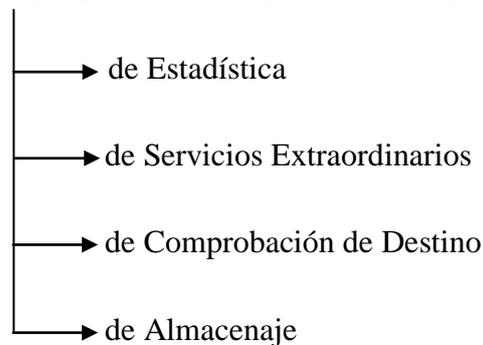
Base Imponible (Valoración)

Alícuota (Clasificación Arancelaria)

Cancelación Deuda Fiscal

Cobro de Estímulos a la Exportación

Tasas que gravan a la Importación y Exportación:



3.2 Hecho imponible.

Si bien lo hemos definido en las primeras páginas del trabajo, cabe recordar que el hecho imponible es el acto definido por la Ley que genera la obligación tributaria; al producirse dicho acto, nace el derecho del Estado a cobrar el tributo y la obligación del importador de pagar el mismo.

El código Aduanero establece los siguientes Hechos imponibles para:

Derecho de Importación → Importación definitiva para consumo.

Impuesto de Equiparación de Precios —> Importación para consumo, excepto los envíos particulares y las muestras.

Derecho Antidumping y Derecho Compensatorio —> Importación para consumo, excepto los envíos particulares.

Tasa de Estadística —> Importación definitiva e Importación Suspensiva

Tasa de Comprobación —> Importación para consumo.

Tasa de Servicios Extraordinarios —> Las operaciones y demás actos sujetos a control aduanero, cuya realización se autorizare en días y en horas inhábiles.

Almacenaje —> Cuando el servicio aduanero se constituyere en depositario de la mercadería.

En los siguientes párrafos, se analizará la determinación del Hecho imponible correspondiente a la Importación.

El Código Aduanero en su art. 635 establece: “el Derecho de Importación grava la Importación para Consumo” y en el art. 636 define: “la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado”. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 200)

En la Exposición de Motivos se expresa: "Cabe hacer notar que la expresión "Importación para Consumo" no está vinculada con la clasificación prevista en el Código Civil ni a ninguna otra referida a la naturaleza de los bienes en sí, ya que cualquier objeto que constituya mercadería para este Código es susceptible de ser importado para consumo. En el art. 636 se define a la importación para consumo, coincidiéndose en lo esencial con el criterio propiciado por el Consejo de Cooperación Aduanera. Caracteriza al instituto de la importación para consumo el hecho de que otorga a la mercadería así importada la posibilidad de permanecer por tiempo indefinido en el territorio aduanero. En consecuencia, posibilita cualquier empleo o utilización de la misma, incluso hasta su agotamiento o extinción ya que no está sujeta a una obligación de retorno al exterior."

El art. 233 define: “la Destinación Definitiva para Consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 82), resulta indiscutible que el hecho imponible del Derecho de Importación es la Destinación Definitiva para Consumo.

Se deduce que la estructura del hecho imponible del Derecho de Importación para el Sistema Americano o liberal es la siguiente: debe existir una importación y una manifestación de voluntad. Mientras que, para el Sistema Europeo o administrativo, la estructura consta de 3 elementos: la importación, manifestación de la voluntad y una intervención de la Aduana la cual procederá a verificar, clasificar, valorar y determinar el régimen legal (art. 241 del C.A).

Para ambos sistemas debe existir una mercadería importada (elemento en cuestión y motivo de análisis) y una expresión de voluntad, ambas se analizarán a continuación, con el fin de poder conceptualizarlas y determinar los elementos constitutivos de ambas.

1) la voluntad, puede ser:

- Expresada libremente por el importador de dar a la mercadería Destinación Definitiva de Importación para Consumo, lo que significa un acto voluntario de introducir las mercancías en el territorio aduanero, incorporándolas a la economía nacional. Más aún, antes de la entrada material en el territorio aduanero existe ya una serie de actos propios del derecho privado, que son previos a la importación: compraventa, transporte, etc.), que ponen de manifiesto la voluntad de importar las mercancías.

- Determinada expresa y taxativamente por la Ley, por ej.: En el caso de faltante de mercadería, el Código establece que se presumirá al solo efecto tributario, sin admitirse prueba en contrario se hallare o no prohibida su importación, que fue Importada para Consumo o en el Despacho de Oficio.

- Tácitamente como en los casos de ilícitos aduaneros.

Esta voluntad se compone de varias partes, en primer lugar, la decisión del importador de dar Destinación de Importación para Consumo, con lo cual se da comienzo a la generación de la obligación tributaria, ya que de optarse por una Destinación Suspensiva no se produce el hecho imponible.

En segundo lugar, esta voluntad manifestada por el importador, es respecto de la mercadería comprada en el exterior. De expreso se dice de la mercadería comprada en el exterior y no de la mercadería arribada, por cuanto no siempre la mercadería arribada es coincidente con la comprada y facturada. Esto es muy importante, ya que el interesado recién tiene acceso a la mercadería arribada en el momento de la verificación, acto éste que se produce después de haber efectuado la declaración aduanera y abonado los tributos a la importación, con lo cual pierde el importador el derecho a desistir del despacho, lo expresa el art. 237: “la solicitud de importación para consumo no podrá desistirse una vez pagados o garantizado el pago de los tributos que gravaren la importación para consumo (...)” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 83).

Por lo antes expresado se debe analizar el acto de la Verificación, en sí mismo, el cual debe enfocarse desde los sujetos intervinientes:

- a) Del sujeto activo (Aduana): Para el Sistema Americano o Liberal es el acto por el cual se procede a controlar la declaración aduanera con la mercadería que se tiene a la vista. En este Sistema es lógico que el acto de la verificación se produzca después de la declaración aduanera y antes del pago de los tributos (mientras se mantenga la actual teoría de la pérdida del derecho a desistir del despacho).

Para el Sistema Europeo o Administrativo es el primer acto a realizar por la Aduana para establecer la clasificación arancelaria, la valoración, el régimen legal y la liquidación de los tributos que le corresponde a la mercadería (art. 241 Código Aduanero), para después cobrar los tributos a la importación siendo coherente, en este sistema, la teoría de la pérdida del derecho al desistimiento del despacho, ya que si el importador abona los tributos está conformando la verificación, caso contrario no abonaría los tributos y procedería al desistimiento del despacho.

- b) Del sujeto pasivo (Importador): Para el Sistema Europeo o Administrativo es el acto que le permite constatar que la mercadería arribada es la comprada en el exterior, que en el caso de ser coincidentes, ratificaría la voluntad de destinarla a consumo, mediante el pago de los tributos y en caso contrario no se consumaría dicha voluntad al desistir del Despacho, no produciéndose el hecho imponible ya que la voluntad del importador es dar Destinación de Importación para Consumo a la mercadería comprada y declarada aduaneramente en el Despacho de Importación de acuerdo a la documentación complementaria agregada al mismo y, además, no se produjo la importación de dicha mercadería, sino que resulto ser otra mercadería.

Para el Sistema Americano o Liberal, en que es el responsable de la declaración aduanera, el acto de la verificación pierde relevancia y sirve solamente para constar si ha cometido o no, una infracción aduanera.

2) Importación:

Según el Código Aduanero: “es la introducción de mercadería a un territorio aduanero”; ya sea físicamente o por presunción de la Ley como en el caso del faltante.

Considerando que la introducción, es uno de los elementos necesarios para configurar el hecho imponible resulta necesario analizar ésta expresión para establecer el acto que determina la importación.

Por lo referido a Territorio Aduanero, es conveniente, aclararlo para luego poder dar exactitud al hecho imponible y a la importación.

El art. 2 del Código Aduanero define: 1. “Territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el artículo 1 (ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como también los enclaves constituidos a su favor), en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones.

2. Territorio aduanero general: es aquel en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones.

3. Territorio aduanero especial: es aquel en el cual es aplicable un sistema especial arancelario y de prohibiciones a las importaciones y exportaciones. Las ciudades de Río Grande y Ushuaia de acuerdo a lo establecido en la Ley 19.640, es un área aduanera especial. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, págs. 1-3)

Art. 3: Los ámbitos que no constituyen territorio aduanero, ni general ni especial:

- a) El mar territorial argentino y los ríos internacionales,
- b) las áreas francas,
- c) los exclaves,
- d) los espacios aéreos correspondientes a los ámbitos a que se refiere los incisos precedentes y
- e) el lecho y subsuelo submarinos nacionales.

En estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros que para cada caso se contemplan en el Código Aduanero. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 1).

Art 4: 1. “Enclave es el ámbito sometido a la soberanía de otro Estado, en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional.

2. Exclave es el ámbito, sometido a la soberanía de la Nación Argentina, en el cual en virtud de un convenio internacional se permite la aplicación de la legislación aduanera de otro Estado.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 2)

Art. 5: 1. “Zona Primaria Aduanera es aquella parte del Territorio aduanero habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectada al control de las mismas, en la que rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de la mercadería. (...).

2. La zona primaria comprende en particular:

- a) los locales, instalaciones, depósitos, plazoletas y demás lugares en donde se realizan operaciones aduaneras o se ejerce el control aduanero;
- b) los puertos, muelles, atracaderos, aeropuertos y pasos fronterizos;
- c) los espejos de agua de las radas y puertos adyacentes a los espacios enumerados en los incisos a y b;
- d) los espacios aéreos correspondientes a los incisos precedentes;
- e) se denominan plazoletas a aquellos lugares abiertos destinados al depósito de mercaderías, habitualmente contenedores, que cuentan con un cercado perimetral, piso firmado y habilitación de la Aduana. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 2)

Se denominan rada al espejo de agua por donde circulan los buques que arriban o salen del puerto o atracadero y se encuentra adyacente o próximo a la costa.

Art. 6: el territorio aduanero, excluida la zona primaria, constituye zona secundaria aduanera.

Art. 7:1 - Zona de vigilancia especial es la franja de la zona secundaria aduanera sometida a disposiciones especiales de control, que se extiende:

- a) En las fronteras terrestres del territorio aduanero, entre el límite de este y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinara reglamentariamente;
- b) En las fronteras acuáticas del territorio aduanero, entre las costas de este y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinara reglamentariamente;
- c) Entre las riberas de los ríos internacionales y nacionales de navegación internacional y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinara reglamentariamente;
- d) En todo el curso de los ríos nacionales de navegación internacional;
- e) A los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados en los incisos precedentes.

2 - En los incs. A, b y c del apartado 1, la distancia a determinarse no podrá exceder de 100 kilómetros del límite correspondiente.

3 - 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 zona primaria aduanera. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, págs. 2-3).

Art. 8: “Zona marítima aduanera es la franja del mar territorial argentino y de la parte de los ríos internacionales sometida a la soberanía de la Nación Argentina, comprendidos sus espacios aéreos, que se encuentra sujeta a disposiciones especiales de control y que se extiende entre la costa, medida desde la línea de la más baja marea, y una línea externa paralela a ella, trazada a una distancia que se determinara reglamentariamente. La distancia entre estas dos líneas, que conforman la franja, no podrá exceder de veinte kilómetros.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 3).

Luego de las precedentes definiciones sobre territorio, cuando el Código Aduanero define a la Importación como la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, cabe la pregunta: ¿Cuándo se produce la introducción de la mercadería al territorio aduanero?,

Como la problemática tributaria es un problema económico, que va más allá del simple acto de cruzar una mercadería la línea de frontera; hace que existan varias teorías del punto o lugar de introducción, en función del tipo de fenómeno que produce pueden ser, para:

El fenómeno jurídico: el cruce la línea de frontera.

El fenómeno de paso: la formalización aduanera del medio transportador.

El fenómeno tributario: el ingreso de la mercadería al resto del territorio aduanero.

El paso de la línea aduanera: Este acto es válido para el fenómeno jurídico, que contempla contrabando ya que se introdujo la mercadería al territorio aduanero y la ley supone que ha sido en Importación para Consumo. Si se supone que es en Destinación

Suspensiva no habría contrabando porque la mercadería se extraerá del territorio aduanero o se la dará Destinación Definitiva para Consumo.

Asimismo, se hace necesario distinguir entre importación regular e introducción fraudulenta de mercancías o irregular en un territorio aduanero. El término importación se debe reservar exclusivamente para la entrada con cumplimiento de todos los requisitos legales. La importación, como presupuesto de hecho, hace nacer en el sujeto pasivo la obligación tributaria, que consiste en el pago de los impuestos y una vez realizado éste se produce la nacionalización de la mercancía.

La importación no es el mero acto del paso físico de la línea aduanera.

Teniendo en cuenta que el objeto del impuesto de Aduana es la importación y que el importador puede dar a las mercancías el destino que más le convenga, si se aceptara que la importación es el simple hecho de que aquellas pasen la línea aduanera, nos llevaría al absurdo de que, por ejemplo, las mercancías en tránsito no se podrían reexpedir al extranjero sin previo pago de los derechos de importación.

El lugar que se somete a formalización aduanera el medio transportador: para el Derecho de Importación, el decreto 1.026/87 define por "lugar de importación" como el lugar donde el medio de transporte se somete a formalización aduanera. Si bien esta definición es coincidente para las mercaderías conducidas por vía acuática, no es menos coincidente las mercaderías conducidas por vía terrestre o aérea, ya que la primera oficina aduanera más próxima a la frontera donde se puedan descargar materialmente las mercaderías objeto de valoración, se debe inexorablemente someterse a las formalidades aduaneras para que se puedan descargar materialmente.

Es decir que la introducción de la mercadería en el territorio aduanero es la formalización aduanera del medio de transporte, la cual está reglamentada por el art. 130: "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:

a) Hacerlo por o en los lugares habilitados y, en su caso, por las rutas y dentro de los horarios establecidos;

b) Presentar inmediatamente después de su llegada o en la oportunidad en la que el servicio aduanero ejerciere el derecho de visita la documentación que en este título se exige y la que la administración Nacional de aduanas pudiere determinar, según la vía que se utilizare.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 56)

Esta interpretación es concordante con el art. 217 del Código Aduanero, que obliga al importador a dar una destinación aduanera dentro del plazo previsto (15 días) y que comienza a contarse desde ese acto. Además, el art. 196 obliga al transportista a proceder a la descarga de toda la mercadería destinada al lugar de arribo o solicitar el régimen de permanencia.

Ahora bien, estas normas son para el cálculo de la base imponible, que no satisfacen para la determinación de la estructura del hecho imponible

Destinación Definitiva de Importación a Consumo: Para esta teoría el paso por la línea aduanera de la mercadería hace nacer una relación aduanera, según la cual crea el derecho del Estado, pero ese acto no es el hecho imponible, sino que lo es la declaración de destinar la mercancía a consumo en el territorio aduanero, el acto que constituye al Estado en acreedor de una deuda tributaria.

La importación además de la introducción de la mercancía, necesita de una manifestación de voluntad del propietario de destinarla al consumo en el interior del territorio aduanero, que se manifiesta con la presentación del despacho de importación a consumo.

El destino a consumo es la característica positiva de la importación, porque sólo para la mercancía destinada a consumo surge la obligación de pagar los impuestos. Si el destino de la mercadería declarado por el importador no es la importación a consumo surgen obligaciones para aquel, pero no la de pagar el impuesto.

Esta Teoría reconoce la trascendencia de la declaración aduanera, pero ésta no posee carácter constitutivo de la Obligación aduanera, ya que esta es una obligación impuesta por la Ley, por lo que la declaración inicia un procedimiento complejo, la gestión del tributo aduanero, indicando a la administración el destino de la mercancía con miras a la aplicación de normas distintas según sea aquel.

La declaración del sujeto pasivo no basta por sí sola, ya que puede ser aceptada por la Administración; pero puede ser rechazada y, por lo tanto, no se realiza el hecho imponible, a pesar de haberse presentado la declaración. Incluso, en el caso de que se acepte la declaración, puede que la aduana, en el acto del despacho, no permita la importación pretendida y no se produce ningún efecto tributario, no nace la obligación de pagar el impuesto. Por lo que se puede concluir que esta obligación nace en un momento posterior a la presentación de la declaración, ya que la mercadería no adquiere de derecho el "status" de importada hasta que un acto de la Administración la constituye en tal situación.

Ingreso al circuito económico nacional: esta teoría sostiene que el concepto de importación es un acto económico y propio de quien posee la disponibilidad económica de la mercadería extranjera en el mercado nacional, debe identificar el presupuesto de hecho con la introducción de la misma en dicho mercado nacional, o sea con la autorización del retiro de mercadería.

El código aduanero en su art. 232 determina que una vez librada la mercadería, su retiro se efectuará por los lugares, en las horas y con sujeción a las formalidades que determine la Dirección General de Aduanas.

En la importación es necesario el pago de los derechos, pero no con otro carácter que el de extinguir la obligación tributaria que surgió con la realización del hecho imponible. Los artículos del Código Aduanero (2015) que hablan del pago de los derechos para considerar ultimada la importación, están apuntando a la conclusión del procedimiento, a la extinción de la obligación tributaria (arts. 788 y subsiguientes).

El abandono de las mercancías no exime al nuevo poseedor del pago de los derechos. Es decir que el abandono no determina la nulidad del hecho imponible, que ya se ha realizado, y el Estado adquiere, transitoriamente, la propiedad de la mercancía como forma de extinguir la obligación tributaria nacida por la realización del presupuesto de hecho. El fallecimiento del sujeto que provocó el hecho imponible, tampoco determina la nulidad del hecho imponible por cuanto la deuda fiscal se traslada a sus sucesores universales, de conformidad con las disposiciones del derecho común (art. 785).

Considerando las conclusiones que extrae Felipe Garre (1994:319) sobre el hecho imponible, podemos manifestar que el Hecho Imponible no es:

- a) El simple paso de la línea aduanera;
- b) Ni la presentación de la declaración a consumo;
- c) Ni la nacionalización de la mercancía.

La importación es un hecho esencialmente económico que supone la disponibilidad de mercaderías extranjeras por los residentes en un país, lo que lleva consigo una transferencia de esas mercaderías. Las mercaderías disponibles en un país están constituidas por dos grandes grupos: las producidas en el interior del mismo y otro, las que proporcionan las transacciones que sus residentes realizan con el resto del mundo, es decir, las mercaderías importadas. Una parte de la renta nacional es invertida en la adquisición de esas mercaderías producidas en el extranjero y que se incorporan plenamente a la economía nacional, reflejándose en la Balanza de Pagos del país.

La importación, por lo tanto, se realiza cuando se produce la incorporación de la mercadería extranjera a la economía nacional, sancionada por el derecho, lo que lleva implícito el paso de la línea aduanera y la introducción en el Territorio Aduanero. La simple entrada material de las mercancías no constituye el hecho imponible del impuesto aduanero, aunque sí es un elemento esencial de él. Para el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que se dé una entrada cualificada de la mercadería, es decir, una entrada sancionada por el derecho, que es la que coincide con el concepto económico de importación que se ha expuesto. (Astbury, 2016)

El hecho imponible es la importación de la mercancía, que la incorpora plenamente a la economía nacional, sancionada por el derecho. ¿Cuándo nace la obligación tributaria? Una cuestión distinta es cuando se considera que la obligación tributaria ha nacido.

Ya se ha visto, que la obligación tributaria no nace con el paso de la línea aduanera ni con la presentación de la declaración, sino en un momento posterior. Hemos comentado que, aún en el caso de que la declaración sea aceptada por la Administración, puede que no surja la obligación, ya que en el acto del Despacho, la

aduana podría no permitir la importación sobre la base de normas vigentes. Lo que nos lleva a admitir que la obligación nace con posterioridad a la presentación de la declaración, pues si no se realiza el hecho imponible no nace la obligación. Por ello, no parece aceptable el principio "Devengo", al decir que, en la importación, "el momento en que son exigibles los derechos arancelarios es aquel en que los importadores solicitan la importación a la Aduana, siempre que al hacerlo se cumplan las dos condiciones siguientes:

a) que la mercancía se encuentre a disposición de la Aduana en lugar administrativamente habilitado para su examen y comprobación; y

b) que la solicitud se formule previo al cumplimiento de las formalidades y requisitos reglamentarios.

El devengo se identifica con la realización del hecho imponible, pero la solicitud de despacho no implica que la importación se vaya a realizar; puede ser rechazada por la Administración, por tanto, no es el hecho imponible de este impuesto.

Ya hemos dicho que la declaración (nos referimos a la declaración conjunto-carpeta, puntualización) es un acto debido, que ordena la Ley para iniciar el acto complejo de la gestión del tributo y sin ella, no se puede proceder al despacho de la mercancía; pero no constituye el hecho imponible. (Astbury, 2016)

El procedimiento de importación, se compone de una serie de formalidades y actos, todos necesarios, aunque no tengan la misma eficacia jurídica, ya que van sucediendo unos a otros a lo largo de un plazo que, a veces puede comprender varios días, por ejemplo, la declaración se ha de presentar dentro de los 15 días de arribado el medio transportador o 5 días previos al arribo del mismo, quedando sujeta a aprobación y verificación luego de arribado el medio de transporte que correspondiere.

De aquí la extraordinaria importancia que tiene señalar un día concreto respecto al cual se fijen los tipos aplicables y parece ser que eso es lo que ha querido establecer la norma: un momento significativo, sobre el que no haya ninguna duda, para que los derechos exigibles sean los que figuren vigentes en el Arancel en ese día.

La obligación nace con posterioridad a la presentación de la declaración y, después de ésta, el acto de la máxima relevancia es el despacho aduanero y en él fijamos el nacimiento de la obligación. El despacho no es una mera autorización para importar, es la licencia de importación que concede tal derecho al titular; pero le otorga la libertad de ejercitarlo o no. El despacho es el acto que tiene carácter constitutivo de la obligación; con él se produce la auténtica entrada de la mercancía, no sólo la entrada material en el territorio, sino la entrada en el derecho, su plena incorporación a la economía nacional.

El despacho produce el cambio en la situación jurídica de la mercancía, la cual se encuentra sometida a un nuevo ordenamiento legal y, a partir de ese momento, sujeto al pago de los derechos del arancel y a cualquier otro tipo de impuestos, que puedan recaer sobre ella y sobre todas las operaciones que con la misma se realicen, puesto que le es de aplicación a todo el sistema fiscal nacional.

El despacho aduanero se compone de dos funciones inspectoras distintas: el reconocimiento y el aforo. Mediante el reconocimiento, el inspector comprueba la veracidad entre la mercancía y la declaración de detalle (puntualización) y la documentación complementaria de la misma. Por el aforo se determina la base imponible, los derechos exigibles y los tipos impositivos a aplicar.

En el reconocimiento, la importación puede ser rechazada por la Aduana (falta de adecuación entre la mercancía y puntualización o documentación, mercancía prohibida) y no nace una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo. Consecuente, la obligación sólo puede surgir, inexorablemente, por el aforo, ya que el sujeto pasivo tiene la certeza de que su pretensión de importar se puede realizar, pero hasta el mencionado acto podría ser rechazada por la Administración, y adquiere el conocimiento de que tiene una deuda tributaria. El cambio en la situación jurídica de la mercadería se realiza en el acto del aforo, acto de la máxima solemnidad en el procedimiento de importación. (Astbury, 2016).

De acuerdo a lo descrito y analizado, con el fin de alcanzar un concepto jurídico-aduanero de la Importación, se infiere que ésta no se produce con el mero paso de la línea aduanera o la introducción en el territorio aduanero de la mercadería, o solo con la formalización del despacho. La importación es un proceso en el cual lo

mencionado anteriormente forma parte; es una consecuente sumatoria de hechos y actos jurídicos establecidos por la Ley, que se producen en un orden determinado, conformando cada uno un elemento esencial, sin el cual la importación no se consumará. Así:

- 1) las mercaderías han de pasar físicamente la línea aduanera;
- 2) las mercaderías se han de presentar en una Aduana habilitada para su despacho;
- 3) se ha de presentar una declaración de importación para consumo por la persona legitimada para ello;
- 4) la Administración ha de proceder al despacho aduanero de las mercaderías.

Si bien todos estos actos son esenciales para la conformación de la Importación, a cada uno de ellos se les confiere un valor diferente. El acto de máxima relevancia jurídica es el despacho aduanero; este es el acto constitutivo, mediante el cual se cambia la situación jurídica de la mercadería que ingresa a un nuevo ordenamiento legal. La importación se concibe como un procedimiento que se inicia con el paso de la mercancía por la línea aduanera (entrada física en el territorio) y que se ultima con el acto del despacho por la aduana.

Con esto se excluye del concepto de importación, la introducción en el territorio aduanero de mercancías sin presentarlas a una Aduana para su despacho, lo cual configuraría, contrabando, y no se la puede denominar importación, aun cuando se la clasifique de irregular, ilegal y demás.

En un sentido jurídico-aduanero "importación" es: "Conjunto de actos que se inicia con el paso de las mercancías por la línea aduanera y culmina con la plena incorporación de éstas a la economía nacional mediante el acto del despacho aduanero." (Astbury, 2016).

3.3 Momento imponible.

Es la fecha establecida por la Ley en que se produce el hecho imponible.

De acuerdo al Código Aduanero, en su artículo 369 dispone: “A los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda Nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los arts. 637 y 638.”

Su importancia radica en que la legislación vigente a esa fecha se aplicará a ese hecho imponible. Esto adquiere importancia frente al principio de que las "leyes impositivas no son retroactivas".

Al momento imponible se aplican, por ejemplo, la vigencia de:

- a) la alícuota del derecho de importación,
- b) el tipo de cambio,
- c) las prohibiciones,
- d) las intervenciones de otros organismos,
- e) las declaraciones juradas exigidas,
- f) las normas por infracciones, y
- g) toda norma legal vigente a esa fecha.

Así mismo, el Código Aduanero, para las importaciones regulares, prevé los siguientes momentos imponibles; en el Art. 637, son establecidos: 1) Es aplicable el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:

- a) la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con 5 días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado;

b) el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo;

c) el registro de la declaración, cuando la misma se efectuare luego de que la mercadería hubiere sido destinada de oficio en importación para consumo;

d) la aprobación de la venta o, en caso de no hallarse sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratase de mercadería destinada de oficio en importación para consumo.

e) el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, en los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10. (Inciso incorporado por Ley 25063).

2) las reglas establecidas en los incisos del apartado 1 se aplicarán en el orden en que figuran, prelación que tendrá carácter excluyente.

En función de lo anteriormente mencionado, se propone un análisis justo con el fin de aclarar cada punto en particular.

Comenzando por el primer momento imponible establecido en el Código, podemos decir que, la fecha de entrada del medio transportador, constituye una norma de excepción, en el caso del Despacho Directo a Plaza (Forzoso), que en la práctica no es posible, ya que el sistema informático Malvinas, anuló un derecho otorgado al importador por la Ley, si el transportista no carga o cargara mal el manifiesto, luego de haber arribado el medio de transporte, el Sistema Malvinas, no permite al importador oficializar el Despacho de Importación. Es menester aclarar, que, con la aplicación del Sistema Malvinas, se produce el error jurídico, en que el transportista es el sujeto que fija el momento imponible, violando el derecho y la voluntad del importador, ya que, si el transportista no carga o cargara erróneamente, el manifiesto en el Sistema Malvinas, la Aduana no registra el Despacho de Importación presentado por el importador y recién lo hace cuando sea subsanado el error del manifiesto.

El segundo momento imponible establecido por el Código Aduanero es la fecha registro solicitud de destinación de importación para consumo, la cual es norma de aplicación general.

El momento imponible, determinado por el Despacho de Oficio, consta de 3 fechas posibles:

a) fecha del registro de la declaración para consumo,

b) fecha de aprobación de la venta,

c) fecha del acto que dispone la destinación para consumo, cuando no fuere necesaria la aprobación de la venta.

Por último, el Código establece que podría ser al vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, en los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10. (Párrafo incorporado por art. 8° inciso f de la Ley N° 25.063 B.O. 30/12/1998. Vigencia: a partir del día siguiente a su publicación.); esta incorporación del inc. e) al Art. 637 en función de la incorporación del párrafo 2 al Art. 10, podría resultar confusa con respecto a la problemática aduanera, en particular de la clasificación arancelaria, por cuanto el Sistema Armonizado y de Codificación de Mercaderías no tiene partida arancelaria para los bienes inmateriales, por ejemplo las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país y los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual, en consecuencia, por aplicación del art. 11 del Código Aduanero la mercadería se identificará y clasificara en el mencionado Sistema Armonizado, cabe la pregunta ¿Si no hay partida arancelaria como se fijará el derecho de importación y el derecho de exportación? la respuesta es IMPOSIBLE. (Astbury, 2016).

Consecuentemente, la figura del momento imponible, la que determina todos los elementos a considerar para el cálculo del tributo aduanero a pagar, resultaría difícil de calcular. Dichas incorporaciones mencionadas establecen como momento imponible, tanto para el Derecho de Importación como para el Derecho de Exportación, al vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo para las mercaderías incorporadas por el párrafo 2 del Art. 10. Este supuesto es absurdo e ilógico, ya de que pudiera fijarse la alícuota del derecho de importación y del derecho de exportación, pueden, comercialmente, ocurrir las siguientes alternativas:

- a. Si se realizara un pago anticipado a la importación se deberá fijar la alícuota vigente en una fecha anterior a la presentación de la declaración. Tanto la Aduana, como el importador y el exportador, deberán tener el recaudo de guardar toda la legislación vigente a esa fecha para poder ser declarada en el despacho de importación o en el permiso de embarque y el funcionario aduanero pueda controlarla.
- b. En el caso de realizarse un pago al contado, se fijará la alícuota vigente a la fecha del pago, coincidente con la presentación de la declaración.
- c. Cuando el pago es diferido, posterior a la importación, la alícuota fijada será la vigente a la fecha del pago, posterior a la fecha de la declaración. Ésta es otra demostración de la falta de conocimiento de la problemática aduanera, ya que a la fecha de presentación de la documentación aduanera no se podrá declarar la alícuota, el tipo de cambio, el régimen tributario, etc. vigentes a una fecha futura, y si se declararan los vigentes a la fecha de presentación de dicha documentación, se deberá posteriormente hacer las rectificaciones pertinentes con los consiguientes mayores gastos administrativos, de control, etc. (Astbury, 2016).

Correspondiendo a los supuestos antes expresados, si éstos tuvieron la intención de gravar con tributos aduaneros *a las locaciones, las prestaciones de servicio, el derecho de autor y los derechos de propiedad intelectual*, se equivocaron al incorporarla al Código Aduanero por cuanto no tienen posición arancelaria en el Sistema Armonizado y de Codificación de Mercancías. Además, ya están gravadas con el derecho de importación y el derecho de exportación, por ser uno de los ajustes a incorporar a la base imponible del tributo respectivo; estas locaciones, no tributan una alícuota determinada, sino que pagan la alícuota que le corresponde a la mercadería presentada en el despacho.

Si otra de las intenciones de la incorporación de este inciso fue gravar con tributos interiores (por ej. IVA) las locaciones, las prestaciones de servicio, el derecho de autor y los derechos de propiedad intelectual, cometieron el error de modificar el Código aduanero y no así la ley correspondiente al tributo.

Por consiguiente, la interpretación de este inciso resume que toda norma jurídica que se aparte de la realidad y de su técnica, crea inseguridad jurídica, por ello, estas normas jurídicas incorporadas al Código Aduanero no son posibles de aplicar, ya que al no tener una posición arancelaria en el Sistema Armonizado y de Codificación de Mercancías, no es posible establecer la alícuota del derecho de importación y del derecho de exportación.

Un ejemplo de lo expresado en el párrafo anterior, es el tratamiento tributario a aplicar, cuando se trate del derecho de reproducción, el que expresamente, no integra la base imponible del derecho de importación, según la Nota Interpretativa al Art. 8, párrafo 1, inciso c), que dispone: Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país importador.

En conclusión, queda planteado el interrogante en función de que norma se aplicará: la ley 25063, o se respeta la norma del Código de Valor del GATT/OMC? Ya que ambas normas que se contradicen. (Astbury, 2016)

Luego, de los párrafos precedentes, donde se pretendió analizar las situaciones regulares que plantea el Código aduanero, para la aplicación del derecho de importación, éste mismo, establece en su art. 638: “No obstante lo dispuesto en el art. 637, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:

a) la Comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;

b) la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;

c) la falta de mercadería al concluir la descarga del medio transportador;

d) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o a una destinación suspensiva de importación o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;

e) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria o, en caso de no poder precisarse la fecha de comisión del hecho, en la de su constatación;

f) el vencimiento del plazo de 1 mes, contado a partir de la finalización del que se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 196)

De acuerdo a lo establecido en éste artículo, el momento imponible de las situaciones irregulares tiene prioridad sobre el momento imponible de las situaciones regulares antes mencionadas.

3.4 Base imponible

En función de la existencia de varios tributos aduaneros, es necesario desarrollar las formas o métodos de liquidación de cada uno de ellos ya que son diferentes, para luego dar una definición concreta de la base imponible.

Impuesto de Equiparación de Precios.

El código aduanero en el art. 675, establece: “El impuesto de equiparación de precios es aquél cuyo importe es equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base y otro de comparación”. Para establecer los precios de comparación, el mismo Código prevé que el Poder Ejecutivo establecerá los precios guía de manera uniforme por especie de mercadería. (Art 680).

Derecho Antidumping

El art. 696, del código aduanero establece: “El derecho antidumping aplicable no podrá ser mayor a la diferencia entre el valor normal mínimo de exportación (VNME) establecido por el Estado y el valor FOB declarado en el despacho de importación más los tributos que gravan a la importación”.

Derecho Compensatorio

El derecho compensatorio aplicable no podrá exceder del importe del subsidio que se acordare a la mercadería de que se tratare más los tributos que gravan a la importación, según el art. 699 del Código Aduanero.

Derecho de Importación

El cual de acuerdo a sus características, corresponde la denominación de Impuesto, y la correspondiente base imponible, también denominada valor en aduana, valor de transacción, valor en aduanas de las mercaderías.

Antiguamente, los derechos de aduana eran los llamados derechos específicos, y se calculaban según la siguiente formula:

$$\boxed{\text{Unidad de medida} \times \text{Unidad monetaria} = \text{Derecho Especifico a pagar}}$$

Este sistema presentaba grandes dificultades para el cumplimiento del objetivo proteccionista del arancel aduanero, por ej.: la depreciación monetaria en la que cuantificaban los respectivos derechos, la oscilación de los precios era más rápida que la actualización de la unidad monetaria fijada, el aliento a las importaciones de Mercaderías más onerosas frente a las mismas más económicas, las trabas en las negociaciones internacionales de las tarifas por falta de flexibilidad y la falta de uniformidad internacional en las técnicas de aplicación entorpecían al comercio internacional. Resultaba entonces, la existencia de múltiples divergencias como consecuencia de las reglas de Valoración a aplicar, tanto entre los importadores y la aduana, como entre los países interesados en el tráfico internacional de Mercaderías. Por ello, se debía buscar un sistema de Valoración aduanera que reuniera las siguientes condiciones:

a) de aplicación internacional uniforme, a fin de facilitar el comercio internacional;

b) ser equitativo, principio que se plasmó inspirado en las prácticas comerciales, tomando en consideración los mejores elementos de los sistemas en vigor y eliminando ciertas y determinadas prácticas reconocidas como arbitrarias;

c) ser general, de aplicación para todas las Mercaderías importadas y para todos los importadores;

d) ser neutral en sus efectos sobre el comercio internacional

Este Sistema originó la creación de la Definición de Valor de Bruselas y la Nomenclatura de Bruselas, que fueron reemplazados, respectivamente por:

a) Código del Valor del GATT/OMC, para la determinación de la base imponible, y

b) El Sistema Armonizado para la Codificación de las Mercancías, para determinar el porcentaje del impuesto.

En función de la creación del Código de Valor del GATT/ OMC y el Sistema armonizado, podemos definir a la base imponible como el monto calculado de acuerdo a la ley que, multiplicado por la alícuota correspondiente a la posición arancelaria respectiva, da como resultado el importe de la obligación tributaria. (Astbury, 2016)

Cabe destacar, que la valoración aduanera de las mercaderías es la operación según la cual se determina el valor de las mercancías importadas con el único fin de establecer la base imponible del derecho de Importación "ad valorem". La base imponible es el valor de las mercaderías importadas (valor de transacción comercial) y no el costo de dichas mercaderías. (Astbury, 2016)

CAPÍTULO 4:

Aplicación y alcance del Derecho de Exportación

4.1 Introducción.

La normativa argentina relativa al régimen de derechos de exportación está constituida por los arts. 724 a 760 del Código Aduanero.

Por el art. 75 los tributos deben ser establecidos por ley reglamentando las siguientes figuras que conforman el tributo:

- Los sujetos responsables del tributo: Deudores y demás responsables de la obligación tributaria, Código Aduanero. (TITULO II – Capítulo Primero)
- El hecho imponible: Destinación definitiva de exportación para consumo
- El momento imponible: Artículos 726 a 729 del Código Aduanero
- La base imponible
- La alícuota¹ del impuesto: determinada por la Clasificación Arancelaria.
- Las formas de cancelación de la deuda tributaria: por el pago de lo debido; por compensación; por condonación; por transacción en juicio; por prescripción.

Si bien es facultad del Poder Legislativo establecer los tributos aduaneros, estos presentan una particularidad que debe ser analizada y discutida a fin de tomar la decisión de una de las siguientes alternativas:

¹ Definición alícuota: es el porcentaje a aplicar, el cual en los derechos de exportación e importación es regulado por el Ministerio de Economía.

a) Delegación al Poder Ejecutivo de la facultad de establecer la alícuota o tasa del tributo aduanero: el fundamento de esta delegación se basa en la necesidad de tomar medidas de política económica en forma inmediata, dada la velocidad de los cambios del comercio internacional, esta delegación restringida ha determinado tope mínimo y/o máximo y posterior rendición al Poder Legislativo, de manera de seguir manteniendo el control y facultad otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo.

b) No delegar al Poder Ejecutivo la facultad de establecer la alícuota o tasa del tributo aduanero: estableciendo un mecanismo parlamentario sumarisimo acorde a la velocidad de los cambios del comercio internacional, para que las medidas de política económicas logren el objetivo propuesto en tiempo y forma.

De acuerdo a la ley 22.415 el Poder Legislativo delega las siguientes facultades al Poder Ejecutivo:

1. En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá:

a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo;

b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y

c) modificar el derecho de exportación establecido. (Arts. 755, 756)

2. Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional;

b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;

c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales;

d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;

e) atender las necesidades de las finanzas públicas.

Estas facultades deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes.

Por el Decreto N° 2.752/1991, se delega en el Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos, las facultades conferidas por el artículo 755 del Código Aduanero.

El Poder Ejecutivo podrá otorgar exenciones totales o parciales al pago del derecho de exportación, ya sean sectoriales o individuales. Salvo lo que dispusieren leyes especiales, estas facultades otorgadas, únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

a) atender las necesidades de la salud pública, de la sanidad animal o vegetal, o ejecutar la política alimentaria;

b) promover la educación, la cultura, la ciencia, la técnica y las actividades deportivas;

c) facilitar la acción de instituciones religiosas y demás entidades de bien público sin fines de lucro, así como satisfacer exigencias de solidaridad humana;

d) cortesía internacional;

e) facilitar la realización de exposiciones, ferias, congresos u otras manifestaciones similares;

f) dar solución a los problemas que se suscitaren con ocasión de exportaciones de carácter no comercial.

En los supuestos en que acordare exenciones, el Poder Ejecutivo podrá establecerlas bajo la condición del cumplimiento de determinadas obligaciones. El incumplimiento de las obligaciones impuestas como condición dará lugar a la aplicación de las sanciones y demás consecuencias contempladas en la norma que hubiere establecido la exención, en este código y en la reglamentación.

Cuando no se hubiere establecido plazo de extinción, la obligación impuesta como condición se extingue a los cinco años, a contar del primero de enero del año siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el libramiento.

Resulta interesante señalar la relación jurídica-tributaria del derecho de exportación. Desde el punto de vista aduanero, solo hay que señalar que en esencia, una relación jurídica-tributaria de exportación no requiere más que la existencia de un exportador y no necesariamente de un destinatario determinado, pues quien realiza el envío o extracción de la mercadería, único sujeto de la relación necesariamente determinado y que puede ser una persona física o jurídica, pública o privada. (Astbury, 2016).

4.2 Derecho de Exportación.

Se debe considerar que tributariamente, la exportación se inicia con una declaración del *animus exportandis* que, teóricamente, puede ser, anterior o simultáneo a la propia producción.

4.2.1 Fundamentos económicos:

El Derecho de Exportación tiene las siguientes particularidades propias:

- c) Las mercaderías documentadas son la garantía de la deuda fiscal.
- d) En general, predominan fines extra fiscales, sobre fines fiscales.
- e) Son tributos al: Consumo, Indirectos, Reales.
- f) Es un recurso del Gobierno Nacional y no participable con las Provincias.

El Derecho de Exportación se fundamenta económicamente en la salida de mercaderías al exterior, indica la existencia de una capacidad contributiva, aunque se encarezca el precio de los productos nacionales en el mercado extranjero.

También, es una herramienta de política económica en donde su aplicación puede perseguir algunos de los siguientes fines:

a) La aplicación del Derecho de Exportación con un criterio meramente fiscal: generando recursos genuinos a la Nación, posibilitando, desde el punto de vista económico, por medio de la figura de la traslación, cobrar un impuesto a un sujeto que reside en el extranjero, compensando el mismo fenómeno económico que se produce con los importadores argentinos.

b) La aplicación del Derecho de Exportación con un criterio extra fiscal:

- (1) Protección a la industria nacional; al restringir la salida de materias primas que necesita la industria nacional.
- (2) Protección al consumidor nacional; evitar la escasez de ciertos productos que llevaría al aumento de los precios internos de dichas mercaderías.
- (3) Protección del patrimonio histórico, cultural, artístico, etc.
- (4) Menor ingreso genuino.
- (5) Afectación desfavorable a la balanza comercial y a la de pago.

El hecho de no aplicar el Derecho de Exportación, produce los siguientes efectos:

- Positivos: Mejor precio competitivo. Aumento del ingreso de divisas.
- Negativos: Menor ingreso de recurso genuino.

No compensar el cobro de impuestos a sujetos extranjeros en compensación con los cobrados a sujetos argentino en la importación de mercadería.

Afectación favorable a la balanza comercial y a la de pago.

Efectos de la Prohibición de exportación de mercaderías:

- Positivos: lo expresado para un criterio extra fiscal.
- Negativos: Menor ingreso de recurso genuino.

- Afectación desfavorable a la balanza comercial y a la de pago.

El análisis económico-tributario del derecho de exportación es necesario dentro del contexto general de los tributos aduaneros, porque una economía viene constituida, en todo momento, por un conjunto de variables interrelacionadas. Así, un aumento del derecho de importación es, indirectamente, un impuesto a la exportación. (Astbury, 2016)

De modo más descriptivo a lo expresado, si en un país se eleva el derecho de importación a la madera, no solo se encarece el precio en el mercado interno, sino que también aumenta el costo de los bienes exportables que se fabrican, total o parcialmente, con la madera importada (por ej.: muebles), haciendo que estos bienes exportables vean reducida su competitividad exterior, ya que sus precios aumentarían y su demanda se contraería. Del mismo modo, un estímulo a la exportación puede, indirectamente, tener un efecto no deseado como es un estímulo a las importaciones. Puede verse, la distorsión que introducen las restricciones a las importaciones, entre los precios de los bienes importables y el de los bienes exportables, que se manifiesta en la protección a las empresas que compiten con las importaciones y a su vez un impuesto implícito sobre las empresas de productos exportables.

En conclusión, el Estado debe prestar especial atención a la evolución de los costos internos y de los precios internacionales para regular el derecho de exportación y los estímulos a la exportación., dependiendo de las circunstancias, del momento, la forma y la oportunidad en que se hace. (Astbury, 2016).

4.2.2 Técnica aduanera.

Al ser la Aduana el órgano encargado de aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas, obliga a la técnica aduanera amalgamar los siguientes objetivos:

1) Aplicar los métodos y sistemas de tramitación aduanera acorde con la política económica adoptada;

2) Que dichos métodos y sistemas permitan suministrar las pruebas necesarias y fehacientes para las actuaciones administrativas o jurídicas;

3) Que las tramitaciones aduaneras sean lo suficientemente ágiles para facilitar las exportaciones, pero que permitan cumplir con las funciones y facultades encomendadas en el Código Aduanero a la Aduana:

- a) El control del tráfico internacional de las mercaderías;
- b) Fiscalizar y percibir los tributos aduaneros; y
- c) Fiscalizar y pagar los estímulos a la exportación.

En el caso de la exportación este estudio es doble, por cuanto existen en forma simultánea dos situaciones inversas, por un lado, el derecho de exportación (que percibe la Aduana) y por el otro los estímulos a la exportación (que paga la Aduana), a diferencia de la importación en que solo existe el derecho de importación.

El Código Aduanero reglamenta la base imponible del Derecho de Exportación, tomando como base la Definición del Valor de Bruselas para el Derecho de importación, pero no incorpora la Notas Explicativas de la Definición, y es aquí donde la técnica aduanera debe elaborar las normas que reemplacen a dichas Notas Explicativas.

Previamente, se deben aclarar los siguientes puntos:

1. La relación tributaria aduanera implica la obligación del exportador de satisfacer los impuestos y tasas a la exportación, en tiempo y forma.
2. La relación tributaria aduanera implica la obligación de la Aduana de satisfacer los estímulos a la exportación, en tiempo y forma para lograr el objetivo del estímulo.
3. La relación tributaria es concomitante con los ilícitos aduaneros que se sancionan paralelamente.

Para la liquidación de los tributos existen dos teorías:

a) El Sistema Europeo o Administrativo que determina a la Aduana como el responsable de la liquidación de los tributos con todas las consecuencias que de ella surja. así, en este método el Sujeto Pasivo (importador, exportador, transportista) solo deberá solicitar: la operación aduanera que realizara con la mercadería (carga-descarga, transbordo, traslado, transito) o la destinación aduanera que aplicara a la mercadería (definitiva para consumo, suspensiva de tránsito) y, en ambos casos, la identificación de la mercadería (continentes o contenido, según corresponda) para que la Aduana cumpla con su responsabilidad de verificar, clasificar, valorar y aplicar el régimen legal que corresponde.

Este es el método que determina el Código Aduanero que se utilizará, en sus art. 332 y 339; los cuales se transcriben:

Art. 332: “1.- La solicitud de destinación de exportación para consumo debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante una declaración efectuada:

a) Por escrito, en soporte papel, con constancia de la firma del declarante y el carácter en que éste lo hace; o

b) Por escrito, a través del sistema informático establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso éste, sin perjuicio del trámite del despacho exigirá la ratificación de la declaración bajo 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; o

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

2.- La declaración a que se refiere el apartado 1 incisos a) y b) 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.

3.- 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 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 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 declaración solicitando la intervención del servicio aduanero y brindando los elementos que considerare necesarios para efectuar una correcta declaración.

4.- En el supuesto en que el declarante hubiera hecho uso de la solicitud contemplada en el apartado 3, el servicio aduanero dentro del plazo de 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 de este Código.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 104)

Art. 339: “Con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma, la oportunidad y con los recaudos que estableciere la administración Nacional de aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratare, a fin de determinar el régimen regla aplicable a la misma.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 106).

En cambio, la Dirección General Impositiva sigue el método Americano o Liberal; adquiriendo relevancia la documentación complementaria que se pueda adjuntar frente a la declaración aduanera, a la inversa del método siguiente. (Astbury, 2016)

b) El Sistema Americano o Liberal que determina al Sujeto Pasivo (importador, transportista) como el responsable de la liquidación de los tributos con todas las consecuencias que de ella surjan (por ej.: clasificar, valorar y aplicación del régimen legal) así, en este método la Aduana solo deberá controlar la veracidad de la declaración presentada para realizar una operación aduanera (carga, descarga, transbordo, traslado, tránsito) o para una destinación aduanera (definitiva para consumo o suspensiva).

En este método adquiere relevancia la declaración aduanera, frente a la documentación complementaria que se pueda adjuntar, a la inversa que en el método anterior. Pero en este sistema adquiere importancia la expresa definición de:

- 1) El responsable de la declaración, sus derechos y obligaciones;
- 2) El comienzo y finalización de la declaración;
- 3) Los datos a declarar que hacen exclusivamente a la clasificación arancelaria, la valoración, la liquidación de tributos y el régimen legal aplicable; distinguiendo de aquellos que solo cumplen una función informativa, por ej.: con fines estadísticos.
- 4) El carácter de declaración jurada;
- 5) El plazo de prescripción de las obligaciones tributarias.

4.3 Clasificación del Derecho de Exportación

El Derecho de Exportación también llamado gravámenes, retenciones, es técnicamente un Impuesto, cuya aplicación se fundamenta en el principio de la capacidad contributiva del exportador.

4.3.1 Derecho de exportación Específico

Es aquel cuyo importe se obtiene de la multiplicación de una suma fija por cada unidad de medida establecida. Por ejemplo:

U\$s 5,- x 1000 kg. = u\$s 5000,- Derecho de exportación a Pagar.

Para el Derecho de exportación Específico no se reglamentó si puede ser único, máximo, mínimo o adicional del Derecho de exportación "*ad valorem*", como lo hace en el Art. 662 del Derecho de importación. Éste tipo de Derecho debe ser establecido por Ley.

4.3.2 Derecho de exportación "*ad valorem*"

Es aquel cuyo importe se obtiene de la multiplicación de una base imponible (Valor en Aduana o Precio Oficial) por la alícuota que surge la clasificación arancelaria de la mercadería.

En la Exposición de Motivos se expresa: El Art. 733 establece “la modalidad de aplicación del Derecho de exportación. Los Derechos "*ad valorem*" se fijan a través de un porcentual que se liquida sobre el valor de la mercadería que se exporta. Dicho valor, a su vez, puede ser el valor imponible definido en los artículos 735 y siguientes o bien el precio oficial FOB”.

La fórmula para el cálculo del Derecho de Exportación es la siguiente:

Monto de la obligación tributaria= Base Imponible² X alícuota (según Clasificación arancelaria de la mercadería.)

El valor imponible de la mercadería que se exportare se determinará para toda mercadería que deba ser declarada en las aduanas, incluso la que no estuviere gravada o la que se hallare sujeta a precios oficiales o a derechos específicos.

Los precios oficiales serán los establecidos o a establecerse en la forma que determinare el Poder Ejecutivo, para casos originados en situaciones derivadas de razones de orden económico y técnico, cuidando de no desvirtuar la noción del valor real de la mercadería. (Astbury, 2016).

4.4 Hecho imponible.

El hecho imponible es el acto definido por la Ley que genera la obligación tributaria, es decir que, al producirse dicho acto, nace el derecho del Estado a cobrar el tributo y la obligación del exportador de pagar el mismo. Es obvio, que tiene suma

² Nota de autor: los siguientes términos son conceptualmente idénticos: Base imponible= Valor en Aduana= Valor imponible o Precio Oficial

importancia desentrañar la estructura del hecho imponible en el Derecho de exportación, ya que se consume con una sucesión de pasos.

Resulta imperante, la determinación de los elementos esenciales del Hecho Imponible, comenzando con las siguientes definiciones, el art. 724, determina: “El derecho de exportación grava la exportación para consumo.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 215) Y el Art. 725. Determina: “La exportación es para consumo cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 215)

Como resultado, podemos decir que el hecho imponible del Derecho de Exportación es la Destinación Definitiva de Exportación para Consumo, la cual es definida en el Art. 331: “(...) es aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 104), por lo que se entiende que no está sujeta a una obligación de retorno al país.

4.4.1 Estructura según Sistema Americano o Liberal

Para el Sistema Americano o Liberal, la estructura del hecho imponible está compuesta por:

1) Voluntad:

- expresada libremente por el exportador de dar a la mercadería Destinación de Exportación para Consumo.

- determinada expresa y taxativamente por la Ley, por ej.: en el caso de faltante de mercadería, el Código establece que se presumirá al solo efecto tributario, sin admitirse prueba en contrario se hallare o no prohibida su exportación, que fue Exportada para Consumo, por ej.: en el removido.

- Tácitamente como en los casos de ilícitos aduaneros.

Esta voluntad se compone de varias partes, en primer lugar, la decisión del exportador de dar Destinación de exportación para Consumo, con lo cual se está dando

comienzo a la primera condición de la generación de la obligación tributaria, ya que de optarse por una Destinación Suspensiva no se consuma el hecho imponible; en segundo lugar, esta voluntad manifestada, es para la mercadería vendidas al exterior.

2) Exportación:

Es condición que se produzca la extracción de la mercadería del territorio aduanero, ya sea físicamente o por presunción de la Ley como en el caso del faltante.

El Art. 9 del C.A. define a la exportación como la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero. Considerando este concepto, como uno de los elementos necesarios para configurar el hecho imponible resulta necesario analizar la expresión para establecer el acto que determina la exportación o el alcance objetivo del término.

Si bien en otros artículos del Código se definen términos como el territorio aduanero, consideración de mercaderías y las destinaciones de exportación; ninguna expresa claramente la definición de Punto de Extracción o salida, lo cual aclararía el acto y momento que se produciría. Con el fin de encontrar una aproximación de comprensión se debe analizar el concepto adoptado en nuestra legislación tributaria aduanera para interpretar la expresión punto o lugar de salida, elemento considerado en la determinación de la base imponible del Derecho de Exportación.

Para el Derecho de Exportación se define como el punto o lugar de salida:

- El puerto en el cual se cargare el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática;
- El aeropuerto en el cual se cargare, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía aérea;
- El lugar en el cual se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la mercancía que se exportare por vía terrestre.

Nótese que en este caso en particular se define la palabra lugar de salida con la misma palabra lugar, con lo cual no se especifica la determinación exacta del “lugar”.

En conclusión, para el sistema Americano o Liberal, el hecho imponible tiene 2 elementos esenciales, sin los cuales no se consuma la Exportación, por lo cual no nace la Obligación Tributaria.

4.4.2 Estructura según el Sistema Europeo o Administrativo

Para el Sistema Europeo o Administrativo, la estructura del hecho imponible se conforma por:

1) Voluntad:

- expresada libremente por el exportador de dar a la mercadería Destinación para Consumo.

- determinada expresa y taxativamente por la Ley, por ej.: en el caso de faltante de mercadería, el Código establece que se presumirá al solo efecto tributario, sin admitirse prueba en contrario se hallare o no prohibida su exportación, que fue Exportada para Consumo.

- Tácitamente como en los casos de ilícitos aduaneros.

2) Intervención del servicio aduanero: establecida en el Art. 339: “Con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma, la oportunidad y con los recaudos que estableciere la administración Nacional de aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratare, a fin de determinar el régimen regla aplicable a la misma.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 106)

3) Exportación: Lo expresado anteriormente para el Sistema Americano o Liberal, se aplica al sistema europeo donde se consuma el hecho imponible y nace la obligación tributaria aduanera. Concretamente los elementos necesarios son:

1) Manifestación de la voluntad del exportador, por escrito, de dar destinación de exportación para Consumo (presentación del Permiso de Embarque).

2) Acto de la verificación de la mercadería, con lo cual comienza la intervención de la Aduana.

3) Pago de los tributos a la exportación, ratificación de la voluntad del Exportador.

4) Libramiento de la mercadería,

5) Carga de la mercadería en el medio de transporte, con destino al exterior, consumación del Hecho Imponible (voluntad, exportación e intervención de la aduana).

4.5 Momento Imponible

Se puede definir al momento imponible, como la fecha establecida por la Ley en que se produce el hecho imponible. El art. 726 establece: “Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 215)

Su importancia radica en que toda la legislación vigente a esa fecha se aplica a ese hecho imponible. Esto adquiere importancia frente al principio de que las leyes impositivas no son retroactivas.

En la Exposición de Motivos se expresa:

2. El artículo 726 contempla el supuesto regular de despacho aduanero, determinándose que el derecho de exportación aplicable es el establecido por la norma vigente en la Fecha del registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo.

3. El artículo 727 trata igualmente acerca de cuál es el derecho de exportación aplicable, pero esta disposición está destinada a regir las situaciones irregulares.

4. El artículo 728 extiende la aplicación de los principios de los artículos 726 y 727 a todos los elementos utilizables para la liquidación de los derechos de exportación

y para los demás tributos que gravan a la exportación para consumo. Tal norma establece el régimen general en la materia para toda la mercadería de exportación.

4.5.1 Comparación Momento Imponible de Importación y Exportación

En los próximos párrafos se compararán ambos momentos imposables, con el fin de exponer algunas discrepancias que expresa la determinación del Momento Imponible en la exportación.

Situaciones Regulares:

Para la Exportación:

- Fecha Perfeccionamiento del Contrato de compraventa (art. 729. ap. 1) (Norma de excepción).
- La fecha de vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, cuando se trate de los supuestos a los que se refiere el ap. 2 del art. 10.
- Fecha de Registro del Documento Aduanero (Norma General)
- Despacho de Oficio: no existe reglamentación para tal supuesto.

Para la Importación:

- Fecha de Entrada del medio de transporte (Con el SIM no es posible aplicar) lo que configura una norma de excepción.
- Fecha de Registro del Documento Aduanero (Norma General).
- Despacho de Oficio: Fecha de Registro del Documento Aduanero
Fecha de Aprobación de la Venta
Fecha que dio destinación definitiva para consumo.

Situaciones Irregulares:

Para la exportación:

- Fecha de producirse el delito de contrabando.

- Fecha de la falta de mercadería en el régimen de depósito provisorio de Exportación.
- en la Destinación Suspensiva de Exportación:
 - * Fecha de la transferencia de la mercadería sin autorización,
 - * Fecha del vencimiento del plazo para reimportar o reexportar, según el caso.
 - * Fecha de la violación de una obligación impuesta para el otorgamiento de la destinación,
- la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación,
- En la Destinación Suspensiva de removido el vencimiento del plazo de 1 mes contado desde la finalización del plazo acordado.

Para la Importación:

- Fecha de producirse el delito de contrabando.
- Fecha de la falta de mercadería en el régimen de depósito provisorio de Exportación o de Importación, según el caso
- en la Destinación Importación Temporal:
 - * Fecha de la transferencia de la mercadería sin autorización,
 - * Fecha del vencimiento del plazo para reimportar o reexportar, según el caso
 - * Fecha de la violación de una obligación impuesta para el otorgamiento de la destinación,
- Fecha de la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo,
- Fecha de la falta de mercadería a la descarga,
- la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación
- Falta de mercadería en la Destinación Suspensiva de Almacenamiento,
- Falta de mercadería en la Destinación Suspensiva de Importación Temporal

- En la Destinación de Tránsito de Importación el vencimiento del plazo de 1 mes contado desde la finalización del plazo acordado.

En ambos casos, el momento imponible se determina en la fecha en que se produce; y en caso de no poder determinarse, la fecha de su constatación. (Astbury, 2016)

En el derecho de Exportación, es notoria, la falta de previsión con respecto al momento imponible para el Despacho de oficio, el cual se produce en los siguientes casos, previstos en el Código Aduanero:

Art. 417, inc. d): No se solicitare, dentro del plazo correspondiente, una destinación aduanera de exportación, definitiva o suspensiva, o la restitución a plaza, según correspondiere, de la mercadería sometida al Régimen de Deposito Provisorio de exportación, de conformidad con el Art. 398. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 125)

Art. 398: Cuando no fuere solicitada la destinación aduanera o la restitución a plaza, según correspondiere, de la mercadería sometida al Régimen de Deposito Provisorio de exportación, dentro de los plazos que determinare la reglamentación, se procederá de acuerdo a lo dispuesto en la Sección V, Título II, Capítulo Primero. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 119)

Art. 44: 1. A los fines de lo previsto en el Art. 398 del Código Aduanero, la mercadería sujeta al Régimen de Deposito Provisorio de exportación debe ser sometida a una destinación aduanera o retornada a plaza dentro del plazo de 1 mes, a cuyo vencimiento se procederá de conformidad con lo dispuesto en el Art. 417, inc. d) y siguientes de la Sec. V del Código.

2. La Dirección General de Aduanas, en casos debidamente justificados, podrá conceder, con carácter de excepción, una única prórroga de permanencia en depósito, por un plazo que no podrá exceder al originario, siempre que fuere solicitada cinco días antes del vencimiento del mismo. Si la solicitud fuere denegada, el interesado deberá destinar la mercadería en el perentorio plazo de 3 días de notificada la Resolución denegatoria. (Obsérvese que se omitió la posibilidad del retorno a plaza).

Art. 419, inc. 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 Deposito Provisorio de exportación, de conformidad con lo previsto en el Art. 399.

Art. 399. Cuando se hubiere solicitado la destinación aduanera o la restitución a plaza y venciere el plazo para cumplirla, se procederá de conformidad con lo dispuesto en el Art. 419.

4.6 Análisis del artículo 729 del Código Aduanero

El art. 729, merece un análisis más detallado, en relación con la importancia que tiene en nuestra economía, ya que en su aplicación se demuestran varias contradicciones. Constará de 2 visiones el mencionado análisis:

- a) Desde la Técnica Aduanera, en relación con normas del Código Aduanero, y
- b) Desde la aplicación práctica relacionada con la exportación de mercaderías de la Ley 21.453 y la contradicción en referencia a la aplicación del art. 744.

4.6.1 Técnica Aduanera

Comencemos en relación a la Técnica aduanera, citando el artículo en cuestión: “1. No obstante lo dispuesto en el artículo 728 y cuando se tratase del supuesto previsto en el artículo 726, el Poder Ejecutivo podrá establecer con relación a determinada mercadería un régimen opcional en virtud del cual, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, sean aplicables el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes a la fecha en que se perfeccionare el contrato de compraventa y siempre que el interesado registrare dicho contrato ante el organismo que al efecto se designare, dentro de un plazo que no podrá exceder de CINCO días, contado desde el perfeccionamiento mencionado.

2. A los fines de lo establecido en el apartado 1, el tipo de cambio aplicable para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, será el vigente a la fecha del registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 216)

Cita el Art. 726: “Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. Cuando se trate de los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 10, el derecho de exportación aplicable será el establecido por la norma vigente en la fecha de vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 215)

Para comenzar a entender este régimen especial, en la Exposición de Motivos se expresa: "5. El Art. 729 ofrece una alternativa que el Poder Ejecutivo puede optar, en el sentido de establecer un régimen opcional para el exportador que le permita determinar el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes en el momento de la compraventa siempre que la misma se registre ante un organismo a designar.

La razón de ser de este sistema opcional se inspira en la conveniencia de evitar respecto de cierta mercadería, la alteración de la ecuación económica calculada por el exportador al cerrar la venta respecto del momento en que registra la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, periodo en el cual el cambio de los elementos utilizables para la liquidación podría convertir en gravosa la operación concretada en condiciones favorables.

Respecto del tipo de cambio, no se prevé análogas facilidades porque el mismo será, en todos los casos, el vigente al momento del registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo ante la jurisdicción aduanera. Ello porque el tipo de cambio en lo único que incide es en la eventual actualización del valor de las unidades monetarias extranjeras sin afectar la cantidad de estas últimas. Los Arts. 730 a 732 son complementarios del régimen opcional previsto en el Art. 729."

Transcripta la Exposición de Motivos y los arts. 729 al 732, se deduce:

1) El régimen asegura al exportador:

- I. el régimen tributario, a la Fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa comercial (art. 729. 1)
- II. la alícuota y
- III. la base imponible.

2) Para acogerse a este régimen se debe:

- a) Determinar el acto y la fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa comercial. (Art. 729. 1).

Éste punto no ha sido reglamentado, ya que se desconoce cuál es el acto de perfeccionamiento del contrato de compraventa comercial y consecuentemente la fecha del momento imponible.

- b) Determinar la mercadería que se encuentre autorizada para acogerse a este régimen. (Art. 729. 1)

No existe reglamentación que determine las mercaderías que pueden acogerse al régimen opcional.

- c) Determinar el Organismo ante quien se registrará el contrato comercial de compraventa. (Art. 729. 1)

No existe determinación del organismo ante quien registrar el contrato comercial.

- d) Registrar dicho contrato, dentro de los 5 días, contados desde la fecha de perfeccionamiento, en el organismo designado. (Art. 729. 1)

Éste punto resulta imposible de aplicar ya que no están reglamentados los puntos inmediatamente anteriores.

- e) Presentar una garantía por la eventual multa que correspondiere de acuerdo al Art. 969. (Art. 732)

En la actualidad no se exige esta garantía, el motivo radica, en la redacción errónea del artículo, el cual se transcribe: “Cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729 no cumpliera con la exportación en los plazos,

forma y condiciones contempladas en el artículo 730 sin mediar las causales previstas en el artículo 731 será sancionado con una multa de DIEZ (10%) al VEINTE (20%) por ciento del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 265)

Conforme a la aplicación de las normas del régimen de garantía se debería garantizar el 20% (máximo de la multa), pero al momento de presentación del permiso de embarque no se sabe cuánta mercadería no se exportó, ya que el embarque es posterior a la presentación de la documentación aduanera y cuya conformación por la Aduana recién autoriza el embarque. Otro punto que no se cumple.

- f) Cumplir con la exportación de por lo menos el 90% de la cantidad, peso o volumen declarados en el contrato registrado. (Art. 730).

En el supuesto que el exportador tiene el 90% del total de la cantidad pactada y lista para ser embarcada, presentando el respectivo permiso de embarque. Recordar que este régimen es para mercadería amparada por la ley 21.453 (productos agrícolas). Al efectuarse la carga resulta menor cantidad que la declarada; cómo se resolvería esta situación ya que el art. 346 que permite cargar menor cantidad a la declarada. Se transcriben ambos artículos:

Art. 730: “Cuando hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729, el exportador deberá, una vez registrado el contrato y dentro de los plazos que al efecto se establecieren, cumplir con la respectiva exportación. Se considerará que se ha cumplido con la exportación cuando la misma comprendiere por lo menos a un NOVENTA (90%) por ciento de la cantidad, peso o volumen declarados en el contrato registrado, de acuerdo a la especie de mercadería de que se tratare.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 216).

Art. 346: “El exportador puede embarcar mercadería en menor cantidad que la declarada en la solicitud de destinación de exportación para consumo, siempre que, una vez concluida la carga, diere aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 107)

Quedan planteados ante esta situación, los siguientes interrogantes: ¿Se da por cumplido el régimen? o ¿se lo obliga a carga la diferencia para cumplir con el 90%?

g) Embarcar la mercadería dentro del plazo acordado en el contrato de compraventa. (Art. 730)

h) El art. 731 prevé el caso en que el exportador no puede cumplir la exportación en los plazos, formas y condiciones pactadas por razones de fuerza mayor o caso fortuito, se podrá: Prorrogar el plazo o Exceptuarlo de la obligación de exportar. (Astbury, 2016)

Desde la redacción de estas normas puede observarse el desconocimiento de la técnica aduanera en la redacción de las mismas.

4.6.2 Aplicación práctica

Otro punto de vista, a analizar refiere a la aplicación práctica en referencia a mercaderías exportadas de la Ley 21.453, que refiere a Productos Agrícolas.

Con respecto a la Liquidación del Derecho de Exportación aquí encontramos el primer error conceptual, ya que por el régimen tributario se entiende que comprende a todos los elementos que conforman un tributo, incluso la alícuota y la base imponible, no comprendiéndose por que se separaron. Suponiendo que se tratan de conceptos distintos, es comprensible que se asegure el régimen tributario y la alícuota, pero que técnicamente es imposible asegurar la base imponible si se modifica uno de los factores necesarios para calcular la misma, como es el tipo de cambio según el párrafo 2 del art. 729. Veámoslo con un ejemplo práctico:

A la Fecha de Perfeccionamiento - según el párrafo 1 del art. 729 -, 02/02/XX está vigente:

- Alícuota: Derecho de exportación 10%
- Tipo de cambio: \$ 2,00 por u\$s
- Valor FOB: u\$s 10.000,00
- Ajustes: u\$s 0,00

El cálculo hecho por el exportador al 02/02/XX sería el siguiente:

Dcho. Exportación = (u\$s 10.000,00 x 2,00 ± u\$s 0,00) = \$ 20.000,00 (base imponible).

Dcho. Exportación = (\$ 20.000,00 x 10%) = \$ 2.000,00 dcho. de exportación a pagar, equivalente a u\$s 1.000,00.-

Suponiendo que al 02/02/XX, el precio cotizado se compone:

Concepto	\$	u\$s
Costo de Exportación	14.000,00	7.000,00
Derecho de Exportación a pagar	2.000,00	1.000,00
Utilidad pretendida 25% s/ \$ 16.000,00	4.000,00	2.000,00
Precio Venta	20.000,00	10.000,00

El día 02/06/XX se presenta la solicitud de destinación de exportación para consumo, y está vigente:

- Alícuota: Derecho de exportación 20%
- Tipo de cambio: \$ 3,10 por u\$s
- Valor FOB: u\$s 10.000,00
- Ajustes: u\$s 0,00.

Luego por aplicación del apartado 2 del Art. 729, la liquidación del Derecho de Exportación en el Permiso de Embarque es:

$$DE = (u\$s 10.000,00 \times 3,10 \pm u\$s 0,00) = \$ 31.000,00 \text{ (base imponible)}$$

$$DE = 31.000,00 \times 10\% = \$ 3.100,00, \text{ equivalente a u\$s 1.000,00}$$

Así, si el tipo de cambio aumento 1,50 veces ($3,10 / 2 = 1,50$), los costos internos aumentaron, como mínimo, en la misma proporción ($u\$s 7.000 \times 1,50 = u\$s 10.850$).

Comparando ambos momentos de liquidación del Derecho de Exportación, la situación es la siguiente:

Concepto	\$	u\$s	u\$s	
Costo de Exportación	14.000,00	7.000,00	10.850,00	
Derecho de Exportación a pagar	2.000,00	1.000,00	1.000,00	
Utilidad pretendida 25% s/ u\$s 8.000,00	4.000,00	2.000,00	2.712,50	
Precio Venta	20.000,00	10.000,00	14.562,50	
Precio de Venta			10.000,00	
Resultado Final			4.562,50	Perdida
	Situación al 02/02/XX		Situación al 02/06/XX	

Luego tiene una pérdida de u\$s 3.850.-, lo cual está en contra de lo expresado en la Exposición de Motivos: "período en el cual el cambio de los elementos utilizables para la liquidación podría convertir en gravosa la operación concretada en condiciones favorables" además del error conceptual cuando dice: "el tipo de cambio en lo único que incide es en la eventual actualización del valor de las unidades monetarias extranjeras sin afectar la cantidad de estas últimas".

Si bien, en la liquidación de las divisas el exportador recibe una mayor cantidad de pesos, obviamente, el tipo de cambio se modifica porque variaron los costos internos, recuérdese que son mercaderías que se elaboran por pedido o que necesitan un período de elaboración, etc.

u\$s 10.000,00	x	3,10	=	\$ 31.000,00	Recibe por el precio de venta
u\$s 14.562,50	x	3,10	=	(-) \$ 45.143,75	Debió recibir
				(-) \$ - 14.143,75	Diferencia en menos
			÷	3,10	=
					(-) u\$s 4.562,50

Nótese la contradicción que tiene este párrafo, en la práctica, ya que resulta imposible que sólo incida en el valor de las unidades monetarias extranjeras sin afectar a estas últimas. (Astbury, 2016)

Así mismo, podemos advertir la contradicción que se produce al momento de aplicación entre el Art. 729, punto 2 y el Art. 744 del mismo Código Aduanero, que establece:

Art. 744.: “1. Cuando los elementos que se tuvieren en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o por pagar estuvieren expresados en una moneda distinta a la nacional de curso legal, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el mismo en vigor que, para determinar todos los elementos necesarios para liquidar los derechos de exportación, establecen los Arts. 726, 727 ó 729, apartado 1, según correspondiere.

2. a los fines del apartado 1, la Dirección General de Aduanas determinará el tipo de cambio aplicable.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 219)

Nótese que el Art. 744 dice expresamente que el tipo de cambio de cambio a aplicar es el que se establece en el Art. 729, apartado 1 - Fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa - en consecuencia surge el siguiente interrogante: ¿cuándo se aplica el Art. 729, apartado 1?, y ¿cuándo se aplica el Art. 729, apartado 2? ya que

determinan, en dos momentos distintos, dos tipos de cambio aplicable para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal. (Astbury, 2016).

La Tabla N° 1 muestra la situación en el caso de aplicación del art. 744, comparando los tipos de cambios a aplicar

Tabla N° 1: Aplicación práctica: Tipos de Cambio aplicable (según art. 744)

Concepto	\$	u\$s	u\$s	
Costo de Exportación	14.000,00	7.000,00	10.850,00	
Derecho de Exportación a pagar	2.000,00	1.000,00	645,16	(2.000,00 ÷ 3,10)
Utilidad pretendida 25% s/ u\$s 8.000,00	4.000,00	2.000,00	2.712,50	
Precio Venta	20.000,00	10.000,00	14.207,66	
Precio de Venta			10.000,00	
Resultado Final			4.207,66	Perdida
	Situación al 02/02/XX		Situación al 02/06/XX	

Fuente: Edgardo Astbury, 2016

En ambos casos se produce una pérdida, pero según la aplicación del art. 744, en este caso expuesto, sería menor (u\$s 4.562,50 – u\$s 4.207,66 = u\$s 354,84).

En función de lo demostrado con el ejemplo práctico, he aquí el análisis teórico correspondiente, que pretende aclarar lo expuesto, recordemos que este régimen optativo se aplica a las exportaciones de cereales reglamentada por la ley 21.453, considerándose por el acto de perfeccionamiento del contrato de compraventa la inscripción en el organismo de turno.

De acuerdo a lo establecido en el art. 729, el perfeccionamiento del contrato de compraventa, es anterior a su registro ya que se debe hacerse dentro de los cinco días de perfeccionado. De manera que pueden ocurrir dos cosas:

- Para dar cumplimiento a la ley se deberá registrar el contrato ya registrado lo cual lo convierte en un absurdo de aplicación;
- No dar cumplimiento a la ley de establecer el acto del perfeccionamiento anterior al acto de registro.

Un párrafo que produce mayor confusión a lo planteado es el art. 6 de la Ley 21.453: “A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

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

Esto establece lo siguiente:

1) Se está determinando que el acto de perfeccionamiento del contrato de compraventa del art. 729, párrafo 1, es la fecha de cierre de cada venta, para aplicar los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley.

2) El tipo de cambio a aplicar para conversión de la moneda, es el correspondiente al día hábil anterior a la fecha de pago de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación.

Por consiguiente, se observa, que no es de aplicación ninguno de los dos tipos de cambio previstos en el Código Aduanero – ni la fecha del registro de la documentación aduanera (art. 729, ap. 1), ni el vigente a la fecha del perfeccionamiento del contrato de compraventa (art 744), sino que es el vigente al día anterior al pago de los tributos a la exportación.

Nótese la contradicción producida cuando el Art. 744 dice expresamente que el tipo de cambio a aplicar es el que se establece en el momento imponible del Art. 729, apartado 1 - fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa - como consecuencia, surge el interrogante en función de cuando se aplicará el Art. 729, apartado 1, el Art. 729, apartado 2 y cuándo se aplica el art. 744. (Astbury, 2016)

También cabe preguntarse en relación con el art. 744 lo siguiente:

¿No se estaría respetando la filosofía expresada en la Exposición de Motivos?, ¿No es una forma indirecta de estímulos a la exportación? ¿No es una forma de incentivar las exportaciones?

Resumiendo, la tabla N^a 2 establece en función de los artículos analizados, el momento imponible y que tipo de cambio se aplicaría.

Tabla N° 2: Tipo de cambio a aplicar según artículo aplicable.

	Art. 729 del C.A.	Art. 744 del C.A.	Art. 6 Ley 21453	
Momento Imponible	Art. 729, ap. 2	Art. 729, ap. 1	al día hábil anterior a la fecha de pago	Contradicción entre dos leyes (22.415 y 21.453) y dos arts. 729, ap. 2; art. 744 de la misma ley.
Tipo de Cambio a aplicar	el vigente a la fecha del registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo	el vigente a la fecha perfeccionamiento del contrato de compraventa	correspondiente al día hábil anterior a la fecha de pago de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación	

Fuente: Edgardo Astbury, 2016

Como queda demostrado, según el art. del Código a aplicar el tipo de cambio para conversión a moneda nacional, siempre se estará violando alguna ley, esto se conoce como inseguridad jurídica tanto para el exportador como para el funcionario aduanero.

4.7 Base imponible

Para comenzar con el respectivo análisis de la base imponible, vale recordar la fórmula para el cálculo del Derecho de Exportación, que establece el art. 734:

DE	=	VI = BI = Valor en Aduana	±	Ajustes	x	%
		Precio Oficial FOB		Sin Ajustes		

El Precio Oficial FOB es:

a) Base única de tributación, es decir que es el valor establecido, sin ajuste alguno, es la base para el cálculo del Derecho de Exportación y de los Estímulos a la Exportación.

b) Base mínima de negociación de divisas: Cuando la alícuota del Derecho de Exportación es 0% (cero por ciento) se convierte automáticamente en Valor FOB Mínimo, cuando vuelve a tener un alícuota superior a 0% (cero por ciento), vuelve a ser Precio Oficial FOB.

4.7.1 Antecedentes

En base a la determinación de la Base imponible, la Exposición de Motivos expresa:

1. El desarrollo del concepto de valor imponible constituye una verdadera novedad en la legislación nacional en el campo de la exportación. La ley (de aduanas) vigente ha adoptado un criterio de valor escasamente desarrollado que ha causado numerosos litigios en la jurisdicción aduanera. Ello justifica la elaboración de un régimen aplicable sobre bases claras y sencillas, de fácil comprensión tanto para los Exportadores como para el Servicio Aduanero.

En consecuencia, se encaró una profunda revisión del sistema de valoración de exportación utilizándose ciertos principios básicos que se hallan presente en toda valoración comercial, y se han previsto las adaptaciones necesarias para trasladar esos criterios al campo de la tributación.

2. La ausencia de Notas Explicativas vigentes para esta norma de valoración obligo asimismo a desarrollar los principios generales con cierto grado de profundización.

3. Aun cuando sería deseable que la mercadería de exportación no estuviera sujeta al pago de derechos como es de practica en el ámbito internacional para los países que buscan la expansión comercial fuera de las fronteras, se ha considerado que el

cumplimiento de tal objetivo puede demandar un tiempo razonable dentro del cual necesidades de diferente índole, que son comunes a los países en desarrollo, obligan a imponer tales derechos.

4. En el Código como legislación de base de las instituciones aduaneras, no puede ignorar entonces una realidad que exige al propio tiempo, la sistematización de normas estables para conocimiento de las partes intervinientes en los negocios comerciales y de los funcionarios encargados de su aplicación.

5. Dentro de estas circunstancias, se ha procurado esbozar una norma de valor imponible que, atendiendo a un principio de neutralidad en las reglas que gobiernan la valoración, permita, al momento de fijarse escalas de derechos, el cumplimiento de los objetivos que indique la política más conveniente para los intereses generales a través del arancel.

6. Llamamos "principio de neutralidad" a aquel que no pretende definir el valor imponible, obtener en forma directa a través de ello un mayor o menor quantum de ingreso fiscal por razones de política económica.

Únicamente se ha pretendido contar con una norma objetiva, clara y sencilla, que sea fácil de comprender y de aplicar librando a la esfera del arancel la decisión final de los montos efectivos a tributar. De tal forma, la norma de valoración constituye un medio o instrumento que permite elaborar el cálculo aritmético respectivo.

7. La idea central que procura cristalizar el articulado propuesto gira en torno al valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro. Por lo tanto, si el exportador ha convenido su operación en esas condiciones de independencia comercial se adecuará con la norma del valor imponible (Art. 735).

Este concepto del valor real se nota claramente de la comparación de los siguientes artículos; en donde para el Derecho de Exportación no utiliza la expresión el precio que se estima pudiere fijarse.

Se debe dejar en claro que, de seguir la teoría del valor real, no solo se debe suprimir la expresión "el precio que se estima pudiere fijarse" sino que la

reglamentación debe estar acorde con dicha teoría, y no como en este caso que se reglamentó la base imponible del Derecho de Exportación siguiendo a la definición del Valor de Bruselas que aplicaba la teoría del valor teórico.

8. El Art. 742 complementa la idea anterior cuando precisa las condiciones fundamentales que constituyen el presupuesto de la venta considerada a que se ha hecho referencia precedentemente.

9. De tal forma, se cuenta con una norma de valoración aplicable a todas las exportaciones definitivas, haya o no venta en cada caso en particular. En los que señala el Art. 745, después de haber desarrollado las condiciones básicas del "precio" a considerar y los demás "elementos" constitutivos del mismo ("tiempo", "lugar", "cantidad", "nivel comercial").

10. En la elaboración de los principios mencionados se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse, en la mayor medida de lo posible utilizando la documentación comercial que se presenta al Despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta.

Técnicamente, las expresiones Valor Imponible, Base Imponible, Valor en Aduana, Valor de las Mercaderías en Aduana son sinónimos y no como se los trata en la práctica de manera diferenciada. En la práctica, el valor declarado concuerda y está respaldado por la factura comercial, para ello, en el formulario del DUA, deberá contar con un campo donde se declare si el derecho de exportación está o no incluido en el costo Si se declara que está incluido, corresponderá el ajuste pertinente, restando el importe real incluido en el costo. (Astbury, 2016)

4.7.2 Base Hábil de Valoración

Base Hábil de Valoración, es el punto de partida o elemento a considerar, al que se le efectúan los ajustes determinados por la Ley, resultando de allí, la base imponible.

Expresa la Exposición de Motivos: “25. Los artículos 746, 747 y 748 contemplan el aspecto operativo de la norma de valoración. Allí se determina dentro de un razonable equilibrio cuando un precio declarado puede ser sometido a justificación o

prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio”.

Art. 747: “Se aceptará el precio pagado o por pagar y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el artículo 746, apartado 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el artículo 748, incisos a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 220)

Art. 748: “Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de las previstas.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 220)

La Expresión del art. 748 “que mejore se adecue a las previstas”, crea una inseguridad jurídica tanto para el exportador como para el Agente del Servicio Aduanero, que actúe al momento de presentación del Permiso de Embarque, ya que la interpretación es sumamente subjetiva. (Astbury, 2016)

Para una mayor comprensión, corresponde comparar con las normas aduaneras emitidas por los Organismos Internacionales (OMC) en que las listas de situaciones se aplican con carácter excluyente brindando seguridad jurídica para los sujetos intervinientes, ya que no permite interpretaciones subjetivas, por ejemplo:

- Las Reglas Generales Interpretativas para la clasificación arancelaria de las mercaderías en el Sistema Armonizado,
- Los Métodos de Valoración del Código de Valor del GATT/OMC.

La Tabla N° 3 señala, la base hábil de valoración establecidas por el Código.

Tabla N° 3: Base Hábil de Valoración según el Código Aduanero

Base Hábil de Valoración				
BI = VNA = VI	Valor de Factura de exportación	± Ajustes	Art. 735 + Art. 747	<u>Principio General.</u>
	Precio Oficial FOB	sin Ajustes	Art. 734	
	Valor de mercadería Idéntica	± Ajustes	Art. 748	<u>Principios Excepcionales.</u> Cuando la factura no fuere base hábil de valoración
	Valor de mercadería Similar	± Ajustes		
	Cotización internacional	± Ajustes		
	Precios Preestablecidos para periodos ciertos y determinados resultantes de procesar y promediar precios usuales de competencia de mercaderías idénticas o similares	± Ajustes		
	Precio de Venta en el Mercado Interno País de Destino	± Ajustes		
	Costo de Producción	± Ajustes		
	Precio de Venta en el Mercado Interno País Exportador	± Ajustes		
	Valor Total Presunto del Alquiler durante el tiempo de duración útil de la mercadería	± Ajustes		

Fuente: Edgardo Astbury, 2016.

El Código Aduanero define el valor imponible del Derecho de Exportación como: el valor FOB, FOR o FOT en el punto o lugar de salida, según el medio de transporte que se utilizare, entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro como consecuencia de una venta al contado, limitándose a la cantidad de mercadería a valorar, tomando en consideración el nivel comercial y considerando que incluye el derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo o la marca de fábrica o de comercio, al momento imponible determinado por el Código Aduanero.

Entre lo expresado en la Exposición de Motivos y la parte reglamentaria del Código Aduanero respecto al Derecho de Exportación, existe una notoria contradicción que se debe aclarar o al menos, poner atención. La Exposición de Motivos establece en su punto 13: “La idea central que procura cristalizar el articulado propuesto gira en torno del “valor real” de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro”. Por tanto, si el exportador ha convenido su operación en esas condiciones de independencia comercial se adecuará con las normas del valor imponible (artículo 735).

De acuerdo a lo expresado, aquí surge la contradicción, ya que el Código de Valor del GATT/OMC, sigue la teoría del “valor real”, mientras que lo normado en el Código Aduanero es de acuerdo a la Definición del Valor de Bruselas, que sigue el “valor teórico”. La diferencia básica y fundamental entre estas dos teorías es que la del “valor real” se basa y encierra en la propia operación comercial sin tener en cuenta elementos ajenos a ella – por ejemplo: valores antecedentes –, respetando el valor de transacción como base hábil de valoración, mientras que el criterio del “valor teórico” toma en consideración elementos ajenos a la propia transacción comercial – por ejemplo: la posibilidad de usar valores antecedentes –, para llegar al precio usual de competencia (valor de mercado).

Esto queda demostrado en que, si bien en la Exposición de Motivos se dice que se sigue el criterio del valor real, lo normado en el Art. 735 y en sus disposiciones posteriores se sigue el criterio del valor teórico, las cuales referimos:

a) Art. 745: El objeto de la definición del valor imponible es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que

cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare; expresión propia del valor teórico.

b) Art. 747: Se aceptará el precio pagado o por pagar y en tal caso se valorara la mercadería de conformidad en el Art. 746, apartado 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el Art. 748 inc. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes (...); expresión y método propio del valor teórico.

c) Art. 748, inc. c): el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos obtenidos para periodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercaderías idénticas o en su defecto similares (...); expresión y método propio del valor teórico.

Lo expresado en la Exposición de Motivos, resulta interesante e importante en sus puntos:

18. En la elaboración de los principios mencionados se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse, en la mayor medida de lo posible utilizando la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta. Principio básico de la teoría del valor real.

19. En este orden de ideas, para el cálculo del valor imponible se han escogido las cláusulas FOB (*free on board*) como lugar de entrega de la mercadería en operaciones que se efectúen por vía acuática o aérea y el valor FOT (*free on truck*) o valor FOR (*free on rail*), según el medio de transporte que se utilice en las operaciones por vía terrestre. El alcance de estas cláusulas se encuentra explicitado a través del juego de los Arts. 735, 736 y 739.

20. En el artículo 737 se aclara que dentro del valor imponible de que se trata no se incluyen los derechos y demás tributos que gravan a la exportación. Esto constituye una modificación de la legislación vigente, toda vez que la cláusula FOB, hoy en día vigente a los efectos de la liquidación de los derechos de exportación, incluye a estos últimos como integrantes de tal definición. Nótese que el valor FOB

aduanero difiere del valor FOB de Incoterms, ya que el derecho de exportación se paga antes del embarque de la mercadería y no se incluyen en la base imponible.

4.7.3 Análisis de la definición de la base imponible

La definición de la base imponible se descompone en las siguientes expresiones:

- a) valor FOB, FOR o FOT en el punto o lugar de salida;
- b) entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro;
- c) contado,
- d) limitándose a la cantidad de mercadería a valorar;
- e) tomando en consideración el nivel comercial;
- f) considerando que incluye el derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo o la marca de fábrica o de comercio;
- g) al momento imponible determinado por el Código Aduanero.
- h) valor FOB, FOR o FOT en el punto o lugar de salida

Por el valor FOB, FOR o FOT se entiende el valor real de la transacción comercial, como lo expresa la Exposición de Motivos en su punto 13 transcripto anteriormente. Se dice y pretende seguirse la filosofía del Código de Valor GATT - que determina la base imponible del Derecho de Importación - pero lamentablemente continua su reglamentación siguiendo los principios de la Definición de Bruselas, con lo cual se plantea una dicotomía conceptual. (Astbury, 2016)

La Exposición de Motivos expresa en su punto:

19. En este orden de ideas, para el cálculo del valor imponible se han escogido las cláusulas FOB (Free on Board), como lugar de entrega de la mercadería en las operaciones que se efectúen por vía acuática o aérea y el valor FOT (Free on Truck) o el valor FOR (Free on Rail) según el medio de transporte que se utilice en las operaciones

por vía terrestre. El alcance de estas cláusulas se encuentra explicitado a través del juego de los arts. 735, 736 y 739.

Respecto al punto o lugar de salida, reglamentado en el Art.736, la Exposición de Motivos expresa:

20. Como puede observarse, todos los puntos referidos precedentemente, guardan relación con un lugar que constituye a su vez paso necesario de la mercadería en su itinerario para concretar la exportación al salir de territorio aduanero. Con ello se tiene en cuenta la circunstancia de que la exportación culmina con ese cruce, obedeciendo a razones prácticas el hecho de no haberse localizado el elemento lugar en un punto exacto de dicho cruce, lo que hubiera obligado en tal caso a engorrosos trámites de ajustes de los valores declarados.

Por punto o lugar de salida, se define:

- el puerto en el cual se cargare en el buque, con destino al exterior, para la vía acuática;
- el aeropuerto en el que se cargare con destino al exterior, para la vía aérea;
- el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril con destino al exterior, para la vía terrestre.

Para las vías acuática y aérea se usan palabras distintas para definir la expresión en trato: puerto y aeropuerto, respectivamente; en cambio, para la vía terrestre se utiliza la misma palabra “lugar” para definir lugar de salida, con lo cual se crea una total incertidumbre e indefinición dando lugar a interpretaciones subjetivas con la consiguiente inseguridad jurídica para los sujetos intervinientes que esto provoca.

La situación de la vía terrestre, es solucionada con la Instrucción General n° 0038/2002 (sdglta) que se transcribe a continuación:

La expresión “se cargare con destino al exterior”, debe interpretarse como la mercadería se cargare con destino al exterior, con total prescindencia si el medio de transporte parte con destino al exterior o - previamente - a otro punto o lugar.

Por consiguiente, según la Definición del Valor de Bruselas, definiéndose el punto o lugar de salida, en donde el medio transportador se somete a formalización aduanera de salida; aclararía este punto.

La definición del punto o lugar de salida, implica que hasta ese punto o lugar se incluyen todos los gastos ocasionados en la base imponible, allí radica la importancia de su exacta determinación. Así lo expresa la Exposición de Motivos:

22. En el artículo 739 se hace una enunciación detallada de costos, cargas, gastos e impuestos que se incluyen en el valor imponible de exportación. La enunciación responde al criterio de que todo importe relativo a la venta de la mercadería que se exporte, suponiendo su entrega en el lugar indicado en el Código, forma parte del valor imponible.

Estos gastos a incluir están enunciados en el Art. 739, los que especialmente son:

- a) gastos de transporte y de seguro hasta el punto o lugar de salida;
- b) las comisiones;
- c) los corretajes;
- d) gastos para la obtención, dentro del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la exportación;
- e) los tributos exigibles, en el territorio aduanero, con exclusión de aquellos que con motivo de la exportación fueren eximidos o debieran ser reembolsados, así como los derechos y tributos que gravaren a la exportación - estos últimos por el Art. 737-;
- f) el costo de los embalajes, excepto si estos siguen su propio régimen;
- g) los gastos de embalajes (mano de obra, materiales y otros gastos);
- h) los gastos de carga, excluidos los de estiba en la medida que no estuvieren comprendidos en aquellos;
- i) los gastos que se realizan después de haber presentado el Permiso de Embarque, con la particularidad de declararse un valor estimado que en el supuesto de

diferir con su valor real, dicha diferencia no es punible como declaración inexacta; ejemplos de estos gastos son: honorarios del Despachante de Aduana, gastos portuarios, acarreo, entre otros, establecidos por la RG. 1896/05.

Concluyendo con el análisis en la determinación de la Base Imponible, la misma se compone de los siguientes conceptos, los cuales deben ser sumados si no están incluidos o restados indebidamente; ellos son:

- Canon, Patente, Derecho de Autor, Derecho de Uso, Derecho de Distribución,
- Flete Interno en vía marítima y aérea; en vía terrestre, ver IG. 38/02 (1)
- Seguro Interno
- Comisiones que paga el exportador
- Corretajes que paga el exportador
- Descuento por pago anticipado
- Gastos y Costos de Embalajes y Envases, salvo que éstos sigan su propio régimen aduanero
- Gastos de Carga
- Gastos para la obtención de documentos para la exportación
- Tributos interiores exigidos en el Territorio Aduanero
- Descuentos retroactivos (por ej.: por deficiencia envíos anteriores)
- Descuentos o bonificaciones no usuales en la comercialización de la mercadería a exportar.
- Otros gastos realizados antes del punto o lugar de salida

*Gastos estimados y no punibles: han efectuarse después de la declaración de la destinación, por ejemplo: honorarios del despachante, gastos de puerto, gastos de carga, etc.

Los conceptos que no integran la base imponible deben deducir si fueron incluidos o sumados indebidamente, ellos son:

- Flete Internacional
- Seguro Internacional
- Comisiones que paga el importador
- Corretaje que paga el importador
- Intereses, siempre que estén discriminados

- Gastos y Costos de Embalajes y Envases cuando éstos sigan su propio régimen aduanero
- Gasto de Estibaje, cuando esta discriminado de los gastos de carga
- Tributos interiores en el Territorio Aduanero eximidos o reembolsables con motivo de la exportación
- Tributos Aduaneros a la Exportación, por ej.: Derecho de Exportación (coeficiente)
- Recargos retroactivos (por ej.: por error en envíos anteriores)
- Descuentos o bonificaciones, usuales en la comercialización de la mercadería a exportar en función de la cantidad vendida, del nivel comercial o por pago al contado.
- Insumos Importados Temporalmente importados por el propio exportador (Valor C.I.F).
- Otros gastos realizados después del punto o lugar de salida, por ej.: Servicios Post Venta, gastos de Instalación, asistencia Técnica, entrenamiento de personal en destino, gastos de Mantenimiento, gastos de Montaje y puesta en marcha, calibración y ensayos.

Finalmente, y a modo de resumen, podemos decir que para determinar la base imponible se deben sumar los conceptos comercialmente restados o no incluidos en el precio de comercialización y se deben restar los conceptos comercialmente sumados o incluidos en el precio de comercialización.

4.8 Estímulos a la Exportación

El Estado utiliza unas herramientas con el fin de apoyar, incentivar, estimular, desarrollar el potencial exportador de las empresas radicadas en el país, con este fin utiliza mecanismos e instrumentos que estimulan la exportación.

Estos incentivos a la exportación suelen realizarse mediante:

- Exención de determinados tributos que mejoran la performance exportadora.
- Devolución de tributos previamente abonados

- Facilidades para la producción y promoción de las ventas en el exterior. (Arese, 2015, pág. 218)

4.8.1 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, luego de haber sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio; o utilizándose para acondicionar o envasar otra mercadería que se exportare.

La devolución del *Drawback* se hará efectiva directamente por la Dirección General de Aduanas, con fondos que tomará de la recaudación que efectuare de tributos que debieren ingresar a rentas generales. En los supuestos en que la Dirección General de Aduanas delegare esta función en determinadas aduanas que se hallaren distantes de su sede, el Tribunal de Cuentas de la Nación intervendrá con posterioridad al acto de la devolución.

Con sujeción al régimen de garantía previsto en el artículo 453, inciso k), el exportador que hubiere solicitado la destinación de exportación para consumo e ingresare la mercadería a depósito aduanero habilitado al efecto podrá percibir anticipadamente los importes que le correspondieren en concepto de *drawback*. Cuando no se efectuare la exportación para consumo dentro del plazo de 31 días, contado a partir del día del registro de la destinación de exportación para consumo, deberá devolverse el importe percibido actualizado más los intereses que devengare este importe.

4.8.2 Reintegro y Reembolso

De acuerdo a lo establecido en el Código Aduanero, en el art. 825, *Reintegro* es aquél en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportare para

consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería.

Los tributos interiores a que se refiere el párrafo anterior no incluyen a los tributos que hubieran podido gravar la importación para consumo.

Según el art. 827: *Reembolso* es aquél en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores; así como los que se hubieren podido pagar en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 237)

Salvo disposición especial en contrario, el régimen de reembolsos no puede acumularse con el régimen de *drawback* ni con el de reintegros.

El valor sobre el cual se liquidará el importe del reintegro y el del reembolso nunca podrá ser superior al valor imponible del derecho de exportación con más las adiciones que pudieren corresponder por gastos de transporte y de seguro de acuerdo a los beneficios que admitiere por estos conceptos el respectivo régimen de estímulos;

A los fines de la liquidación de los importes que pudieren corresponder en concepto de reintegro o de reembolso serán de aplicación el régimen, la clasificación arancelaria, la alícuota, el valor y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigente al momento imponible fijado para el derecho de exportación.

Con sujeción al régimen de garantía previsto en el artículo 453, inciso 1), el exportador que hubiere solicitado la destinación de exportación para consumo e ingresare la mercadería a depósito aduanero habilitado al efecto podrá percibir anticipadamente los importes que le correspondieren en concepto de reintegro o de reembolso. En el supuesto que no se efectuare la exportación para consumo dentro del plazo de 31 días, contado a partir del día del registro de la destinación de exportación para consumo, deberá devolverse el importe percibido actualizado más los intereses

respectivos. La Dirección General de Aduanas, cuando mediaren causas debidamente justificadas, podrá acordar una prórroga por un plazo no mayor al originario.

Los reintegros y los reembolsos se harán efectivos con cargo a los impuestos que determinare el Poder Ejecutivo y en forma en que éste dispusiere.

4.9 Otros estímulos a la exportación

Cuando se encomendare al servicio aduanero una determinada función respecto de un estímulo a la exportación no previsto específicamente en este código y no se establecieren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarlo, se aplicarán las disposiciones de la legislación aduanera.

El pedido de pago de los importes que correspondieren en concepto de estímulos a la exportación debe:

1. formularse por escrito,
2. adjuntar copia de la documentación que acredite el embarque de la mercadería, certificada por la autoridad aduanera interviniente en la operación, dentro del plazo de 5 días, contado a partir de la fecha de finalizada la carga.

El servicio aduanero, con el objeto de hacer efectivos los importes correspondientes a estímulos a la exportación, procederá a pagar, acreditar o hará llegar al banco interviniente, o al que designaren los titulares, la documentación pertinente, dentro de lo VEINTE (20) días, contados a partir de la fecha de finalización de la carga.

Dicha documentación podrá ser previamente controlada por el sistema de procesamiento electrónico de datos existente en la repartición aduanera y deberá contener en letras y números el importe del beneficio en pesos, establecido y rubricado por el exportador, certificada por la Administración Nacional de Aduanas y acompañada por el listado confeccionado por el Centro de Computación de Datos, donde constará el importe del beneficio resultante de la liquidación.

CAPÍTULO 5

Tasas Aplicables

5.1 Tasa de Estadística

El Art. 762, establece: “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.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 223)

Técnicamente es un impuesto, ya que se paga por tener capacidad contributiva y no por ser retributiva de un servicio, fundamento para la aplicación de las tasas.

Su aplicación ha estado conformada y modificada por los siguientes decretos:

Por art. 1° del Decreto N° 389/1995 B.O. 23/3/1995, se fija en 3 % la alícuota de la tasa de estadística establecida en este artículo. Por su parte, el art. 1° del Decreto N° 37/1998 B.O. 16/1/1998, reduce al 0,50 % la tasa de estadística. Vigencia: a partir de la fecha de su dictado.

Por art. 1° del Decreto 108/1999 se dispone que todas las operaciones de importación alcanzadas por la Tasa de Estadística en los términos del Decreto N° 389/95 y su modificatorio, tributarán como máximo, en concepto de Tasa de Estadística los montos que se establecen en el Anexo que en UNA (1) planilla forma parte integrante del presente decreto.

Por art. 5° del Decreto N° 690/2002 B.O. 2/5/2002, se dispuso que cuando las mercaderías, cualquiera fuera su origen, a las que hace referencia el inciso g) del artículo 26 del Decreto sean usadas y a la vez estén alcanzadas por la excepción prevista en el inciso e) del mismo artículo, no les corresponderá la aplicación de lo establecido

por el Artículo 1° del Decreto 389/1995 y 37/1998. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 223)

En la actualidad es del 0,5% Dec. 38/998) de la base imponible del derecho de importación, con una escala de tope máximo (Dec. 108/99) y no se aplica a las importaciones del MERCOSUR.

5.2 Tasa de comprobación

Queda establecida en el art. 767: “La importación para consumo respecto de la cual el servicio aduanero prestare un servicio de control en plaza, para comprobar que se cumplen las obligaciones que hubieren condicionado los beneficios otorgados a tal importación, está gravada con una tasa *ad valorem* por tal concepto. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 226)

El Poder Ejecutivo queda facultado para fijar y modificar la alícuota de la tasa de comprobación, la que no podrá exceder del DOS (2%) por ciento; es la tasa actual.

5.3 Tasa de Servicio Extraordinarios

Según el art. 773: “Las operaciones y demás actos sujetos a control aduanero, cuya realización se autorizare en horas inhábiles, están gravados con una tasa cuyo importe debe guardar relación con la retribución de los servicios extraordinarios que el servicio aduanero debiere abonar a los agentes que se afectaren al control de dichos actos.

Quedan exentos de la aplicación de la tasa de servicios extraordinarios el tránsito vecinal y de turistas de cualquier origen, que se realicen en horas y días inhábiles por los puentes y pasos internacionales. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 227)

5.4 Tasa de almacenaje

Establecida en el art. 775: “Cuando el servicio aduanero se constituyere en depositario de mercadería, percibirá una tasa de retribución del servicio de almacenaje” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 227)

CAPÍTULO 6:

Cancelación de la Deuda Tributaria y Responsables

Este capítulo pretende determinar las responsabilidades de los sujetos en la Obligación tributaria y analizar las formas de cancelación de las mismas.

6.1 Responsables de la Obligación Tributaria.

Los sujetos responsables de los tributos aduaneros, pueden ser agrupados de la siguiente manera:

Responsables por hechos propios, los cuales serían:

- a) La persona que realizare un hecho gravado; (Art. 777 Código Aduanero);
- b) El Estado nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, salvo disposición expresa en contrario, están sujetos a las mismas responsabilidades y obligaciones tributarias aduaneras que las demás personas; (art. 778 Código Aduanero)
- c) El despachante de aduana que realizare un hecho gravado sin acreditar su condición de representante en alguna de las formas previstas en el art. 38 responde personalmente por los tributos pertinentes, ya que por el art. 39 se lo considera importadores o exportadores, quedando sujetos a los requisitos y obligaciones determinadas para ellos; (art. 779 Código Aduanero)
- d) El transportista; (art. 780 Código Aduanero)

e) La persona que por su actividad o profesión tuviere relación con el servicio aduanero y cuyos dependientes realizaren un hecho gravado en ejercicio o con ocasión de sus funciones; (art. 781 Código Aduanero)

f) Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación; (art. 782 Código Aduanero)

g) La persona que hubiere realizado el hecho gravado de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, por la que se adeudaren tributos aduaneros. (Art. 783 Código Aduanero)

Los sujetos antes mencionados responsables de la Obligación, responden solidariamente, en las siguientes situaciones:

a) El agente de transporte aduanero responde solidariamente con el transportista por los tributos respecto de los cuales este último debiere responder;

b) La persona que por su actividad o profesión tuviere relación con el servicio aduanero y cuyos dependientes realizaren un hecho gravado en ejercicio o con ocasión de sus funciones responde solidariamente con éstos por las correspondientes obligaciones tributarias;

c) Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes,

d) El propietario o el poseedor de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, por la que se adeudaren tributos aduaneros, responde por dichos tributos en forma solidaria con la persona que hubiere realizado el hecho gravado, pero su responsabilidad se limita al valor en plaza de la mercadería a la fecha en que el servicio aduanero exigiere el pago. Siempre que no correspondiere aplicar la pena de comiso en virtud de lo dispuesto en la Sección XII, título II, Capítulo Décimo Tercero, el propietario puede liberarse de dicha responsabilidad mediante el abandono de la mercadería a favor del Estado, libre de toda deuda y con entrega material al servicio aduanero en zona primaria. El propietario o poseedor no es responsable cuando la mercadería:

- Hubiera sido adquirida en subasta ordenada por autoridad administrativa o judicial o, en su caso, por cualquiera de las formas de venta previstas en los artículos 422 y 430;
- Hubiera sido adquirida en una casa de venta del ramo, en cuyo caso dicha responsabilidad recaerá sobre el titular de esta casa de comercio;
- Presentare debidamente aplicados los instrumentos fiscales de impuestos internos o los medios identificatorios establecidos con el fin de acreditar su lícita tenencia.

6.1.1 Responsabilidad por hecho de terceros

Las obligaciones de los deudores o responsables por los tributos establecidos en la legislación aduanera se transmiten a sus sucesores universales, de conformidad con las disposiciones del derecho común. (Art. 785 Código Aduanero).

Las figuras de la cancelación de la deuda tributaria, la devolución de los importes indebidamente percibidos en concepto de tributos, el derecho y acción para percibir importes en concepto de estímulos a la exportación y la acción del Fisco para repetir importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación, tiene normas particulares a cada una de ellas y normas comunes.

6.2 Cancelación de la deuda tributaria

Según lo establecido en el Art. 787: “La obligación tributaria aduanera sólo se extingue por:

- a) el pago de lo debido;
- b) la compensación,
- c) la condonación,
- d) la transacción en juicio y
- e) la prescripción.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 230)

6.2.1 Pago de lo debido

El pago de la obligación tributaria aduanera se efectuará:

b) De los modos y en los lugares que determinare el servicio aduanero.

c) Al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía.

La Dirección General de Aduanas, con sujeción al régimen de garantía y en las condiciones que determinare la reglamentación, podrá conceder esperas o facilidades para el pago de los tributos aduaneros. La reglamentación determinará los casos, condiciones de procedencia y plazos para las esperas y facilidades previstas en este artículo.

Vencido el plazo de 10 días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva.

Siendo redundante el art. 792, dispone: “El pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido.”

La determinación tributaria suplementaria a que pudiere dar lugar el supuesto previsto en el art. 792 no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modifique la interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado.

La interpretación general de la legislación tributaria a que hace referencia el párrafo anterior es la fijada, con carácter general, por el Poder Ejecutivo, el Ministro de Economía, el Secretario de Estado de Hacienda o el Administrador Nacional de Aduanas.

El Poder Ejecutivo con carácter general y cuando mediaren circunstancias excepcionales debidamente justificadas, podrá eximir, en todo o en parte, de la obligación de abonar los intereses.

La recepción de un importe en concepto de pago de una obligación tributaria por parte del servicio aduanero, sin que éste efectúe reserva por los intereses o la actualización monetaria que pudieren corresponder, no extingue la obligación respecto de estos conceptos. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015)

6.2.2 Compensación

Definida en el art. 801: “La compensación sólo opera:

a) Entre créditos líquidos y exigibles;

b) Mediante resolución de oficio del Director General de Aduanas en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo.” (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 232)

Se entiende por:

1. Líquidos: ambas deudas están consolidadas y conformadas,

2. Exigibles: Las deudas devengadas y no exigibles por el vencimiento de los plazos y se convirtieron en devengadas y exigibles.

6.2.3 Condonación

El Diccionario Esencial Santillana de la Lengua Española define:

Condonación: Acción de Condonar.

Condonar: Perdonar una pena o una deuda.

La condonación debe disponerse por ley. No obstante, el Poder Ejecutivo queda facultado para condonar la obligación tributaria cuando la misma se hubiere originado en la comisión de un hecho ilícito respecto del cual se ejerciere la facultad de indulto amparado en la facultad que le otorga el Art. 86, inc. 6) de la Constitución Nacional.

6.2.4 Transacción en juicio

Si bien es una forma de cancelación de la deuda tributaria, establecida en el Código Aduanero, esta forma no ha sido legislada ni mencionada tanto en el Código aduanero como en la Exposición de Motivos.

6.2.5 Prescripción.

La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera *se suspende* en los siguientes supuestos:

Supuesto 1:

Comienza: Con la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero.

Termina: cuando recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión.

Supuesto 2:

Comienza: con el momento en que se hubiere acordado una espera para el pago de los tributos

Termina: cuando venciere el plazo concedido a tal fin.

Supuesto 3:

Comienza: Con la presentación de algún recurso o reclamación por el deudor o responsable que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria

Termina: cuando recayere decisión que habilite su ejecución.

Supuesto 4:

Comienza: Con la presentación del Fisco en sede judicial la demanda tendiente a obtener el cobro de los tributos adeudados

Termina: cuando recayere sentencia firme.

Supuesto 5:

Comienza: con la presentación de la declaración supeditada.

Termina: cuando recayere el pronunciamiento final en sede aduanera.

La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos en el código aduanero *se interrumpe* por:

- a) la notificación de la liquidación tributaria aduanera;
- b) los actos de ejecución en sede aduanera tendientes a percibir los tributos adeudados;
- c) la demanda interpuesta en sede judicial tendiente a percibir los tributos adeudados;
- d) la renuncia al tiempo transcurrido;
- e) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria aduanera.

La suspensión y la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal también surten efectos en relación con los deudores solidarios y los deudores subsidiarios, excepto en los supuestos contemplados en los incs. d) y e), precedentes. Si las causales de suspensión o de interrupción de la prescripción sólo se cumplieren

respecto de un deudor subsidiario no surtirán efectos con relación al deudor principal ni respecto de los codeudores solidarios de éste. (Astbury, 2016)

6.3 Devolución de los importes indebidamente percibidos en concepto de tributos.

De acuerdo a los arts. 809 810, si el interesado lo solicitara y previa intervención del Tribunal de Cuentas de la Nación, la Dirección General de Aduanas devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en concepto de tributos aduaneros, para ello tomará los fondos de la recaudación que efectuare de tributos que debieren ingresar a rentas generales. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015, pág. 234)

Respecto a los tributos en que la Aduana solo actúa como agente de percepción (IVA, Adicional IVA, Impuesto a las Ganancias, Ingresos Brutos), la devolución deberá solicitarse ante la Dirección General Impositiva que es el organismo encargado de fiscalizar y recaudar los detallados.

Cuando se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago y en su caso serán actualizados.

La prescripción de la acción de los administrados, para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera se suspende:

- Durante la sustanciación del reclamo de repetición deducido ante el servicio aduanero;
- Desde la interposición del recurso de apelación deducido ante el Tribunal Fiscal contra la resolución aduanera denegatoria que hubiera recaído en el reclamo de repetición o por retardo en el dictado de la misma
- Desde la interposición, en sede judicial, de la demanda de repetición.

Finalizan cuando recayere decisión definitiva en la causa.

La prescripción de la acción de los administrados, para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por:

a) el reclamo de repetición interpuesto ante el servicio aduanero;

b) el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal contra la resolución aduanera denegatoria que hubiera recaído en el reclamo de repetición o por retardo en el dictado de la misma;

c) la demanda judicial de repetición. (Código Aduanero de la República Argentina, 2015).

CONCLUSIÓN:

Esta investigación tuvo como objetivo general, identificar los tributos aduaneros que gravan la importación y exportación, aportando un análisis de la legislación aplicable en la práctica con el fin de esclarecer ciertas controversias que se presentan en la actual práctica.

Para ello, pudimos ver en primer lugar como la Constitución Nacional confiere al Congreso, el poder de legislar en materia aduanera, correspondiéndole la creación de un organismo fiscal federal, el cual se denomina “Administración Federal de Ingresos públicos”. El mismo, controla y fiscaliza la ejecución de la política aduanera y tributaria de la Nación, a través de la “Administración Nacional de Aduanas”, la cual tiene entre sus funciones y facultades, la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales, los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras, el control del tráfico internacional de mercaderías, la clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías. Consecuentemente, consideramos importante establecer la diferencia entre la Dirección General de Aduanas quien fiscaliza y recauda los tributos aduaneros; y, la Dirección General Impositiva que fiscaliza y recauda los tributos interiores.

En este contexto, cabe destacar que la subfacturación de importaciones, genera una menor recaudación tributaria ya que el importador pagará menor valor en el Derecho de Importación y anticipos de impuestos, en cambio desde el Ministerio de Economía, aumentaría su utilidad impositiva, que se reflejará con un beneficio en la Balanza Comercial y de Pagos, declarando menor importe en las importaciones y en la salida de divisas. Con respecto a las exportaciones, pudimos indagar que el Ministerio de Economía, percibiría una disminución en la utilidad impositiva, perjudicándose la balanza comercial, provocado por el menor derecho de exportación, la consecuencia

directa de subfacturar precios es la disminución de la utilidad tributaria y el pago de impuestos a las ganancias es menor. Con respecto a la sobrefacturación en las importaciones, la Aduana podrá obtener una mayor recaudación tributaria, no así el Ministerio de Economía, que percibirá una menor utilidad impositiva en perjuicio a la Balanza Comercial; el importador, pagará un valor mayor de tributos y de Anticipos a impuestos. En la sobrefacturación de exportaciones, para la aduana obtiene una mayor recaudación tributaria y mayor pago de los Estímulos a la Exportación. Mientras que el Ministerio de Economía, obtendrá un beneficio en la balanza comercial, al declarar mayor importe por exportaciones y la Balanza de pago donde se registraría un mayor ingreso de divisas.

Seguidamente establecimos el marco jurídico en que el derecho tributario reglamenta las relaciones tributarias a través de normas y principios, donde el vínculo jurídico se configura entre el Estado, el cual está autorizado a exigir el pago del tributo y el sujeto afectado por el mismo. La determinación fiscal es el acto por medio del cual la administración, en este caso el ente, manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación. Existen dos métodos de liquidación, el primero es el denominado Administrativo o europeo, donde es el Estado quien liquida el tributo y el contribuyente informa las modificaciones y dependiendo del caso, puede realizar una declaración comprometida de la liquidación del tributo; el otro sistema es el americano o Liberal, donde es el contribuyente quien liquida el tributo, bajo declaración jurada y el Estado controla la veracidad de dicha liquidación. Los impuestos pueden perseguir fines meramente recaudatorios o bien, fines extra fiscales como por ejemplo desalentar las importaciones de determinadas mercaderías, contraer el consumo de algunos bienes, así como también alentar a las exportaciones. El principal efecto económico de los impuestos es la traslación, esto es, trasladar el impuesto pagado a otro sujeto, puede ser hacia adelante trasladándose al precio del comprador o bien, hacia atrás, el impuesto es trasladado al precio del vendedor. La declaración aduanera es una declaración realizada mediante la cual las personas interesadas indican qué régimen aduanero deberá aplicarse a las mercancías y mediante la cual se suministran los detalles que la Aduana requiere para la aplicación del régimen legal aplicable. La Ley 25.986, promulgada en diciembre del 2004, produce el cambio del histórico sistema administrativo o europeo de la declaración aduanera donde es la aduana la que clasifica, valora la mercadería y

determina el régimen legal aplicable, al sistema americano o liberal, donde el importador / exportador, según el caso, será el responsable. De ahí se desprende la determinación de la figura del declarante, reconociendo dos sujetos: el declarante y la persona a quien éste representare.

En cuanto al Derecho de Importación pudimos ver que grava la Importación para Consumo y la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado, de aquí surge la necesidad imperante de poder definir el hecho y el momento imponible a los fines de poder determinar, con estos elementos, la Base Imponible; persiguiendo estos fines, se establece que para exista una Importación para consumo, deben coexistir 2 elementos: la voluntad, expresada por el importador y la importación, introducción de la mercadería al territorio aduanero y a la economía nacional; otro elemento constitutivo es la intervención del servicio aduanero. Así pudimos demostrar que la importación es un procedimiento compuesto por una serie de formalidades y actos, todos necesarios, aunque no tengan la misma eficacia jurídica.

Por su parte, estudiamos que el Derecho de Exportación es técnicamente un Impuesto, cuya aplicación se fundamenta en el principio de la capacidad contributiva del exportador. Puede ser “específico” cuyo importe se obtiene de la multiplicación de una suma fija por cada unidad de medida establecida o "*ad valorem*" donde el importe se obtiene de la multiplicación de una base imponible (Valor en Aduana o Precio Oficial) por la alícuota que surge la clasificación arancelaria de la mercadería. Tiene como elementos constitutivos para la determinación de la Exportación, la Voluntad, la intervención del servicio aduanero y la Exportación, aquí también se presenta la discrepancia en función del lugar de extracción, si bien se definen los puntos de extracción se redunda en el término “lugar” sin especificar cuál es y por ende, en qué momento se produciría, lo que conlleva a inseguridades jurídicas tanto para el exportador como para el agente aduanero.

Con respecto a las tasas, afirmamos que es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Las tasas se distinguen de los impuestos, en cuanto aquéllas responden a un

servicio público divisible, esto es, no hay posibilidad fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas.

Por último pudimos apreciar que los responsables de la Obligación Tributaria, pueden ser por hechos propios que responden solidariamente entre ellos; o por hecho de terceros, motivo por el que las obligaciones de los deudores o responsables por los tributos establecidos en la legislación aduanera se transmiten a sus sucesores universales. La deuda tributaria puede ser cancelable por el pago de lo debido, la compensación, la condonación, la transacción en juicio y la prescripción.

De esta manera hemos dado curso al objetivo general formulado al comienzo de la investigación gracias al aporte de diferentes autores que enriquecieron la mirada sobre la temática abordada.

GLOSARIO:

Derecho de exportación: tributo que grava la destinación de exportación para consumo.

Exportación: es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero

Exportador: es la persona que en su nombre se exportan mercaderías, ya sea que la llevare consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido.

Sujeto responsable del Tributo: La persona que realizare un hecho gravado con tributos aduaneros es deudora de estos.

Derecho de Importación: tributo que grava la destinación de importación para consumo.

Importación: es la introducción de cualquier mercadería al territorio aduanero.

Importador: es la persona que en su nombre se importan mercaderías.

Alícuota: es el porcentaje a aplicar, el cual en los derechos de exportación e importación es regulado por el Ministerio de Economía.

BIBLIOGRAFÍA

- Afip. (09 de Abril de 2016). Obtenido de <https://www.afip.gob.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Los%20tributos.pdf>
- AFIP. (Julio de 2016). *Administración Federal de Ingresos Públicos*. Obtenido de <http://www.afip.gob.ar/sitio/externos/institucional/aduana/>
- Arese, H. F. (2015). *Introducción al Comercio Exterior*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar.
- Astbury, E. (Mayo de 2016).
- Código Aduanero de la República Argentina*. (2015). Buenos Aires: Ediciones Iara.
- Consejo de Cooperación Aduanero. (25 de Septiembre de 1974). Convenio Internacional para la simplificación y armonización de regímenes Aduaneros. *Convención de Kyoto*. Organización Mundial de Aduanas. Obtenido de CONVENIO INTERNACIONAL PARA LA SIMPLIFICACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS.
- García Vizcaino, C. (1996). *Derecho Tributario, Tomo I*. Buenos Aires: Depalma.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y Derecho Tributario- 3º Edición*. Buenos Aires: Abeledo- Perrot.