

Asimismo en condiciones comerciales normales, el precio documentado en el despacho de importación no puede ser motivo de objeción por el sólo hecho de que la operación se hubiere pactado en un período de tiempo anterior a la fecha en que se presenta la documentación aduanera de despacho a consumo. Por lo tanto observamos que el elemento tiempo, no es tomado en consideración para la eventual no-utilización del artículo 1.

Descuentos y reducciones de precios

Clasificación

Resulta habitual en muchas ramas comerciales que los vendedores concedan sobre unos precios - base previamente establecidos, determinados descuentos o rebajas, que pueden obedecer a causas variadas. A veces, estas reducciones aparecen reflejadas en las facturas en forma de un porcentaje, expresando el carácter que tienen; en otras ocasiones, solo se consigna el porcentaje de descuento o cantidad que corresponde al mismo, sin aclarar el concepto a que obedece, y en otras, por último, la factura viene establecida a precio neto, sin que en la misma haya constancia de la rebaja concedida.

La conducta a seguir por la aduana para determinar el valor de las mercaderías, por lo que respecta a estas reducciones de precios, depende esencialmente de la naturaleza de las mismas, según lo demuestre el estudio de los elementos de hecho que concurren en la operación. En términos amplios, puede afirmarse que cualquier descuento que reúna la condición de *generalidad* y que, por tanto, se conceda libremente a todos los compradores del país de importación y que se hallan en igualdad de condiciones, no deben incluirse en el valor en aduana; por el contrario no se pueden excluir del precio normal las rebajas que tengan un carácter especial o que sean anormales en el sentido de la Definición.

Asimismo se debe considerar, que el descuento o reducción de precio, se ajuste a la *realidad económica o comercial* del concepto por el cual se concede, y que no se pretenda a través de una denominación determinada, ocultarse otra situación comercial, por ejemplo que se manifieste un descuento por cantidad, cuando en realidad se está concediendo una comisión como agente de venta.

Considerando estas dos condiciones - generalidad y realidad – se puede clasificar a los descuentos o reducciones de precio en admisibles o inadmisibles, y confeccionar el siguiente cuadro con los conceptos más generales:

A- Descuentos admisibles (no incrementables)

- a1- Descuentos por cantidad, salvo las excepciones señaladas en (b - 5).
- a2- Descuento por nivel comercial, excepto el caso (b – 6).
- a3- Descuento por pago al contado (pronto pago, etc.)
- a4- Descuento de garantía.
- a5- Descuento concedidos con carácter de "generalidad" a cualquier comprador y ajustado el concepto a la "realidad" comercial.

B- Descuentos inadmisibles (incrementables)

- b1- Descuento concedidos únicamente a los representantes, agentes, distribuidores, etc.
Motivo: falta la condición de *generalidad*.
- b2- Descuentos circunstanciales.
- b3- Descuentos sobre muestras.
Motivo: se debe valorar las mercaderías en el estado que se presentan a la aduana y no las intenciones de si son para muestras u obsequio, etc. .
- b4- Descuento por pago anticipado.
Motivo: el valor normal en aduana, es un valor contado

- b5- Descuento por cantidad, cuando sean:
 - a) Retroactivo
 - b) Para mercaderías no destinadas en su totalidad al país de importación.
 - c) Importaciones fraccionables que se efectúan en un plazo superior a los usuales en práctica comercial.
- b6- Descuento por el nivel comercial, cuando el importador no está situado en realidad en el que correspondería para disfrutar de tal rebaja.
Motivo: falta la condición *realidad comercial*.
- b7- Descuentos por retrasos en el plazo de entrega.
Motivo: falta la condición *generalidad* y además no se ajusta a la *realidad* ya que no es un descuento sino una automulta o penalidad por no - cumplimiento de contrato en término.
- b8- Descuentos para compensar deficiencias en expediciones anteriores.
Motivo: igual que el caso anterior (b7).
- b9- Cualquier descuento de carácter especial o anormal.
Motivo: por no cumplir ninguna de las dos condiciones o una de ellas.

Intereses en los contratos de venta (En los que se estipula un pago a plazo)

Es normal que el vendedor cargue sobre el precio usual, el importe de los intereses correspondientes al tiempo de espera, con lo cual resultará un precio contractual superior al que se pagaría al contado por la misma mercadería.

Estos intereses por pagos aplazados son ajenos al concepto de precio normal, y por consiguiente, no se deben incluir en el valor en aduana de las mercaderías, de la misma manera que no se admiten descuentos por pago anticipado, porque la Definición prevé una venta contado y no pueden tomarse en consideración recargos ni deducciones que se deriven de un contrato con forma de pago diferente.

Sin embargo, el hecho de que exista un pago diferido, no indica por sí mismo que forzosamente el precio contractual haya de comprender intereses; esta presunción solo tendrá fundamento cuando se demuestre que existe un precio al contado inferior al que se haya estipulado en la venta con el pago diferido. Tampoco se incluirán en el valor en aduana los intereses que paguen a cualquier intermediario por financiar las operaciones, ni los intereses bancarios por apertura de créditos u otros conceptos.

Gastos de ventas y entrega.

Addendum al Art.1. Nota 2: Los gastos a que se refiere el apartado *b* del párrafo 2 del Art. 1 de la Definición, dispone que el valor normal debe comprender todos los gastos relacionados con la venta y entrega en el punto o lugar de introducción del país importador, suponiendo que están a cargo del vendedor (esta nota se desarrollará más adelante). Para precisar el significado de la expresión "gastos" esta Nota enumera los más importantes de ellos que pueden referirse:

- a la venta y/o
- a la entrega.

Algunos de ellos, por ejemplo los gastos de transporte, se refieren sobre todo a la entrega. Otros, tales como las comisiones y los corretajes, se refieren tanto a la venta como a la entrega. Los gastos que se refieren a la entrega deben ser considerados teniendo en cuenta que las mercaderías se suponen entregadas al comprador en el punto o lugar de introducción del país de importación. Los gastos relativos a la venta no están sometidos a esta condición. En el análisis de los gastos de venta y entrega, para determinar si corresponden o no ser incluidos en el valor normal, se debe tener en cuenta los siguientes dos aspectos:

a) Los términos comerciales utilizados son susceptibles de acepciones diferentes según los países o según el uso de los diversos ramos de comercio. Por ejemplo, un documento comercial puede calificar de descuento a lo que en realidad es una comisión o viceversa. Por esta razón no debe llegarse rápidamente a la conclusión de que existe una similitud entre los casos encontrados en la práctica y los casos típicos examinados en las Notas Explicativas, ya que cada mercancía debe ser valorada, en definitiva, *a la luz de los elementos de hecho* relativos a la importación en consideración.

b) Cuando se valoran mercaderías no hay que aferrarse a uno de los elementos del valor y hacer abstracción de los demás elementos o de la Definición tomada en su conjunto. Al ajustar el precio contractual en función de algunos elementos considerados separadamente, no se abarca necesariamente todo el campo de la definición y se puede no llegar al precio normal considerado en su artículo 1.

A continuación se detallan los gastos de venta y entrega más frecuentes que se presentan en las transacciones del comercio internacional, las cuales deben ser estudiadas a través del análisis de los elementos de hecho que concurren en cada importación en trato:

- Gastos de asistencia técnica
- Gastos de carga
- Gastos de conservación
- Gastos de depósito temporal
- Gastos de descarga o colocación en tierra
- Gastos de despacho por un comisionista
- Gastos de estudio de mercado
- Gastos de examen de análisis
- Gastos de ferias y exposiciones
- Gastos de moldes, matrices, modelos
- Gastos de mantenimiento de salas de exposición
- Gastos de publicidad
- Gastos de reacondicionamiento
- Gastos de seguro
- Gastos de transporte

Artículo 9

1. En los casos en que sea necesaria la conversión de una moneda para determinar el valor en aduana, el tipo de cambio que se utilizará será el que hayan publicado debidamente las autoridades competentes del país de importación de que se trate, y deberá reflejar con la mayor exactitud posible, para cada período que cubra tal publicación, el valor corriente de dicha moneda en las transacciones comerciales expresado en la moneda del país de importación.

2. El tipo de cambio aplicable será el vigente en el momento de la exportación o de la importación, según estipule cada una de las partes.

Nota al artículo 9

A los efectos del Art. 9, la expresión "momento.....de la importación" podrá comprender el momento de la declaración en aduana.

El tipo de cambio **vededor**, publicado por disposición de Aduana o por quien tenga delegada esa función, que en nuestro país es el Banco de la Nación Argentina, y para las divisas no cotizadas por éste, el que suministre el B.C.R.A., será el de cada día al cierre de las operaciones de cambio y tendrá vigencia **el segundo día hábil siguiente al de la publicación**.

Artículo 10

Toda información que por su naturaleza, sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial

por las autoridades pertinentes que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.

Artículo 11

1. En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada parte deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos.
2. Aunque en primera instancia el derecho de recurso sin penalización se ejercite ante un órgano de la D. G. de Aduanas o ante un órgano independiente, en la legislación de cada parte se preverá un derecho de recurso sin penalización ante una autoridad judicial.
3. Se notificará al apelante el fallo del recurso y se le comunicarán por escrito las razones en que se funde aquél. También se le informará si tiene derecho a interponer algún otro recurso.

Nota al artículo 11

Por *sin penalización* se entiende que el importador no estará sujeto al pago de una multa o a la amenaza de su imposición por el sólo hecho de que haya decidido ejercitar su derecho de recurso. **No se considerará como multa** el pago de las costas judiciales normales y los honorarios de los abogados.

Las disposiciones de éste artículo, no impedirán a ninguna parte exigir el pago íntegro de los derechos de aduana, antes de la interposición de un recurso.

Artículo 12

Las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general, destinados a dar efecto al presente acuerdo, serán publicados por el país de importación de que se trate con arreglo al Art. X del acuerdo general.

Artículo 13

Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador podrá no obstante retirar sus mercancías de la aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada parte.

Artículo 14

Las notas que figuran en el anexo I del acuerdo forman parte integrante del mismo y los artículos deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los anexos II y III también forman parte del presente acuerdo.

Artículo 15

1. En el presente acuerdo se entenderá

- a) por "**valor en aduana de las mercancías importadas**" se entenderá el valor de las mercancías a efectos de la percepción de derechos de aduana *ad valorem* sobre las mercancías importadas;
 - b) por "**país de importación**" se entenderá el país o el territorio aduanero en que se efectúe la importación;
 - c) por "**producidas**" se entenderá asimismo cultivadas, manufacturadas o extraídas.
2. En el presente acuerdo se entenderá
- a) por "**mercancías idénticas**" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.
 - b) En el presente acuerdo se entenderá por "**mercancías similares**" las que aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejante, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.
 - c) Las expresiones "**mercancías idénticas**" y "**mercancías similares**" no comprenden las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes en virtud del Art. 8, párrafo 1, b, IV, por haber sido realizados tales elementos en el país de importación.
 - d) Sólo se considerarán "**mercancías idénticas**" o "**mercancías similares**" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración.
 - e) Sólo se tendrán en cuenta las mercancías producidas por una persona diferente cuando no existan mercancías idénticas o mercancías similares, según el caso, producidas por la misma persona que las mercancías objeto de valoración.
3. En el presente acuerdo, la expresión "**mercancías de la misma especie o clase**" designa mercancías pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada, o por un sector de la misma, y comprende mercancías idénticas o similares.
4. A los efectos del presente acuerdo se considerará que existe vinculación entre las personas solamente en los casos siguientes:
- a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
 - b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
 - c) si están en relación de empleador y empleado;
 - d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del cinco por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
 - e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
 - f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
 - g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
 - h) si son de la misma familia.
5. Las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se considerarán como vinculadas a los efectos del presente Acuerdo, si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados en el párrafo 4 del presente artículo.

Nota al artículo 15

Párrafo 4

A los efectos del presente artículo, el término "**personas**" comprende las personas jurídicas.

Párrafo 4, e.

A los efectos del presente acuerdo, se entenderá que una persona controla a otra, cuando la primera se halla de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda.

Artículo 16

Previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la administración de aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de las mercancías por él importadas.

Artículo 17

Ninguna de las disposiciones del presente acuerdo podrá interpretarse en el sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Casos especiales de valoración

Existen determinadas operaciones en las cuales se deben aplicar tratamientos diferentes a los explicitado precedentemente, para determinar el valor en aduana.

Entre las operaciones que merecen este tipo de tratamiento se encuentra *la reimportación*, que es el retorno de aquella mercadería que fue exportada, para ser objeto de una elaboración, transformación o reparación.

Si la mercadería reimportada y objeto de valoración sufrió alguna modificación, es evidente que en su valor se produjo una modificación.

Por lo tanto al reimportarse deberá establecerse su valor en aduana, pudiendo darse dos supuestos, y que son:

1. Que a efectos de la elaboración o transformación, quién remite la mercadería al exterior, haya facilitado a aquel que va a realizar la tarea, los elementos necesarios para el proceso a título gratuito o a precio reducido. En este caso podrá aplicarse el artículo 1 y realizar los consiguientes ajustes del artículo 8. Se establece en este caso, el valor en aduana ajustándolo a la intención primera del Acuerdo que es de aplicar la metodología del artículo 1 para arribar al valor de transacción.

2. Cuando se trate de una reparación, se habrá de aplicar el artículo 7 y mediante peritos establecer el nuevo valor adquirido.

Con anterioridad al decreto 530/91 que dejó sin efecto la obligatoriedad del ingreso de divisas, a toda mercadería que salía temporariamente del territorio aduanero se le exigía una garantía y el valor de la misma resultaba un elemento importante para establecer el valor en aduana a su retorno e incluso la diferencia por el valor añadido.

Con la actual legislación no es necesario constituir dicha garantía, pero sí valorar la mercadería antes de su exportación, por lo que la base sobre la cual, y de corresponder se abonarán tributos e impuestos, será sobre el valor agregado en el exterior y no sobre el valor total que tiene esta mercadería al ingresar nuevamente al territorio aduanero.

Otra operación con tratamiento especial, es *la consignación*, en la cual se establece una relación entre un comitente y un consignatario, donde el primero remite una mercadería al segundo para que éste se encargue de venderla.

Una vez efectuada la entrega, el consignatario la comercializa y deduce del precio obtenido, su comisión y los gastos en que se incurrió para el trabajo realizado.

Este tipo de operaciones se realiza tanto en el mercado interno de un país, como con el mercado externo, y en este último caso el comitente es el exportador y el consignatario es el importador.

En este tipo de operación se puede observar que no ha habido ni venta, ni una transferencia internacional de mercaderías, sino una simple transferencia física de la misma, ya que el consignatario solo dispone materialmente de aquella con un sólo fin, que es el de venderla y cobrar su comisión previa deducción de los gastos incurridos para tal fin.

Por último consideraremos el "leasing", palabra ésta de origen inglés y que significa arrendar, y en este caso tampoco hay una venta, con transferencia internacional de las mercaderías. El titular de la mercadería o propietario de la misma sigue siendo el exportador extranjero con facultades para otorgar el arrendamiento al importador o a una tercera persona en el país de importación, percibiendo por ello, una renta. Existen diversos tipos de leasing, y algunos pueden o no hacerse con opción de compra.

En caso de existir esta opción, el comprador deberá abonar el valor residual de la mercadería, que después de un determinado lapso de uso, ha sufrido un demérito por su obsolescencia.

Como en ninguno de los dos casos precedentes existe una venta, no se puede aplicar el artículo 1 del acuerdo y se deberá recurrir a alguno de los otros métodos subsidiarios, que son los sucesivos artículos 2-3-5-6 y 7.

Una vez analizado los artículos del acuerdo del G.A.T.T., se deben considerar otros elementos con el objeto de la valoración.

La versión Argentina de la definición del valor.

El primer antecedente de adaptación de la definición del valor a nuestro medio se hizo en el decreto 8158/61; pero, una vez producida nuestra adhesión al consejo de cooperación aduanera, y sancionadas las leyes 17.352 y 17.587, esa adaptación se transforma en una glosa que en diferentes artículos es copia literal. A su vez, el código aduanero vuelca en la sección IX todo lo esencial de la ley 17.352, la cual, por otra parte, se deroga en forma expresa (Art. 1187).

La República Argentina unificó los procedimientos para la determinación del valor y creó la comisión de control de valores por decreto 8158 del 14 de septiembre de 1961, cuyo Art. 1 establece: *"para el cobro de los gravámenes a la importación el valor de las mercaderías será un precio normal, entendiéndose por tal el precio que se fijaría para las mismas en la fecha de la presentación de la manifestación aduanera, en una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes entre sí"*.

Se complementaba la adaptación de la definición del valor de Bruselas estableciéndose: a) que las mercaderías son entregadas al comprador en territorio argentino; b) que el vendedor se hace cargo de los costos y gastos inherentes a la venta y a la entrega; c) que el comprador se hace cargo del pago en el país de los gravámenes exigibles a la importación, los cuales quedan excluidos del precio.

En este mismo decreto se autorizaba a establecer "precios índices sobre la base de los precios internos de los principales países exportadores y fijar además recargos compensatorios de hasta el 100% del recargo cambiante aplicable".

La ley 17.352 del 18 de julio de 1967, reformada por la ley 18.890 del 13 de octubre de 1972, repite la adaptación realizada mediante el decreto 8158/61, y es a su vez fuente directa de las disposiciones del código aduanero en esta materia.

Impuesto de equiparación de precios

Hecho imponible: Se aplica a las importaciones a consumo, salvo las que revisten un carácter no comercial (envíos particulares, equipajes) y las muestras comerciales. Es decir que el hecho imponible para este tributo, es más restringido que en el Derecho de Importación

Momento imponible: El momento Imponible en este impuesto no está definido expresamente, pero por aplicación del Art. 686 del Cód. aduanero, que establece para todo lo que no estuviere previsto en este capítulo, la aplicación, percepción y fiscalización de este tributo, se rige, por las normas del derecho de importación. En consecuencia es de aplicación los artículos 637 y 638 del código. El impuesto de equiparación de precios aplicado en el artículo 674 y definido en el artículo 675, queda sin efecto en virtud de la suspensión de estímulos a la exportación, para las mercaderías objeto de éstos estímulos.

Base imponible: Este tributo a diferencia de los otros establecidos por el código, el monto a pagar por el responsable, no surge de la multiplicación de una tasa por un valor en pesos, sino que es el resultado de una resta de dos valores.

Dichos valores son denominados **precio base y precio de comparación** y pueden consistir en:

PRECIO BASE

PRECIO DE COMPARACION

- a) Precio pagado o por pagar de la mercadería, o en su defecto, el de mercadería idéntica o
- b) El valor en aduana de la mercadería importada para consumo.
- c) La cotización internacional de la mercadería
- d) El precio usualmente convenido para las importaciones de mercadería idéntica ó similar al territorio aduanero procedente de determinados países proveedores que fueren representativos: o

- a) precio de venta en el mercado interno del territorio aduanero de mercadería idéntica o similar nacional o extranjera.
- b) El precio de venta en el mercado interno de terceros países.
- c) La cotización internacional de la mercadería
- d) El valor en aduana de la mercadería.

PRECIO DE COMPARACIÓN

- e) El precio de la mercadería a su salida de fábrica calculado a partir del costo de producción.
- f) El precio usualmente convenido para las importaciones de mercadería idéntica o similar al territorio aduanero; o
- g) El precio de la mercadería a su salida de fábrica calculado a partir del costo de producción.

La aplicación de este impuesto debe ser muy bien analizado por cuanto del análisis de las disposiciones del código, pueden surgir las siguientes dudas:

- 1° El valor de la mercadería documentado se tiene en consideración o no.
- 2° Se debe restar el precio base del precio de comparación o viceversa o el mayor del menor, cualquiera sea la situación planteada.
- 3° De la enunciación efectuada en forma ordenada y correlativa de los precios base y de comparación surge que si se sigue el mismo criterio para determinar uno y otro, el resultado de la resta será cero, ya que salvo los indicios a) del precio base y a) y b) del precio de comparación, no tienen correlación. De seguirse criterios distintos para determinar uno y otro, no se comprende en estos momentos cuales podrían ser sus justificaciones.

■ 4° El Poder Ejecutivo podrá establecer los precios de base y de comparación de una manera uniforme por especie de mercadería a través de un precio de referencia que se denominará precio guía.

Ahora bien, este precio guía, ¿qué función cumple?. ¿Es el de establecer precio por especie de mercadería? ¿Es el de permitir el ajuste del precio de acuerdo con la norma? ¿Por qué no hizo lo mismo, directamente con el precio base o de comparación?

Este impuesto se podrá aplicar:

- a) en forma adicional, o
- b) como máximo o mínimo, o
- c) como sustituto del derecho de importación
- d) en forma parcial o total

Reglas generales

En la legislación Argentina, el acuerdo de valoración del (ex – GATT) hoy O.M.C., fue adoptado por la ley 23311 reglamentado por el decreto 1026/87 aplicándose a todos los despachos a consumo a partir del 1 de enero 1988.

En el artículo 8 del decreto 1026/87, se expresa que: " El valor en aduana se establecerá en moneda de curso legal en la República Argentina" y para la conversión de los valores expresados en monedas extranjeras se seguirán las normas siguientes:

1- El tipo de cambio vendedor publicado por disposición de la Dirección General de Aduanas o por quien tenga delegada la función será, el de cada día al cierre de las operaciones de cambio y tendrá vigencia el segundo día hábil siguientes al de la publicación.

2- La Dirección General de Aduanas fijará el tipo de cambio de conformidad con las cotizaciones proporcionadas por el Banco de la Nación Argentina y para las no cotizadas por éste las que suministre el Banco Central de la República Argentina. El tipo de cambio será el aplicable en las transacciones comerciales."

Con el despacho a consumo, se ampara la introducción de mercaderías en el país de importación por tiempo indefinido, y esa condición "importada a consumo" determina la aplicación de las alícuotas sobre el valor en aduana de la mercadería (base imponible), y éstos importes que deberán ser efectuados en moneda legal, representan los derechos y demás tributos que se recaudan por el ingreso de las mercaderías importadas a plaza.

La ley 22415 en su artículo 453 determina el régimen de garantía aplicable para todas las operaciones de importación o exportación cuyo ingreso a plaza o salida del país según fuere el caso, requieran seguridades adicionales que la administración aduanera toma para asegurar que la renta fiscal sea la que realmente corresponda. Ese régimen de garantía aplicable busca que esas seguridades no impliquen trabas a la entrada y salida de mercaderías del territorio aduanero.

Si bien al acuerdo da garantías plenas al importador para que se le informe sobre el método que aplicó el servicio aduanero para valorar la mercadería importada, asimismo destaca en su artículo 17 que " Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentado a efectos de valoración en aduana".

Asimismo su Art.13 expresa "Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercaderías importadas resultare necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador podrá no obstante retirar sus mercaderías de la Aduana, siempre y cuando así se le exija, preste una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercaderías".

Cada país deberá legislarlo y esto es lo que ha hecho la ley 22415 en su artículo 453. A título ilustrativo se transcribe uno de esos supuestos, el del inciso a) que dice "El libramiento de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a la eventual exigencia de

diferencia de tributos. En este supuesto, debe pagarse el importe que resultare de la liquidación estimativa de tributos practicada en la declaración comprometida y garantizarse la diferencia entre esa cantidad y el máximo que el servicio aduanero razonablemente considerara que pudiere adeudarse en tal concepto".

CAPÍTULO 20

DISTINTAS POSIBILIDADES DE VALORACIÓN

Ejemplo práctico

Se parte de un determinado supuesto introduciendo al planteo original, diversas posibilidades, exponiendo de esa manera el tratamiento que el Acuerdo da a aquellas:

Un exportador holandés llamado A residente en Amsterdam y fabricante de una mercadería C, decide realizar una venta a un importador argentino llamado B, residente en San Juan.

Para ello se ha puesto en contacto con su comprador ofreciendo la mercadería y fijando el precio en u\$s. 150 por unidad - FOB – La Haya Holanda; haciéndose cargo el importador, del flete y el seguro hasta el arribo de la mercadería al puerto de Buenos Aires.

Argentina ha optado por gravar las mercaderías importadas sobre una base CIF, por ello es que a la base imponible calculada sobre esta cláusula, se aplicarán los derechos y demás tributos. Los países partes del Acuerdo tienen la opción de aplicar los impuestos a la importación sobre una base FOB o una base CIF y el Acuerdo en toda su legislación estudia que sus normas se apliquen a ambas situaciones. Dado que el flete y el seguro son precios que se contratan para el transporte de una cosa - mercadería y el seguro para resarcirse de posibles daños a aquella concluimos en que todo el Acuerdo prevé situaciones de ajustes a deducir o ajustes a incluir, a la cláusula FOB que es el precio de la mercadería y que deberá ser conforme lo expresa el artículo 1 el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el Art. 8 para convertirse en el valor en aduana - base imponible.

Aquellos países que optan por la cláusula FOB, apreciarán si ésta reúne en el precio declarado las condiciones para convertirse en el valor en aduana, al que también llama valor de transacción. En nuestro país, adicionan a ese precio declarado como FOB, el flete y el seguro y así gravan la cláusula CIF observando asimismo si el precio pactado y declarado como FOB constituye realmente el precio pagado o por pagar o en su caso debe ser ajustado para más o menos.

El importador contrata el flete y el seguro que alcanzan a u\$s. 15,00 y a u\$s. 1,80 respectivamente, por unidad. En el documento aduanero se indica en los tres casilleros correspondientes los siguientes datos: Valor FOB Total u\$s. 150; Flete Total u\$s. 15,00 y Seguro Total u\$s. 1,80; CIF u\$s. 166,80

La operación es de contado y no incluye intereses de financiación.

Con los datos aportados, el servicio aduanero debe examinar el despacho y decidir si es o no aceptable como valor en aduana - base de imponible -, aplicándole el primer método que es del valor de transacción, concluyendo en que la operación no tiene restricciones a la libre disponibilidad de las mercaderías por parte del importador.

Además no se trata de firmas vinculadas y que el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías es u\$s. 150 que constituye el valor de transacción. Por lo tanto no objeta la valoración y acepta la base de imposición de u\$s. 166,80 que constituye así el valor en aduana de la mercadería importada.

1ª Posibilidad

Supongamos que al momento de registrarse la importación, que es cuando el servicio aduanero conoce la declaración se han registrado 4 operaciones de mercaderías idénticas a C en importaciones realizadas por otros importadores. Los precios de éstos han sido de u\$s. 130; u\$s. 160; u\$s. 140; y u\$s. 145,00 por unidad como precio FOB que aquellos importadores declaran en su despacho de importación. Consideremos que el flete y el seguro responden a los mismos de ejemplo anterior, o sea u\$s. 15,00 y u\$s. 1,80. Todas las operaciones que hemos citado han sido aceptadas por el servicio aduanero como de transacción y como tal valoradas por el Art. 1, siendo todas ellas originarias de Holanda.

Por lo tanto los precios CIF declarados han sido respectivamente:

u\$s. 130- + 15 + 1,80 = u\$s. 146,80
 u\$s. 160- + 15 + 1,80 = u\$s. 176,80
 u\$s. 140- + 15 + 1,80 = u\$s. 156,80
 u\$s. 145- + 15 + 1,80 = u\$s. 161,80

Todos estos precios declarados han sido aceptados como base de valoración a igual que el del ejemplo y que es de u\$s. 166,80. Por ello podemos inferir la siguiente conclusión. La diferencia de precios de diversas operaciones comparables no determina objeción para ninguna de ellas, ya que el hecho de que se documente a distintos precios, no anula las operaciones en el artículo 1 del Acuerdo, por cuanto se ha tratado en todos los casos de una venta para la exportación y no ha existido ninguno de los impedimentos que señalan el apartamiento del método del artículo 1 para valorar las operaciones mencionadas.

2ª. Posibilidad

Para la operación planteada originalmente supongamos ahora que el servicio aduanero exige previa al ingreso a plaza de la mercadería C una constancia otorgada por un Organismo especializado. Por este motivo el importador no puede retirar la mercadería sin la presentación de aquella constancia.

En este caso hay una restricción inmediata a la libre disponibilidad del bien, pero ella es de carácter necesario en función de disposiciones de orden público. Ésta es una de las restricciones aceptadas por el artículo 1 y por lo tanto no por existir ésta, dejaríamos de valorar la operación por el mismo. Aplicaremos entonces el método del valor de transacción.

3ª. Posibilidad

La relación entre el exportador holandés y el importador argentino encuadra en las condiciones que establece el Art. 15 punto 4, para tratar a las partes intervinientes como firmas vinculadas. Pero esto, no implica dejar de valorar por el artículo 1 sino que para ello es necesario que el servicio aduanero observe el precio documentado o que el importador no pueda justificarlo en función de comparaciones con otras operaciones.

Supongamos que la aduana observa el precio FOB de u\$s. 150; el importador protesta y muestra que otras mercaderías idénticas o similares fueron aprobadas por el artículo 1, y esto es cierto, dado que la diferencia de precio entre la operación que analizamos y las otras que se utilizan para comparar, no difieren excesivamente, han sido exportadas en momentos cercanos y fueron aprobadas por el artículo 1. Se ha comprobado además que las partes intervinientes en esas operaciones (es decir las de valor FOB u\$s. 130; u\$s. 160; u\$s. 140; y u\$s. 145) no han estado vinculadas entre sí. De esta manera se van reuniendo todos los elementos como para considerar aceptable el valor de u\$s. 150. El momento elegido para hacer la comparación con las otras operaciones es el que corresponde a las fechas en que todas las operaciones han sido exportadas, es decir la fecha en que efectivamente son embarcadas y despachadas desde el país de origen o procedencia hacia el país de importación. Suponiendo que el ingreso de la operación en cuestión lo fue el 12.4.99; y el de las otras 4 operaciones fue entre el 23 de marzo y 23 de abril de 1999, podemos considerar que todas esas fechas son comparables y consecuentemente se ha justificado por parte del importador vinculado que su precio de u\$s. 150 FOB debe ser considerado aceptable.

Se debe recordar que el uso de valores criterios que señala el Art. 1 punto 2 b) solamente se pueden utilizar a requerimiento del importador y nunca deben ser utilizados como precio de sustitución sino como de comparación, utilizándolo el importador vinculado para que el servicio aduanero respete el precio que en principio objetó, aplicando el artículo 1 del Valor de transacción y le calcule los derechos y demás tributos sobre el valor CIF documentado y concordante con el que la Aduana estima aceptable para convertirse en valor en aduana - base de imposición.

4ª Posibilidad

Recordemos que tenemos en nuestra operación originaria, el vendedor holandés, y el importador argentino el cual compró una mercadería por un valor FOB de u\$s. 150; un flete de u\$s. 15; y un seguro por u\$s. 1,80, lo que nos dio un CIF de: u\$s. 166,80. **Esta mercadería fue exportada desde el país exportador Holanda hacia San Juan el 12.4.99, pero la relación entre las partes se inició el 23 de febrero de 1998 y el contrato se firmó el 28 de febrero de 1998.**

Es éste el momento en que se realizó la venta para la exportación desde Holanda hacia San Juan; ha existido entre el momento de la venta y el de la efectiva exportación un lapso de poco más de un año, sin embargo esto no es motivo para no poder valorar esta operación en función del artículo 1, de lo que se desprende que no existe el elemento tiempo para la aplicación de este artículo en cuanto a la aceptación del mismo para valorar la operación por el método del valor de transacción. Por ello reiteramos que el momento de la exportación que se utilizó para comparar la operación originaria con el de las otras idénticas o similares ha sido únicamente para decidir o no la aceptación de la misma, ya que supusimos que se trataba de una firma vinculada.

5ª Posibilidad

En el ejemplo, el exportador holandés vendió su mercadería al importador argentino a un precio contado de u\$s. 150 FOB. **Supongamos que la operación será financiada a un plazo de 90 días fecha de embarque, ya el importador no está en condiciones de adquirirla de otra manera,** y habiéndose embarcado desde Holanda el 12 de abril, el pago operará el día 11 de julio de 1999; a ésta operación se le aplicará un interés del 12% anual que representa el 3% trimestral por lo que al costo de la misma habrá que adicionarle u\$s. 4,50.

El exportador confecciona la factura indicando un precio FOB de u\$s. 154,50. Al analizar el despacho de importación y la factura, el servicio aduanero le informa al importador que deberá abonar los derechos y demás tributos sobre la base de u\$s 154,50. En este caso, el importador le comunica al servicio aduanero que en ese precio existe un interés de financiación y que el mismo se encuentra en el nivel que rige para esas operaciones en el mercado internacional y que se ha formulado por escrito citando al efecto que la reglamentación de la ley 23.311 – Decreto 1026/87 que en su Art. 7º establece la deducción de los intereses de financiación y como tal su operación en cuanto al precio FOB a considerar debe ser de \$ 150 y no de u\$s. 154,50 al cual adicionándole un flete de u\$s. 15 y un seguro de u\$s. 1,80 arribará a una base imponible de u\$s. 166,80 y no de u\$s. 171,30 como pretende aduana al tomar un valor FOB de u\$s. 154,50.

En este caso, la aduana le observa que el Art. 7º del decreto 1026/87 dice en cuanto a la posibilidad de una deducción de los intereses de financiación, que dicha deducción se efectuará siempre y cuando esos intereses se distinguen del precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, por ello al no estar discriminado el capital de los intereses, la aduana no tiene por que reconocer esa deducción, y considerando que el artículo 1 habla del precio realmente pagado o por pagar, al figurar en la factura el precio de u\$s. 154,50 es esa la base imponible que tomará la aduana por cuanto no se hizo la desagregación. Por ello el importador en casos de financiación debe solicitar que en la factura se discrimine el importe de los intereses para así no ser considerados por la Aduana en la base de imposición.

6ª. Posibilidad

Algunos gastos realizados con posterioridad al libramiento de las mercaderías no integran el valor en aduana.

Ello se expresa en la nota 1 al Art. 1 y los mismos son: a) los gastos de construcción, armado, montaje o asistencia técnica, realizados después de la importación, en relación con las mercaderías importadas tales como instalación, maquinaria o equipo industrial; b) el costo del transporte ulterior a la importación; c) los derechos e impuestos aplicables en el país de importación.

Volviendo al ejemplo inicial, **supongamos que el vendedor holandés se compromete a realizar trabajos en la mercadería C (supongamos una máquina en la fábrica donde aquella va a funcionar) los gastos que responden al envío del personal técnico, hotelería, etc. se los carga en la factura al importador.** Estos gastos que el exportador holandés paga a los operarios alcanzan a u\$s. 50,00 y consecuentemente los agrega al precio de la mercadería cuyo valor FOB era de u\$s. 150. Así la factura refleja un FOB de u\$s. 200,00 y como no existe discriminación, y en función de que la aduana valora el precio realmente pagado o por pagar aplicará los derechos y demás tributos sobre u\$s. 200 + u\$s. 15 + u\$s. 1,80 y arribará a un valor en aduana de u\$s. 216,80. Pero, si en la factura se discriminan los importes y se precisa que hay u\$s. 50 que responden a trabajos de instalación, la Aduana permitirá su deducción tributando entonces sobre un valor en aduana de u\$s. 166,80.

7ª. Posibilidad

Supongamos que el exportador holandés ya hubiera realizado operaciones con otros importadores en nuestro país y mantuviera una deuda con alguno de ellos.

Al realizar la operación del ejemplo que es de u\$s. 150 FOB, reduce ese importe en u\$s. 70 que sería el importe de la deuda mencionada y confecciona la factura al importador por la suma de u\$s. 80 como valor FOB. En este caso Aduana comunica al importador que esa mercadería la tiene registrada normalmente como negociada internacionalmente a un precio que varía entre u\$s. 140 y u\$s. 160 FOB puerto de embarque. El importador confirma ese valor, reconoce el cuestionamiento de la Aduana pero informa que además del precio facturado por el exportador holandés que es de u\$s. 80 FOB, él debe abonar al Señor XX u\$s. 70 para cancelar una deuda que el exportador mantiene con aquel, y se lo solicitó como favor especial ya que el acreedor se encuentra en la República Argentina.

Aduana acepta la explicación pero informa que debe pagar sobre un FOB de u\$s. 150 al cual hay que adicionarle el flete y el seguro. Explicita que la mercadería tiene ese valor y en este caso se trató de un pago indirecto. (Nota al artículo 1 del Acuerdo.

8ª. Posibilidad

El importador realizó la operación con el exportador holandés sobre una base FOB de u\$s. 150 por unidad, haciéndose cargo del flete y el seguro. **El importador es dueño del medio de transporte que se utilizó para el transporte de la mercadería hasta nuestro país.** Cuando presenta el despacho de importación a la Aduana documenta un FOB de u\$s. 150 + un flete de u\$s. 5 y un seguro de u\$s. 1,80. La Aduana le comunica que su flete resulta demasiado bajo para esa operación, considerando que debe aumentarlo al que se percibe internacionalmente y que es de u\$s. 15.

El importador explica que informó ese precio de u\$s. 5 por cuanto ese es su costo. En este caso Aduana rechaza su explicación y fija como base de imposición u\$s. 150 FOB + u\$s. 15 flete + \$ 1,80 de seguro arribando así a un valor en aduana de \$ 166,80 que concuerda con el CIF, dado que no hay que hacer otros ajustes. Art. 5º del decreto 1.026/87 reglamentario de la ley 23.311.

9ª. Posibilidad

Supongamos que el importador realizó el contrato de compra con el exportador holandés de la mercadería C a valor CIF, es decir que el exportador holandés se compromete a entregar la mercadería en el lugar que el comprador exija. En este caso el importador solicita que le sea entregada en su fábrica que está ubicada en Jáchal – San Juan.

Para ello obviamente el precio que debe pagar el importador es uno sólo por toda la operación, la que tenía un precio originario de u\$s. 150 FOB puerto de embarque, el flete hasta Buenos Aires (puerto) era de u\$s. 15 y el seguro de u\$s. 1,80 hasta ese lugar. Ahora existen algunas variantes, como ser el precio FOB de la mercadería en sí, es el mismo o sea u\$s. 150, el flete que era de u\$s. 15 hasta Buenos Aires es ahora de u\$s. 19- hasta Jáchal – San Juan y el seguro es ahora de u\$s. 1,85.

Cuando el importador documenta el despacho refleja esos valores o sea un FOB de u\$s. 150 + u\$s. 19 de flete + u\$s. 1,85 de seguro o sea CIF u\$s. 170,85. Sin embargo si bien eso es lo que indica la factura, el importador señala que hay un flete interno desde Buenos Aires a Jáchal – San Juan de u\$s. 4 y que el seguro que incrementa ese transporte interno es de u\$s. 0,05, adicionales que deben ser deducidos, por lo cual debe pagar sobre un valor en Aduana de u\$s. 166,80 y cuya discriminación se ha mencionado. Aduana no lo acepta, dado que la factura indica esos datos como precio realmente pagado o por pagar en la venta para la exportación que se está analizando. Además si bien el importador apoya su posición en que el lugar de importación donde se realizaron formalidades aduaneras es Buenos Aires de conformidad con el Art. 5º del decreto 1.026/87, Aduana sostiene que el importador vía factura que le remitiera el vendedor no efectuó discriminación alguna del flete y el seguro adicional y que por ello deberá pagar sobre una base de u\$s. 170,85, ello conforme a lo dispuesto en el Art. 6º del decreto 1.026/87. Aún en este caso el importador podrá ejercer su exigencia de pagar sobre \$ 166,80, si puede demostrar que el precio en frontera Buenos Aires en este caso del flete y el seguro son más baratos. De esto se desprende que al practicarse cualquier operación comercial, franco destino en un punto interno del territorio aduanero cuando la operación se contrata con el vendedor en esas condiciones, es necesario hacer siempre la discriminación de los fletes internos que hacen al precio final para así evitar dificultades aduaneras al documentar el despacho.

En este caso observamos que la mercadería al ser entregada en Jáchal, entró en tránsito interior hasta la Aduana de San Juan donde se documentó pero la formalidad Aduanera la cumplió al entrar al territorio aduanero por el puerto de Buenos Aires.

10ª Posibilidad

El exportador holandés realizó la operación del ejemplo que se está analizando sobre una base FOB de u\$s. 150 haciéndose cargo el importador del flete de u\$s. 15 hasta el puerto de Buenos Aires y del seguro de u\$s. 1,80. **El exportador holandés se había contactado con el importador argentino a través de un Señor PP que oficia de comisionista de venta.** Este comisionista percibe u\$s. 30 por ello.

Esta comisión es de venta, soportándola el comprador, y el exportador se la paga al comisionista, pero la incluye en la factura formando parte del precio FOB de u\$s. 150.

En otro supuesto el exportador solicita al importador argentino que le abone esa comisión directamente al comisionista atento a que éste se encuentra en este momento en el país del importador. Por esto le comunica que le facturará un FOB de u\$s. 120 por la mercadería C.

Cuando presenta el importador el despacho aduanero tiene la obligación y surge de su declaración jurada de manifestar esa circunstancia adicionando los u\$s. 30 como ajuste al precio documentado. Así tendremos un FOB de u\$s. 120 + u\$s. 30 como ajuste + u\$s. 15 como flete + u\$s. 1,80 como seguro, arribando así al valor en aduana de \$ 166,80 como base de imposición. Igual razonamiento que el expuesto debe aplicarse al corretaje.

11ª. Posibilidad

Ajustes al precio FOB que responden al artículo 8 punto 1.b.

Estos se refieren a las prestaciones que a título gratuito o a precio reducido realiza el comprador al vendedor para la fabricación de la mercadería que luego va a importar. Se trata de bienes o servicios y esa prestación puede ser de manera directa o indirecta.

Por ejemplo, el exportador recibe en Holanda materiales, piezas o elemento para incorporarlo al artículo a exportar y su valor es de u\$s. 12. Además recibe del importador materiales por u\$s. 6 que son consumidos en el proceso de elaboración. De no estar incluidos en el precio FOB de u\$s. 150 deberán ambos importes ser adicionados a ese precio.

Lo mismo ocurriría para el caso de que el importador le remitiera una herramienta – matriz para el trabajo de fabricación. Sin embargo en este caso cabe asignar sólo el importe que responda al real uso de herramienta. El artículo 8 al referirse al 1 b) II), dice: "deberá tenerse en cuenta el valor del elemento y la manera en que aquél se reparta entre las mercaderías importadas". Por lo tanto se refiere al valor del elemento, si el importador lo adquiere de un vendedor al que no está vinculado y paga por él un precio determinado, éste será el valor del elemento. Si el elemento fue producido por el importador o por una persona vinculada a él será el costo de producción. Cuando el importador haya utilizado el elemento con anterioridad, independientemente de que lo haya adquirido o lo haya producido se efectuará un ajuste para reproducir el costo primitivo de adquisición o de producción del elemento a fin de tener en cuenta su utilización y determinar su valor. Una vez determinado el valor del elemento, es preciso repartirlo entre las mercaderías importadas. Por ejemplo el valor podrá asignarse al primer envío si el importador desea pagar de una sola vez los derechos de aduana por el valor total, ó bien el importador podrá solicitar que se reparta el valor entre el número de unidades producidas hasta el momento del primer envío, o también que se asigne proporcionalmente sobre el total de la producción cuando hay ya contratos en firme.

Supongamos ahora otro ejercicio apartándonos de los datos que se han estado manejando del exportador holandés, atento a que en este ejercicio comprenderemos todos los supuestos a que alude el artículo 8 punto 1.b.

Se deberá valorar la importación de una mercadería producida por el fabricante A en el país B. El importador argentino C efectúa prestaciones a título gratuito o a precio reducido al fabricante A para la producción de los artículos que luego importará a nuestro país.

Consideremos un contrato de 10.000 unidades físicas y supongamos que la factura que se presenta a Aduana es de u\$s. 10 FOB por unidad física. Las prestaciones no están incluidas en ese precio y se debe determinar el correcto valor en aduana.

Detalle de las prestaciones

1-Diseños y nuevos planos realizados en el país de importación	\$ 10.000
2-Diseños y nuevos planos realizados por un técnico francés en ese país extranjero	\$ 15.000
3-Piezas que se incorporan al producto que fabrica A suministrados por el importador.	
a) Precio unitario por pieza	u\$s. 15
Flete aéreo hasta el país B por pieza	u\$s. 1
Derechos de importación en el país B para su ingreso en aquél país y que son abonados por C	u\$s. 0,70
	u\$s. 16,70

4- Una matriz de segunda mano, usada. Esta matriz fue comprada por C nueva al precio de u\$s. 20.000. Su capacidad de producción como nueva fue de 60.000 unidades. Esta matriz fue usada antes de esta operación por C en el mercado argentino y su desgaste hace que a la fecha del envío al, (fabricante) A, su capacidad de producción sea el 50% de la inicial. Los gastos de transporte del envío al fabricante A en el país B suman u\$s. 300 y los derechos de importación por la entrada al país B pagados por el importador C es de u\$s. 50.

El contrato es por 10.000 unidades físicas, y lo que vamos a valorar es un primer envío de 1.000 unidades y se conoce que el importador C ha resuelto amortizar la matriz sobre la cantidad estipulada en el contrato.

Determinaremos entonces los ajustes que en función del artículo 8.1.b) corresponda adicionar al precio unitario FOB del ejemplo y que es de u\$s. 10:

- 1- Esta prestación fue realizada en el país de importación y como tal no puede ajustarse por expresa indicación en el punto 1.b.IV del artículo 8.
- 2- Esta prestación si es ajustable atento a que los diseños y nuevos planos fueron hechos en el exterior. Su valor es de u\$s. 15.000/ 10.000 y nos dará un unitario de u\$s. 1,50 conforme al punto 1.b.IV del artículo 8.
- 3- El precio informado de las piezas incorporadas es de u\$s. 16,70 y se ajustan en función del artículo 8.1.b punto i).
- 4- Cuando la matriz era nueva costó u\$s. 20.000 tenía una capacidad de 60.000 unidades de producción. Ahora al enviarse al país B al fabricante A sabemos que tiene un desgaste del 50% por haber sido usada, por ello su valor será de u\$s. 10.000 y su capacidad de producción 30.000 unidades físicas.

El costo de u\$s. 10.000 dividido por las 30.000 unidades nos da u\$s. 0,33 por unidad. Como el contrato es de 10.000 unidades físicas, su valor será para el ajuste u\$s. 0,33 x 10.000 igual a u\$s. 3.300 que es de 1000 unidades el costo total. Por ello la incidencia por unidad de importación del primer envío es de \$ 3.300/1000 igual a u\$s. 3,30 unitario pero como debemos adicionar los gastos de transporte y los derechos de importación de u\$s. 350 aumentaremos esa incidencia en u\$s. 350/1000 igual a u\$s. 0,35 o sea que el ajuste por unidad será de u\$s. 3,30 + u\$s. 0,35 igual a u\$s. 3,65.

Ajustes a efectuar y adicionar al precio FOB unitario de \$ 10

1- Nada	--
2-	1,50
3-	16,70
4-	<u>3,65</u>
	u\$s. 21,85

Importe FOB unitario de factura u\$s. 10 + Ajuste u\$s. 21,85 = u\$s. 31,85

Ese es el valor ajustado al que hay que adicionarle el flete y seguro desde el punto de embarque FOB hasta el punto de ingreso al territorio aduanero argentino y ese será el valor en aduana – base de imposición.

12ª. Posibilidad

El artículo 8 punto 1-c dice que el canon o royalty son repercutibles es decir que deben ajustarse al precio realmente pagado o por pagar cuando no los incluyen, pero que existe una condición para ello y es que el pago del canon resulte de una condición de venta de las mercaderías importadas por exigencia así dispuesta del exportador.

En el ejemplo inicial, el vendedor holandés exige al importador argentino que le pague un canon sobre la mercadería que le vende, de un determinado porcentaje sobre el precio FOB facturado, que suponemos es de u\$s. 150 por unidad.

En función de las cantidades del producto importado se estima que para cada importación que haga el importador argentino la incidencia del canon resulta ser el 2% unitario sobre el precio de factura. Por ello en lugar de u\$s. 150 FOB debería declararse como ajuste u\$s. 3 adicionales y así tendríamos u\$s. 153 al cual le adicionaremos el flete de u\$s. 15 más el seguro de u\$s. 1,80 y llegar entonces a una base de imposición valor en aduana de \$ 169,80 unitario.

Caso de aplicación del Art. 8º. 1. d.

Se trata de una importación de mercaderías en la que el importador se compromete al pago de un 30% del precio de reventa de aquella en el mercado interno del país importador. Ambas partes no están vinculadas. El importador se hace cargo de los gastos de flete y seguro hasta el destino final y de los derechos de aduana del 10%.

Datos: Precio de reventa u\$s. 15.000

Gastos interiores y fletes internos	u\$s. 150
Precio FOB	u\$s. 10.000
Flete externo	u\$s. 1.000
Seguro	u\$s. 100

Valor en aduana: (FOB + Flete + Seguro) + 30%. Beneficio. 30% = 0,30.

Usaremos para definir al FOB la letra P y para el flete externo y el seguro la letra T, TI para gastos interiores y fletes internos, VA para indicar el Valor en Aduana, B para beneficio, PR: precio de reventa, y D para derechos de aduana.

VA: u\$s. 10.000 + u\$s. 1.100 + 0,30 B o sea que conforme a lo establecido por el artículo 8. 1. d debe reflejarse en base de imposición que es el valor en aduana la incidencia del porcentual de la reventa.

B: PR – (P + T + TI + D) sustituyendo con importes tenemos:

B: u\$s. 15.000 - (u\$s. 10.000 + u\$s. 1.100 + u\$s. 150 + u\$s. 100/ 100VA.) sacamos el paréntesis y cambiamos los signos dentro de aquél teniendo entonces.

B = u\$s. 15.000 menos u\$s. 11.250 menos 0,10 VA (equivalente a 10/100 VA)
 VA = u\$s. 11.100 + 0,30 B
 VA = u\$s. 11.100 + 0,30 (u\$s. 15.000 menos u\$s. 11.250 menos 0,10 VA)
 VA = u\$s. 11.100 + 0,30 x u\$s. 3.750 menos 0,10 VA
 VA = u\$s. 11.100 + u\$s. 1.125 - menos 0,03 VA

Transponemos – 0,03 VA al primer miembro y tenemos. al cambiar de signo:

VA + 0,03 VA = u\$s. 11.100 + u\$s. 1.125
 1,03 VA = u\$s. 12.225 Despejamos VA y tenemos

VA = $\frac{u\$s. 12.225}{1,03}$ = u\$s. 11.868,94 que es valor en aduana o sea la base de imposición

Nota: 1,03 VA es igual a la suma de los coeficientes de VA o sea 1,00 + 0,03 = 1,03.

13ª. Posibilidad

Tratamiento del método del artículo 2 y 3 mercaderías idénticas y similares.

En la primera posibilidad se señalaron cuatro precios de ventas de mercaderías idénticas y que eran FOB u\$s. 130; FOB u\$s. 160; FOB u\$s. 140; y FOB u\$s. 145. La operación del exportador holandés es de u\$s. 150 FOB.

Esta operación tomada como ejemplo la ubicamos en la 3ª posibilidad como una compraventa realizada entre firmas vinculadas y que ese precio de u\$s. 150 fue aceptado por la aduana atento a que el importador vinculado pudo demostrar que su precio de u\$s. 150 FOB se acercaba a los de las operaciones de mercaderías idénticas vendidas a los precios antes mencionados.

Por esto aduana le aprobó como valor en aduana al importador argentino esa operación respetando como base de imposición los precios de u\$s. 150 FOB más u\$s. 15 de flete + u\$s. 1,80 de seguro o sea \$ 166,80.

Supongamos que la aduana conoce que el exportador holandés limita la venta de la mercadería vendida al importador argentino en el mercado interno de nuestro país por el término de un año a partir de la fecha de importación.

Se trata de una restricción a la libre disponibilidad de la mercadería y como tal de una restricción no considerada aceptable en virtud del artículo 1. Por ello debemos pasar a valorar en función del artículo 2. Nos encontraremos con que el precio de \$ 150 FOB ya no podrá ser

utilizado y el importador argentino abonará derechos sobre otra base, es decir que vamos a sustituir su precio original y reemplazarlo por otro, uno de los cuatro que hemos encontrado como idénticos, los cuales eran: FOB u\$s. 130; FOB u\$s. 160; FOB u\$s 140; y FOB u\$s 145. Todos son cercanos en sus diferencias con el que hemos desechado que es el de u\$s. 150 y optamos entonces por el menor tal como nos dice el Art. 2 punto 3 del Acuerdo.

Consecuentemente nuestro importador vinculado pagará derechos y demás tributos por un valor en aduana de u\$s. FOB 130 + u\$s. 15 de flete + u\$s. 1,80 de seguro o sea u\$s. 146,80 que es el de la mercadería idéntica hallada que sustituirá a la que el importador documentara y que fuera de u\$s. 150 FOB. Como lo fundamental en este artículo es ubicarnos en como actuaría el vendedor de la mercadería idéntica hallada frente a las mismas condiciones de la operación que hemos desechado y aún cuando la operación de mercadería idéntica hallada que nos dio el dato de u\$s. 130 FOB y que hemos utilizado se hubiera concertado por cantidades distintas a la de la operación cuestionada, bastará con que sepamos que precio haría nuestro vendedor de mercadería idéntica para una operación en las mismas cantidades que la desechada y aplicar ese precio.

De allí que si ese precio fuera de u\$s. 11 FOB lo aplicásemos. Se debe tener presente que en este ejemplo si bien elegimos u\$s. 130 FOB lo fue para una comprensión del mecanismo, ese precio podrá tener ajustes tanto en la cantidad como en el nivel comercial, todo tendiente a conocer exactamente cómo el vendedor de la mercadería idéntica hallada, actuaría en las condiciones de la operación cuyo valor se ha destacado.

Supongamos ahora que la operación encontrada fue realizada en las mismas condiciones de que estamos valorando, cuyo precio FOB fue descartado y, que se trata de una mercadería similar que tiene el valor más bajo en comparación con otras idénticas halladas y que también podría ser utilizada como de sustitución.

Por ejemplo:

Valor del despacho cuestionado	FOB u\$s. 150
Idéntica hallada	FOB u\$s. 160
Idéntica hallada	FOB u\$s. 140
Similar hallada	FOB u\$s. 130

Conforme a lo expresado de considerar el valor más bajo se optaría por el de FOB u\$s. 130, sin embargo no se puede hacer sino que se debe utilizar el de u\$s. 140 dado que habiendo encontrado mercadería idéntica se debe valorar por el artículo 2 y no por el artículo 3. Sólo de no encontrar mercaderías idénticas se optaría por valorar por mercadería similar.

En todos los casos al valor en Aduana – base imponible hallado, habrá que agregar el flete y el seguro.

Para poder aplicar uno de estos dos artículos, es necesario conocer que para su uso los precios de sustitución utilizados: FOB u\$s. 130; FOB u\$s. 160; FOB u\$s. 140 y FOB u\$s. 145, deben haber sido los documentados en operaciones de compraventa internacional en las que se utilizó aduaneramente para valorarlas, el artículo 1 del Acuerdo – Método del valor de transacción.

Otro ejemplo

Un importador minorista importa una mercadería fabricada y vendida por el exportador XX de Holanda. La operación no es aceptable a la luz del artículo 1. Sin embargo otros precios son aceptados por el artículo 1. Buscamos entre estos el que va a reemplazar al que ha sido descartado.

- Un vendedor A de Holanda vende idéntica mercadería que es fabricada por el fabricante B en Francia a cualquier comprador a un precio de u\$s. 160 por unidad.
- Un fabricante C en Holanda vende mercadería similar a mayoristas y minoristas a un precio de u\$s. 140 por unidad.

- El fabricante D en Holanda vende toda su producción de mercadería, idéntica al vendedor GG de Francia que la vende a varios minoristas seleccionados en el país de importación a u\$s. 150 por unidad. No hay ventas de otra categoría.
- El fabricante E de Holanda vende idéntica mercadería a mayoristas al precio de u\$s. 140 por unidad.
- El fabricante F de Holanda vende idéntica mercadería a compradores en todos los niveles al precio de u\$s. 180.

Se debe considerar cual sería el valor de sustitución para la operación que se está valorando y que se debe reemplazar suponiendo: todos los elementos informados.

Consideraciones:

En a) La mercadería está fabricada en Francia y por lo tanto no es ni idéntica ni similar dado que es producida en un país que no es donde se produce la mercadería que se está valorando y que es Holanda.

En b) La mercadería es similar y no necesita ajustes por nivel dado que el precio está dado para mayoristas y para minoristas al precio de u\$s. 140 por unidad.

En c) La mercadería es idéntica porque es fabricada en el mismo país que la mercadería que se valora o sea Holanda y el precio que se registra como informativo que es de u\$s. 150 hecho para nivel minorista es igual al de la operación analizada. Por lo tanto no se necesitan ajustes. Tampoco invalida este precio el hecho de que la venta la hace GG – vendedor francés – al país de importación, dado que lo que interesa es el país de fabricación y este es Holanda igual a la mercadería que se valora.

En d) La mercadería es idéntica – fabricada en Holanda pero produce un ajuste por nivel dado que está hecho para mayoristas y la operación que se está valorando indica el nivel minorista. El precio u\$s. 140 necesita ajustes por nivel.

En e) La mercadería es idéntica fabricada en Alemania y el precio de u\$s. 180 es para cualquier comprador en cualquier nivel.

Considerando los antecedentes a), b), c), d) y e), podemos concluir:

- se descarta por no ser ni idéntica ni similar.
- es similar sin ajustes dado que el precio también se les hace a minoristas.
- es idéntica sin ajustes dado que el precio es para minoristas a u\$s. 150 p/ unidad.
- es idéntica pero requiere ajustes atentos a que el precio está hecho para mayoristas. El precio es de u\$s. 140 por unidad.
- es idéntica sin ajustes al precio de u\$s. 180 por unidad.

Se debe elegir entonces entre c) y e) dado que en ambos casos se trata de mercadería idéntica, fabricada en Holanda y no requieren ajustes; y **entre ambos precios se elige el menor o sea u\$s. 150 que es la opción c).**

Para el segundo supuesto se debe optar entre los antecedentes a), b), y d).

Entre el b) mercadería similar y el d) mercadería idéntica, se elige el d) es decir se prefiere la mercadería idéntica y no la similar, pero se debe hacer ajustes dado que el precio de u\$s. 140 por unidad está hecho para mayoristas.

a) ha quedado eliminado dado que la mercadería no es idéntica ni similar, está fabricada en Francia y no en Holanda.

Para el tercer supuesto **obviamente el b) y no la a) con el mismo razonamiento del anterior párrafo.**

14ª. Posibilidad

El punto 1.a del artículo 5 dice: " Si las mercaderías importadas u otras idénticas o similares importadas se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor en aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercaderías importadas o de otras mercaderías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercaderías objeto de valoración, o en un momento aproximado a personas que no están vinculadas con ellas a las que compren dichas mercaderías, con las siguientes deducciones:"

Por ejemplo: Tenemos a los siguientes exportadores que venden sus mercaderías a compradores con los que no están vinculadas en el mercado interno local al primer nivel comercial después de la importación. La palabra vinculación deberá tener el mismo significado que el Acuerdo da en el artículo 15 punto 4.

A		B		C		D	
Precio	cantidad	Precio	cantidad	Precio	cantidad	Precio	cantidad
10	8	10	9	9	6	10	6
15	9	15	5	18	4	15	8
12	6	12	2	13	2	12	4

Si realizamos el balance observamos que: Al precio de 10 se vendieron por A 8 unidades; por B 9 unidades; por D 6 seis unidades, la Suma da 23 unidades.

Al precio de 15 se vendieron por A 9 unidades, por B 5 unidades; por D 8 unidades, la suma es de 22 unidades.

Al precio de 12 se vendieron por A 6 unidades; por B 2 unidades; por D 4 unidades, la suma es de 12 unidades.

Al precio de 9 se vendieron por C 6 unidades.

Al precio de 18 se vendieron por C 4 unidades.

Al precio de 13 se vendieron por C 2 unidades.

Por lo tanto **el precio al cual se vendió la mayor cantidad de las mercaderías importadas u otras idénticas o similares o importadas, es 10 dado que se vendieron 23 unidades. A partir de ese precio de venta en el mercado interno se deberán hacer las deducciones que señala el artículo 5, para arribar al importe que resultará el valor en aduana / base imponible.**

Art. 5 - Método del Valor Deductivo.

Ejemplo Práctico

Un importador realiza una operación de una mercadería X por un total de 30000 unidades. La misma es en consignación y atento a que no se trata entonces de una compraventa internacional, no podemos aplicar el método del artículo 1. Se decide entonces valorar por los métodos que siguen artículo 2 y sucesivos. Como no se encuentran importaciones de mercaderías idénticas y similares en un momento aproximado al de la operación que se analiza no se puede aplicar los artículos 2 y 3.

El importador solicita que se valore por el artículo 5 y el servicio aduanero acepta. La introducción al territorio aduanero se hizo el 18 de febrero.

El importador da la siguiente información: nº de ventas:

- 1- 1000 unidades vendidas a u\$s. 80 por unidad el 28.2
- 2- 3000 " " a u\$s. 70 " " el 04.3

- 3- 2000 " " a u\$s. 60 " " el 08.3
- 4- 1500 " " a u\$s. 80 " " el 15.3
- 5- 1000 " " a u\$s. 80 " " el 05.5
- 6- 2500 " " a u\$s. 70 " " el 06.5 con una firma vinculada.
- 7- 8000 " " a u\$s. 70 " " el 13.5
- 8- 1000 " " a u\$s. 70 " " el 15.3
- 9- 10000 " " a u\$s. 80 " " el 06.6

Primer paso: cual es la mayor cantidad vendida a un mismo precio:

A u\$s. 80 se vendieron (1.000 + 1.500 + 1.000 + 10.000) igual a 13.500 unidades.

A u\$s. 70 se vendieron (3.000 + 2.500 + 8.000 + 1.000) igual a 14.500 unidades

A u\$s. 60 se vendieron 2.000 unidades.

Analicemos cada caso: a u\$s. 80 se vendieron 13.500 unidades sin embargo debemos observar que 10.000 unidades se vendieron el 06.6 o sea pasados más de 90 días de la fecha de la importación que fue el 18.2 por lo tanto la cantidad vendida se reduce a 3.500 para la consideración que estamos realizando. Conforme artículo 5 punto 1.b.

A u\$s. 70 se vendieron 14.500 unidades sin embargo hay una que lo fue con una firma vinculada por lo cual se debe excluir, quedan entonces 14.500 menos 2.500 igual a 12.000 unidades.

A u\$s. 60 se vendieron 2.000 unidades.

Por lo expuesto el precio al que se vendió la mayor cantidad de las mercaderías importadas fue el de u\$s. 70

Una vez determinado el precio de venta en el mercado interno y que se va a utilizar, se tendrán que realizar las deducciones. El importador informa que éstas son:

- 1) Transporte interior realizado en el país de importación u\$s. 5 por unidad.
- 2) El comisionista vendedor cobró un 10% del precio de venta.
- 3) Los derechos de aduana son del 6% aún cuando el importador informó que eran del 15%.

Luego se deben realizar las deducciones pertinentes:

Precio de venta en el mercado interno	u\$s. 70
Gastos interiores a deducir	<u>u\$s. 5</u>
	u\$s. 65
10% sobre precio de venta por comisión	<u>u\$s. 7</u>
	u\$s. 58

Los derechos de aduana que deben deducirse son los reales aplicables y no los que informara erróneamente el importador. *Nota Interpretativa al artículo 5 punto 6.*

Se determinará entonces de acuerdo al siguiente razonamiento. El precio de u\$s. 58 está incluyendo ese 6% de derechos aduaneros, por lo tanto resulta ser igual porcentualmente a 106.

$$\begin{aligned} \text{Si } 58 \dots\dots\dots 106 \\ \text{X} \dots\dots\dots 100 \quad \text{X} = \frac{58 \times 100}{106} = 54,72 \end{aligned}$$

X igual a 54,72 al sacarle 106 ese 6% ya se ha encontrado entonces el valor en aduana que es de \$ 54,72 y los derechos alcanzan entonces a 54,72 x 6%: \$ 3,28 unitario.

Verificación:

Valor en aduana más derechos igual 54,72 + 3,28 = 58 que es el arriba citado.

Concluyendo el valor en aduana / base imponible es u\$s. 54,72.-

El Acuerdo señala que cuando se deduce comisión no se deduce beneficio ni gastos generales.

Por ejemplo

Supongamos que el beneficio es del 8% sobre el precio de venta unitario y los gastos generales del 3% sobre la misma base.

En este caso se tendría:

Precio unitario de venta en el mercado interno.....	u\$s. 70.-
Gastos generales 3% sobre \$ 70.-.....	u\$s. 2,10 a restar
Beneficio del 8% sobre el 70.-.....	u\$s. <u>5,60</u> a restar
	u\$s. 62,30

Suponiendo el mismo derecho del 6% formularemos la misma ecuación:

$$\begin{array}{r}
 62,30 \dots\dots\dots 106 \\
 \times \dots\dots\dots 100 \\
 \hline
 \end{array}
 \quad
 x: \frac{62,30 \times 100}{106} = \text{u}\$. 58,77$$

u\$s. 58,77 es el valor en aduana sobre el cual calcular los derechos u\$s. $58,77 \times 6: 100$ u\$s. 3,53 a pagar como impuesto. Comprobación u\$s. 58,77 + u\$s. 3,53 igual a u\$s. 62,30.

Conclusión: el valor en aduana base de imposición es u\$s. 58,77.

Si los datos dados por el importador del 3% de gastos generales y el 8% de utilidad difieren de los que son comunes en la rama comercial para la misma especie y clase de mercadería se tomarán los que sean habituales en la rama citada.

Art. 6 – Método del valor reconstruido.

Ejemplo Práctico

En este método habrá de partirse del costo de producción y adicionársele todas aquellas erogaciones para así arribar al valor en aduana que en el país de importación servirán para aplicar los derechos y demás tributos que graven la introducción de la mercadería.

Por ejemplo: *Se trata de una importación que hace una filial de una Empresa multinacional extranjera. Hay por tanto vinculación y aquella empresa es el único fabricante mundial.* Por lo tanto **se va a aplicar el valor reconstruido**, atento a que obviamente se descartan los artículos 1 por entenderse que hay incidencia en el precio y no puede justificarse con valores criterios. Los artículos 2 y 3 por cuanto no hay otras operaciones de mercadería idéntica ni similar. Tampoco se puede aplicar el artículo 5 porque la mercadería no se vende y consecuentemente y con la autorización del productor y del país extranjero al cual pertenece se utiliza el método del valor reconstruido.

Datos del ejercicio: la mercadería se importó por Kg. y se debe valorar una operación de 5.000 Kg. La factura presentada es por cada 10 Kg. y así tenemos

Costo de materia prima.....	u\$s. 50	los 10 Kg.
Manufactura.....	u\$s. 15	“ “
Gastos de fabricación indirectos.....	u\$s. 10	“ “
Gastos de oficina	u\$s. 5	“ “
Gastos administrativos	u\$s. 4,30	“ “
Beneficio	u\$s. <u>5,15</u>	“ “
	u\$s. 89,45	cada 10 Kg.

Los gastos de oficina y gastos administrativos se contabilizan como gastos generales. Supongamos que se conoce que el beneficio del sector de la rama productiva en el país productor es del 8% sobre la sumatoria del costo de la materia prima más los gastos de manufactura más los gastos de fabricación indirectos y que los gastos generales resultan ser del 15% sobre los mismos conceptos.

El importador vinculado suministra gratuitamente al fabricante materiales por u\$s. 10.000 para incorporarlos en la producción de los 5.000 Kg. de la operación.

Para determinar el beneficio según la rama de producción – (antecedente Nota Interpretativa al artículo 6 punto 5.) se debe calcular si el importe de 5,15 declarados responde a la realidad de la rama. La base de cálculo es la sumatoria de (u\$s. 50 + u\$s. 15 + u\$s. 10). Esta suma da u\$s. 75 y el 8% de u\$s. 75 resulta ser de u\$s. 6 por lo cual ese importe es el que tomaremos y no el informado de u\$s. 5,15. En cuanto a los gastos generales el 15% de u\$s. 75 nos da u\$s. 11,25 y no u\$s. 9,30 (u\$s. 5 + u\$s. 4,30) como se informó.

Existe además una prestación de las que menciona taxativamente el artículo 8.1.b.i. que es de u\$s. 10.000 por los 5.000 DGS. ello nos da por Kg. el importe de u\$s. 2 y como en la factura todos los datos vienen por DGS. concluiremos en que la prestación cada 10 DGS. es de u\$s. 20. Supongamos ahora también que el flete y el seguro desde el país de exportación resultan ser respectivamente de u\$s. 15 y u\$s. 3 por cada 10 DGS. y tendremos.

Costo informado FOB puerto de embarque.....	u\$s. 89,45
Ajuste por beneficio.....	u\$s. 5,15 a restar
“ “ “	u\$s. 6 a sumar
ajuste por gastos generales.....	u\$s. 9,30 a restar
“ “ “	u\$s. 11,25 a sumar

importe de la presentación que no está incluida en la factura informadau\$s. 20.-
 FOB u\$s. 112,25 por cada 10 Kg

Flete	u\$s. 15
Seguro	u\$s. <u>3</u>
Valor en aduana - base de imposición.....	u\$s. 130,25 cada 10 Kg.

Ej. Artículo 1 del acuerdo. Valor de transacción.

En cualquier operación comercial son aceptables los descuentos que acuerdan las partes. En el acuerdo cabe señalar que aquellos serán los que respondan al momento de la venta para la exportación y no el de la efectiva introducción al territorio aduanero que es el hecho de la importación, momento éste que, si bien fija el régimen tributario – alícuota de derechos y demás tributos aplicables como el tipo de cambio para la conversión de las monedas extranjeras a moneda legal no es considerado a los efectos de la aceptabilidad del artículo 1 del valor de transacción.

Ejemplo

Un importador realiza operaciones con un exportador mediante diversas operaciones anuales. Según los meses el exportador hace los siguientes descuentos: En Agosto un 10%, en septiembre un 15%, en abril un 13% y en julio un 8%.

La operación que se analiza fue concertada mediante un contrato en el mes de Agosto y fue importada en el mes de abril del año siguiente. En éste caso el descuento a aplicar es el del momento de la venta o sea el descuento del 10% y ese es el aceptable y no el de 13% que corresponde al momento de la importación.

Lo expuesto reviste el carácter de conceptos teóricos de aplicación del Acuerdo pero, no invalida los cuestionamientos que pueda hacer el servicio aduanero en función de que tales descuentos no se ajusten a la realidad del mercado o se hagan con fines ilícitos, con el objeto de abonar derechos y demás tributos sobre un valor en aduana menor a los que corresponde en operaciones comerciales normales.

Ejemplo 2- Circunstancias especiales.

Supongamos que un exportador realiza una operación con el importador y embarca la mercadería respectiva. En el transcurso del viaje el importador informa que le es imposible cumplir el compromiso atento a razones especiales comprendidas por el exportador. En ese momento consigue otro comprador en el país de importación a quien coloca la mercadería. ¿Se puede considerar esa operación como una venta para la exportación?. Si se puede, y en consecuencia puede aplicarse el artículo 1 – valor de transacción.

Ejemplo 3: Triangulación

Un vendedor X vende desde el país Z una mercadería que es fabricada en el país H por el productor A, y éste productor es quien expide la mercadería hacia el país de importación. En este caso también se puede aplicar el método del artículo 1, ya que lo que se ha realizado es una venta para exportación y consecuentemente puede valorarse por este método. No interesa que el lugar de expedición sea diferente de aquél en donde se efectuó la venta para exportación.

Ejemplo 4: Aplicación del tipo de cambio

Se presenta una operación que es documentada a despacho el 15.08.05. La misma informa de un precio CIF de u\$s. 15.000 que en esta circunstancia no merece objeción y es aceptado como valor en aduana. El día 15.08.05 el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera a moneda legal por dólar estadounidense es de \$ 3,02.

El día 12.08.05 el tipo de cambio respectivo fue de \$ 3 por la misma moneda y el día 11.08.05 fue de \$ 3,01.

El tipo de cambio a utilizar para la importación es el vendedor, y la metodología de aplicación está indicada en el decreto 1026/87 artículo 8º. En este caso el tipo de cambio que debe aplicarse es el del día 11.08.05 dado que es el que entra en vigencia al segundo día hábil siguiente y éste segundo día fue el 15.08.05, fecha de presentación de la documentación. Si el día 12.08.05 fue inhábil entonces debemos referirnos al día 10.08.05 y así llegamos a que éste es el que corresponde utilizar para la conversión de las operaciones del día 15.08.05.

Ejemplo 5: Aplicación de derechos y demás tributos:

Derechos de importación

Supongamos que la mercadería está gravada con un 10% de Derechos y un 0,5% de tasa estadística.

Derechos: u\$s. 15.000 x 1,01: \$ 15.150 x 10/100: u\$s. 1.515
 Estadística u\$s. 15.000 x 1,01: \$ 15.150 x 0,5/100: u\$s. 75.75

Impuesto al Valor agregado (IVA)

La base será el valor en aduana más el derecho de importación, más la estadística. Así tenemos que será igual a

u\$s. 15.150
 + u\$s. 1.515
 + u\$s. 75.75
 u\$s. 16.740,75

Alícuota general 21/100 (21%) x 0,21 u\$s. 3.515,55

Impuesto al Valor agregado (IVA Adicional)

Asimismo corresponde abonar por el hecho imponible de la importación un importe en concepto de percepción a cuenta del Impuesto al Valor Agregado (IVA) fijado por la R.G. D.G.I. 3431 que es del 10% sobre la base del IVA general, o sea de \$ 1.674,07

Alícuota adicional 10/100 (10%) x 0.10 u\$s. 1.674,07

Impuesto a las Ganancias

Igualmente por RG DGI 3543 corresponde una percepción por el impuesto a las Ganancias del 3% sobre la misma base, o sea u\$s. 16740,75 o sea u\$s. 502,22

A cuenta de Ganancias (3%) x 0.03 u\$s. 502,22
 Valor en Plaza de la mercadería u\$s. 22.342,59

En ambos casos las Reglas generales. de la DGI señalan que la base para el régimen de percepción correspondiente será la sumatoria del valor en Aduana, más el derecho de importación o con motivo de ésta. A la fecha ello se constituye por el derecho más la tasa estadística.

Consecuentemente en el ejemplo dado, el importador deberá abonar en aduana.

u\$s. 1.515,- por derechos de importación
 u\$s. 75,75 por estadística.
 u\$s. 3.515,55 por IVA general.
 u\$s. 1.674,07 por IVA en régimen de recepción.
 u\$s. 502,22 por Impuesto a las Ganancias en régimen de percepción.
 u\$s. 7.282,59

La explicación dada responde a un concepto general. Otros impuestos pueden ser aplicados a la importación pero responden a casos especiales, entre ellos tenemos el impuesto Interno, en general aplicable a bebidas, cigarrillos y artículos suntuarios.

En uno de los trabajos del Comité Técnico de Valoración, la opinión consultiva nº 1 al tratar sobre la noción de “venta” en el Acuerdo explicita una serie de circunstancias en que no hay venta, entre ellas menciona a las operaciones de “leasing” o arrendamiento. En estos contratos el titular de dominio o dueño de la mercadería que se importa sigue siendo el arrendador. El importador arrendatario solo puede usarla gozando de la utilidad que le presta pero sabiendo que al finalizar el acuerdo entre las partes de la mercadería debe retornar al arrendador salvo que existiendo una opción de compra, éste hecho de lugar a la configuración de un nuevo contrato en ese momento.

La retribución del arrendador es el pago del alquiler que le abona el arrendatario en el lapso de vida útil de utilización del bien. En general éste método se usa en importaciones de maquinarias y para llegar al ejemplo de aplicación del artículo 7 del Acuerdo, se deben descartar todos los métodos previos de valoración.

Por ejemplo:

- 1- La aplicación del Artículo 1 se descarta porque no hay una venta para exportación, el derecho de dominio sigue siendo del arrendador.
- 2- Se podría utilizar el Artículo 2 y 3 pero no existen operaciones de mercaderías que habiendo sido aprobadas en función del artículo 1 se hubieran importado ya fuere porque se trata de un bien de alta tecnología y de reciente producción en el exterior del país de importación o porque no reúne las condiciones que establecen esos artículos al efecto de su empleo.
- 3- No hay venta en el mercado interno, por lo que no se puede usar el artículo 5to.
- 4- No se ha podido reunir los datos para usar el método del artículo 6, Valor Reconstruido y además se tienen inconvenientes legales para obtener esos datos de parte del productor y del país al cual pertenece el producto.
- 5- Así se llega a tener que utilizar el método del Último Recurso, o sea el del Artículo 7.

Entre otras cosas que puedan considerarse en el caso del leasing, se tiene el de la determinación del valor actual, o sea el que se debe determinar a partir del ingreso de la

mercadería a territorio aduanero a efectos de la aplicación de los derechos y demás tributos. Ese valor es el valor en aduana.

Al expresar el valor actual está indicando en matemática financiera, la determinación a este momento del que se va a lograr por una serie de ingresos futuros, y estos ingresos futuros no pueden ser otros que los pagos que el arrendatario va haciendo al arrendador en concepto de alquiler por el lapso de duración, que se establezca al cual, se le deducirán los intereses y así obtener el valor en Aduana.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana realizó un trabajo denominado estudio de un caso aplicable a las mercaderías alquiladas u objeto de leasing.

Condiciones del contrato de leasing

- El arrendatario correrá con todos los gastos de entrega de la máquina, su montaje en el lugar así como su desmontaje y devolución a la dirección que le indique al arrendador.
- El fabricante suministrará instrucciones para la instalación del bien en el país de importación y su puesta en funcionamiento.
- El arrendatario abonará todos los gastos, derechos de aduana e impuestos pagaderos en relación con el leasing y la importación.
- El arrendatario asegurará la máquina por todo el plazo (desde entrega ex – fabrica hasta la devolución al arrendador).
- La duración del leasing es por 36 meses.
- El alquiler mensual es de u\$s. 5.300.- pagado por mes vencido.

- Entre los datos que suministra el importador a la Aduana, indica que el arrendador es una filial de un banco – que es quien financia la operación al arrendador que ha comprado la máquina al fabricante.

- El arrendador incluye en el precio de alquiler a percibir un interés anual del 9%, que es la tasa aplicable internacionalmente para este tipo de operaciones y concuerda además con el usual en el mercado fabricante.

- Se acompaña una copia de la factura con el precio de la máquina abonada por el arrendador al fabricante.

- Para obtener el valor en aduana en función del Método de los alquileres y traer al momento de la importación, el importe que responde a una totalidad de pago futuro, que reditúa interés, cabrá determinar su valor actual y consiguientemente de traer los intereses incluidos en la operación.

- Para esto se debe determinar cuál es la tasa de interés mensual, para una tasa del 9% anual, equivale al 0,75% o lo que es igual, y utilizando un coeficiente 0,0075.

- Se debe conocer luego el factor de capitalización, o sea 1,0075 para todo el período, o sea 36 meses y como se trabaja a interés compuesto, el mismo es igual (1,0075) elevado a la 36 y utilizando la fórmula para determinar el valor actual de una renta temporaria (tiene tiempo limitado igual a 36 meses) vencida (se paga a la terminación del mes, la suma de u\$s. 5.300.- de alquiler mensual) se obtendrá entonces aplicando la fórmula respectiva, el siguiente resultado:

$$VN = c \cdot \frac{1 - (v)^n}{i} \quad \text{donde:}$$

VN: Valor actual de la renta temporaria
c: cuota es de u\$s. 5.300.-

$$i : 0,0075$$

$$(v)^n \text{ Factor de capitalización} = \frac{1}{(1 + i)^n} = \frac{1}{(1 + 0,0075)^{36}} = \frac{1}{1,3086}$$

$$\text{Reemplazando: } VN = 5.300 \times \frac{(1 - 1/1,3086)}{0,0075} = \text{u}\$. 166.649$$

Los u\$s. 166.649 servirán para la aplicación de los derechos y demás tributos dado que constituye el valor en aduana determinado o sea la base de imposición.

CAPÍTULO 21

DERECHO TRIBUTARIO y LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

Derecho tributario

Concepto y alcance

Cada actividad del Estado, implica un gasto público y a su vez todo gasto necesita de un recurso que lo atienda.

Tributariamente cuando el Estado recauda contribuciones de los ciudadanos, lo hace con el propósito de cubrir los gastos comunes que deben satisfacer una necesidad colectiva, conforme al plan económico o financiero proyectado para todo ente público.

Así, el mecanismo del tributo, para que pueda llenar la finalidad perseguida debe estar orientado conforme a los propósitos fijados por la *política económica*, adaptarse a su *organización social*, respetar los *principios institucionales* que son la ley suprema de la Nación y adecuarse a la capacidad o aptitud económica de los contribuyentes.

El *derecho constitucional* sentará los principios madres que fundamentan la tributación; la *ciencia tributaria* facilitará los principios científicos tanto de orden teórico como la aplicación con que las normas impositivas irán articulando el sistema; la *técnica tributaria* señalará la forma en que tales normas se concretarán en la práctica y el *derecho tributario* irá a su vez puntualizando la norma positiva que integrará dicho tributo.

Cada tributo puede examinárselo desde varios puntos de vista, según sea la índole de la investigación o finalidad que se persiga, ya que admite principalmente investigaciones de naturaleza económica, financiera, política, social y jurídica.

Por tanto, en cada una de éstas, el mismo material ofrecerá aspectos y puntos de referencias especiales, marchando cada investigación sobre las reglas de su propio método.

Es importante tener estos conceptos bien claros, para que por ejemplo en la aplicación práctica del tributo aduanero, no se cometa el error de razonar económicamente dejando de lado los principios jurídicos, o analizarlos bajo las normas del Derecho Tributario olvidándose del derecho constitucional.

Sobre todo cuando quien determina la política económica tributaria a seguir es el Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos y la AFIP a través de la D. G. Aduanas es el órgano de aplicación de dicha política económica, en donde se deben amalgamar los principios constitucionales económicos del derecho tributario, a través de formularios, sistemas y actos a cumplirse para lograr tales objetivos.

Clasificación de los recursos tributarios

Tributos

Se puede decir que por *tributo*, se entiende toda suma de dinero que el Estado retira de sus ciudadanos por imperio del poder de soberanía del que está investido, de donde se deduce que la obligación tributaria se compone de:

- a) Sujetos Intervinientes
 - a.1 Sujeto Activo o sea el Fisco
 - a.2 Sujeto Pasivo o sea el Contribuyente

Los sujetos de los tributos aduaneros son:

- a.2.1 Importador/Exportador ó cuando corresponda el despachante de aduana.
- a.2.2 Transportista ó cuando corresponda el agente de transporte aduanero.
- a.2.3 Infractores de delitos o infracciones aduaneras, sucesores universales de los deudores tributarios

b) Objeto del tributo Es el acto, la situación o el hecho en relación de la cual es aplicado el tributo.

c) La fuente entendiéndose por *fente*:

- c.1 desde el punto de vista jurídico: La Ley
- c.2 desde el punto de vista económico: El conjunto de bienes de lo que se detrae o retira el tributo.

Los *tributos* genéricamente se dividen en:

a) **Impuestos:** la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas por su calidad de integrantes de un Estado y por tener bienes o rentas en el mismo, exigidas por Ley según su *capacidad contributiva* sobre la base de los principios de *igualdad, generalidad, equidad y uniformidad*.

b) **Tasa:** es la suma de dinero que cobra el Fisco (sujeto activo) a las personas (sujeto pasivo) por la prestación de un servicio público o del uso de un dominio público y que le paga el usuario a su solicitud.

c) **Contribuciones especiales o contribuciones de mejoras:** es la obligación pecuniaria impuesta por el Fisco, con carácter único, que se establece para afectar en beneficios de un grupo, obtenidos particularmente con motivo de una obra de interés colectivo.

Este último tributo no se aplica en materia aduanera.

Impuestos

Clasificación

a) - De acuerdo a su *duración*:

Definitivos: los que se recaudan con carácter permanente. Por ej. Tributos aduaneros.

Transitorios: los que solo duran un tiempo especial.

b) - **Directos ó indirectos:**

Para distinguir los impuestos Directos de los Indirectos existen 3 criterios:

- Criterio económico
- Criterio financiero
- Criterio técnico-administrativo

c) - Impuestos **reales** ó impuestos **personales**

El impuesto es **real** cuando grava una riqueza, una situación o un acto económico, cualquiera sea el sujeto a que dicha riqueza, acto económico o situación se refiera. Es decir que el impuesto **real** grava la materia imponible sin tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente.

El impuesto es **personal** cuando la cantidad del tributo se determina teniendo en cuenta la persona del contribuyente, permitiendo la deducción de mínimos no imposables, cargas de familia.

De esto se deduce que cuando el impuesto es **real**, a *paridad de materia imponible, paridad de tributos*, cualquiera sea el sujeto imponible y cuando el impuesto es **personal**, se debe *tener en cuenta las diversas condiciones subjetivas de los contribuyentes*.

d) - De acuerdo a la **materia imponible**

- Impuesto sobre el capital
- Impuesto sobre la renta
- Impuesto sobre el consumo

En nuestro país la decisión que se menciona tiene importancia dada las disposiciones constitucionales que orientan la línea de distribución de los poderes impositivos federales y laborales, como se mencionará mas adelante en el punto sobre " distribución del poder tributario según la Constitución Argentina".

Podemos concluir que en Argentina los tributos aduaneros son:

DEFINITIVOS, INDIRECTOS, REALES y sobre el CAPITAL.

Para la comprensión de los tributos aduaneros, es necesario comprender las figuras que crean los impuestos y estas figuras son que:

- 1 - No puede haber impuesto sin ley
- 2 - La ley debe establecer:

- Un **hecho imponible**
- Un **momento imponible**
- Una **base imponible**

Hecho imponible

Es el **acto** establecido por la Ley, que al producirse genera la obligación tributaria.

- En el derecho de importación es la: Destinación definitiva de importación para consumo.
- En el derecho de exportación es la: Destinación definitiva de exportación para consumo.
- En el derecho antidumping y compensatorio es la: Destinación definitiva de importación para consumo, *excepto* las operaciones que no revisten carácter comercial.
- En el impuesto de equiparación de precios es la: Destinación definitiva de importación para consumo, *excepto* las importaciones que no revisten carácter comercial ni las de muestras comerciales.

La importancia de la definición y comprensión del **hecho imponible**, es para determinar si corresponde o no el pago de tributos. Por ej. : Esto, es lo que justifica que en las destinaciones suspensivas de importación no se paguen los tributos aduaneros.

Momento imponible

Es la **fecha** establecida por la Ley en que se produce el *hecho imponible*, por lo tanto si no hay hecho imponible no hay *momento imponible*.

Lo importante de la definición y comprensión del momento imponible, es que a esa fecha **se congela** toda la legislación a aplicarse.

En el código aduanero, se determinan los **momentos imposables** para todos los tributos de acuerdo a lo establecido para el **derecho de importación**:

En el Art. 637 para **situaciones regulares** y que son: a) fecha de entrada del medio transportador, b) fecha de registro de la documentación, c) fecha de registro de declaración en destinación de oficio, d) fecha de aprobación de la venta en caso de destinación de oficio de mercadería destinada a consumo.

En el Art. 638 para **situaciones irregulares** que son: a) fecha de comisión del delito, b) falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia, c) falta de mercadería al concluir la descarga, d) falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio o destinación suspensiva de importación, e) vencimiento de los plazos otorgados por importación temporaria, f) vencimiento del plazo de tránsito de importación.

Mientras que los **momentos imposables** para el **derecho de exportación** lo establecen:

El Art. 726 y que son para **situaciones regulares**: a) fecha del perfeccionamiento del contrato de compra venta, b) la fecha del registro de la solicitud de exportación para consumo.

En el Art. 727 se contemplan los momentos para **situaciones irregulares** que son: a) fecha de comisión del delito de contrabando ó la de su constatación, b) falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio.

En el supuesto que se puedan plantear en una situación dada, dos momentos imposables (de situación regular y situación irregular), **prevalece la fecha del momento de la situación irregular**.

Base imponible

Es el valor normal en aduanas de las mercaderías, obtenido por aplicación de las disposiciones del código aduanero, y que multiplicado por el porcentaje de derecho que le corresponde da como resultado el importe del impuesto a pagar.

El **sujeto activo** (fisco) puede actuar frente al tributo como:

- 1 **agente recaudador**: cuando debe aplicar, liquidar, percibir y fiscalizar los tributos que le fueren encomendados, y
- 2 **agente de retención**: cuando debe cobrar a cuenta de la liquidación final del tributo y este no le es encomendado al agente de retención.

Como ejemplo del primer caso es función de la D.G.A. respecto a los tributos aduaneros, mientras que actúa como agente de retención en el segundo caso frente al IVA, ya que la aplicación, liquidación, percepción y fiscalización corresponde a la D.G.I.

Formas de determinación de los impuestos

Los procedimientos de determinación de los impuestos son:

- 1) Sistema Administrativo, o Europeo, o Continental, según el cual el imperativo de ley va dirigido hacia los funcionarios quienes deben aplicar las disposiciones contenidas en la norma tributaria.
- 2) Sistema Liberal, o Americano, en el que el mandato de la ley cae directamente sobre el contribuyente.

En el primer caso, el funcionario recibe el mandato para determinar la existencia de la obligación tributaria y la medida de la misma. En el segundo es el contribuyente el que directamente hace su propia determinación (auto determinación).

Así, la ley nos debería decir de acuerdo al sistema que se adopte, que atribuciones tiene el Estado para impedir una evasión de la carga, y por ende: a) que facultades de verificación son aplicables, b) por que conducto, c) en que oportunidad, d) durante que término y en fin, especificar en que medida resulta ello posible y compatible con los derechos del ciudadano que se ve obligado a detraer parte de su riqueza por mandato legal a favor del fisco.

También deberá establecer en qué medida las divergencias pueden ser ventiladas y por qué vía, dándose así las normas a aplicarse a cada instancia, por tanto se especificarán que recursos, acciones o derechos son deducibles, ante la jurisdicción y porqué procedimiento.

Tasas

Las tasas constituyen una fuente importante de recursos para el Estado, pudiendo asegurarse que constituyen un mayor recurso para determinados sujetos activos que para otros, y por ejemplo, es lo que ocurre en el campo fiscal de las municipalidades o de las comunas, donde las tasas se destacan en principalísimo grado.

Los elementos constitutivos de las tasas son:

a) *elemento subjetivo*: se constituye en una relación personal entre el sujeto activo (Estado) y un sujeto pasivo (contribuyente que solicita el servicio).

b) *elemento jurídico*: esto nos conduce al concepto de la legalidad de las tasas que ha de verse en su imposición por ley.

c) *elemento material*: el mismo requiere la presencia de una contraprestación compensatoria o referida a la retracción de dinero que hace el contribuyente y que a su vez se compone de:

- Prestación de un servicio público divisible, derecho de uso del dominio público por un medio especial, o ventaja diferencial para el beneficiario.
- El "monto" de la tasa la fija del estado, en relación directa al costo del servicio prestado, y a la importancia de la contraprestación, ya sea servicio público, derecho a uso, o ventaja diferencial.
- Posibilidad de dividir el servicio público prestado, es decir, divisibilidad del servicio, uso, etc. y a su vez, de determinar en que medida particular se beneficia cada uno de los usuarios o quienes aprovechan la contraprestación estatal.

El ejemplo más clásico de **tasa** es la *tasa de servicios extraordinarios*, que comparándola con el derecho de importación, permitirá comprender todo lo manifestado hasta acá.

El sistema de percepción de las tasas depende en verdad de la naturaleza de cada uno de ellos y puede ser:

- Directo: si el pago se hace directamente a la administración al utilizar el servicio (por ej. tasa de servicios extraordinarios)
- Indirecto: si se satisface la tasa mediante timbre, sellos, antes de la prestación del servicio (no se aplica este sistema en las tasas aduaneras, pero como ejemplo se puede mencionar al correo).
- Global: si se establece en forma preventiva el monto de la tasa tomando en cuenta ciertos índices o antecedentes. (Por ej. la tasa de comprobación de destino.)

Contribuciones especiales o contribuciones de mejoras

Ya se ha dado la definición de este tributo y no se profundiza su estudio en razón de que en materia aduanera no se aplica.

La Constitución Nacional y el derecho tributario.

El derecho tributario, tiene por finalidad regular jurídicamente un fenómeno financiero en especial, vale decir, el de la tributación. Este fenómeno tiene - entre otras cosas - dos características que sirven de introducción en el análisis respecto al denominado derecho tributario constitucional.

La primera característica es que dicho fenómeno se produce con motivo de los trasposos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares en favor del Estado. Pero tales detracciones, no son liberalidades, sino reclamos coactivos que formula el estado y que los particulares necesariamente deben acatar por provenir del poder de imperio que distingue a aquél. Claro está que ese poder del estado, o potestad para exigir el pago de tributos a los particulares no es omnipotente, ni actúa en plena libertad, sino que, por el contrario, es esencialmente limitado y solo puede manifestarse a través de normas jurídicas. Ello por cuanto el estado moderno, como sujeto jurídico y ente que ostenta el poder de imperio, se ha autolimitado en su obrar por medio de las normas jurídicas que sólo él puede crear.

La otra nota característica de ese fenómeno financiero reside en que la tributación da origen a una serie de relaciones jurídicas de distinta naturaleza, las cuales, a su vez, explican por qué el derecho tributario reconoce a distintas subdivisiones, reunidas bajo el título común de esa disciplina sólo porque atienden a una misma finalidad.

La especial referencia a esas dos notas distintiva del fenómeno de la tributación es porque ellas nos permiten poner de relieve la importancia singular que debe reconocerse a la primera de las subdivisiones del derecho tributario, o sea, el titulado derecho tributario constitucional.

En efecto, el derecho tributario constitucional tiene por objeto principal determinar los límites del poder de imperio del estado en materia tributaria. En consecuencia corresponde distinguir a esta subdivisión - no obstante que, en realidad, todo su contenido forma parte del derecho constitucional- puesto que sin ella no se puede ni tan siquiera imaginar la existencia de las demás subdivisiones del derecho tributario, las cuales solo pueden desarrollarse porque previamente el derecho tributario constitucional ha establecido las demarcaciones correspondientes al ejercicio de la co - actividad que ostenta el estado.

Las normas constitucionales establecen distintos tipos de límites a la potestad tributaria del estado. Por tanto se puede establecer una delimitación directa de aquella cuando disponen sobre qué clases de manifestaciones de riqueza puede ser ejercida y al mismo tiempo, distribuyen - cuando así corresponde- las facultades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal; es decir, nación y provincias o estados locales.

Por otra parte, existe una importantísima limitación indirecta de la potestad tributaria a través de las disposiciones constitucionales que reconocen y garantizan determinados derechos de la persona, por ejemplo, la libertad de ejercer comercios e industrias lícitas, propiedad, etc.

De lo que antecede se desprende, pues, que el derecho tributario constitucional es definible como el conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos o indirectos, al ejercicio del poder tributario del estado.

Así caracterizado el poder tributario puede definirse como "la facultad inherente al estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos por la constitución, y que sólo puede manifestarse a través de normas legales".

La doctrina nacional, al igual que la extranjera, después de desarrollar el tema del poder tributario, usualmente entra de lleno en el análisis de los diferentes límites constitucionales al ejercicio de dicho poder, exponiendo entonces en primer lugar y por consiguiente incluyendo entre tales límites al denominado principio de legalidad.

Sin embargo, el principio de legalidad no constituye una delimitación, un margen o una frontera más allá de la cual no deba ejercitarse el poder tributario, sino su único y exclusivo modo de manifestación, es decir, en otros términos, que la potestad tributaria que se reconoce al estado esencialmente debe manifestarse a través de leyes, dado que, si ello no ocurriera, esa facultad estatal perdería su propio ser y por aplicación de lo que en lógica se denomina principio de identidad adquiriría el carácter de una mera acción de despojo.

En un estado de derecho el consentimiento del pueblo, concretamente como proclamación de voluntad de ser sujetos pasivos de la potestad tributaria del estado, sólo se puede expresar mediante la ley. Por ello, es razonable que nuestra Constitución Nacional, como todas las demás que fueron sancionadas en su época, no haya declarado expresamente que los

tributos sólo pueden ser exigidos mediante disposiciones legales. La carencia de una norma expresa en tal sentido no debe juzgarse como un acto de imprevisión de nuestros constituyentes, sino como una cuestión implícita en la misma forma de organización gubernamental que se adoptaba. En efecto, si se conviene que el poder tributario requiere para su propia existencia del consentimiento de los obligados, el que en nuestro régimen representativo debe presumirse declarado en la Ley, resulta entonces que ésta antes que un límite que deba ser expresamente establecido a aquel, adquiere el carácter de único medio de manifestación posible para dicha potestad del estado.

La jurisprudencia Argentina no ha considerado al principio de legalidad como un límite al poder tributario, sino, como su exclusivo modo de expresión. Así la Corte Suprema tiene resuelto que ningún tributo puede ser exigible. El mismo principio tiene también validez en lo que se refiere al poder tributario de las provincias. Al respecto dice la Doctrina de la Corte Suprema que:

".....la Carta Fundamental, en su Art. 4°, 17° y 75° consagra la máxima que sólo el Congreso impone las contribuciones nacionales", y estas disposiciones han de entenderse como bases inmutables, igualmente, para los gobiernos de provincia, con referencia a sus propias legislaturas, toda vez que los estados provinciales deben conformar sus instituciones a los principios de la Constitución Nacional, expresa o virtualmente contenidos en ella" (Art. 5°, 31°, 33° y 122°) de la Constitución Nacional.

La distinción realizada entre el principio de legalidad como límite del poder tributario, según lo sostiene la mayoría de la doctrina, por una parte o como único medio de expresión del poder tributario, por la otra, según lo mencionado precedentemente y que así lo entiende la jurisprudencia Argentina, tiene la importancia de hacer resaltar la trascendencia de dicho principio con respecto a la obligación tributaria. En efecto, atento a que el crédito tributario no es sino el resultante del ejercicio de ese poder de imposición reconocido al estado, se debe admitir que el reverso de dicho crédito, o sea, la obligación tributaria, sólo puede producirse por efecto de una disposición legal, única forma en que puede expresarse aquella potestad.

En consecuencia, el requisito de legalidad adquirida da naturaleza existencial o constitutiva para el nacimiento de la referida obligación tributaria. En otros términos, si alguna autoridad del Estado pretendiese exigir un tributo cualquiera, por otro medio que no fuera la propia Ley, no se estaría en presencia de una obligación, sino ante un despojo violatorio de la propiedad. Reconociendo que la ley es el único medio de expresión del poder tributario, se debe entonces admitir la necesidad de que las normas legales que establecen tributos sean claras y precisas, ya que ellas no pueden ser enmendadas o reemplazadas por los otros poderes del estado, vía reglamentación en el caso del Poder Ejecutivo o vía integración analógica tratándose del Poder Judicial. Además, las leyes que manifiestan la potestad tributaria del estado deben inexcusablemente contener todos los elementos esenciales de la obligación tributaria esto es:

- a) una descripción del denominado hecho imponible;
- b) una determinación de la correspondiente base del cálculo, o sea, del monto de riqueza sobre el cual deberá liquidarse el tributo, y
- c) finalmente, establecer la alícuota, el porcentaje o el monto fijo que debe pagarse al Estado.

Por idénticos motivos y según la abundante y reiterada jurisprudencia, la facultad de eximir del cumplimiento de la obligación tributaria, que es la contrapartida del poder tributario, es una potestad que solo ha sido conferida al Poder Legislativo.

Limitaciones constitucionales al poder tributario

Las normas constitucionales establecen una doble delimitación al poder tributario. Por una parte, existen las limitaciones que se podría denominar directas y que consisten en disponer sobre qué tipos de manifestaciones de riqueza puede ejercerse el poder tributario distribuyendo las potestades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal, vale decir, nación o estado central y provincias o estados locales. Por la otra, las limitaciones indirectas de ese poder que provienen del reconocimiento y garantía de derechos esenciales de la persona.

El primer tipo de limitaciones generalmente se analiza como "Alcances del Poder Tributario", mientras que se reserva para el segundo, no obstante su carácter indirecto, la denominación de "limitaciones constitucionales al poder tributario".

En el régimen constitucional argentino, esta segunda categoría de limitaciones al poder tributario se conoce como:

- a) Principio de igualdad, consagrado por el Art.16 al establecer que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".
- b) Principio de proporcionalidad, proveniente del mismo párrafo constitucional recién citado.
- c) Principio de equidad, emergente de la disposición del Art. 4° el cual se refiere a "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el "Congreso Nacional".
- d) Principio de no confiscatoriedad, resultante del reconocimiento del derecho de propiedad establecido por el Art.17° de la Constitución.

Estos cuatro principios en la práctica y por imperio de la interpretación jurisprudencial, se han reducido a dos limitaciones básicas de la potestad tributaria del estado. Por una parte, la igualdad dentro de la cual se ha considerado incluido el principio de la proporcionalidad y por la otra, la no confiscatoriedad, comprensiva a su vez del principio de la equidad.

Principios de igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad

Los recursos tributarios, se distinguen por ser detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario, con la única y excluyente finalidad de promover el bienestar general.

Para cumplir con ese objetivo, los tributos deben reunir los requisitos de imparcialidad, generalidad y uniformidad que hacen a la igualdad establecida en el Art. 16° de la Constitución Nacional. De allí que la Corte Suprema haya sostenido que los tributos deben establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, a fin de distribuir la carga, y que ellos compartan con justicia, puesto que "toda imposición que se apoye en otras razones o responda a otros propósitos no sería impuesto sino despojo".

Pero exactamente, ¿en qué consiste esa declaración de la igualdad como "base del impuesto"?

La declaración del principio de igualdad realizada por la Constitución Nacional, evidentemente no admite una simple interpretación literal, vale decir, una igualdad aritmética o numérica, conforme a la cual todas las personas deberían pagar precisamente la misma cantidad en concepto de tributos. Ello porque la garantía consagrada por el Art. 16 de la Constitución al establecer la igualdad "como base del impuesto", no puede constituir una regla absoluta, férrea, que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración, que, necesariamente, deban ser tenidas en cuenta para alcanzar ese objetivo de bienestar general antes mencionado. Por otra parte y según señala con todo acierto GIULIANI FONROUGE, la aplicación de una igualdad numérica daría lugar a la mayor de las injusticias.

El principio de la igualdad consiste, por consiguiente, en el derecho de cada uno de los contribuyentes a que no se establezcan otras excepciones o privilegios que excluyan a unos lo que se concede a otros en iguales circunstancias. En suma, que no se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa, la cual, según el acertado criterio de nuestra Corte Suprema, se alcanza: "cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes".

Atento a que el principio constitucional de la igualdad interpretada como igualdad relativa supone la admisión de clasificaciones o categorías razonables, la jurisprudencia Argentina a declarado válida a una serie de importantes distinciones realizadas por el legislador. Así, ha admitido la creación de tributos con alícuotas progresivas, es decir, que gravan proporcionalmente más a una determinada categoría que a otras, o el establecimiento legal de alícuotas proporcionales diferenciales para las sociedades anónimas, o que la correlación entre el monto de una tasa y el servicio prestado pueda ser establecido con relación al interés económico que afecta en cada caso, ese servicio.

Principio de igualdad

La Constitución Nacional, en su Art. 4º, dispone que los fondos del tesoro Nacional se formarán, además de aquellos otros recursos en él detallados, con las "Contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional". En otros términos, a través de dicha disposición quedan consagrados constitucionalmente los denominados principio de la *Equidad* y principio de la *Proporcionalidad* en materia tributaria. El primero de ellos, vale decir, el principio de la Equidad, ha sufrido sin embargo una gran importante evolución jurisprudencial. Conforme lo ha analizado con todo acierto JARACH, los primeros fallos de la Corte Suprema que consideraron a dicho principio sostuvieron que la Equidad no era materia de contralor judicial y ello por cuanto, conforme a esa primera interpretación jurisprudencial, aquélla quedó equiparada al concepto de "necesidad del recurso tributario", idea esencialmente política, y por ello, del exclusivo dominio del legislador. En fallos posteriores y según lo señala el mencionado autor, nuestra jurisprudencia cambiando de criterio, ha interpretado que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, con lo cual el principio de equidad ha quedado identificado con el principio de la confiscatoriedad.

Principio de proporcionalidad

Algo similar a lo sucedido con el principio de la equidad ha ocurrido en lo referente al otro principio contenido en el Art. 4º de la Constitución Nacional, o sea, el denominado principio de la proporcionalidad.

La Corte Suprema ha interpretado que la proporcionalidad dispuesta por esa norma constitucional no está referida exclusivamente a la cantidad de habitantes - como se interpretó la cláusula análoga de la constitución estadounidense - sino que, en atención a que debe ser considerada en correlación con las reglas expresadas en los Arts.16 y 75, inc. 2, de la Constitución, aquella debe entenderse en función a la capacidad económica proporcional de los habitantes.

La interpretación de la jurisprudencia Argentina, que por otra parte, ha sido prevaleciente en la mayoría de los países, ha venido de tal modo a justificar la aplicación de las alícuotas progresivas. En efecto, si la proporcionalidad constitucional está directamente referida a los habitantes, y a la capacidad contributiva de cada uno de ellos, resulta entonces que justamente para alcanzar esa proporcionalidad dispuesta por la norma constitucional es necesario, en el caso de los impuestos directos, gravar en forma diferenciada a las distintas categorías de capacidades individuales. De donde, como lo destaca también JARACH, el principio de proporcionalidad ha quedado en un todo equiparado al principio de igualdad antes mencionado.

Principio de no confiscatoriedad

El principio de la no confiscatoriedad consagrado por el Art. 17 de la Constitución Nacional el cual, comprende también al principio de la equidad, a pasado a ser uno de los límites más sustanciales al poder tributario para la salvaguardia del derecho de propiedad.

Por ello Jarach expresa que en ningún otro campo de esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el estado constitucional hace a la propiedad privada, donde no se limita, como en otros países igualmente constitucionales, a la garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad inclusive en su contenido útil o económico.

A mediados del año 1923, nuestra Corte Suprema sentó el principio según el cual el Poder Judicial está siempre habilitado para pronunciarse respecto de la validez de un tributo cuando no lo impugna por su carácter arbitrario, opresivo o confiscatorio, es decir, "por ser incompatible con los principios fundamentales establecidos en salvaguardia de la inviolabilidad de la propiedad". La impugnación, de un tributo por considerarlo exorbitante, en nuestro régimen legal, solo puede ser juzgada sobre la base de su confiscatoriedad.

Con todo acierto y confirmando que la Ley es el único modo de expresión del poder tributario, la Corte Suprema ha declarado que no incumbe al Poder Judicial, cuando declara la inconstitucionalidad de un tributo por ser confiscatorio, fijar la tasa o el porcentaje que subsidiariamente pueda cobrar el fisco, porque ello es un atributo exclusivo del Congreso, o de las Legislaturas Provinciales.

Conforme a la actual jurisprudencia, un tributo es considerado exorbitante o confiscatorio y, en consecuencia, inconstitucional, cuando, tratándose de un gravamen directo - es decir, que

por lo menos en principio no es trasladable por el contribuyente a terceras personas - el mismo lleva aparejado un desapoderamiento de mas del 35% de la utilidad, renta o beneficio resultante de una explotación razonable o del valor del capital.

Por consiguiente, la primera condición para impugnar a un tributo de confiscatorio es que se trate de un impuesto directo. Por el contrario, los denominados impuestos indirectos, o sea, aquellos que se supone habrán de ser trasladados por el contribuyente de derecho a terceras personas por alguna de las formas en que puede producirse el fenómeno de la traslación, aun cuando sobrepasen ampliamente ese tope del 35%, no han sido considerados como confiscatorios pues no dan la medida de la porción del capital o de la renta absorbidos por el gravamen.

La segunda cuestión que ha dado lugar a muy abundante jurisprudencia al respecto es la relativa a que la confiscatoriedad ha sido siempre considerada como una cuestión de hecho.

En efecto es doctrina de la Corte Suprema que el carácter confiscatorio de un tributo no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, y su incompatibilidad por tal motivo con la garantía constitucional de la propiedad no puede resultar sino de la prueba de absorción por el estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

En consecuencia, la impugnación de las leyes tributarias como confiscatorias, impone a quien la formula la obligación de producir prueba asertiva y amplia de los extremos necesarios para que la acción prospere y a falta de dicha prueba, procede rechazar la tacha de inconstitucionalidad fundada en aquella circunstancia.

A los efectos de probar el carácter confiscatorio de un tributo, según lo han establecido nuestros tribunales, es inocua la demostración indirecta derivada del conjunto de gravámenes que pesan sobre el patrimonio del contribuyente, como la sola invocación de que el tributo impugnado determina una disminución patrimonial.

Finalmente, corresponde señalar que en lo que hace a la base para juzgar la razonabilidad de un tributo y en su caso, si éste traspone o no los límites de la no confiscatoriedad, se debe deducir de la liquidación de aquel, el importe de los intereses moratorios, no aceptándose tampoco la acumulación de otros tributos.

Por ello, el principio de la no confiscatoriedad, conforme lo puntualizara con acierto la cámara federal, sala contencioso administrativo, no puede ser alegado para tachar de inconstitucionales a las sanciones tributarias, cualquiera sea el porcentaje o el monto de éstas.

Otras limitaciones constitucionales al poder tributario

Además de los cuatro principios constitucionales que usualmente son destacados como los límites clásicos del poder tributario, existen otros dos significativos derechos reconocidos por nuestra constitución que, en la práctica, sirven de fronteras para el ejercicio de aquél. En primer término, al derecho de trabajar y ejercer industrias lícitas, consagrado por el Art. 14 de la Constitución Nacional, y en segundo lugar, la denominada libertad de circulación territorial garantizada por distintas posiciones constitucionales.

Respecto al primero de ellos es doctrina de la Corte Suprema que el tributo que tenga por efecto inmediato impedir, prohibir o, de alguna manera, hacer imposible el desenvolvimiento de una actividad o trabajo lícito o de una industria libre atenta contra la garantía consagrada por el Art. 14 de la Constitución Nacional y, consecuentemente, carece de validez.

Por su parte, la libertad de circulación territorial reconocida por el Art. 9º de la Constitución, al disponer que en todo el territorio del país no habrá mas aduanas que las nacionales; por el Art. 10º, al establecer expresamente que, en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción nacional así como la de aquellos despachados en las aduanas exteriores y por el Art. 11, al prohibir la aplicación de los denominados derechos al tránsito por el paso de una provincia a otra - ha funcionado también como un importante límite para las potestades tributarias de las provincias.

Alcances del poder tributario

El poder tributario, es una expresión particular del poder de imperio inherente al estado, por lo que su ejercicio debe estar condicionado al ámbito territorial en el cuál se ejerce este último. Ese condicionamiento al ámbito territorial sin embargo, no es de ninguna manera fácil de establecer y ello por cuanto, a pesar de que siempre se hace referencia al estado en singular,

esto es, como un único ente, en la realidad aparecen siempre distintos entes formando parte de la estructura estatal, conocida en su conjunto como Nación.

En efecto, si se trata de un país que se ha organizado bajo la forma unitaria de gobierno, el poder tributario se distribuirá y se ejercerá entre el organismo estatal propiamente dicho, que en este caso es único y que se identifica con el estado central, y si su Constitución así lo prevé, entre otros organismos que no son de carácter estatal, sino de naturaleza autárquica descentralizada como lo son los departamentos o los municipios.

Pero el problema es mucho mayor en el caso de un país que se ha organizado, como sucede con la Argentina, conforme a la estructura federal. El régimen federal consiste básicamente en la fusión de varios estados autónomos entre sí, para la creación de otro, que tendrá un orden o jerarquía superior, pero que debe respetar el amplio grado de autonomía individual que aquellos se reservan al momento de establecer a éste. El federalismo supone pues la coexistencia de dos clases de poderes en un mismo territorio, que actuarán simultánea y a veces superpuesta. Por tales motivos, la distribución, delimitación o reparto de potestades entre cada una de esas esferas, como también el establecimiento de un orden de relación entre ellas son cuestiones de trascendental importancia para que el sistema federal pueda funcionar adecuadamente.

En la República Argentina, la tarea de alcanzar un equilibrio apropiado en la distribución de las potestades tributarias parecería haber definitivamente concluido en un grave y progresivo deterioro del sistema federal, con provincias pobres y ricas y un poder central que avanza prácticamente sin frenos sobre las autonomías locales.

Distribución del poder tributario según la Constitución Argentina

Por razones históricas, según lo destaca Jarach, el principio fundamental establecido en la Constitución Argentina, es el que las provincias tienen generalidad de la potestad tributaria, ya que, tal como lo manifestaba el Art. 121, "las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservados por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

De ello resulta que al menos en principio, los respectivos poderes tributarios de las provincias son amplios mientras que el de la nación es restringido. Desde el punto de vista teórico esta conclusión tiene también su fundamento en la distinción que realiza la doctrina entre los denominados poderes tributarios originarios por una parte, y que según hemos visto corresponden a las provincias, y poderes tributarios derivados o delegados, por la otra, y que, en nuestro caso, serían los que tiene la nación. Proviene de estos últimos de una delegación deben necesariamente ser de naturaleza restrictiva, taxativa o limitada con respecto a los poderes originarios.

Es muy conveniente aclarar algunos términos, porque los adjetivos delegados o derivados, empleados por la mayoría de nuestra doctrina para designar a las potestades tributarias de la nación, no deben llamar a confusión: no obstante ser delegados, los poderes conferidos por las provincias de la nación son esencialmente irrevocables por parte de aquellas, e irrenunciables por parte de esta última. Si tales poderes de la nación no se distinguieran por esas dos características, quedaría librada a la voluntad de las provincias o del Congreso Nacional una posible destrucción del sistema federal de gobierno establecido por los constituyentes.

Diversas normas constitucionales - entre las que corresponde destacar a las de los Arts. 4º, 9º, 10º, 11º, 12º, 75º, 121º y 123º - se refieren, de manera directa o implícita, a la distribución o delimitación del poder tributario reconocido tanto a la nación como a las provincias que la componen.

Conforme a una vieja interpretación jurisprudencial de dichas disposiciones constitucionales, aceptada y divulgada por la mayoría de los juristas argentinos, los impuestos directos pertenecen a las provincias, aún cuando la nación puede hacer uso de ellos, en forma temporaria y a condición de que, según lo dispone el inc.2 del Art. 75 de la Constitución, "la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan". Por su parte, los impuestos indirectos - salvo los tributos aduaneros que deben ser siempre nacionales- pertenecen tanto a la nación como a las provincias, o sea, que sobre este tipo de gravámenes ambos ordenes de gobierno tienen las llamadas facultades concurrentes.

En consecuencia y teniendo en presente el contenido de cada una de las disposiciones constitucionales antes citadas, el cuadro completo de las distintas potestades tributarias de la nación y de las provincias puede ser esquematizado de la siguiente manera:

- a) Corresponde al estado nacional la potestad exclusiva y permanente para aplicar:
 - Derecho de importación y exportación (Arts. 4º, 9º, 75º inc 1 y 10), y 123º y
 - Tasas postales (Art. 4º);
- b) Corresponde al estado nacional la potestad concurrente y transitoria para aplicar:
 - Impuestos directos, siempre que se den las circunstancias previstas en el inc. 2, del Art. 75 de la Constitución.
- c) Corresponde al estado nacional y a las provincias la potestad concurrente y permanente para aplicar:
 - Impuestos Indirectos (Art. 4º), excepción hecha de los aduaneros;
- d) Corresponde a las provincias por el régimen de coparticipación la potestad para aplicar:
 - Impuestos Directos, salvo la posible concurrencia con la nación que se ha señalado bajo b).

La dirección general de aduanas y su función recaudadora y fiscalizadora

Se puede decir que la temática aduanera se concretaría en dos fenómenos generales y esenciales, que son:

-1- Fenómeno de paso, de la mercadería a través de la frontera (es facultad y función de la D.G.A. el Control de Tráfico Internacional de mercaderías), Art. 23 inc. a). Punto. 9.2.a Decr. 618/97

-2- Fenómeno tributario: es función de la D.G.A. aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueron encomendada (Art. 23 inc. c). Punto 9.2.c Decreto 618/97.

El Art. 23, fue derogado por el decreto 618/97 (B.O.14/7/97), asumiendo dichas funciones la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

En este fenómeno tributario la función recaudadora y fiscalizadora es de dos clases:

- a) Como encargado de los tributos aduaneros (Derecho de Importación, Derecho de Exportación Impuesto de Equiparación de Precios, Derecho Antidumping, Derecho Compensatorio, Tasas de Estadísticas, de Comprobación, de Servicios Extraordinarios, de Almacenaje.).
- b) Como agente de retención o percepción a cuenta o anticipos de tributos a cargo de otros Organismos (IVA sobre Fletes Marítimos, etc.).

En el primer caso, es la D.G.A. quien debe resolver y reglamentar sobre los tributos aduaneros, mientras que en el segundo caso, es el organismo responsable el encargado de sus tributos, siendo la actuación de la D.G.A. como mero receptor de los impuestos correspondientes.

Es por ello, que ante los pedidos de devolución de impuestos y gravámenes a la importación, la D.G.A. debe resolver y devolver el derecho de importación y tasa estadística (Draw Back) y la D.G.I. el IVA pagado.

Además y para poder cumplir con la función y facultad tributaria enunciada anteriormente, el código aduanero dicta normas complementarias en punto 9.2, decreto 618/97 como ser:

Inc. d) efectuar la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación ante las aduanas y, de conformidad con las disposiciones aplicables, formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones que correspondieren;

Inc. e) conceder esperas para el pago de los tributos y de los correspondientes intereses de cualquier índole, en los casos autorizados por Ley;

Inc. j) suspender o modificar fundadamente, con carácter general o singular, aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectare el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la importación ó a la exportación ó el interés fiscal;

Inc. k) determinar, mediante normas generales los libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, importadores, exportadores y demás administrados cuya actividad se vinculare con la del servicio aduanero, fijando igualmente los plazos durante los cuales éstos deberán guardar en su poder dicha documentación y, en su caso, los respectivos comprobantes;

Inc. p) practicar las averiguaciones, investigaciones, análisis o verificaciones pertinentes para el cumplimiento de su cometido, como así también tomar, por sí o con la colaboración de personas u organismos públicos o privados, las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, calidad, cantidad, medida, origen, procedencia, valor, costo de producción, manipulación, transformación, transporte y comercialización de la mercadería, al igual que los márgenes de beneficio;

Inc. q) solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa a administraciones aduaneras extranjeras y a organismos internacionales competentes en la materia;

Inc. v) llevar los registros siguientes:

5º) los que fueren necesarios para la valoración de la mercadería;

7º) los demás registros que estimare conveniente para el mejor cumplimiento de sus funciones;

Inc. w) reglamentar los servicios de recaudación de tributos a su cargo;

CAPÍTULO 22

DERECHOS Y TASAS

Derecho de importación

Antecedentes

El derecho de importación fue implementado, estudiado y reglamentado en mayor intensidad que el derecho de exportación.

Esta diferencia de tratamiento se debía a las implicancias económicas y a las teorías reinantes en cada época, así, a través del derecho de importación se entiende a:

- 1) Un fin fiscal, es decir de aumentar la renta fiscal.
- 2) Un fin extrafiscal, protección a las actividades económicas del país (producción, consumidor y trabajo).
- 3) Orientación del consumo de productos importados a productos producidos en el país.
- 4) Regulación de la entrada y salida de divisas.

Clasificación de los derechos de importación

Pueden clasificarse en:

- a) Grado de protección a la economía nacional
 - Librecambistas
 - Proteccionistas
- b) Forma de su establecimiento
 - Autónomo ó general establecidos por cada estado atendiendo a sus propias necesidades. (NADI- NADE).
 - Convencional surge de las negociaciones entre los estados, en razones de orden económico, financiero y social (ALADI), siendo menores al general. Surgen de las negociaciones entre los Estados, a través de convenios especiales ente ellos (CAUCE, listas no extensivas), siendo menores de los convencionales.
 - Diferenciales por el contrario estos son más elevados que el general, y se aplican a los países con los cuales se tienen declarada una guerra aduanera

- c) Según su base de percepción
- Específicos se calcula el impuesto multiplicando una unidad de medida
Por ej. : 100 mts. x u\$s. .6= u\$s. 600.
 - Ad-valorem se calcula el impuesto multiplicando un porcentaje por un monto en pesos: Por ej. : 15% x \$ 100 = \$ 15 (impuesto a pagar)
 - Mixtos Son aquellos que se componen de una cuota referida a la calidad, cantidad, naturaleza, etc. de la mercadería (específico) y otra referida al valor de la misma (ad-valorem) por ej. :

100 mts. x \$ 6=	\$ 600,-
+	
15% x \$ 100 =	\$ 15,-
(Impuesto a pagar)	\$ 615,-

Históricamente el derecho de importación que se aplicaba era el específico, cambiándose en la actualidad por los ad-valorem, surgiendo los motivos de este cambio, de las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos y que son:

Derechos específicos

Ventajas

- Tienen un mayor grado de seguridad, rapidez y fijeza que los ad- valorem.
- Evitan controversias entre el órgano recaudador y el contribuyente.

Desventajas

- Se hace difícil elegir el criterio adecuado para calcular el índice del valor de la mercadería.
- No cumplen adecuadamente el fin proteccionista ya que no se contempla la calidad de la mercadería.
- Las modificaciones del índice del valor de la mercadería se desactualiza muy rápidamente, no produciéndose su actualización en la misma velocidad.
- Como las mercaderías, productos y artículos van cambiando, las tarifas resultan pronto anticuadas.
- Difícilmente respetan el principio de igualdad.

Derechos ad-valorem

Ventajas

- Es más justo.
- Cumplen con su fin proteccionista y es más fácil de implementar o modificar.
- Automáticamente se contempla la calidad del producto ya que su valor varía de acuerdo a la calidad.
- El sistema ad-valorem dio nacimiento a la nomenclatura arancelaria de Bruselas, resulta más práctico y no se desnaturaliza como la tarifa de avalúo del método específico.
- Facilita la sanción legislativa.

Desventajas

- 1) Dificultad para establecer el valor exacto de la mercadería, existiendo la posibilidad de aplicar la maniobra de doble juego de facturas, lo que obliga a recurrir a la figura de preemisión, que consiste en facilitar a la aduana un juego de

éstas para adquirir la mercadería por el valor declarado, procedimiento este que ha fracasado en la práctica.

- 2) Aumenta el grado de controversia entre el organismo recaudador y el contribuyente.

Hecho imponible

De acuerdo a la definición del código en el Art.9, punto 1, se entiende por importación a la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, pero este amplio concepto desde el punto de vista de la destinación aduanera se divide en:

- a) Destinación definitiva de importación para consumo,
- b) Destinación suspensiva de importación temporaria,
- c) Destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, y
- d) Destinación suspensiva de tránsito de importación.

El Art. 635 establece que el Derecho de Importación grava la "importación al consumo"; es decir que éste es el **hecho imponible** y no la importación de mercaderías, porque si el hecho imponible fuese la importación debería satisfacer el derecho de importación todas las destinaciones enumeradas, pero el código la restringe solamente a la importación a consumo, por ello es que el resto de las destinaciones (b, c y d) no abonan el derecho de importación.

Ahora cabe la pregunta que se entiende por consumo?. El código aduanero adopta el criterio de Bruselas al definirlo como "la introducción o salida de mercaderías del o al territorio aduanero por tiempo indeterminado". Aquí se nota la importancia de la definición del hecho imponible, ya que la obligación tributaria nace solamente para una sola de las destinaciones aduaneras.

Momento imponible

El Código determina el momento imponible en los Arts. 637 - para situaciones regulares, y Art. 638 para situaciones irregulares, considerando a las primeras como aquellos casos en que las presentaciones aduaneras son voluntarias, las más generales y normales, mientras que las segundas son para las infracciones y delitos aduaneros.

Para las *Situaciones Regulares* el Momento imponible es:

- a) La fecha de entrada del medio transportador para el caso del despacho directo a plaza (ex forzoso).
- b) La fecha del registro de la documentación aduanera (solicitud de destinación de importación a consumo).
- c) La fecha de la declaración, cuando la misma se efectuare luego de que la mercadería hubiere sido destinada de oficio a consumo.
- d) La fecha de aprobación de la venta, o en caso de no hallarse a sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratase de mercadería destinada de oficio a consumo.

Estas reglas son de aplicación en el orden en que figuran, prelación que tendrá carácter excluyente.

Para las *Situaciones Irregulares* el Momento imponible es:

El que se detalla a continuación, el cual **tendrá preeminencia** sobre el establecido para situaciones regulares. Es decir que si se determinó el momento imponible para una situación regular y ésta pasa a ser irregular, dicho momento imponible determinado primeramente, se traslada a la fecha que corresponde a la nueva situación irregular detectada o constatada.

- a) La fecha de la comisión del delito de contrabando o la de su constatación.
- b) La fecha de comisión en la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador, o de su constatación.
- c) La fecha de finalización de la descarga del medio transportador por el faltante de mercaderías.
- d) La fecha de producirse, o de su constatación, para la falta de mercaderías sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o sometida al régimen de una destinación suspensiva de importación.
- e) La fecha de la transferencia de mercadería introducida bajo el régimen de importación temporal.
- f) La fecha de vencimiento del plazo para reexportar una mercadería introducida bajo el régimen de importación temporal.
- g) La fecha de constatación de una violación a cualquier obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporal.
- h) La fecha del vencimiento del plazo de un mes contado a partir de la finalización de la que se hubiere acordado para el cumplimiento del tránsito.

Base imponible

Previo a determinar la base imponible en el derecho de importación, recordemos que se debe establecer de acuerdo con el código aduanero, el sistema adoptado para el cálculo del monto del impuesto a pagar y hace que se clasifique en específico o ad-valorem.

De acuerdo al Art. 660, el derecho es específico cuando el monto del impuesto se obtiene mediante la multiplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

Por ej. :

Suma fija de dinero por Unidad de medida igual Monto del impuesto a pagar

U\$S 4,- X 100 mts. = u\$s. 400,-

El Art.642 define al derecho de importación ad valorem a aquel cuyo importe (monto del impuesto a pagar) se obtiene de la multiplicación de un porcentaje (tasa del impuesto) por el valor normal en aduana de la mercadería.

La determinación del valor normal en aduana de la mercadería (base imponible) para el derecho de importación ad-valorem, se encontraba reglamentado por los Arts. 643 al 658, ambos inclusive, del código aduanero, sustituidos por la Ley 23311; estableciendo expresamente el Art. 18 del Decr. 1026/87 que: "A los fines de la Ley 23311 y el Art. 1184 del código aduanero, se considerará que las disposiciones de este último cuerpo legal, referidas a la determinación del Valor en Aduana de las mercaderías que se importan para consumo, quedarán sustituidas por las correspondientes de la Ley 23311 a partir del 1 de enero de 1988, en cuya oportunidad se entenderá que quedan automáticamente derogados los Arts. 641 a 650 y 652 a 659 del mencionado código y toda otra disposición que se oponga a la Ley 23311".

Para la comprensión del valor normal (base imponible) se debe tratar de deducir y razonar el alcance de dicha definición. En el comercio internacional, dadas las circunstancias de tener problemas de espacio y de tiempo se hizo necesario que se dictaran las reglas Incoterms, que definen los derechos y obligaciones del comprador y del vendedor en cada una de las condiciones de venta. La cláusula de venta y el lugar de entrega son los elementos que componen la condición de venta. Las cláusulas de venta son:

- a) Franco fábrica o ex - fábrica
- b) Franco frontera
- c) F.A.S.(al costado del buque o sobre el muelle en el país de explotación).
- d) FOB-FOR-FOT(puesto sobre el medio transportador en el país de explotación).
- e) CIF(puesto en el puerto del país importación)Se puede presentar con varias variantes pero no hacen al problema aduanero.
- f) Puesto en fábrica (entrega en el domicilio del importador).

Se considera que más importante que hacer una enumeración de los gastos que están a cargo del comprador y del vendedor de acuerdo a la cláusula de venta pactada, es comprender la mecánica que permita razonar cuando un gasto - cualquiera sea su denominación - se debe incluir o no en el valor normal. Para ello partimos del principio que quien debe soportar todos los gastos para conservar y mantener la mercancía es el propietario de la misma, es cuando cesan las obligaciones del vendedor y nacen las del comprador. Por ejemplo: si la cláusula es FOB, los gastos desde fábrica o depósito del vendedor hasta arriba del medio transportador - que es el lugar donde teóricamente se entrega la propiedad de la mercadería - corren por cuenta del vendedor y desde el puerto de exportación hasta la fábrica o depósito en el país de importación, son a cargo del comprador, que es el nuevo propietario. En el supuesto de la cláusula CIF, los gastos desde la fábrica o depósito del vendedor en el país de exportación hasta el puerto del país de importación - lugar donde teóricamente adquiere la propiedad el comprador - hasta la fábrica o depósito del importador, los gastos son a cargo del comprador.

Bruselas frente a las distintas cláusulas de venta enumeradas, se decide por una de ellas, adoptando cláusula "CIF", es decir, que al sólo efecto de la determinación de la base imponible, considera que todos los gastos hasta el puerto del país importador son a cargo del vendedor y desde ese punto hasta la fábrica depósito del comprador es a cargo de éste.

La condición de venta contiene un segundo elemento que es el lugar de entrega, el cual no puede ser determinado concretamente por el Comité del Valor de Bruselas, en un puerto, aeropuerto o ciudad (por ejemplo: Buenos Aires, Rosario, Nueva York o Londres etc.), dado el carácter internacional de la Definición y dicho lugar puede no estar en el territorio del país importador. Para ello se dice: "en el punto o lugar de introducción" adoptando nuestra legislación el criterio de que el punto o lugar de introducción es "el lugar donde el medio transportador se somete a formalización aduanera". Es decir, que hasta acá ya podemos decir que la base imponible es un: "Valor CIF, en el punto o lugar de introducción."

Así mismo, nos encontramos que comercialmente una mercadería puede tener distintos valores de acuerdo a la forma de pago.

- a) Anticipado, primero se abona y luego se entrega la mercadería.
- b) Contado, se paga en el mismo momento en que entrega la mercadería.
- c) Diferido, primero se entrega la mercadería y luego se abona a un plazo determinado entre el comprador y el vendedor.

Es indudable que en el primer caso en donde se paga la mercadería y ésta es entregada un tiempo después, el comprador tratará de conseguir un menor precio; como en el tercer caso en donde se entrega mercadería y ésta es pagada un tiempo más tarde, el vendedor tratará de cobrar un interés por dicho plazo de espera. Frente a estas variantes y para no dejar al arbitrio del importador, y del organismo encargado de recaudar el impuesto, como para cumplir con el requisito tributario de la uniformidad del impuesto, es que adopta el valor de "contado". Es decir que ahora tenemos que la base imponible es "un valor CIF, en el punto o lugar de introducción, contado".

Lógicamente, el valor de una mercadería surge de un contrato - tácito o escrito - entre un vendedor y un comprador. Pero, si bien jurídicamente pueden ser dos personas independientes; comercial o económicamente pueden estar vinculadas o asociadas, surgiendo en consecuencias que el valor de la mercadería no sería el mismo cuando el exportador e importador son independientes, que cuando están vinculados. El Código Aduanero, establece que dos personas están vinculadas o asociadas en negocios, cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra o si las dos tienen intereses comunes en cualquier negocio o bienes, o incluso una tercera persona posee interés en los negocios o en los bienes de cada una de ellas sean estos intereses directos o indirectos.

Frente a esta posibilidad de que existan dos precios, el código aduanero adopta el que surge entre comprador y vendedor independiente. Completando la definición del valor normal, decimos que la base imponible es "un valor CIF, en el punto o lugar de introducción, contado, entre comprador y vendedor independientes".

Existe un elemento más en la definición y es el término *libre competencia*. Corresponde aclararse que aduaneramente esta expresión nada tiene que ver con el concepto económico. Económicamente se entiende por libre competencia, cuando en el mercado hay pluralidad de vendedores y pluralidad de compradores, en donde el precio de una mercadería surge del libre juego de la oferta y demanda. Aduaneramente, se establece en el código recogiendo en

el concepto del comité del valor de Bruselas, que se entiende como condición de libre competencia cuando se cumplen los siguientes requisitos que son tres:

- a) El pago del precio de la mercadería, constituye la única prestación efectiva del comprador.
- b) El precio convenido es pactado entre un comprador y vendedor independientes.
- c) Ninguna parte del producto que proceda de las ventas o de otros actos de disposición o, incluso de la utilización de que fuere objeto posteriormente la mercadería, se revierta directa o indirectamente al exterior.

La falta de uno de estos requisitos se aleja de la libre competencia, por tanto se deben reunir las tres condiciones. Es decir que la base imponible es **“un valor CIF en el punto o lugar de introducción, contado, entre comprador y vendedor independientes, en condición de libre competencia.”**

Podemos decir con respecto a las *notas interpretativas de la definición del valor en aduana*, que se aprobaron tres notas interpretativas que reciben los nombres de **addendum** (al Art. 1 al 3 y un *addendum* general), para introducirnos al Art. 3° de la definición respecto al concepto de la propiedad industrial o intelectual, consideraremos que el valor de una mercancía está compuesto de dos elementos:

- 1-elementos tangibles y
- 2-elementos intangibles.

Por elementos tangibles se entiende aquellas materias primas que se tocan, se palpan y se ven y por elementos intangibles aquellos conceptos que integran el valor de una mercancía pero que no se tocan ni se ven, como por ejemplo el valor de la marca.

Por eso para evitar que el exportador solo facture el valor de las materias primas y demás costos y conseguir con ello una menor base imponible para el importador y por separado facturar el valor de la marca de la patente o de la propiedad industrial o intelectual, es que la definición en su artículo tercero establece que el valor normal en aduana incluye el derecho al uso de la marca, patente, etc., cuando se considera extranjera.

De acuerdo con todo lo expuesto y resumiendo los tres artículos de la definición del valor podemos concluir que la base imponible del Derecho de Importación es:

“UN VALOR CIF EN EL PUNTO O LUGAR DE INTRODUCCIÓN, CONTADO, ENTRE COMPRADOR Y VENDEDOR INDEPENDIENTES, EN CONDICIONES DE LIBRE COMPETENCIA, EL CUAL COMPRENDE EL VALOR DEL DERECHO DE UTILIZAR LA PROPIEDAD INTELECTUAL O INDUSTRIAL DE LA MERCADERÍA.”

Es indudable que dicho valor aduanero es considerado por Bruselas, que debe surgir como consecuencia de un contrato comercial, que lógicamente es un contrato teórico, por cuanto el contrato real surge de la transacción comercial y debe ajustarse a las disposiciones del código aduanero - que sigue a la definición de Bruselas -; por ej. - el contrato comercial real pudo haberse efectuado con una condición FOB Valencia y la base imponible es un valor CIF Buenos Aires, debiéndose en consecuencia ajustarse el primero a la condición del segundo, sumando al valor FOB el precio del flete y la prima del seguro.

Elementos para determinar base imponible

Al ser un contrato - aún teórico - tiene los siguientes elementos, y que también deben ser considerados para determinar la Base Imponible:

- 1) **LUGAR**: punto o lugar de introducción: formalización del medio transportador.
- 2) **MOMENTO**: momento imponible: artículo 637 del Cód. Aduanero (para situaciones regulares) y artículo 638 del Cód. Aduanero (para situaciones irregulares).
- 3) **CANTIDAD**: artículo 645 del Cód. Aduanero.

- 4) **PRECIO**: definición de Bruselas.

- 5) **NIVEL COMERCIAL**: fabricante, mayorista, minorista o usuario

El comité del valor, si bien redactó un contrato teórico, no por ello deja de ver la realidad económica o comercial, y como veremos en el análisis que hace de los elementos del valor enumerados, considera tolerancias para los 4 primeros, con el fin de no perder dicho punto de vista.

Lugar

Los gastos relativos a la entrega, deben incluirse en el valor en aduana, siempre que se refieran a la entrega al comprador en el punto o lugar de introducción en el país de importación. Cuando las disposiciones del contrato comercial difieren, es necesario ajustar el precio pagado o por pagar conforme con todos los demás aspectos de la noción teórica y puede ser aceptado como expresión del valor en aduana de las mercaderías consideradas. Estos ajustes pueden ser necesarios, especialmente, respecto de los gastos de transporte, gastos de seguro y gastos de carga y descarga.

Los demás gastos son tratados en diferencias en el elemento precio. Conviene señalar que, en ciertos casos, puede ser necesario proceder a un ajuste destinado a tener en cuenta los derechos y gravámenes exigibles en el país de importación que están incluidos en el precio. En efecto, si el precio pagado o por pagar es un precio “franco de derechos”, es decir, si el vendedor paga los derechos y gravámenes de importación, el contrato difiere en este punto de la norma teórica y hay que ajustar el precio a este respecto.

Momento

Es necesario disponer para la valoración, de un elemento momento invariable. El momento fijado por la Definición de Bruselas (momento en que los derechos son exigibles) y recogidos por el código aduanero en la fijación del momento imponible, es un momento particularmente apropiado para la valoración en aduana, pero no corresponde, por lo general al momento en que los contratos comerciales de importación se han concertado realmente. En la mayor parte de los casos, existe un intervalo entre la fecha del contrato y el momento en que los derechos son exigibles, durante el cual se realizan el embarque, el transporte y la importación de las mercaderías.

La aplicación de la definición, como señala la nota interpretativa, “implica un estudio sobre los precios corrientes en el momento de la valoración”. Pero para numerosos precios fijados en condiciones de libre competencia en otro momento, dicho estudio, por profundo que sea, tendría poca importancia práctica.

Por ello, para que el precio pagado o por pagar pueda ser utilizado en la medida más amplia posible, como base de valoración, conviene conceder una determinada tolerancia con respecto al elemento “momento”. Sin embargo, en general, los precios fijados en virtud de contratos cuya conclusión efectiva proceda sensiblemente al momento de la valoración (por ejemplo, en un período que exceda del plazo necesario para el transporte de las mercaderías al país de importación), pueden no ser aceptables, a menos que el lapso de tiempo que separa estos dos momentos no sea excesivo en relación con las prácticas normales del ramo considerado.

Cantidad

En general, la cantidad objeto de la venta efectiva corresponde a la cantidad a valorar y no es necesario ajustar el precio a este respecto, al menos en el caso de una venta “bona fide” que cae, a todos los efectos dentro del campo de aplicación de las disposiciones de la Nota Interpretativa. Excepcionalmente, tal ajuste puede ser necesario, por ejemplo, cuando la mercancía objeto de la venta está destinada solo en parte al país de importación. Puede suceder, que la cantidad objeto de la venta sea importada en envíos escalonados. En este caso, aunque según la noción teórica deben valorarse las mercaderías, teniendo en cuenta la cantidad presentada a la Aduana, no hay lugar necesariamente a efectuar ajustes si

la totalidad de las mercaderías se importan en un plazo razonable y está efectivamente destinada al país de importación.

Precio

El precio en una venta "bona fide" incluso en el caso de que se haya conformado la noción teórica mediante ajustes destinados a corregir diferencias en los elementos tiempo, lugar y cantidad, puede no convenir aun para determinar el valor aduana si no comprende y deja a cargo del comprador, gastos que según la definición deben incluirse en el precio normal o si como resultado de una reducción del precio contractual es inferior al precio considerado por la Definición.

Los gastos que se refieren a la entrega, ya fueron considerados en el apartado diferencias en el elemento lugar. Los que se refieren a la venta, por ej. : comisiones y corretajes, y que serán analizados más adelante, deben ser añadidos al precio pagado o por pagar si son soportados por el comprador del pago de este precio.

La nota interpretativa permite igualmente poner de acuerdo con la noción teórica, aquellos precios pagados o por pagar que son anormales en el sentido de la Definición, por que no corresponden al precio usual de competencia. La Nota cita en particular, entre los precios reducidos concedidos a los representantes exclusivos o concesionarios únicos y los precios que, por otras razones, han sido objeto de un descuento anormal o de una reducción anormal y que en consecuencia son inferiores al precio usual de competencia.

Un sencillo ejemplo de este tipo de reducción, se encuentra en el caso de las condiciones especiales ofrecidas para la importación de una colección de artículos remitidos como muestras. Otras reducciones pueden implicar consideraciones más complejas. Tal es el caso de las reducciones concedidas a ciertos concesionarios únicos en compensación de gastos que un comprador que opera en condiciones de libre competencia no realizaría sin una remuneración especial. Estas últimas reducciones pueden ser, por ej. , referirse a gastos de publicidad realizados en favor de la marca del proveedor en el mercado nacional y que pueden incluir la participación en ferias y exposiciones.

No integran el valor en aduana según la nota, los siguientes elementos:

- Los gastos por la construcción, armado, montaje, instalación, entrenamiento o asistencia técnica que sobre maquinaria o equipos industriales se realicen después de la importación de dichas mercaderías.
- El costo del transporte interno en el país de importación, es decir el transporte que se realice posterior a la nacionalización.
- Los tributos, impuestos y tasas que se apliquen en el país de importación.
- Las utilidades, dividendos, o reconocimientos que haga el importador al exportador y que no guarden relación con las mercaderías importadas, no forman parte del valor en aduana. Asimismo las actividades que por su propia cuenta realice el importador, excepto en aquellas en las cuales deba efectuarse un ajuste según lo dispone el artículo 8, no constituyen un pago indirecto al exportador, aunque se pueda estimar que lo beneficien.

Por lo mencionado precedentemente, los costos de dichos elementos no incrementan el precio realmente pagado o por pagar a los efectos de la determinación del valor en aduana.

Derecho antidumping

Hecho imponible

Las importaciones para consumo, salvo las que no revisten carácter de operaciones comerciales. Es decir que para este impuesto, como para el derecho compensatorio que se analizará más adelante, el hecho imponible es más restringido que el Derecho de Importación, pero más amplio que el Impuesto de Equiparación de precios, por cuanto incluye las muestras comerciales.

Momento imponible

El momento imponible de este tributo no se establece expresamente, sino que se determinará por aplicación del artículo 723 el cual dice que en todo cuanto no estuviere previsto en los capítulos tercero, cuarto y quinto de este título, la aplicación, percepción y fiscalización de los derechos antidumping y compensatorios se rigen por normas previstas para los derechos de importación. En consecuencia el momento imponible es el determinado por los artículos 637 y 638 del código.

La respuesta es válida para el derecho compensatorio, que se analizará mas adelante.

Base imponible

La metodología para el cálculo de este tributo, se establece en la resolución de aduana 442 del 03.03.94.

El artículo 696 establece que el derecho antidumping no podrá ser mayor que la diferencia de precios determinada de conformidad con lo establecido en este capítulo, adicionada, en su caso, la diferencia de tributación a la importación cuando el dumping no estuviere generalizado. Es decir que la diferencia de tributación a la importación puede ser adicionada o no.

Derechos compensatorios

Todo lo manifestado para el derecho antidumping es válido para este tributo, pero el derecho compensatorio se aplica cuando se puedan dar cualquiera de los prejuicios enunciados, siempre que los mismos sean originados por el subsidio a las mercaderías de exportación en el exterior.

Tanto el derecho antidumping, como el compensatorio se aplicarán en adición a todos los demás tributos a la importación, pero *entre sí son incompatibles*.

Derechos de exportación

Antecedentes

El código aduanero logra con el derecho de exportación llenar el vacío que tenía la legislación aduanera anterior, definiendo en un solo cuerpo todas las figuras que hacen al tributo y siguiendo un ordenamiento técnico impositivo que no tenía en la ley de aduanas, pudiéndose decir, que el tratamiento de este tema es uno de los mayores aciertos del Código. Si bien en algunos casos se confunden los términos técnicos, ello no es óbice para empañar el gran mérito de la definición del valor normal de la mercadería de exportación. Para ello se siguió la definición del valor de Bruselas para las importaciones, adecuándola para las exportaciones. Sí, se vuelve a cometer el mismo error que en el derecho de importación, usando la palabra derecho en lugar de impuesto que es lo correcto.

El fundamento económico de los derechos de exportación con los que se gravan las mercaderías, es la posibilidad del Estado de extender el territorio impositivo más allá de sus límites políticos, al gravar, por el fenómeno de la traslación del impuesto, al importador extranjero. Esto se manifiesta solamente para muy pocas mercaderías que tributan el impuesto en cuestión, y pertenecen al grupo de aquellas a las que se las denominaba mercaderías tradicionales, mientras que el resto de mercaderías no sólo no están gravadas con un tributo alguno, sino que cuando las mismas son extraídas del territorio aduanero, se percibe por ello los beneficios a la exportación con que contaren.

Normas de aplicación de los derechos de exportación

Hecho imponible

Es la exportación con destinación definitiva a consumo, entendiéndose por exportación la salida de mercaderías del territorio aduanero con destino al exterior y por consumo la salida de mercadería por tiempo indeterminado. En esta figura tributaria es donde se normaliza el

error de la ley de aduanas en su artículo 128, en donde se había omitido la definición del hecho imponible.

Esta definición del hecho imponible es la que hace que las exportaciones aunque gravadas, pero con destinaciones suspensivas (temporaria, tránsito y removido) no paguen derecho de exportación ya que dichas operaciones no son alcanzadas por el impuesto, sino que simplemente lo garanticen.

Momento imponible

Igual que en el derecho de importación se distingue el momento imponible para situaciones regulares e irregulares.

Para las *situaciones regulares* es:

- 1) La fecha del registro de la documentación aduanera. (Art.726)
- 2) La fecha de perfeccionamiento del contrato de compraventa (Art.729)

Para las *situaciones irregulares*, la fecha es:

- 1) La comisión del delito de contrabando o
- 2) La de su constatación
- 3) La falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación
- 4) La de constatación
- 5) La trasgresión de una obligación que se hubiere impuesto para una exportación temporaria.
- 6) La de su constatación.

Corresponde dejar planteado el problema del momento imponible para lo dispuesto en el artículo 391 que dice: "transcurrido el plazo de un mes contado a partir del vencimiento del que se hubiere acordado para el cumplimiento del removido, sin que el medio transportador arribare a la aduana de destino, se presumirá al solo efecto tributario que la mercadería sometida a dicho régimen (removido) ha sido exportada para consumo".

Para esta situación irregular el artículo 727 no contempla el momento imponible pertinente, el cual habrá que encontrarlo en los determinados por los artículos 726 y 727, lo que debe ser motivo de un análisis más profundo.

Respecto al momento imponible determinado en el artículo 729 del código aduanero, que es la fecha de perfeccionamiento del contrato comercial, para gozar de éste se deben reunir las siguientes condiciones:

- 1º) Hacer uso del derecho de opción
- 2º) Que la mercadería objeto de la exportación a consumo esté autorizada por el P.E., para acogerse a este régimen.
- 3º) Designación del organismo autorizado para registrar el contrato.
- 4º) Inscripción del contrato dentro de los 5 días, contados desde la fecha de su perfeccionamiento.

Esta alternativa que se puede adoptar, establece un régimen opcional para que al exportador le permita determinar el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes en el momento de la compraventa, siempre que la misma haya sido registrada.

El cumplimiento de todas las condiciones enunciadas asegura al exportador, a los fines de la liquidación del derecho de exportación y de los demás tributos que gravaron a la exportación para consumo, "el régimen tributario", "la alícuota" y la "base imponible".

Tanto el régimen tributario, como la alícuota no merecen ningún comentario porque de por sí solo son de fácil comprensión, pero no ocurre lo mismo con el valor imponible.

Valor imponible

Igual que el derecho de importación, puede ser ad valorem o específico. el derecho de exportación ad valorem, es aquél cuyo importe se obtiene mediante la multiplicación de una tasa o alícuota por el valor imponible de la mercadería.

Para definir ese valor imponible a que se hace referencia, se debe considerar que las "reglas Incoterms" son de igual aplicación para la exportación que para la importación; luego el código aduanero elige para la exportación la condición "FOB". Es decir que se puede comenzar diciendo que el valor imponible es **"un valor FOB en el punto o lugar de salida"**.

Respecto a los gastos que deben ser soportados por el comprador y el vendedor, vale aclarar: que por punto o lugar de salida, se entiende como el punto o lugar donde se carga la mercadería en el medio transportador, con destino al exterior, así surge del artículo 736 que establece:

- a) El "puerto" en el cuál se cargue con destino al exterior, por la vía acuática.
Por ejemplo una exportación de uvas cuya venta es un valor FOB San Juan, si se exportare por el puerto de Bahía Blanca, no cabe ninguna duda de que el flete interno (San Juan - Bahía Blanca) se debe incluir en el valor imponible de exportación, ya sea que se documente en San Juan o en Bahía Blanca.
- b) El "aeropuerto" en el que se cargare con destino al exterior, para la vía aérea.
En el ejemplo anterior, si las uvas se exportaren por Ezeiza, también habrá que incluir el valor del flete interno (San Juan - Ezeiza) en el precio normal de exportación, ya sea que se documente en San Juan o Buenos Aires.
- c) El "lugar" en el que se cargare un automotor o ferrocarril con destino al exterior, por vía terrestre.

En el ejemplo anterior, si las uvas son exportadas en camión por Paso de los Libres o en ferrocarril por Clorinda, en estos casos el flete interno (San Juan - Paso de los Libres o San Juan - Clorinda) podrá o no ser incluido en el valor imponible, según que el mismo medio transportador salga al exterior o tenga que efectuarse transbordo en la aduana de frontera. Es decir si en San Juan se carga la mercadería en un camión que tiene autorización internacional de circulación o el cual puede transitar por Brasil, el flete interno no se incluye por que el lugar donde se carga con destino al exterior es San Juan. Pero, la misma exportación en que se cargare en un camión sin autorización internacional de circulación y en consecuencia no pueda transitar por el Brasil, habrá que hacer un transbordo en Paso de los Libres, en este supuesto el flete interno (San Juan - Paso de los Libres) se debe incluir en el valor imponible, porque el lugar en que se carga con destino al exterior es Paso de los Libres. Idéntico planteo es con respecto al ferrocarril. De lo expuesto surge que el flete interno, aduaneramente, tendrá un tratamiento distinto para iguales operaciones, por razones ajenas al exportador y al problema aduanero, como es la autorización internacional de tránsito. Respecto del lugar en que se documente la exportación no hará variar el análisis anterior, de la inclusión o no del flete interno, porque el lugar donde se documenta no varía el lugar de carga al exterior.

Además, se crea una situación de discriminación de acuerdo con el medio transportador el cual puede ser elegido por el importador extranjero y en este caso el exportador nacional debe conocer el medio de transporte porque le varía el valor imponible y en consecuencia varía su costo al variar el monto del derecho de exportación a pagar o estímulos a percibir.

Si se hubiera seguido el criterio del derecho de importación y haber definido el punto o lugar de salida como la aduana en que el medio transportador se somete a formalización aduanera de salida, se habría evitado la situación analizada precedentemente, ya que el flete interno siempre se hubiera incluido en el valor imponible, cualquiera fuese el medio transportador.

El código, adopta un valor contado. Es decir entonces que el valor imponible es un **"valor FOB, FOR, FOT, en el punto o lugar de salida, contado."**

Para el derecho de exportación, también se determina que el valor normal a considerarse es el obtenido entre un comprador extranjero y un vendedor nacional independientes entre sí, y el artículo 742 determina cuando se entiende que el comprador y el vendedor son independientes.

Con relación a esta figura se vuelve a cometer un nuevo error si lo comparamos con el derecho de importación, ya que los requisitos dados para la condición de independencia en el derecho de exportación, son los dados para la condición de libre competencia en el Derecho de Importación.

Para una mejor comprensión, si comparásemos los artículos 646 y 742, notaremos que literalmente dicen lo mismo, salvo las siguientes omisiones en el artículo 742:

- 1) "En condición de libre competencia", y
- 2) Totalmente el punto 2 del artículo 646, que es el que define la condición de independencia. Además en el análisis del artículo 742 (inciso b) se considera cuándo el comprador y el vendedor son independientes.

Pudo haberse producido este error, porque en el derecho de exportación en el artículo 735 no se exige la condición de "Libre Competencia".

Se puede definir al valor imponible como **"Un valor FOB, FOR o FOT, en el punto o lugar de salida, contado, entre comprador y vendedor independiente"**.

El artículo 743 estima que en el valor imponible se considerará incluido el valor al uso de la propiedad intelectual o industrial, por lo que aquí también es válido lo expresado en el Derecho de Importación.

Por lo mencionado, se puede definir el valor imponible de la mercadería de exportación como **"Un valor FOB, FOR o FOT en el punto o lugar de salida, contado, entre comprador y vendedor independiente y considerando que comprende el valor de derecho de utilizar la propiedad intelectual o industrial de la mercadería"**.

Ajustes al valor imponible

Con respecto a los gastos que **deben incluirse** en el valor imponible hasta el punto o lugar de salida, se debe considerar entre otros:

- 1- Los gastos de transporte
- 2- Seguro
- 3- Comisiones
- 4- Corretajes
- 5- Los tributos exigibles en el territorio aduanero, salvo los expresamente exceptuados
- 6- El costo de los embalajes, excepto los que tienen un régimen aduanero propio
- 7- Los gastos de embalaje (mano de obra, material, etc.)

Entre los gastos que **no deben incluirse** en el valor imponible, a pesar de ser parte del costo de la mercadería de exportación son:

- 1) El Derecho de exportación
- 2) Los impuestos o tasas que con motivo de la exportación sean exceptuados o cuyos importes sean reembolsados.
- 3) Los tributos aduaneros (tasa estadística, de servicio extraordinario, etc.).
- 4) Los gastos de estiba en la medida que no estén incluidos en los gastos de carga.

Con relación a los **descuentos**, si son admisibles o inadmisibles, el código no hace mención alguna, pero se encuentran determinados en el Art. 90 del Decr. Reglamentario 1001/82.

También se hace mención a los elementos del contrato:

- 1°) Lugar: Punto o lugar de salida (puerto, aeropuerto o lugar)
- 2°) Momento: Momento imponible (Art. 726 y 727)
- 3°) Comprador y vendedor: independientes.
- 4°) Cantidad
- 5°) Precio: FOB, FOR o FOT, CONTADO
- 6°) Nivel comercial

Las **bases de valoración de exportación** que establece el código son:

- 1- El precio pagado o por pagar (precio contractual)
- 2- El valor de mercadería idéntica o similar.
- 3- El valor internacional de la mercadería.
- 4- Precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados de la mercadería idéntica o similar.
- 5- Precio de venta en el mercado interno del país de destino.
- 6- A partir del costo de producción.
- 7- Precio de venta en el mercado interno del territorio aduanero.
- 8- El valor del alquiler presunto.

El código permite utilizar cualesquiera de estas bases de valoración que mejor se adecuare a la exportación a realizar, no siendo dicha enumeración excluyente una de otra.

Con referencia al derecho de exportación, también se prevé en el artículo 752 el derecho específico, donde todo lo manifestado en el derecho de importación es válido aquí por seguirse la misma metodología de aplicación.

Tributo con afectación especial

El artículo 761 prevé la situación de que si al servicio aduanero se le encomendare la aplicación, la percepción u otra función respecto de un tributo con afectación especial y no se previeren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarla, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la legislación aduanera.

En este caso se ha usado correctamente la expresión tributo, por cuanto se le puede encomendar al servicio aduanero la aplicación de un impuesto o una tasa.

Ahora bien, del análisis del artículo 761 y de la correspondiente Exposición de Motivos surgen dos posibilidades:

- 1) Al hablar del artículo 761, con la expresión "cuando se encomendare" y "No se previeren", da la sensación de futuro, es decir, para el supuesto que se crearan nuevos tributos, y
- 2) En la exposición de motivos, se expresa "existen", lo cual se debe entender que es para situaciones actuales como son la fiscalización de tributos con afectaciones especiales; por ejemplo: El impuesto al valor agregado (IVA), en donde con el artículo 761, se contempla la aplicación supletoria de la legislación aduanera, para llenar el vacío que la legislación del tributo pueda dejar y en consecuencia el servicio aduanero vea entorpecido el propósito encomendado.

El espíritu del legislador estimó que debe ser para ambos casos.

Tasas y obligaciones tributarias.

Tasa de estadísticas

En el código se vuelve a cometer el error de llamar a este tributo tasa cuando técnicamente es un Impuesto, ya que éste tiene su fundamento en la **capacidad contributiva**, mientras que la tasa lo tiene en la **contraprestación**, en el caso concreto de este tributo no existe el principio de la contraprestación como se nota claramente en las otras tasas regladas por el Código. Este principio de la capacidad contributiva se nota claramente en la interpretación de los artículos que lo reglamentan, así notamos que tiene:

Hecho imponible

La Importación a consumo y suspensivas extrazona. Vemos en este tributo que el hecho imponible es más amplio que el derecho de importación, por cuanto grava a todas las destinaciones de importación extrazona (definitivas y suspensivas), garantizándose en éstas últimas.

Momento imponible

Si bien no se lo determina expresamente, por aplicación del artículo 766, el momento imponible será el determinado por los artículos 637, 638, 726, 727 y 729 según correspondiere.

Base imponible

Es el valor normal en aduana, de importación que correspondiere.

Alícuota hasta el 0,5%.

En la lectura de las próximas tasas notaremos claramente la diferencia con esta mal llamada tasa (correctamente impuesto) cuando veamos que se usa la palabra "servicio", determinando el fundamento de la contraprestación.

Tasa de comprobación

El artículo 767 establece que para las importaciones a consumo respecto de las cuales el servicio aduanero *"prestare un servicio de control"* en plaza, para comprobar que se cumplan las obligaciones que hubieren condicionado los beneficios otorgados a tal importación, éste servicio, está gravado con una tasa por tal concepto. Lo mismo ocurre para aquellas mercaderías importadas temporariamente para producir en ellas un proceso de transformación o modificación. Se nota claramente el principio de la contraprestación por cuanto si no se hace uso del *servicio de control* no se paga el tributo.

La fórmula para el cálculo del importe a pagar es la multiplicación de la tasa (hasta el 2%) por el valor normal en aduana de la mercadería de importación

Tasa de servicios extraordinarios

El artículo 773 establece que las operaciones y demás actos sujetos a control aduanero, cuya realización se autorizare en horas inhábiles, están gravadas 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 tal acto. En este caso, también se nota claramente la contraprestación del servicio por cuanto si este no es prestado por la aduana no hay obligación de cobrarlo. Es decir si las operaciones y actos se realizan en horas hábiles no corresponde el pago de la tasa, además el costo de esta tasa está en relación directa con el costo del servicio.

Tasa de almacenaje

El artículo 775 establece que cuando el servicio aduanero se *"constituyera en depositario"* de mercaderías, percibirá una tasa de retribución del servicio de almacenaje, cuidando de que el nivel tarifario no exceda del que rigiere para análogos *servicios*. Está claro, de su simple lectura la contraprestación y que el importe a abonar por el servicio esté en relación directa con el costo del mismo.

Obligaciones tributarias

Deudores y demás responsables de la obligación tributaria

El código enumera y define los sujetos pasivos de la obligación tributaria, cosa que en la legislación anterior no se encontraba o estaba dispersa, creando numerosas situaciones litigiosas.

Los sujetos pasivos son:

- 1 - La persona que realice un hecho imponible (importador o exportador) Art.777.
- 2 - Los entes u organismos públicos, salvo que expresamente sean exceptuados.
- 3 - Los despachantes de aduana, salvo que actúen en representación de acuerdo con el Art. nº 38.
- 4 - Los agentes del transporte aduanero, solidariamente con los transportistas.
- 5 - Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios en contrabando.
- 6 - Los propietarios o poseedores de mercadería de origen extranjero con fines comerciales ó industriales, por las que se adeudaren tributos aduaneros.
- 7 - Los sucesores universales de los deudores o responsables del tributo.

El punto 6, tiene las siguientes limitaciones:

- a) Responde por el valor en plaza de la mercadería y en el supuesto que no se aplique la pena del comiso, puede hacer abandono de la mercadería a favor del Estado.
- b) No es responsable del tributo, cuando la mercadería ha sido adquirida en subasta autorizada por autoridad administrativa o judicial.
- c) Hubiere sido adquirida en una casa del ramo, en cuyo caso el titular de esta última es el responsable.
- d) Presentar debidamente aplicados los instrumentos fiscales de impuestos internos o los medios de identificación de mercadería.

Extinción de la obligación tributaria

Artículo 787: En las condiciones previstas en el código aduanero, la obligación tributaria aduanera sólo se extingue por:

a) Pago de lo debido

- El pago de la obligación tributaria deberá efectuarse:
 - 1) Al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo en los casos en que el libramiento fuese autorizado bajo el requerimiento de garantía (Art. 789).
 - 2) El pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuese inferior al debido (Art.792).
- Vencido el plazo de diez (10) días contados desde:
 - 1) la notificación de la liquidación de los tributos, o
 - 2) vencido e plazo de espera otorgado, el responsable debe pagar juntamente los:
 - 2.1) intereses sobre el importe no ingresado en dicho plazo; y
 - 2.2) la actualización respectiva.

La tasa de interés será fijada por el M.E.O.S.P. y no podrá exceder al momento de su fijación del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales (Art.794).

La actualización se efectuará de acuerdo con el índice de precios al por mayor (nivel general) elaborado por el INDEC desde el mes en que se produjere dicho vencimiento hasta el

penúltimo mes anterior al de la fecha del pago o al que aquella que se garantizare el importe en dinero en efectivo en sede aduanera.

b) Por compensación

La compensación sólo opera entre créditos:

- 1) líquidos, y
- 2) exigibles,

Cuando así lo dispusiere la Dirección General de Aduanas en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo (artículo 801). El decreto 1001/82 nada dice al respecto.

c) Por condonación

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 del indulto (artículo 802).

d) Por transacción en juicio

Nada dice la exposición de motivos, ni el código aduanero respecto de esta forma de extinción de la obligación tributaria.

e) Por prescripción

Prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera.

Devolución de importes

Devolución de importes percibidos indebidamente en concepto de tributos

La Dirección General de Aduanas devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en conceptos de tributos, cuando se cumplan las siguientes dos condiciones.

- 1) a solicitud de los interesados; y
- 2) previa intervención del Tribunal de Cuentas de la Nación.

Para el cumplimiento de la devolución de tributos solicitada, la D.G.A. tomará los fondos de recaudación por los tributos que debieran ingresar a rentas generales.

A la suma a reintegrar se le adicionará los intereses y la actualización que correspondiere, los intereses son fijados por el (M.E.O.S.P) y no podrán exceder en el momento de su fijación del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. La actualización sería de acuerdo con la variación del *índice general de precios al por mayor* (nivel general) elaborado por el INDEC o por el organismo que cumpliera sus funciones.

Tanto para el cálculo de los intereses y la actualización, se deberá distinguir los siguientes casos:

1) Pago espontáneo de los tributos repetidos, se calculará:

- 1.a **Intereses** desde la fecha de presentación del pedido de repetición, hasta el momento de su pago.
- 1.b **Actualización**, desde el mes en que se hubiere presentado el pedido de repetición hasta el penúltimo mes anterior a aquél en que se hiciera efectiva la devolución.

2) Pago de los tributos por requerimiento del servicio aduanero, se calculará:

- 2.a **Intereses**, igual que 1.a

- 2.b **Actualización**, desde el mes en que se hubiere efectuado del pago de los tributos, hasta el penúltimo mes en que se hiciera efectiva la devolución.

Prescripción

Prescribese por el transcurso de cinco (5) años, a contar del 1° de enero del año siguiente al que se hubiere efectuado el pago de los tributos repetidos, la acción de los administrados para repetir los importes pagados en concepto de tributos aduaneros.

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** en los siguientes supuestos:

- a) durante la substanciación del reclamo de repetición producido ante el servicio aduanero;
- b) desde la interposición del recurso de apelación producido 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, hasta que recayere decisión definitiva en la causa.
- c) desde la interposición, en sede judicial, de la demanda de repetición, hasta que 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.

CAPÍTULO 23

nomenclatura arancelaria aplicable, así como la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen, procedencia y toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación de la mercadería de que se tratare por parte del servicio aduanero.

DECLARACION COMPROMETIDA

Principios básicos

En nuestro país todo el sistema legal aduanero de ingreso y egreso de mercaderías se estructura sobre el principio de la declaración comprometida previa a la destinación aduanera autorizada.

En la convención de Kyoto (1973) referente a la armonización de los sistemas aduaneros, las partes contratantes definieron: “**por declaración de mercaderías**: al acto efectuado en la forma prevista por la Aduana, mediante el cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercaderías, y comunican los elementos cuya declaración exige la Aduana para la aplicación de este régimen”. Como norma, se estableció que toda persona que puede disponer (en Aduana) de su mercadería tiene derecho a efectuar su declaración por escrito. La obligación del documentante es declarar la verdad sobre la clase (especie) cantidad y calidad de su mercadería.

La Corte Suprema de la Nación (“jurisprudencia 232-41”) estableció que “la declaración previa al despacho debe reflejar con exactitud la verdad, y definir el artículo con todos los detalles esenciales y particulares, de modo que su clasificación, al coincidir sin esfuerzo con la correspondiente partida (ítem) del arancel permite, por sí sola, ajustar los derechos debidos, aún prescindiendo de la verificación”.

La declaración comprometida de una destinación aduanera autorizada debe estar complementada obligatoriamente por el documento de transporte que la ampara, y en el caso de despacho de importación a consumo, de la documentación exigible (factura, certificado de origen etc.). Ya las ordenanzas de aduana (00.AA) exigían el conocimiento y la factura para el despacho directo a plaza (en su artículo 103), y la declaración comprometida debía contener los datos identificatorios del medio de transporte su procedencia y fecha de entrada a zona aduanera, las marcas, números, clase de envases y su peso, y la firma del consignatario, y la especie, calidad y cantidad de las mercaderías importadas.

La ley n° 810, absolvía de toda pena ante determinadas circunstancias, diciendo que: “Aún cuando (ante una *declaración comprometida*) aparezca reconocida o probada la infracción, siempre que ella sea por falsa declaración que provenga de error evidente e imposible de pasar desapercibido”.

La ley n° 22415, en su artículo 957, recoge aquél espíritu de las 00.AA., relativas a las declaraciones inexactas referentes a la clasificación arancelaria incorrecta en operaciones de importación y exportación; y en su artículo 959, referente a otros supuestos de inexactitud en las declaraciones mencionadas, eximiéndolas de toda pena.

Régimen legal

Régimen legal establecido en el código aduanero y en normas complementarias para la declaración comprometida

En importación definitiva

Artículo 234:

- 1) La solicitud de destinación de importación debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante declaración escrita.
- 2) La declaración a que se refiere el apartado 1) debe indicar, además de la destinación solicitada, la mención de la posición arancelaria en la

459

En importación temporaria

Artículo 253:

Los mismos principios que en el Art. 234, agregándose el lugar, finalidad del trabajo de perfeccionamiento en su caso, y todo otro elemento que facilite el control del Servicio aduanero.

En tránsito de importación

(las normas están contenidas en la Res. A.N.A. 200/84)

Artículo 298:

Por similitud a los artículos 234 y 253 del código aduanero.

- La declaración se efectúa en el formulario OM 1182 “A” (en el caso del camión).
- En la guía internac. OM 735 (en el caso de ferrocarril) y en la papeleta de vagón OM 320.
- Para las vías aérea y fluvial, mediante transbordo (Res 200/84 - BANA 19/84).

En exportación definitiva

Artículo 332 del código aduanero por similitud al artículo 234.

En exportación temporaria

Artículo 352 del código aduanero por similitud artículos 234 y 253 del código aduanero.

En tránsito de exportación

Artículo 375 del código aduanero

- En el mismo permiso de embarque en donde se declara la exportación definitiva (OM 700).
- Y conforme el artículo 332 del código aduanero agregando hoja de ruta con el itinerario a cumplir (Res.1371/85 - BANA 94/85).

Declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías

Definiciones

Del consejo de cooperación aduanera

Según su glosario de términos técnicos, “la declaración (en francés *déclaration*; en inglés, *declaration*) es la manifestación, escrita o verbal, de los datos exigidos por la aduana”. “Las declaraciones de Aduanas pueden clasificarse en dos grupos principales, uno que comprende las declaraciones relativas al medio de transporte y al cargamento en su conjunto (“declaración a la llegada del buque”, “declaración general de la aeronave”), y el otro, las declaraciones relativas a las mercancías que forman parte de un envío determinado (“declaración de mercancías”).

“La declaración de las mercancías” es la manifestación, en la forma prescrita por la Aduana, por la que los interesados indican el régimen aduanero que se ha de aplicar a las mercancías y proporcionan los datos que la Aduana exige para la aplicación de este régimen.

De la asociación latinoamericana de integración (ALADI).

Según su glosario de términos aduaneros latinoamericanos, “declaración es el acto por el cual se proporcionan, por escrito u oralmente las informaciones necesarias para la aduana” y “declaración de mercaderías es la que se hace en la forma prescripta por la aduana, por la cual las personas autorizadas por ella indican el régimen aduanero que debe darse a las mercaderías y proporcionan las informaciones necesarias para su aplicación”.

Para la administración nacional de aduanas

Declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías es la que obligatoriamente y en la forma determinada por la Administración Nacional de Aduanas, debe presentar el documentante y mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones en ese sentido, además de ajustarse a la verdad permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen, procedencia y toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se tratare por parte del servicio aduanero, practicar las determinaciones tributarias que correspondan, así como determinar la procedencia de intervenciones o autorizaciones de organismos extra aduaneros y el control de las prohibiciones.

Enquadre legal

2.1 El código aduanero establece en su artículo 11 que “1) En las normas que se dictaren para regular el tráfico internacional de mercadería, ésta se individualizará y clasificará de acuerdo con el sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, establecido por el convenio internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, elaborado bajo los auspicios del Consejo de cooperación aduanera, en Bruselas, con fecha 14 de junio de 1983 y modificado por su protocolo de enmienda hecho en Bruselas el 24 de junio de 1986, y sus notas explicativas”.

2.2 En el artículo 234 se establece que “1) La solicitud de destinación de importación para consumo debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante declaración escrita” y “2) La declaración a que se refiere el apartado 1 debe indicar, además de la destinación solicitada, la mención de la posición de la mercadería en la nomenclatura arancelaria aplicable, así como la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen, procedencia y toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se tratare por parte del servicio aduanero”.

2.3. Iguales obligaciones establecen el artículo 253 referido a la solicitud de destinación de importancia temporal, el 287 que trata la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, el 298 acerca de la de la destinación suspensiva de tránsito de importación, el 332 sobre la destinación definitiva de exportación para el consumo, el 352 atinente a la destinación suspensiva de exportación temporal y el 375 aplicable a la destinación suspensiva de tránsito de exportación.

2.4. De lo expresado en el punto 2.1 surge la obligación de utilizar los mismos términos de la nomenclatura para establecer la relación tributaria entre declarante y organismo oficial, evitando recurrir a sinónimos, modismos, indefiniciones, intenciones o interpretaciones.

2.5. La declaración con estricta sujeción a letra de cada posición tiene por fin especificar las características determinantes de la clasificación cumpliendo los postulados de “simplificación” y “unificación”, que son los objetivos básicos de la organización mundial de las aduanas (OMA).

Adquiere valor legal, aduanero y tarifario, ya que en la aplicación de tal declaración no se puede hacer distinciones ni proceder clasificatoriamente por analogías.

2.6. El artículo 23, inciso b), de la ley 22415 establece, entre las funciones y facultades de la Administración Nacional de Aduanas, la de “aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren

encomendadas; coincidentemente con lo establecido en el art. 31 del decreto 2284/91, el que fuera ratificado por el art. 29 de la ley 24307.

Por su parte el inciso c) del citado art. 23 de la ley 22415 asigna asimismo a la Administración Nacional de Aduanas, la responsabilidad de “aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas”.

2.7. El marco legal señalado en el punto 2.6 precedente, determina también la necesidad de que la declaración comprometida en cualquier destinación aduanera de importación o exportación, brinde los datos necesarios para el servicio aduanero ejerce entonces los controles que le son propios en materia de intervenciones o autorizaciones de organismos extra aduaneros, así como también de las prohibiciones a la importación o a la exportación y practique las determinaciones tributarias que correspondan.

2.8. Los artículos 235, 254, 288, 299, 333, 353 y 376 del código aduanero ordenan a la Administración Nacional de Aduanas que determine las formalidades y demás requisitos con que deberá comprometerse la declaración previstas en los artículos 234, 253, 287, 298, 332, 352 y 375, incluidos los relativos a la descripción de la mercadería.

Requisitos para la declaración comprometida en las destinaciones aduaneras que se registran en el sistema María y consecuencias de esta declaración

Requisitos

La declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías está conformada por los datos que integra los campos de bloques “información del ítem”, “valor mercadería” y “valor en aduana” del formulario único OM-1993 A SIM y los datos que correspondan a los subítem consignados en el formulario único OM-1993 A SIM hoja continuación.

Para esta modalidad de registro se han codificado las siguientes herramientas de declaración:

- Posición SIM

Incorporación de 3 (tres) dígitos suplementarios al código de cada posición arancelaria de la nomenclatura común del Mercosur (NCM) y una letra en carácter de dígito control, desdoblamiento éste que permite la identificación de mercaderías dentro de cada posición NCM, con el objeto de lograr la correcta aplicación de los derechos de importación y demás tributos así como los beneficios a la exportación, requerir las intervenciones u autorizaciones de organismos extra aduaneros que correspondan, aplicar las prohibiciones como también conocer características adicionales de las mercaderías a los fines de su valoración o a efectos estadísticos.

- Sufijo de valor y estadística

Datos o parámetros que selecciona el declarante, tendientes a comprometer información adicional de las mercaderías a los fines de la valoración o a efectos estadísticos.

- Opciones

Textos a validar únicos o por opciones que brindan información adicional de las mercaderías.

- Ventajas

Textos que compromete el declarante con el objeto de establecer la correspondencia de un tratamiento aduanero más ventajoso que el general o de excepción.

Consecuencias

1. Para las solicitudes de destinación que resultan afectadas a canal naranja, de constatarse inexactitud entre la declaración comprometida y la documentación complementaria que deberá presentarse con aquella, procederá su prosecución por canal rojo.

2. Para las solicitudes de destinación que resultan afectadas a canal rojo, si de la verificación resulta mercadería diferente de la declarada, el funcionario actuante deberá clasificar y valorar la resultante, así como evaluar si la misma se encuentra comprendida en alguna prohibición a los efectos de considerar si se está en presencia de una infracción por declaración inexacta, prevista por el artículo 954 de la Ley 22415.

3. En las solicitudes de destinación afectadas a canal rojo o naranja no procederá la rectificación, modificación o ampliación de declaración comprometida, una vez producida la designación de dicho canal que determina el inicio de los actos preparatorios del despacho, de acuerdo con lo prescripto por el artículo 225 y concordantes de la Ley 22415, salvo la excepción prevista en la parte "in fine" del artículo 322 del mismo cuerpo legal.

4. Para las solicitudes de destinación que resultan afectadas a canal verde, de constatare en trámites posteriores inexactitud entre la declaración comprometida y la documentación complementaria presentada con aquélla, y ante la presencia física de la mercadería, o de literatura técnica (catálogos, folletos, etc.) correspondiente a la misma debidamente rubricada por el servicio aduanero interviniente, o bien de muestra representativa extraída por el mencionado servicio aduanero, deberá establecerse si las falencias de la declaración asumen relevancia tal como para convertir la declaración en inexacta.

En las destinaciones de importación, de constatare en trámites posteriores inexactitud entre la declaración comprometida y la documentación complementaria presentada con aquélla, y demostrada la imposibilidad de contar con elementos de juicio consignados en el párrafo precedente, procederá el cargo por el mayor derecho de importación, entre los emergentes de dicha inexactitud, vigente al momento imponible en la nomenclatura común del Mercosur (NCM), sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder conforme los artículos 47 y 100 de la ley 22415.

En las destinaciones de exportación registradas con anterioridad a la vigencia de la resolución (ex ANA) 125/97 relativa a controles sobre las destinaciones de exportación, de constatare en trámites posteriores inexactitud entre la declaración comprometida y la documentación complementaria presentada con aquélla, y demostrada la imposibilidad de contar con los elementos de juicio detallados en el párrafo primero de este punto, no procederá el pago de reintegros o reembolsos o, si éstos ya se hubieran abonado, corresponderá el cargo por tales beneficios percibidos indebidamente, siempre que dichas inexactitudes asuman relevancia tal como para haber podido convertir la declaración en inexacta si se hubiera contado con los elementos de juicio antes nombrados, todo ello sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder conforme los artículos 47 y 100 de la ley 22415.

5. De constatare en trámites posteriores tales inexactitudes, sea en destinaciones de exportación o importación sometidas a canal verde exclusivamente para las destinaciones de exportación sometidas a control documental y físico de mercaderías a partir de la aludida resolución (ANA) 125/97, canal naranja o canal rojo procederá la apertura de los pertinentes sumarios administrativos, para deslindar las responsabilidades de los funcionarios intervinientes.

6. Para las destinaciones de importación sometidas a canal verde, no procede dar curso a los pedidos de devolución de tributos, supuestamente pagados en demasía, en los casos en los cuales se hubieren detectado tales inexactitudes.

Requisitos para la declaración comprometida en las destinaciones aduaneras que no se registran en el sistema María.

Requisitos

1. La declaración comprometida consta estructuralmente de dos porciones: una fundamental, que comprende el ajuste a textos de la Nomenclatura y una complementaria que incluye aquellos datos adicionales que no surgen de los textos consignados y que resultan necesarios para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería por parte del servicio aduanero, practicar las determinaciones tributarias que correspondan, así como el control que le compete en materia de intervenciones o autorizaciones de organismos extra aduaneros o de prohibiciones.

2 Para ello, la declaración debe efectuarse, fundamentalmente, con estricta sujeción a letra o texto de posición específica que corresponda en los respectivos instrumentos arancelarios (NCM u OMC – ex GATT-).

3. La declaración efectuada con sujeción a los textos de la nomenclatura común Mercosur deberá contener, a continuación de la porción fundamental, los textos de mercaderías comprendidas en una misma posición NCM que, en virtud de los regímenes de excepción o adecuación impuestos en ámbito Mercosur, impliquen diferencias de orden tributario de beneficios a la exportación o para atender al efectivo control de la afectación de cupos.

4. Si por tratarse de una negociación zonal, corresponde aplicar la NALADISA, dicha declaración no sólo debe efectuarse con estricta sujeción a letra o texto de la posición específica sino también a letra o texto de las observaciones de los acuerdos que correspondiera aplicar.

5. La declaración comprometida de mercaderías incluidas en negociaciones zonales que impongan un derecho de importación preferencial porcentual respecto al que fija la nomenclatura común Mercosur, deberá efectuarse con estricta sujeción a los textos NCM y finalizados éstos a continuación se citarán los textos de la referida negociación.

6. Si la posición que comprende a la mercadería motivo de declaración no es específica, del tipo de las llamadas generalmente "residuales", "bolsas" o "genéricas" y cuyo texto reza "los demás", "otros" u "otras", o bien su inespecificidad surge de la falta de identificación por existir en el arancel varios textos de posiciones iguales, debe añadirse a sus dichos el texto de la subpartida regional. Si ésta no existiera o fuera también genérica, deberá consignarse el texto de la respectiva subpartida a 2 guiones, en su defecto de la subpartida a 1 guión o finalmente el de la partida.

Documento único aduanero (DUA) (F. OM – 1993/3 Y OM – 1993/3 Hoja Continuación)

1. La declaración comprometida está conformada por los datos que integran los campos de los bloques "información del ítem", "valor mercadería" y del "valor en aduana" del formulario OM – 1993/3 hoja continuación.

2. En el campo correspondiente a la "declaración de la mercadería" se debe consignar el ajuste a textos de la posición SIM y complementariamente de existir, los códigos (letras y números) y textos de los correspondientes "sufijos de valor y estadística", cualquiera que fuese el nivel en el que se insertan tales sufijos (capítulo partida, subpartida, posición).

3. De tratarse de mercaderías negociadas en otros instrumentos arancelarios, o sea, OMC (ex GATT) o acuerdos del régimen preferencial de la ALADI, dicha declaración debe consignar adicionalmente el texto de la posición específica de dichos instrumentos y el texto de las observaciones, este último cuando se trate exclusivamente de mercaderías negociadas en los citados acuerdos de la ALADI.

4. Si la posición SIM que comprende a la mercadería motivo de declaración no es específica, del tipo de las llamadas generalmente "residuales", "bolsas" o "genéricas" y cuyo texto reza "los demás", "otros" u "otras" o bien su inespecificidad surge de la falta de identificación por existir en el arancel integrado aduanero varios textos de posiciones SIM iguales, debe añadirse a sus dichos los textos del desarrollo SIM o de 2º nivel o de 1er. nivel, según corresponda. Si éstos no existieran o fueran también genéricos, deberá agregarse el texto de la respectiva posición NCM, de las correspondientes subpartida regional, subpartidas a 2 guiones subpartida a 1 guión o finalmente el de la partida, según corresponda, hasta alcanzar el adecuado nivel de especificidad de la declaración.

5. En el sector relativo a "opciones" y "ventajas" se deben incluir aquellas que correspondan a la mercadería declarada, con ajuste a sus respectivos códigos y conforme a la normativa vigente en la materia.

6. Si los "sufijos de valor y estadística" correspondientes a una posición SIM dada, no reflejaron las características propias de la mercadería, se consignarán las letras pertenecientes al nivel y grupo del sufijo en consideración, los dos dígitos iguales a cero ("00") y a continuación la palabra "ninguno".

7. De no existir "opciones" o "ventajas" que permitan comprometer datos adicionales, que resultan necesarios para practicar las determinaciones tributarias que correspondan, así como ejercer el control que le compete al servicio aduanero en materia de intervenciones o autorizaciones de organismos extra aduaneros o de prohibiciones, tales datos se incluirán complementariamente en el campo "declaración de la mercadería"

Análisis y consecuencias de la declaración comprometida en las destinaciones aduaneras que no se registran en el sistema María

1. Cuando la declaración efectuada con ajuste a textos del instrumento arancelario aplicable, agota los datos del producto suficientes para clasificar, es una manifestación "completa" a ese fin y por economía administrativa no debe acompañarse de repeticiones, descripciones o detalles innecesarios, ni de menciones negativas, es decir, referidas a cualidades que las mercaderías no tienen.

Tampoco deben consignarse los dígitos posicionales o el derecho en el lugar reservado a la declaración de las mercaderías, porque éstos elementos no constituyen parte de la manifestación comprometida y tienen su lugar reservado en los distintos formularios.

2. La declaración será "incompleta a los fines de la clasificación", cuando la misma no aporta los datos del producto sea por ajuste parcial y no total a textos del instrumento arancelario aplicable, o bien porque se omite la mención de "opciones", "ventajas" o "sufijos de valor y estadística" o en su defecto cuando corresponda, de datos adicionales del producto necesarios para clasificarlo correctamente.

3. La declaración será "incompleta a los fines de la valoración", cuando la misma, efectuada con ajuste total a textos del instrumento arancelario aplicable, de todas maneras no agota los datos del producto necesarios para valorarlo correctamente.

Debe contener, complementariamente, otros datos, como por ejemplo: estructura, composición, naturaleza, especie, claridad, pureza, propiedades, grado de elaboración, peso, dimensiones, origen, procedencia, marca, modelo, usos, acondicionamiento, características técnicas, etc., con estricta sujeción a los "sufijos de valor y estadística", o en su defecto cuando corresponda, a los términos utilizados en la Nomenclatura y sus notas explicativas, no siendo aceptables otras interpretaciones que las surgidas de las mismas.

4. La declaración será "incompleta a los fines de la aplicación y fiscalización de intervenciones o prohibiciones", cuando la misma no comprometa los códigos representativos de las "opciones" o "ventajas", o en su defecto cuando corresponda, los datos del producto necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa vigente en materia de dichas intervenciones o prohibiciones, citándose a modo de ejemplo, la omisión de características tales como "de uso agrícola" o "de uso en aplicaciones domésticas", que para un insecticida pueda significar la intervención del Instituto Argentino de Sanidad y Calidad Vegetal (IASCAV) o de la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica.

5. Cuando se utilicen los formularios OM-680 A, OM-700 y equivalentes para otras destinaciones, no corresponde consignar los códigos representativos de las "opciones", "ventajas" y "sufijos de valor y estadística".

6. Cuando en la declaración comprometida se documenten mercaderías fuera de standard, de segunda o tercera calidad o con deficiencias de materiales o de fabricación, las áreas intervinientes exigirán al documentante que se establezcan en forma expresa los parámetros y las características técnicas o de otra clase por los cuales tales mercaderías deben ser consideradas en esas categorías comerciales por el servicio aduanero, a los fines que éste pueda valorarlas en orden a ello. De no expresarse dichos parámetros, las mercaderías deben valorarse como correspondientes a la calidad standard. Asimismo deberán extraerse muestras representativas de las mercaderías, o de no ser posible ello, deberán quedar en la solicitud de destinación, fotografías u otros elementos similares que permitan un profundo control a posteriori.

7. Para la exportación, cuando se trate de mercaderías importadas, o bien de partes o componentes de la misma importados, en la medida que ello tenga incidencia para el tratamiento promocional aplicable, deberá consignarse el número de destinación de importación por el que se introdujera a plaza.

8. Declaración "dual" es aquella que permite ubicar a la mercadería declarada, en dos o más posiciones arancelarias diferentes, simultáneamente.

9. Si la declaración es "completa" pero los dígitos, derechos o beneficios, que el interesado a consignado en cifras en su correspondiente espacio, no son los correspondientes a dicha declaración, el propio funcionario aduanero, bajo firma, procederá a sustituirlos por los correctos en todo el juego de la documentación y antes de iniciarse el acto de la verificación, si éste precediere. Si esa modificación da lugar a distintos derechos debe, notificarse al interesado a los efectos de la reliquidación. La repetición del error en este último caso, dará lugar a la substanciación de actuaciones sumariales conforme los artículos 47 y 100 de la Ley 22415.

10. En las solicitudes de destinación afectadas a canal verde de selectividad, procederá tal rectificación, modificación o ampliación, cuando la inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de las de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiere sido advertida por cualquier medio por el servicio aduanero o a que hubiere un principio de inspección aduanera.

11. Cuando se esté en presencia de una declaración "incompleta", se notificará al interesado conforme al procedimiento reglado por la Administración Nacional de Aduana (hoy D.G.A.) para que la complete. Una vez vencido el plazo correspondiente se aplicará lo prescripto por los artículos 230 y 327 de la ley 22415.

12. Cuando se esté en presencia de una declaración "dual", se notificará al interesado de acuerdo al procedimiento reglado por la Administración Nacional de Aduanas, de la imposibilidad de clasificar no para que rectifique, sino para que opte, de modo que desaparezca la dualidad y se precise la calidad conforme a lo establecido en los artículos anteriores. Una vez vencido el plazo correspondiente se aplicará lo prescripto por los artículos 230 y 327 de la ley 22415.

13. En los casos señalados en los puntos 11 y 12, no son de aplicación las multas que prescriben los artículos 218 y 220 de la ley 22415. Estas serán impuestas solo ante la falta de presentación, en término, de la declaración comprometida y demás documentación complementaria de rigor para la importación o exportación.

14. Para las solicitudes de destinación que resulten afectadas a "control documental" (canal naranja / canal naranja a UTV –exclusivamente en el ámbito del Departamento de Aduana de Buenos Aires-), de constatarse la existencia de declaraciones "incompletas" o "duales", se procederá a su perfeccionamiento, de acuerdo con lo establecido en los puntos 11 ó 12 y se pasarán automáticamente para su prosecución por canal rojo.

15. El acto de la verificación física sólo debe comenzar cuando se está ante una declaración comprometida "completa".

16. Cuando de la verificación resulta mercadería diferente de la declarada, el funcionario actuante deberá clasificar y valorar la resultante, así como evaluar si la misma se encuentra comprendida en alguna prohibición, a los efectos de considerar si se está en presencia de una infracción por declaración inexacta, prevista por el artículo 954 de la ley 22415.

17. Como consecuencia de la verificación selectiva impuesta por el artículo 31 del decreto 2284/91, el que fuera ratificado por el artículo 29 de la ley 24307 y los artículos 235, 254, 288, 299, 333, 353 y 376 del código Aduanero, en aquellas destinaciones de importación que al haberle sido asignado canal verde o canal naranja a fiscalía –exclusivamente en el ámbito del Departamento Aduana de Buenos Aires -, no cuenten con verificación obligatoria ni control documental, previos al libramiento de la mercadería, la responsabilidad por la declaración comprometida ante el Servicio Aduanero queda absolutamente a cargo de los despachantes de aduanas o, cuando se prescindiese de tal intervención, del importador. Por tanto, de constatarse en trámites posteriores declaraciones "duales" o "incompletas" en destinaciones de importación, y ante la presencia física de la mercadería, o de literatura técnica (catálogos, folletos, etc.) correspondiente a la misma debidamente rubricada por el servicio aduanero interviniente, o bien de muestra representativa, extraída por el mencionado

servicio aduanero, deberá establecerse si las falencias de la declaración asumen relevancia tal como para convertir la declaración en inexacta.

Caso contrario, o sea, de constatarse en trámites posteriores declaraciones "duales" en destinaciones de importación y demostrada la imposibilidad de contar con los elementos de juicio consignados en el párrafo precedente, procederá el cargo por el mayor derecho de importación, entre los emergentes de dicha dualidad, vigente al momento imponible en la nomenclatura común Mercosur, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder conforme a los artículos 47 y 100 de la ley 22415.

De constatarse en trámites posteriores declaraciones "incompletas" en destinaciones de importación y demostrada la imposibilidad de contar con los elementos de juicio detallados en el segundo párrafo de este punto, procederá el cargo por el mayor derecho de importación que corresponde a mercaderías de la misma naturaleza y especie, vigentes al momento imponible en la nomenclatura común Mercosur, también en este caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder conforme a los artículos 47 y 100 de la ley 22415.

18. En las destinaciones de exportación registradas con anterioridad a la vigencia de la resolución 125/97 de ésta Administración Nacional de Aduanas relativa a controles sobre las destinaciones de exportación, que al haberle sido asignado canal verde, no cuenten con verificación obligatoria ni control documental, previos al libramiento de la mercadería, la responsabilidad por la declaración comprometida ante el servicio aduanero, queda absolutamente a cargo de los despachantes de aduanas o, cuando se prescindiese de tal intervención, del exportador.

Por tanto, de constatarse en trámites posteriores declaraciones "duales" o "incompletas" en destinaciones de exportación, y ante la presencia física de la mercadería, o de literatura técnica (catálogos, folletos, etc.) correspondiente a la misma debidamente rubricada por el servicio aduanero interviniente, o bien de muestra representativa, extraída por el mencionado servicio aduanero, deberá establecerse si las falencias de la declaración asumen relevancia tal como para convertir la declaración en inexacta.

Caso contrario, o sea, de constatarse en trámites posteriores declaraciones "duales" o "incompletas" y demostrada la imposibilidad de contar con los elementos de juicio consignados en el párrafo precedente, no procederá el pago de reintegros o reembolsos o, si éstos ya se hubieran abonado, corresponderá el cargo por tales beneficios percibidos indebidamente, siempre que las falencias de la declaración asuman relevancia tal como para haber podido convertir la declaración en inexacta si se hubiera contado con los elementos de juicio antes nombrados, ello sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder conforme a los artículos 47 y 100 de la ley 22415.

19. De constatarse declaraciones comprometidas "duales" o "incompletas" en tramitaciones ulteriores sea en destinaciones de exportación o importación sometidas a canal verde exclusivamente para las destinaciones de exportación sometidas a control documental y físico de mercaderías a partir de la vigencia de la aludida resolución (ANA) 125/97, canal naranja / canal naranja a UTV exclusivamente en el ámbito del Departamento Aduana de Buenos Aires o canal rojo, procederá la apertura de los pertinentes sumarios administrativos, para deslindar las responsabilidades de los funcionarios intervinientes.

20. Para las destinaciones de importación sometidas "canal verde o canal naranja a Fiscalía exclusivamente en el ámbito del departamento aduana de Buenos Aires", no procede dar curso a los pedidos de devolución de tributos, supuestamente pagados en demasía, en los casos en los cuales solo se cuente con una declaración comprometida "dual" o "incompleta".

21. Las declaraciones comprometidas "incompletas" por aspectos meramente formales, devenido del ajuste parcial a textos del instrumento arancelario aplicable, no tendrán efecto a los fines de lo establecido en los puntos 17; 18; 19 y 20 precedentes, siempre que tales declaraciones ofrezcan todos los datos de las mercaderías necesarios para su clasificación en forma indubitable.

Declaración comprometida: (Ejemplo)

Tomando como punto de partida una declaración de destinación definitiva de importación, analicemos cada una de las exigencias del artículo 234 del código aduanero.

1 - Destinación solicitada: debe establecerse, en el OM 1993 A SIM "despacho de importación" (despacho a plaza).

2 - Posición arancelaria aplicable: SIM / DC - NALADISA / GATT (en este ejemplo esta posición la ofrece el declarante al servicio aduanero).

P.A. 5514.22.00.000 derecho 21% (el vigente al momento de declarar) "De fibras discontinuas de poliéster, de ligamento sarga, incluido el cruzado, de curso inferior o igual a 4, teñidos, tejidos de fibras sintéticas discontinuas, con un contenido de éstas fibras inferior al 85% en peso, mezcladas exclusiva ó principalmente con algodón, de gramaje superior a 170 gramos /m2 y hasta 200 gr./m2".

3 - Descripción de la mercadería: Tejido asargado liso de fibra discontinua poliéster (75% en peso) y algodón PIMA (25% en peso), teñido uniforme azul oscuro, de 110 centímetros de ancho, peso por metro cuadrado 170 gramos, en rollos de sesenta (60) metros cada rollo. En total treinta (30) rollos numerados del 1 al 30, marcas Romero SAIC - BUENOS AIRES - Peso neto total (X) peso bruto total (XX). facturado por metro lineal - (son en total u\$. XX condición FOB) Mercadería nueva de origen italiano Total de metros lineales Un mil ochocientos (1.800).

3.1 Naturaleza: producto manufacturado de poco valor agregado de la industria textil.

3.2 Especie: tejido ligamento simple.

3.3 Calidad: (análisis de) poliéster cortado, mezclado con algodón de buena calidad (PIMA), no contiene trabajos de labrado en total (es liso), simplemente teñido de azul oscuro, con peso normal por metro cuadrado como para confecciones. en general, cuyo valor por metro lineal es similar a otras importaciones presentado en rollos (embalaje normal). Como podemos observar, al analizar el aforamiento sobre toda la especie y calidad, simultáneamente se está cotejando (y aceptando o rechazando) el valor declarado, como así también si le es aplicable un precio índice taxativo. También se ha cotejado si conforme a su origen y peso por metro cuadrado, su valor es normal, y en este caso si está el tejido sujeto a identificación aduanera.

4. Aforo si del análisis anterior resulta que tal tejido es ubicable inequívocamente en la P.A. 5514.22.00.000 al 21% (que ofreció el declarante) estamos frente a una *declaración completa*: pues agota los datos del producto a importar, suficientes para clasificar y valorar.

5. Declaración incompleta: Si faltara la especie del tejido, en este caso "asargado liso", faltaría un dato importante, puesto que podría ser "ligamento tafetán", lo que nos llevaría a ubicar al citado tejido en las posiciones NCM de la Partida 5514.21.00.000 que comprenden a los "lisos sin labrados", pero la falta de tal detalle de calidad, convierten a tal información en "incompleta".

6. Declaración dual Si por ejemplo a la declaración principal (del punto 3 mencionado anteriormente) agregara el declarante: . . . "El tejido presenta un ligero baño de materias celulósicas", podría ser toda la mercadería ubicable en la P.A. 5903.90.00.000 comprensiva de "las demás telas impregnadas, recubiertas, revestidas o estratificadas de derivados de la celulosa o de materias plásticas artificiales".

Declaración dual

La declaración es "*dual*" cuando permite la ubicación de la mercadería en dos o más posiciones del arancel aplicable. Entonces se devuelve el documento de despacho al declarante para que opte por una u otra posición, ya que él es quien conoce la mercadería que importa, y si está efectivamente tratada con estos plastificantes o de otro modo "en forma aparente" que no modifiquen su declaración principal.

CAPÍTULO 24

DERECHO PENAL ADUANERO

Introducción

La materia penal aduanera y cambiaria están como reservadas a especialistas del derecho, de intervención inexcusable, para la eficaz defensa de los intereses, y advertimos, que esta breve síntesis que se presenta está circunscripta a la finalidad de un esquema, dirigido a los estudiantes de comercio exterior, y con el propósito eminentemente práctico sin pretensiones de agotar los temas.

El derecho penal aduanero, al igual que el derecho penal cambiario, lo situamos dentro del derecho penal económico, es decir, como una rama especial del derecho penal común. Lo que no significa desconexión, así la aplicación supletoria del código penal se da tanto en materia delictual como infraccional (Art. 861 - Ley 22.415).

El delito o infracción económico - fiscal, es una actividad dinámica que se encuentra íntimamente vinculada a la política económica de un país y su contexto internacional, poseyendo un tecnicismo que además de variable lo hace complejo; y comparándolo con otros delitos advertimos que se trata de una actividad que produce grandes beneficios económicos, y finalmente por ser el Estado el sujeto pasivo y perjudicado, no recibe un verdadero reproche social; resultando de lo expuesto la necesidad de su regulación autónoma.

Código aduanero

DERECHO PENAL ADUANERO - Ley 22.415 -

Todos los institutos que conforman el ordenamiento aduanero de base, se encuentran reunidos en el "código aduanero", dictado por Ley 22415, en vigencia desde el 24 de septiembre de 1981, con las modificaciones por Ley 13.353 del 29 de agosto de 1986.

En forma específica las disposiciones penales están legisladas en las Secciones XII A XIV en los Arts. 860 a 1183 del mencionado código.

El código aduanero en materia penal diferencia dos ámbitos

Delitos

Con la existencia del dolo o culpa en la conducta punible.

Infracciones

Donde basta la simple trasgresión al ordenamiento para que nazca la responsabilidad; es decir, quién no cumple con los deberes impuestos deberá responder por tal incumplimiento.

Delitos aduaneros

Contrabando

Se tipifica conforme el Art. 863 cuando "por cualquier acto u omisión, se impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones".

- 1 Penas al que importare o exportare mercaderías en horas o por lugares no habilitados al efecto, las desviare de las rutas señaladas para la importación o la exportación;
- 2 realizare cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare la acción del servicio aduanero con el propósito de someter la mercadería a un tratamiento fiscal indebido;
- 3 al que presentare ante el servicio aduanero una autorización especial, una licencia arancelaria o una certificación expedida contraviniendo las disposiciones legales específicas que regularen su otorgamiento;
- 4 al que ocultare o disimulare sustituyere o desviare, total o parcialmente, mercadería sometida o que debiere someterse a control aduanero;
- 5 al que simulare ante el servicio aduanero, total o parcialmente, una operación o una destinación aduanera de importación o exportación con la finalidad de obtener un beneficio económico.

La pena se incrementa de dos a diez años en cualquiera de los supuestos en los Arts. 863 y 864 cuando:

- 1 intervinieren en el hecho tres o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice;
- 2 interviniere en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice un funcionario o empleado público en ejercicio o en ocasión de sus funciones o con abuso de su cargo;
- 3 interviniere en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice un funcionario o empleado del servicio aduanero o un integrante de las fuerzas de seguridad a las que este Código les confiere la función de autoridad de prevención de los delitos aduaneros;
- 4 se cometiere mediante violencia física o moral en las personas, fuerza sobre las cosas o la comisión de otro delito o su tentativa;
- 5 se realizare empleando medio de transporte aéreo que se apartare de las rutas autorizadas o aterrizar en lugares clandestinos;
- 6 se presentaren documentos adulterados o falsos, necesarios para cumplimentar la operación aduanera;
- 7 si se tratare de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta;
- 8 se tratare de sustancias o elementos no comprendidos en el Art. 866 que por su naturaleza, cantidad o características pudieren afectar la salud pública.

Este delito se encuentra reprimido severamente (Art. 864), sancionando a los autores, instigadores o cómplices con prisión de 6 meses a 8 años:

El Art. 866, eleva la pena de prisión de tres a doce años en cualquiera de los supuestos previstos en los Arts. 863 y 864 cuando se tratare de estupefacientes en cualquier etapa de su elaboración.

Estas penas serán aumentadas en un tercio del máximo o en la mitad del mínimo cuando concurriere alguna de las circunstancias previstas en los incisos a), b), c), d), y e) del Art. 865

o cuando se tratare de estupefacientes elaborados o semielaborados que por su cantidad estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional.

En el Art. 867 se impone prisión de cuatro a doce años en cualquiera de los supuestos previstos en los Arts. 863 y 864 cuando se tratare de elementos nucleares explosivos, agresivos químicos o materiales afines, armas municiones o materiales que fueren considerados de guerra.

Los beneficios de la eximición de prisión, la excarcelación, la condena de ejecución condicional se rigen por la legislación penal común.

Actos culposos

Actos culposos que posibilitan el contrabando y su uso indebido de documentos (Arts. 868/870).

Será reprimido con multa el funcionario o agente aduanero que ejercitare indebidamente las funciones de verificación, valoración, clasificación, inspección, o cualquier otra función fiscal o de control a su cargo, siempre que en tales actos u omisiones mediare negligencia manifiesta que hubiere posibilitado la comisión del contrabando o su tentativa; lo mismo acontece para el funcionario administrativo, despachante de aduana, agente de transportes, importadores y exportadores, que posibilitaren el libramiento de autorizaciones, licencias arancelarias, certificaciones, etc. Destinadas a obtener un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere.

Tentativa de contrabando

Incorre en tentativa de contrabando el que, con el fin de cometer el delito de contrabando, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad. Esta tentativa será reprimida con las mismas penas que corresponden al delito consumado (Arts.871/872).

El Art. 873 dice que: se considera supuesto especial de tentativa de contrabando la introducción a recintos sometidos a control aduanero de bultos que, individualmente o integrando una partida, contuvieren en su interior otro u otros bultos, con marcas, números o signos de identificación iguales o idóneos como para producir confusión con los que ostentare el envase exterior u otros envases comprendidos en la misma partida.

El responsable será reprimido con la pena que correspondiere al supuesto de contrabando que se configurare.

Encubrimiento de contrabando

El Art. 874 del C.A. dice:

1. Incorre en encubrimiento de contrabando el que, sin promesa anterior al delito de contrabando, después de su ejecución:

- ayudare a alguien a eludir las investigaciones que por contrabando efectúa la autoridad o a substraerse de la acción de la misma.
- Omitiere denunciar el hecho estando obligado a hacerlo.
- Procurare o ayudare a alguien a procurar la desaparición, ocultamiento o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del contrabando.
- Adquiriere, recibiere o interviniere de algún modo en la adquisición o recepción de cualquier mercadería que de acuerdo a las circunstancias debía presumir proveniente de contrabando.

2. El encubrimiento de contrabando será reprimido con prisión de (6) seis meses a (3) tres años, sin perjuicio de aplicarse las demás sanciones contempladas en el Art. 876.

3. La pena privativa de libertad prevista en el apartado 2 de este artículo, se elevará en un tercio cuando:

- El encubridor fuera un funcionario o empleado público o integrante de las fuerzas armadas o de seguridad.
- Los actos mencionados en el inciso de del apartado 1 de este artículo, constituyeren una actividad habitual.

Procedimiento (Arts. 1026 y 1121)

El juzgamiento de las causas por delitos aduaneros se encuentra dividido:

1- Ante sede judicial (en Mendoza Juzgados Federales n° 1 y 3) en cuanto se refiere a las penas de prisión y algunas inhabilitaciones y

2- Ante el administrador de la aduana, la substanciación de la causa fiscal por el cobro de tributos y otras penas como multas, comiso mercadería y medio de transporte, etc..

Infracciones aduaneras

Enumeración – Penas

Las figuras infraccionales o contravencionales previstas en el Código Aduanero (Art. 947 al 996) son las siguientes:

1. Contrabando menor

Cuando el valor en plaza de la mercadería objeto del contrabando o su tentativa fuere menor de pesos 5.000 (actualizado vigente año 2002).

- "**Multa de 2 a 10 veces el valor en plaza de la mercadería comiso de ésta**".

2. Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas

- "Se amplía brevemente en el punto b".

3. Mercadería a bordo sin declarar

(Art. 962/964)

Mercaderías sobrantes de rancho u ocultas en medio de transporte o lugares reservados a la tripulación.

- "**Comiso mercadería y multa al transportista igual a su valor en plaza. Mercadería prohibida, multa hasta 2 veces**".

4. Transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio

(Art. 965/969)

Excepción de una prohibición se sanciona: "**con el comiso**"

Franquicia tributos, se sanciona: "**con multa 1 a 5 veces la diferencia**"

Estímulo a la exportación se sanciona: "**con multa de 1 a 5 veces el estímulo**"

Falta formal, se sanciona: "**con multa de 1 a 10% el valor de la mercadería**".

5. Transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva

Prevé las violaciones tanto formales como sustanciales de los regímenes de importación y exportación temporal y tránsito (Arts. 970 / 976). Con distintas multas según los supuestos.

6. Transgresiones a los regímenes de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas

(Arts. 977/982) y (Arts. 488/505)

El Régimen de equipaje está reglamentado en el Decr. 1001 / 82 - Arts. 58/64 y 3908/64.

Sanciones:

Mercadería no admitida: "**multa de 1 a 3 veces y comiso si la importación estuviere prohibida**".

Omitiere o Falseare Declaración de mercadería admitida: "**multa de ½ a 2 veces su valor**".

7. Envíos postales

(Arts. 983/984)

Tipifica la falta de identificación (etiqueta verde) o que mercadería no fuere admitida para esa vía con sanción de: "**comiso o multa igual al valor en sustitución de no ser prohibida**".

8. Tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales

(Arts. 985/993)

Hechos punibles:

- a) **Sustancial:** falta estampilla impuestos internos o aduanera y no probare introducción plaza.
- b) **Formal:** Transgresión reglamentación.

Sanciones:

- a) "**multa 1 a 5 veces, comiso, clausura local hasta un año y 2 caso reincidencia e inhabilitación ejercer comercio**".
- b) "**multa de \$..... a \$.....**".

9. Otras transgresiones

(Arts. 994/996)

Se prevé el incumplimiento de determinados deberes: producir informes, no entorpecer labor aduanera y otros que pudiere establecer la reglamentación.

Sanción: "**multa de \$..... a \$.....**".

Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas

Esta infracción de carácter objetivo, tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una destinación u operación aduanera, cuyo fundamento se encuentra en los Arts. 224 y 321 para la importación y exportación respectivamente, que establecen el carácter de inalterable de las solicitudes de destinación una vez registradas.

1. Supuestos y sanciones (art. 954 C.A.)

La declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:

- a) Un perjuicio fiscal - "**multa de 1 a 5 veces dicho perjuicio**".
- b) Transgresión a una prohibición - "**multa de 1 a 5 veces valor en aduana de mercadería**".
- c) Ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distintos de los que efectivamente correspondiere - "**multa de 1 a 5 veces la diferencia del importe**".

Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos se aplicará la pena que resulte mayor.

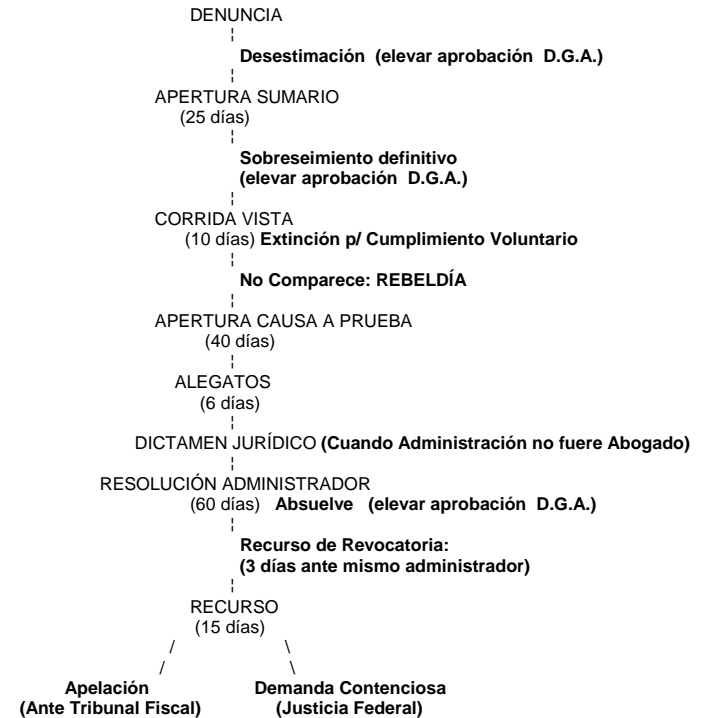
2. Casos no punibles (Arts. 957/959 C.A.)

La clasificación arancelaria inexacta en cualquier declaración, no será punible si se hubieren indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación de la mercadería.

- a) Inexactitud comprobable de la simple lectura de la propia declaración.
- b) Perjuicio fiscal menor de \$
- c) Diferencia de cantidad de mercadería de una misma posición arancelaria no excediere del 2%.

Procedimiento infraccional

Etapas



Disposiciones comunes y especiales

- 1) Constituir domicilio dentro del radio urbano en que la oficina aduanera tuviere su asiento, bajo apercibimiento de considerarse que lo ha constituido en la oficina

aduanera, quedando notificadas de pleno derecho todas las providencias o resoluciones en forma automática los días martes y viernes o el día siguiente hábil (notificación ficta).

- 2) Plazos no excedieren de 30 días se computarán por días hábiles administrativos y podrán efectuarse presentaciones dentro de las dos primeras horas hábiles del día siguiente. Los plazos procesales comienzan a correr desde el día hábil siguiente a la notificación.
- 3) Diligencias que deban practicarse fuera del lugar del asiento de la oficina aduanera, quedarán ampliados los plazos (1) día cada doscientos (200) Km. o fracción no inferior a 100 Km.
- 4) Presentaciones que planteen cuestiones jurídicas es obligatorio el patrocinio letrado.
- 5) Actualización: Los importes monetarios previstos en el código aduanero (Ej.: multas) son actualizados de acuerdo a la variación del índice de precios al por mayor (nivel general).
- 6) Aplicación supletoria: Código de procedimientos en lo criminal para la justicia federal.

Autodenuncia

El Art. 917 establece una reducción en un 75% del importe mínimo de la multa que correspondiere, autorizando sin necesidad de aperturar un sumario la pertinente rectificación, cuando el responsable de una declaración inexacta comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que éste por cualquier medio la hubiere advertido o a que hubiere un principio de inspección aduanera o a que se hubieren iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el agente verificador.

Cumplimiento voluntario

El código aduanero en los Arts. 930/2, incorpora un nuevo sistema de extinción de la acción penal basado en el cumplimiento voluntario de las penas que correspondería aplicar por infracciones aduaneras. Si la infracción fuere de las castigadas únicamente con pena de multa, la acción penal se extingue por el pago voluntario del mínimo de la multa que corresponda. Si, en cambio la infracción fuere reprimida con pena de multa y comiso, la acción penal también se extingue por el pago voluntario del mínimo de la multa y por el abandono a favor del Estado de la mercadería en cuestión.

Para tener efecto extintivo este pago y abandono voluntario en su caso, deben hacerse antes del vencimiento del término de 10 días que tienen los infractores para contestar la vista de descargo. Por otra parte no es aplicable a la infracción de contrabando menor. Las ventajas para el imputado que se allana al cumplimiento de la pena, son la aplicación del mínimo de la pena y que la sanción no conste como antecedente infraccional.

Entrega bajo garantía (Art. 453 inc h) C.A.)

Las mercaderías sujetas a sumario o proceso, gozan de este beneficio cuando la infracción imputada no prevé como sanción el comiso irredimible de las mismas; ello en virtud de la importancia que para el comercio exterior supone la disposición de las mercaderías evitando su inmovilización y quedando garantizado los intereses fiscales. Dicho libramiento es concedido ante el requerimiento escrito del interesado, previa aceptación de la garantía ofrecida que puede ser:

1. Depósito de dinero efectivo.
2. Depósito de títulos de la deuda pública.
3. Garantía bancaria.
4. Pagaré (hasta \$.....por importador o exportador).
5. Afectación expresa, Coparticipación Federal y Aval del Tesoro Nacional

(solamente para entes públicos).

El importe a garantizar (art. 453 inc. h) será el que resulte menor de acuerdo a los siguientes criterios:

- La multa máxima que eventualmente pudiera corresponder; y
- El valor en aduana de la mercadería (importación) o el valor en plaza de la misma (exportación). Debiendo abordarse previamente los derechos pertinentes.

Derecho de importación

Antecedentes y clasificación de los derechos de importación

El derecho de importación fue implementado, estudiado y reglamentado en mayor intensidad que el derecho de exportación.

Esta diferencia de tratamiento se debía a las implicancias económicas y a las teorías reinantes en cada época, así, a través del derecho de importación se entiende a:

- 1) Un fin fiscal, es decir de aumentar la renta fiscal.
- 2) Un fin extra-fiscal, protección a las actividades económicas del país (producción, consumidor y trabajo).
- 3) Orientación del consumo de productos importados a productos producidos en el país.
- 4) Regulación de la entrada y salida de divisas.

El Derecho de importación puede clasificarse en

Grado de protección a la economía nacional

- Librecambistas
- Proteccionistas

Forma de su establecimiento

- **Autónomo o general** Establecidos por cada Estado atendiendo a sus propias necesidades. (NADI- NADE).
- **Convencional** Surge de las negociaciones entre los Estados, en razones de orden económico, financiero y social (ALADI), siendo menores al general. Surgen de las negociaciones entre los Estados, a través de convenios especiales ente ellos (CAUCE, listas no extensivas), siendo menores de los convencionales
- **Diferenciales** Por el contrario estos son más elevados que el *general*, y se aplican a los países con los cuales se tienen declarada una guerra aduanera.

Según su base de percepción

- **Específicos** Se calcula el impuesto multiplicando una unidad de medida Por Ej. : 100 Mts. x u\$s.6= u\$s. 600.
- **Ad – valorem** Se calcula el impuesto multiplicando un porcentaje por un monto en pesos: Por Ej. : 15% x u\$s. 100 = u\$s. 15 (impuesto a pagar)
- **Mixtos** Son aquellos que se componen de una cuota referida a la calidad, cantidad, naturaleza, etc. de la mercadería (específico) y otra referida al valor de la misma (ad-valorem) por Ej. :

$$\begin{array}{r}
 100 \text{ Mts. x } \text{u\$s. } 6 = \text{u\$s. } 600,- \\
 + \\
 15\% \text{ x } \text{u\$s. } 100 = \text{u\$s. } 15,- \\
 \text{(Impuesto a pagar)} \quad \text{u\$s.} \quad \underline{615,-}
 \end{array}$$

Históricamente el derecho de importación que se aplicaba era el *específico*, cambiándose en la actualidad por los *ad-valorem*, surgiendo los motivos de este cambio, de las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos y que son:

Derechos específicos

Ventajas

- Tienen un mayor grado de seguridad, rapidez y fijeza que los *ad-valorem*.
- Evitan controversias entre el órgano recaudador y el contribuyente.

Desventajas

- Se hace difícil elegir el criterio adecuado para calcular el índice del valor de la mercadería.
- No cumplen adecuadamente el fin proteccionista ya que no se contempla la calidad de la mercadería.
- Las modificaciones del índice del valor de la mercadería se desactualiza muy rápidamente, no produciéndose su actualización en la misma velocidad.
- Como las mercaderías, productos y artículos van cambiando, las tarifas resultan pronto anticuadas.
- Difícilmente respetan el principio de igualdad.

Derechos ad-valorem

Ventajas

- Es más justo.
- Cumplen con su fin proteccionista y es más fácil de implementar o modificar.
- Automáticamente se contempla la calidad del producto ya que su valor varía de acuerdo a la calidad.
- El sistema *ad-valorem* dio nacimiento a la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, resulta más práctico y no se desnaturaliza como la Tarifa de Avalúo del método específico.
- Facilita la sanción Legislativa.

Desventajas

- Dificultad para establecer el valor exacto de la mercadería, existiendo la posibilidad de aplicar la maniobra de doble juego de facturas, lo que obliga a recurrir a la figura de preemisión, que consiste en facilitar a la aduana un juego de éstas para adquirir la mercadería por el valor declarado, procedimiento este que ha fracasado en la práctica.
- Aumenta el grado de controversia entre el organismo recaudador y el contribuyente.

Normas de aplicación de los derechos de importación

Hecho imponible

De acuerdo a la definición del código en el Art.9, punto 1, se entiende por importación a la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, pero este amplio concepto desde el punto de vista de la destinación aduanera se divide en:

- a) Destinación definitiva de importación para consumo,
- b) Destinación suspensiva de importación temporaria,
- c) Destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, y
- d) Destinación suspensiva de tránsito de importación.

El Art. 635 establece que el derecho de importación grava la *importación al consumo*; es decir que éste es el **hecho imponible** y no la importación de mercaderías, porque si el hecho imponible fuese la importación debería satisfacer el derecho de importación todas las destinaciones enumeradas, pero el código la restringe solamente a la importación a consumo, por ello es que el resto de las destinaciones (b, c y d) no abonan el derecho de importación. Ahora cabe la pregunta que se entiende por consumo? El código aduanero adopta el criterio de Bruselas al definirlo como *la introducción o salida de mercaderías del o al territorio aduanero por tiempo indeterminado*. Aquí se nota la importancia de la definición del hecho imponible, ya que la obligación tributaria nace solamente para una sola de las destinaciones aduaneras.

Momento imponible

El Código determina el momento imponible en los Arts. 637 - para situaciones regulares, y Art. 638 para situaciones irregulares, considerando a las primeras como aquellos casos en que las presentaciones aduaneras son voluntarias, las más generales y normales, mientras que las segundas son para las infracciones y delitos aduaneros.

Para las situaciones "Regulares"

El Momento imponible es:

- La fecha de entrada del medio transportador para el caso del despacho directo a plaza (ex forzosos).
- La fecha del registro de la documentación aduanera (solicitud de destinación de importación a consumo).
- La fecha de la declaración, cuando la misma se efectuare luego de que la mercadería hubiere sido destinada de oficio a consumo.
- La fecha de aprobación de la venta, o en caso de no hallarse a sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratase de mercadería destinada de oficio a consumo.

Estas reglas son de aplicación en el orden en que figuran, prelación que tendrá carácter excluyente.

Para las situaciones "Irregulares"

El momento imponible es: el que se detalla más abajo, el cual **tendrá preeminencia** sobre el establecido para situaciones regulares. Es decir que si se determinó el momento imponible para una situación regular y ésta pasa a ser irregular, dicho momento imponible determinado primeramente, se traslada a la fecha que corresponde a la nueva situación irregular detectada o constatada.

- a) La fecha de la comisión del delito de contrabando o la de su constatación.
- b) La fecha de comisión en la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador, o de su constatación.
- c) La fecha de finalización de la descarga del medio transportador por el faltante de mercaderías.
- d) La fecha de producirse, o de su constatación, para la falta de mercaderías sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o sometida al régimen de una destinación suspensiva de importación.
- e) La fecha de la transferencia de mercadería introducida bajo el régimen de importación temporal.
- f) La fecha de vencimiento del plazo para reexportar una mercadería introducida bajo el régimen de importación temporal.
- g) La fecha de constatación de una violación a cualquier obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporal.
- h) La fecha del vencimiento del plazo de un mes contado a partir de la finalización del que se hubiere acordado para el cumplimiento del tránsito.

Base imponible

Previo a determinar la base imponible en el derecho de importación, recordemos que se debe establecer de acuerdo con el código aduanero, el sistema adoptado para el cálculo del monto del impuesto a pagar y hace que se clasifique en específico o ad-valorem.

De acuerdo al Art. 660, el derecho es específico cuando el monto del impuesto se obtiene mediante la multiplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida. Por Ej. :

Suma fija de dinero	por	Unidad de medida	igual	Monto del impuesto a pagar
u\$s. 4,-	X	100 Mts.	=	u\$s. 400,-

El Art. 642 define al derecho de importación ad valorem a aquel cuyo importe (monto del impuesto a pagar) se obtiene de la multiplicación de un porcentaje (tasa del impuesto) por el valor normal en aduana de la mercadería.

La determinación del valor normal en aduana de la mercadería (base imponible) para el derecho de importación ad-valorem, se encontraba reglamentado por los Arts. 643 al 658, ambos inclusive, del código aduanero, sustituidos por la Ley 23311; estableciendo expresamente el Art. 18 del Decr. 1026/87 que: "A los fines de la Ley 23311 y el Art. 1184 del código aduanero, se considerará que las disposiciones de este último cuerpo legal, referidas a la determinación del valor en aduana de las mercaderías que se importan para consumo, quedarán sustituidas por las correspondientes de la Ley 23311 a partir del 1 de enero de 1988, en cuya oportunidad se entenderá que quedan automáticamente derogados los Arts. 641 a 650 y 652 a 659 del mencionado código y toda otra disposición que se oponga a la Ley 23311".

Para la comprensión del valor normal (base imponible) se debe tratar de deducir y razonar el alcance de dicha definición. En el comercio internacional, dadas las circunstancias de tener problemas de espacio y de tiempo se hizo necesario que se dictaran las reglas Incoterms, que definen los derechos y obligaciones del comprador y del vendedor en cada una de las condiciones de venta. La cláusula de venta y el lugar de entrega son los elementos que componen la condición de venta. Las cláusulas de venta son:

- Franco fábrica o ex - fábrica
- Franco frontera
- F.A.S. (al costado del buque o sobre el muelle en el país de exportación).
- FOB (puesto sobre el medio transportador en el país de exportación).
- CIF (puesto en el puerto del país importación) se puede presentar con varias variantes pero no hacen al problema aduanero.
- Puesto en fábrica (entrega en el domicilio del importador).

Se considera que más importante que hacer una enumeración de los gastos que están a cargo del comprador y del vendedor de acuerdo a la cláusula de venta pactada, es comprender la mecánica que permita razonar cuando un gasto - cualquiera sea su denominación - se debe incluir o no en el valor normal. Para ello partimos del principio que quien debe soportar todos los gastos para conservar y mantener la mercancía es el propietario de la misma, es cuando cesan las obligaciones del vendedor y nacen las del comprador. Por ejemplo: si la cláusula es FOB, los gastos desde fábrica o depósito del vendedor hasta arriba del medio transportador - que es el lugar donde teóricamente se entrega la propiedad de la mercadería - corren por cuenta del vendedor y desde el puerto de exportación hasta la fábrica o depósito en el país de importación, son a cargo del comprador, que es el nuevo propietario. En el supuesto de la cláusula CIF, los gastos desde la fábrica o depósito del vendedor en el país de exportación hasta el puerto del país de importación - lugar donde teóricamente adquiere la propiedad el comprador - hasta la fábrica o depósito del importador, los gastos son a cargo del comprador.

Bruselas frente a las distintas cláusulas de venta enumeradas, se decide por una de ellas, adoptando cláusula **CIF**, es decir, que al sólo efecto de la determinación de la base imponible, considera que todos los gastos hasta el puerto del país importador son a cargo del vendedor y desde ese punto hasta la fábrica depósito del comprador es a cargo de éste.

La condición de venta contiene un segundo elemento que es el lugar de entrega, el cual no puede ser determinado concretamente por el comité del valor de Bruselas, en un puerto, aeropuerto o ciudad (por ejemplo: Buenos Aires, Rosario, Nueva York o Londres etc.), dado el carácter internacional de la Definición y dicho lugar puede no estar en el territorio del país importador. Para ello se dice: **en el punto o lugar de introducción** adoptando nuestra legislación el criterio de que el punto o lugar de introducción es "el lugar donde el medio transportador se somete a formalización aduanera". Es decir, que hasta acá ya podemos decir que la base imponible es un: **Valor CIF, en el punto o lugar de introducción.**

Así mismo, nos encontramos que comercialmente una mercadería puede tener distintos valores de acuerdo a la forma de pago.

- Anticipado, primero se abona y luego se entrega la mercadería.
- Contado, se paga en el mismo momento en que entrega la mercadería.
- Diferido, primero se entrega la mercadería y luego se abona a un plazo determinado entre el comprador y el vendedor.

Es indudable que en el primer caso en donde se paga la mercadería y ésta es entregada un tiempo después, el comprador tratará de conseguir un menor precio; como en el tercer caso en donde se entrega mercadería y ésta es pagada un tiempo más tarde, el vendedor tratará de cobrar un interés por dicho plazo de espera. Frente a estas variantes y para no dejar al arbitrio del importador, y del organismo encargado de recaudar el impuesto, como para cumplir con el requisito tributario de la Uniformidad del Impuesto, es que adopta el valor de **contado**. Es decir que ahora tenemos que la base imponible es *un valor CIF, en el punto o lugar de introducción, contado*.

Lógicamente, el valor de una mercadería surge de un contrato - tácito o escrito - entre un vendedor y un comprador. Pero, si bien jurídicamente pueden ser dos personas independientes; comercial o económicamente pueden estar vinculadas o asociadas, surgiendo en consecuencias que el valor de la mercadería no sería el mismo cuando el exportador e importador son independientes, que cuando están vinculados. El código aduanero, establece que dos personas están vinculadas o asociadas en negocios, cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra o si las dos tienen intereses comunes en cualquier negocio o bienes, o incluso una tercera persona posee interés en los negocios o en los bienes de cada una de ellas sean estos intereses directos o indirectos.

Frente a esta posibilidad de que existan dos precios, el código aduanero adopta el que surge entre comprador y vendedor independiente. Completando la definición del valor normal, decimos que la base imponible es **un valor CIF, en el punto o lugar de introducción, contado, entre comprador y vendedor independientes.**

Existe un elemento más en la definición y es el término **libre competencia**. Corresponde aclararse que aduaneramente esta expresión nada tiene que ver con el concepto económico. Económicamente se entiende por libre competencia, cuando en el mercado hay pluralidad de vendedores y pluralidad de compradores, en donde el precio de una mercadería surge del libre juego de la oferta y demanda. Aduaneramente, se establece en el código recogiendo en el concepto del Comité del Valor de Bruselas, que se entiende como condición de libre competencia cuando se cumplen los siguientes requisitos que son tres:

- El pago del precio de la mercadería, constituye la única prestación efectiva del comprador.
- El precio convenido es pactado entre un comprador y vendedor independientes.
- Ninguna parte del producto que proceda de las ventas o de otros actos de disposición o, incluso de la utilización de que fuere objeto posteriormente la mercadería, se revierta directa o indirectamente al exterior.

La falta de uno de estos requisitos se aleja de la libre competencia, por tanto se deben reunir las tres condiciones. Es decir que la base imponible es **un valor CIF en el punto o lugar de introducción, contado, entre comprador y vendedor independientes, en condición de libre competencia.**

Podemos decir con respecto a las notas interpretativas de la definición del valor en aduana, que se aprobaron tres notas interpretativas que reciben los nombres de **addendum** (al Art. 1 al 3 y un addendum general), para introducirnos al Art. 3° de la definición respecto al concepto de la propiedad industrial o intelectual, consideraremos que el valor de una mercancía está compuesto de dos elementos:

- elementos tangibles y
- elementos intangibles.

Por elementos tangibles se entiende aquellas materias primas que se tocan, se palpan y se ven y por elementos intangibles aquellos conceptos que integran el valor de una mercancía pero que no se tocan ni se ven, como por ejemplo el valor de la marca.

Por eso para evitar que el exportador solo facture el valor de las materias primas y demás costos y conseguir con ello una menor base imponible para el importador y por separado facturar el valor de la marca de la patente o de la propiedad industrial o intelectual, es que la definición en su artículo tercero establece que el valor normal en aduana incluye el derecho al uso de la marca, patente, etc., cuando se considera extranjera.

De acuerdo con todo lo expuesto y resumiendo los tres artículos de la definición del valor podemos concluir que la base imponible del Derecho de Importación es:

“Un valor CIF en el punto o lugar de introducción, contado, entre comprador y vendedor independientes, en condiciones de libre competencia, el cual comprende el valor del derecho de utilizar la propiedad intelectual o industrial de la mercadería.”

Es indudable que dicho valor aduanero es considerado por Bruselas, que debe surgir como consecuencia de un contrato comercial, que lógicamente es un contrato teórico, por cuanto el contrato real surge de la transacción comercial y debe ajustarse a las disposiciones del código aduanero - que sigue a la definición de Bruselas -; por Ej. - el contrato comercial real pudo haberse efectuado con una condición FOB Valencia y la base imponible es un valor CIF Buenos Aires, debiéndose en consecuencia ajustarse el primero a la condición del segundo, sumando al valor FOB el precio del flete y la prima del seguro.

Al ser un contrato - aún teórico - tiene los siguientes elementos, y que también deben ser considerados para determinar la base imponible:

- 1) **Lugar:** punto o lugar de introducción: formalización del medio transportador.
- 2) **Momento:** momento imponible: artículo 637 del Cód. Aduanero (para situaciones regulares) y artículo 638 del Cód. Aduanero (para situaciones irregulares).
- 3) **Cantidad:** artículo 645 del Cód. Aduanero.
- 4) **Precio:** definición de Bruselas.
- 5) **Nivel comercial:** fabricante, mayorista, minorista o usuario

Recursos (Art. 1132)

Las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos por las infracciones se podrán recurrir dentro del plazo de 15 días de notificadas, en forma optativa y excluyente, existiendo dos vías:

1. *Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal* (con sede en Buenos Aires)
2. *Demanda contenciosa* (en nuestra jurisdicción ante el Juzgado Federal)

La interposición del recurso produce efecto suspensivo, y por otra parte existiendo varios recurrentes si uno optare por la vía judicial (b) se entenderá que todos han elegido esta última.

Extinción (art. 929)

La acción para imponer penas por infracciones aduaneras se extingue por:

1. Amnistía
2. Muerte del imputado
3. Prescripción (término 5 años a partir del 1 de enero del año siguiente)
4. Cumplimiento voluntario.

Procedimiento de Impugnación

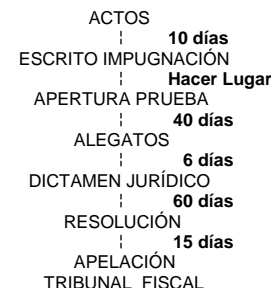
Es de particular interés, para los profesionales importadores y exportadores, el conocimiento del procedimiento especial de impugnación instrumentado en los Arts. 1053 al 1067 del código aduanero (Ley 22.415), con miras al adecuado ejercicio de sus derechos, pese a que no nos encontramos frente a una situación infraccional y menos aún delictual del derecho penal aduanero.

Actos impugnables

- a) Liquidación tributos (no valoración ni clasificación)

- b) Intimaren restitución de importes
- c) Aplicaren prohibiciones
- d) Denegaron pago importes
- e) Aplicaren multas automáticas
- f) Resolvieren cuestiones afectaren derechos o intereses legítimos

Esquema gráfico del procedimiento de impugnación



Plazo: Interposición 10 días (hábiles de notificado acto)

Forma: Por escrito, fundado, ofrecerse toda la prueba y acompañarse documental, impugnar defectos forma,

Efectos: suspensivos para casos a), b) y c).

Actualización: Índice precios al por mayor (nivel general)

Legislación supletoria: Ley nacional de procedimientos administrativos n° 19549/72.

Extinción de la acción infraccional por cumplimiento voluntario en el derecho aduanero

Dr. Raúl A. BUSTOS CARA

A) Introducción

- I. Normativa del Código Aduanero.
- II. Fundamento Jurídico.

B) Desarrollo

Análisis e interpretación de casos: 1. Solidaridad, 2. Tributos, 3. Disconformidad con la sanción imputada, 4. Responsabilidad por delitos, 5. Responsabilidad por faltas administrativas, 6. Ley penal más benigna, 7. Cosa juzgada, 8. Comparación con atenuación y autodenuncia, 9. Aspectos procesales, 10. Notificación del monto, 11. Pago, 12. Falta de mercadería, 13. Figuras culposas.

Antecedentes: 1. Código Penal, 2. Ley Penal Tributaria y Previsional, 3. Ley Aduana t.o. 1962.

Legislación Comparada.

Proyecto de modificación al Código Aduanero.

C) Conclusiones

A) Introducción

La investigación del presente trabajo estuvo motivada por la frecuente utilización del régimen de la extinción por cumplimiento voluntario, al observarse que más del 50% de los procedimientos infraccionales finalizan de este modo ⁽¹⁾. Se puso especial énfasis en el análisis de casos prácticos o situaciones no resueltas en forma expresa por el Código Aduanero, sobre la base de la experiencia del suscripto como funcionario de la Dirección General de Aduanas, frente a la carencia de estudios específicos sobre el tema en la doctrina nacional.

La práctica diaria del quehacer aduanero involucra complejas situaciones jurídicas y cuantiosos intereses económicos, prueba de ello lo constituye la balanza comercial Argentina (valor total de mercaderías importadas y exportadas) cuyo monto supera los 57.000 millones de pesos. Se requiere un equilibrio permanente entre el ejercicio de control por parte del Estado y la rapidez que requieren los usuarios. Hay que tener en cuenta la finalidad de una Aduana: el servicio a la actividad de comercio exterior, ejerciendo el control de las mercaderías que se importan y exportan, recaudando los derechos y gravámenes, fiscalizando la correcta aplicación de la normativa, investigando y sancionando, infracciones y/o delitos, y la necesaria adaptación a la agilidad y los cambios del comercio internacional. Por ejemplo en el proceso de integración regional del MERCOSUR, el incremento y globalización de los intercambios promovidos por la Organización Mundial del Comercio – GATT ⁽²⁾.

I. Normativa del Código Aduanero

La Ley 22415 “Código Aduanero” ⁽³⁾, en la Sección XII (Disposiciones Penales), Título II (Infracciones aduaneras), Capítulo V (Extinción de Acciones y Penas), Art. 929 enumera las causales tradicionales de extinción del derecho penal sustantivo: amnistía, muerte del imputado y prescripción; agregando un régimen especial del derecho aduanero: la extinción de la acción infraccional por cumplimiento voluntario, en los Arts. 930/933, que transcribimos al pie ⁽⁴⁾.

La **intención del legislador** se manifiesta en la exposición de motivos: “... se revitaliza un sistema que, a la par que disminuirá el número de causas sin que por ello se deje de sancionar la comisión de la infracción, beneficia al infractor que se allane al cumplimiento de la pena, aplicándosele el mínimo de la misma sin que la sanción conste como antecedentes infraccional, debe tenerse en cuenta que este registro es una de las principales causas que oportunamente provocaron el desuso de instituciones que, como el “conforme y pago” y el “conforme y abandono” previsto en los Arts 110 y 113 de la Ley de Aduana, respectivamente, se sustentan en la misma finalidad de economía procesal y rápida justicia que inspira el articulado que se comenta”.

¹ Aduanas: Buenos Aires y Ezeiza (Dto.Contencioso Capital), Córdoba, Rosario y Mendoza. año 1996 - total Sumarios Contenciosos: 2620, Extinguidos: 1166, porcentaje: 44,50%.

año 1997 - total Sumarios Contenciosos: 3823, Extinguidos: 2143, porcentaje: 56%.

² BUSTOS CARA, Raúl A.- Asociación Argentina de Estudios de Comercio Exterior.

Revista “Desarrollo e Investigación del Comercio Exterior” - Año II - n° 4 “Funciones de la Aduana” - Córdoba 1994.

³ Boletín Oficial 23/03/1981. Vigencia 24/09/1981.

⁴ Art. 930 “La acción penal en las infracciones aduaneras reprimidas únicamente con pena de multa también se extingue por el pago voluntario del mínimo de la multa que pudiere corresponder por el hecho de que se tratase”.

Art. 931. “1. En los supuestos en que las infracciones aduaneras fueren reprimidas con pena de multa y comiso, la acción penal también se extingue por el pago voluntario del mínimo de la multa que pudiere corresponder por el hecho de que se tratase y por el abandono a favor del Estado de la mercadería en cuestión, con la entrega de esta en zona primaria aduanera.

2. Si de conformidad a lo previsto en el Art.983, ap. 2, procediere la sustitución del comiso por multa, la acción se extingue por el pago voluntario del importe del valor en plaza de la mercadería en cuestión”.

Art. 932. “Los supuestos previstos en los Arts. 930 y 931 solo surtirán efecto extintivo de la acción penal si los pagos voluntarios y el abandono se efectuaren antes de vencido el plazo previsto en el Art. 1101. En estos casos, el antecedente no será registrado”.

Art. 933. “El régimen de extinción de la acción penal previsto en los Arts. 930 a 932 no será aplicable a la infracción de contrabando menor”.

Los **requisitos de admisibilidad** en forma resumida son:

- 1°.- Pago - voluntario
 - mínimo multa
 - en efectivo
 - incondicional
 - total.
- 2°.- Comiso (cuando corresponda): mercadería abandonada favor del Estado e ingresada a zona primaria ⁽⁵⁾.
- 3°.- Plazo: antes vencimiento diez (10) días para contestar vista de descargo.
- 4°.- Infracciones aduaneras: todas, excepto: contrabando menor (-\$ 100.000).

El Art. 933 C.A. establece que no será aplicable esta forma de extinción a la infracción de contrabando menor y recordamos que por Ley 24415, (publicada B.O. 05/01/95), se modificaron los Arts. 947 y 949 del C.A., elevándose el monto del valor en plaza de la mercadería involucrada a la suma de pesos cinco mil (\$ 100.000). La exclusión del contrabando menor del beneficio de la extinción, se justifica por las consecuencias que acarrea su reincidencia, al transformarse en delito, y dejamos establecido que la doctrina más autorizada sostiene que se trata de un delito con tratamiento de infracción ⁽⁶⁾.

II. Fundamento jurídico

La extinción de la acción infraccional aduanera por cumplimiento voluntario, en nuestro criterio, tiene la misma naturaleza que la expresada por la jurisprudencia en materia impositiva, es decir que implica la supresión de la punibilidad de un hecho por circunstancias sobrevinientes que no tienen que ver con su carácter antijurídico ni con la culpabilidad de sus autores, sino solo con razones de política criminal cuya ponderación es de incumbencia del Poder Legislativo (Cámara Nacional Penal Económico Sala A – “Incidentes de Extinción Acción Penal s/ Infracción Ley 23771”, causas: TARICA, José (30/12/94) y FORMICA, Guillermo (28/02/97) ⁽⁷⁾).

Por otra parte, el régimen de extinción previsto por el Art. 930 del C. A. reviste carácter eminentemente penal y no procesal, como lo ha establecido la sentencia de fecha 18/03/87 de la Sala I en lo Contencioso Administrativo de la Cámara Federal en la causa caratulada “B. CABALLERO y Cía. SAIC y F. s / Recurso de Apelación” al aceptar la extinción por aplicación de la ley penal más benigna, Arts. 899, 900 y 1113 del C. A. ⁽⁸⁾.

En definitiva desde el punto de vista de la hermenéutica jurídica la causal de extinción de la acción infraccional prevista en el Art. 930 del C.A., destruye la pretensión punitiva preexistente, de manera que no puede confundirse con otras causas de exclusión de la pena, como los justificantes, que actúan a nivel de la antijuridicidad afectando la existencia misma de la punibilidad.

B) Desarrollo

I. Análisis e interpretación de casos

⁵ Art. 5 “.. parte del territorio aduanero habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectada al control de las mismas, en las que rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de la mercadería..”

⁶ VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. “Código Aduanero, Comentarios, Antecedentes, Concordancias” Editorial Abeledo-Perrot - Bs.As. 1992 - Tomo VII.A Pág. 106.

⁷ ERREPAR “Régimen Penal Tributario y Previsional” Tomo I. Jurisprudencia Págs. 627.020 (1) y 627.044 (42).

⁸ BONZON, Juan Carlos “Derecho Infraccional Aduanero”. Edit. Hammurabi Bs.A. 1987. pag.126.

1) Solidaridad

La situación se presenta cuando dos o más imputados son responsables solidariamente por la misma infracción, por ejemplo despachante de aduanas e importador, en una destinación definitiva de importación a consumo, registran una declaración inexacta u otra diferencia no justificada y el servicio aduanero tipifica los hechos en la infracción prevista en el Art. 954 C.A., y al correrse la vista de ley: 1) Un imputado paga el mínimo de la multa y solicita la extinción en tiempo y forma, y 2) Otro coimputado: a) No contesta la vista y queda en rebeldía, o b) Contesta la vista en tiempo y forma, ofreciendo defensa y oponiéndose a la extinción.

La hipótesis no es meramente académica pues pueden existir razones contractuales, intereses comerciales o interpretaciones jurídicas divergentes sobre el resultado de la "litis", por ejemplo: deducción de la multa depositada por el importador o exportador de los honorarios para el Despachante que lo representa, la conveniencia en la inmediata disponibilidad de la mercadería y evitar secuelas procesales para el importador.

El interrogante que analizamos es: ¿El Juez Administrativo puede resolver la extinción de la acción para el imputado que no la solicitó e incluso para una de las partes que se opuso expresamente?

En nuestra opinión la respuesta es afirmativa. El servicio aduanero puede declarar extinguida la acción infraccional para todas las partes. Fundamos este criterio en razón que la acción infraccional es indivisible por solidaridad, destacamos que la solidaridad debe resultar del texto expreso de la ley (responsabilidad por el hecho ajeno: Arts. 903/909, 966, 971 y 982 C.A.), en consecuencia si cualquiera de los coimputados cumple con la totalidad de los requisitos, la acción queda extinguida, beneficiando a todos los imputados.

Para abonar nuestra hipótesis estimamos que se produciría una situación similar al caso de la apelación o demanda contenciosa, que presentada por uno de los coimputados, suspende para todos la ejecución de la resolución administrativa hasta la sentencia definitiva (Art. 1136 C.A.).

Como antecedente jurisprudencial fuera de la materia aduanera, pero dentro de la temática tributaria, se encuentra la sentencia en la causa n°. 36, caratulada: "MACRI, Francisco y Martínez, Raúl s/Ley 23771 - Incidente de extinción por pago de la acción penal promovido en causa n° 36" del Tribunal Oral Penal Económico n°. 2 (13/07/95), que estableció a los efectos del Art. 14 de la Ley Penal Tributaria que la pretensión fiscal siempre es única y su satisfacción se extiende a los autores y demás partícipes del aparente delito⁹).

Algunos podrían afirmar lo contrario basados en el derecho de los particulares con raigambre en el principio constitucional del debido proceso, de obtener una resolución fundada, frente a la imputación del servicio aduanero; por nuestra parte entendemos que frente a la inexistencia de agravio por no haber sanción, debe prevalecer el interés público sustentado en la finalidad de economía procesal y rápida administración de justicia que inspiran el instituto. Al igual que sucede en materia de prescripción hay razones de orden público que aconsejan que satisfecho el pago de la multa el estado no admita que se pierdan esfuerzos.

La importancia radica por la eventualidad de acciones de repetición o daños y perjuicios por negligencia entre los coimputados, pero evidentemente estas cuestiones deberán resolverse mediante negociaciones en el ámbito privado o plantearse mediante demanda ordinaria en sede judicial, como establecían las ordenanzas de aduana (Ley 810) en el Art. 1028 en la denominada acción de regreso.

Otra situación especial resulta de una imputación que prevea penas de comiso y multa, y uno de los imputados deposita la multa y el otro imputado propietario de la mercadería se opone en forma expresa a la extinción y contesta la vista y ofrece defensa por la imputación. El interrogante es si se extingue para el depositante y continua la causa para el otro, o por incumplimiento de ambas condiciones (pago multa y abandono), no debe hacerse lugar a la extinción.

En nuestra opinión corresponde la solución negativa, es decir que debe rechazarse la petición de extinción, salvo que el coimputado además de la multa proceda a pagar el valor en plaza de la mercadería, por aplicación del Art. 922 C. A. que le brinda esa posibilidad de sustituir el comiso por el valor de la mercadería.

2) Tributos

En la disposición de la corrida de vista, además de la imputación infraccional, el servicio aduanero debe notificar la pretensión tributaria (Arts. 1103 y 1094 inc. d) C.A.), la hipótesis que planteamos se produce cuando el imputado cumple los requisitos de la extinción (paga la multa en tiempo y forma, y abandona la mercadería de resultar necesario) pero no cancela la obligación tributaria o la cuestiona expresamente.

En nuestra opinión para el análisis de la cuestión, advertimos sobre la diferencia entre los aspectos infraccionales y tributarios planteados, y concluimos que debe aceptarse la extinción de la acción infraccional por haberse cumplidos los requisitos previstos por la ley, y si el imputado no pagó ni cuestionó la liquidación tributaria, el Servicio Aduanero deberá iniciar la ejecución forzada de la deuda.

De existir algún planteo defensivo limitado a la situación tributaria, se formulan los siguientes interrogantes para el Juez Administrativo: ¿debería continuar con el procedimiento de las infracciones? o ¿debería adecuar el procedimiento dando por cumplidas las etapas procesales agotadas y prosiguiendo con un procedimiento de impugnación?, y ¿Qué pasa con el sistema recursivo? (ya que en un caso entiende el Juez Federal y en el otro no). Estimamos que debería continuarse con el procedimiento para las impugnaciones (Art. 1053 y sig. C.A.), declarando la cuestión de pleno de derecho de no existir prueba, y oportunamente resuelta la situación, correspondería la vía recursiva de Apelación ante del Tribunal Fiscal de la Nación.

3) Disconformidad con la sanción imputada

En la práctica pueden darse innumerables supuestos que resumimos en los siguientes:

- a) Error aritmético o de cálculo en la base imponible o en la liquidación de la multa, por ejemplo índices de actualización, intereses, alícuota, etc..
- b) Cuestionamientos sobre el estado de uso, origen, valor, etc., de la mercadería, necesidad de peritajes, análisis, informes, etc.
- c) Diferencia sobre la calificación o tipificación infraccional de los hechos.

Con referencia a los supuestos mencionados en el punto a), nuestra opinión es que son cuestiones de hecho que debe resolver el Juez Administrativo de acuerdo a las circunstancias del caso concreto y en base a los principios generales: criterios de razonabilidad, equidad, prudencia y legalidad. En esencia debe mantenerse un prudente equilibrio entre autorizar las correcciones de errores materiales evidentes por un lado y el evitar maniobras meramente dilatorias por el otro, que desnaturalicen el objetivo de una rápida y eficaz administración de justicia.

Además advertimos que en principio los plazos son todos perentorios (Art. 1006 C.A.) pero no improrrogables, y en consecuencia los imputados pueden pedir antes del vencimiento y el Juez Administrativo puede otorgar la suspensión, mientras se dilucida la controversia (Art. 1º inc. e) punto 5 Ley 19.549).

En cuanto a los supuestos del punto b) debe analizarse si el acto de clasificación, verificación y aforo de la mercadería, fue efectuado previa citación del interesado (Arts. 1094 inc.b), conforme Fernández Lalanne en un caso de error liquidando en menos - Cámara Federal Contencioso Administrativo Sala 3 DUPERIAL S.A. c/A.N.A. (10).

⁹ ERREPAR "Régimen Penal Tributario y Previsional" Tomo I - Jurisprudencia Pág. 627.041.2.

¹⁰ FERNANDEZ LALANNE, Pedro "Comentarios al Código Aduanero", Guía Práctica del Exportador e Importador - Bs.As. 1992, Tomo II Pág. 93.

En el punto c) referido al tipo imputado resaltamos que el código aduanero en distintos capítulos: declaraciones inexactas, mercadería a bordo, transgresión a las obligaciones, destinación suspensiva, equipaje, envíos postales, tenencia de mercaderías de origen extranjero en plaza, y otras transgresiones, en los Arts. 954 al 955, tipifica una veintena de infracciones con distintas sanciones: multa con diferentes graduaciones: 1 a 5 veces el perjuicio fiscal, o el valor en plaza de la mercadería, o el importe de los tributos o el valor en aduana, o importes fijos (según Res. ANA 2344/91), de \$23,62 a \$ 2.362, o \$ 12,72 a \$ 1.272, o \$ 25,40 a \$ 1.272, comiso, y clausura.

Para destacar la importancia, tomamos por ejemplo la infracción de tenencia de mercadería extranjera en plaza con fines de comercio o industrialización, que en la calificación sustancial se sanciona con el comiso de la mercadería, multa de 1 a 5 veces el valor en plaza y clausura del local (Arts. 985/8 C.A.), y en la tipificación de transgresión formal solamente una multa de \$23,62 a \$ 2.362 (Art. 992 C.A.).

En nuestra opinión y como principio general deberían ser rechazadas las discusiones sobre cuestiones de hecho o de derecho, pues resulta facultativo del Juez Administrativo como director del proceso y propio del ejercicio jurisdiccional la tipificación de los hechos, sin perjuicio de utilizar el imputado en tiempo oportuno las vías recursivas, en especial de violarse garantías constitucionales. El camino de mayor seguridad jurídica para el imputado es utilizar la oportunidad procesal: depositar el monto de la multa que entiende corresponde y plantear la discusión del tipo infraccional de manera que, de resultar exitoso en su planteo la decisión definitiva reconocería que el pago fue extintivo de la acción con todas las consecuencias liberatorias del caso.

4) Responsabilidad por delitos (contrabando, tentativa o encubrimiento)

En nuestra opinión resulta obvio que el poder administrador solo puede extinguir la acción infraccional y no puede disponer de la acción de carácter delictual. Si por ejemplo se extinguió una infracción a los Arts. 954 (declaración inexacta) o 985 (tenencia de mercadería extranjera) del C.A., y con posterioridad aparecen nuevos elementos probatorios que indiquen que en realidad se trataba de conductas arduas del imputado tipificadas por el legislador como delito de contrabando, su tentativa o encubrimiento (Arts. 863/867 C.A.) nada impide la investigación penal por el órgano jurisdiccional competente (Juzgados en lo Penal Económico en Buenos Aires y Federales en las provincias), por aplicación directa del principio de especialidad y no podría invocarse el principio del "non bis in idem" (Arts. 896 y 897 C.A.).

El caso en análisis podría tener importancia práctica, cuando por ejemplo algún funcionario efectuara una imputación infraccional por ignorancia o incluso por razones de interés personal de naturaleza económica, estimulado por el producido de la multa y comiso de la participación de los denunciantes (20%) y aprehensores (20%) establecida por la Ley 23.993⁽¹¹⁾ y por otra parte la persona o empresa responsable optare por el pago de la multa como forma de truncar la investigación, si tiene motivos para presumir que la misma podría dar lugar al descubrimiento de otras infracciones o delitos⁽¹²⁾.

La resolución administrativa concediendo la extinción por cumplimiento, no esta sujeta al control de legitimidad mediante la aprobación del superior que el Art. 1115 C.A. requiere para los casos de absolución, atenuación etc., en consecuencia el juez administrativo debe estar prevenido para no ser sorprendido por el denominado "puente de plata" o "fuga del proceso penal", a través de una pseudo extinción planteada para evadir responsabilidades, por la "delincuencia económica", "profesional" o "de cuello blanco" y además deberían establecerse controles posteriores mediante auditorías selectivas por la Dirección General de Aduanas.

5) Responsabilidad por faltas administrativas

La extinción de la acción infraccional por cumplimiento voluntario y el efecto de no registrarse el antecedente, no impide que las conductas sean juzgadas desde el punto de vista administrativo, para los Importadores y Exportadores y los Auxiliares del Servicio Aduanero: Despachantes de Aduana, Agentes de Transporte Aduanero, sus Apoderados Generales y Proveedores de a Bordo, inscriptos en los registros respectivos.

En nuestra opinión son órbitas de responsabilidad diferentes, y las sanciones disciplinarias contempladas por ejemplo en los Arts. 47, 64, 83, 100 del C. A., y los hechos pueden ser tenidos como antecedentes a fin de configurar la reiteración de inconductas que han sido debidamente comprobadas y que constituyen la irregularidad prevista por el mencionado código aduanero.

La Cámara Nacional de apelaciones en lo contencioso administrativo en el expediente. 15086 caratulado: "Agencia Marítima Río Paraná S.A. s/Amparo y Recurso Art. 70 C.A. Ley 22.415", al confirmar la sanción de suspensión para un agente de transporte aduanero en su sentencia de fecha 5 de abril de 1988 expreso: "... Son perfectamente separables los dos planos, en que se pueden ubicar los hechos; uno el penal y otro el disciplinario. Es por ello que el Art. 930 del código aduanero limita su efecto a la faz penal de las infracciones aduaneras, incluidas en la Sección XII del Citado cuerpo legal (disposiciones penales). En cambio, las faltas cometidas tienen otro encuadramiento desde el punto de vista disciplinario y si los Arts. 930 y 932 determinan que el antecedente no se registra, lo es a los efectos del Art. 927 y concordantes del Título II, Sección XII del C. A. como expresamente lo explicito la norma. Que en tal orden de ideas cabe concluir que el proceder de la Aduana no resulta violatorio de ningún principio penal ni constitucional ...".

6) Ley penal más benigna

En las causas contenciosas anteriores al 24 de septiembre de 1981 (vigencia C. A.) en las cuales no se había dictado resolución, y se había corrido vista, se entendió por el principio de la ley penal más benigna (Art. 899/901 C.A.), que correspondería hacer lugar a la petición expresa de extinción por cumplimiento voluntario, cualquiera fuera la etapa procesal en la cual se encontrara, por aplicación del Art. 16 de la Constitución Nacional, conforme Fernández Lalanne⁽¹³⁾.

7) Cosa juzgada

Las resoluciones firmes concediendo o denegando la extinción de la acción infraccional por cumplimiento adquieren el carácter de cosa juzgada establecido por el Art. 1183 C.A. La excepción alcanza a los casos de ardido o engaño o nulidades absolutas y enriquecimiento sin causa, con revisión en sede judicial para los aspectos tributarios, el procedimiento de repetición (Art. 1068 y sig. C.A.) para el contribuyente y la determinación tributaria suplementaria para el fisco (Arts. 792/3 C.A.).

Los casos de errores en la liquidación de la multa efectuada por el Servicio Aduanero y que son advertidos antes de dictarse la resolución de aceptación de la extinción, por el imputado o la misma Aduana, no existe impedimento en efectuar las correcciones, suspendiéndose los términos, fijándose el monto correcto y corriéndose nueva vista al imputado.

Como establecimos en el punto 4), la resolución administrativa extinguiendo la acción infraccional por cumplimiento voluntario no puede oponerse como cosa juzgada para impedir la investigación y juzgamiento en sede penal judicial por el delito de contrabando, su tentativa o encubrimiento.

Por otra parte y en el sentido inverso al párrafo precedente, si en sede judicial se sobreseyera definitivamente a una persona por el delito de contrabando, este fallo tiene efecto de cosa juzgada en el ámbito aduanero, donde no podría sustanciarse el procedimiento administrativo a los fines de la aplicación de las penas previstas para el mismo hecho (Art. 1026, inc. b) C.A.).

¹¹ Publicada Boletín Oficial 01/11/92 - Resolución ANA 143/92 - B.O. 18/02/92.

¹² FERRO, Carlos "Extinción de las Acciones y Penas Aduaneras"-Edit.Bibliografica Argentina Bs.As. 1945.

¹³ FERNANDEZ LALANNE, Pedro - op. cit -Tomo II - Pág. 94/95.

El carácter de accesorio de la sanción administrativa de la resolución en la causa penal, pese a la doble jurisdicción para la aplicación de las penas fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la sentencia del 10/03/1983, en la causa Ramón DE LA ROSA VALLEJOS ⁽¹⁴⁾.

Advertimos que la sentencia definitiva en sede judicial respecto del delito de contrabando no impide la investigación y juzgamiento en sede aduanera bajo la óptica de una infracción. Por ejemplo en el caso de descartarse la modalidad de contrabando documentado prevista en el Art. 864 inc. b) C.A., podría subsistir la tipificación de una declaración inexacta Art. 954 C.A., recordemos que el principio del "*non bis in idem*" requiere identidad de personas, cosas y acciones.

8) Comparación con la atenuación y la autodenuncia

La atenuación de la sanción legal, esta prevista en el Art. 916 C.A. y el Juez Administrativo podrá reducir la pena a aplicar por debajo de los topes mínimos cuando mediaren motivos suficientes. En nuestra opinión requiere un análisis probatorio, agotar el procedimiento infraccional, disponerse al dictarse la resolución definitiva conforme el Art. 1112 C.A., y sujetarse a la aprobación cuando correspondiere según el Art. 1115 C.A., contradiciéndose abiertamente con la perentoriedad, economía y requisitos de la extinción de la acción por cumplimiento voluntario.

La autodenuncia normada en el Art. 917 C.A., establece en esencia que el responsable de una declaración inexacta que comunicare por escrito y en forma espontánea y antes que el servicio aduanero lo advierta, tiene un beneficio del 75 % de reducción del mínimo de la multa, debe depositarla sin necesidad de apertura del sumario y efectuar la pertinente rectificación en su declaración tributaria, y en consecuencia no se registra el antecedente a los fines de la reincidencia.

La autodenuncia no debe ser confundida con los supuestos de no punibilidad previstos por los Arts. 225, 322 y 958 C.A. que respectivamente autorizan la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera e importación y exportación cuando la inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de los documentos complementarios y fuera solicitada con anterioridad a que hubiera sido advertida o hubiera principio de inspección aduanera, y la dispensa del pago de tributos por las causales de siniestro, caso fortuito, fuerza mayor o rectificación de la declaración.

Advertimos que la autodenuncia tampoco tiene el carácter de la tentativa desistida que contempla para los delitos el Art. 43 del Código Penal, atento que las infracciones aduaneras no serían pasibles de tentativa por su naturaleza.

En nuestra opinión la *atenuación* y la *autodenuncia* son institutos diferentes y por lo tanto incompatibles, con requisitos y finalidades dispares, por lo que no se pueden acumular ni asimilar a la extinción de la acción infraccional por cumplimiento voluntario. En síntesis en la Atenuación hay que agotar el procedimiento infraccional y en la Autodenuncia es previa y sin la instrucción sumarial.

9) Aspectos procesales

a) Jurisdicción y competencia: Corresponde conocer y decidir en forma originaria al administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubieren producido los hechos (Art. 1018 C.A.), con la aclaración que en el área metropolitana (Aduanas de Buenos Aires y Ezeiza) corresponde al jefe del departamento contencioso.

Por razones prácticas: distancias de las Oficinas, día y hora inhábil y con la finalidad de agilizar los sumarios originados en los procedimientos de equipaje (Art. 977 y 978 C.A.), por disposición 77/97/AFIP-DGA ⁽¹⁵⁾, se ha facultado a los Administradores para delegar en los

jefes de resguardo de frontera, la facultad de resolver cuando el pasajero opte por acogerse al régimen de extinción por cumplimiento voluntario.

La situación de delegación, no debe ser confundida con la denominación doctrinaria de "oblación en vía breve", consistente en el pago de la sanción por la contravención, hecho directamente al agente público en el momento en que este señala la contravención, que es la más expedita y económica y es admitida solamente por algunas leyes y reglamento de tránsitos municipales y provinciales.

b) Cómputo del plazo: 10 días hábiles, que comienzan a correr desde el día siguiente hábil administrativo al de la notificación, ampliándose por otra parte a razón de un día por cada doscientos kilómetros o fracción no inferior de cien (Arts. 1035/6 C.A.), y se habilitan las dos primeras horas del día hábil siguiente: departamento contencioso, hasta las 11,30 horas y aduanas del interior hasta las 09 horas (Art.1009 C.A.).

c) Patrocinio letrado: es obligatorio cuando se planteen cuestiones jurídicas, Art. 1034 C.A., inspirado en el Art. 1° de la Ley 19.549, tiende a garantizar a los particulares el debido proceso administrativo y al servicio aduanero que las presentaciones gocen de la seriedad y eficiencia suficientes, como para no obstaculizar la buena marcha del procedimiento, su incumplimiento en nuestra opinión no trae aparejada la nulidad de la presentación, ni es requisito "*sine qua non*" para conceder la extinción solicitada en tiempo y forma.

d) FERIA administrativa: Durante el mes de enero de cada año, en coincidencia con el poder judicial, se suspenden los plazos para los procedimientos sumariales contenciosos administrativos, en consecuencia las notificaciones de los plazos de corrida de vista que superen los días hábiles de diciembre, pasan al mes de febrero, destacamos que en el mes de julio no existe feria administrativa en los procedimientos aduaneros, según Resolución ANA 4475/80 modificada por resolución 4091/83 ⁽¹⁶⁾.

e) Dictamen jurídico: Art. 1040 C.A., cuando el Administrador no fuera abogado, antes de dictar la resolución definitiva de extinción deberá producirse en las actuaciones el dictamen jurídico del servicio permanente de la aduana, pero su ausencia no determina necesariamente en todos los casos la nulidad del acto, por ejemplo en los casos de infracciones al régimen de equipaje en lugares operativos o frontera (Arts. 977/8 C.A.), podrá prescindirse por economía procesal y rápida justicia que inspira el artículo 930 C.A., (Dictamen 2899/97 del Departamento Asesoramiento de la Dirección de Asuntos Legales de la Dirección General de Aduanas).

f) Legislación Supletoria: el orden de prioridad esta dado para cuestiones sustantivas por: el Código Penal Argentino (Art. 861 C.A.), y en temas procedimentales por: el Código Procesal Penal para la Justicia Federal (Art. 1179 C.A.), y la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549.

g) Recursos: Contra las resoluciones definitivas en materia de infracciones, (Art. 1132 C.A.) dentro de los 15 días de notificada la resolución, podrá interponerse con carácter optativo y excluyente y con efecto suspensivo respecto al acto apelado:

- 1) Demanda contenciosa ante los jueces nacionales en lo contencioso-administrativo o los jueces federales en el interior del país, siempre que el monto de la litis supere \$ 10.20.
- 2) Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación por monto superior a \$ 173.

10) Notificación del monto

A nuestro criterio por uso o costumbre el servicio aduanero en oportunidad de notificar la corrida de vista, pone en conocimiento del imputado el derecho que le asiste de hacer uso de la extinción de la acción infraccional, y del importe de la multa que debe abonar, y de corresponder el abandono; pero no existe obligación legal de hacerlo y en consecuencia para evitar errores o diferencias es conveniente que el imputado pida la suspensión del plazo y solicite expresamente que el servicio aduanero le haga conocer el monto de la multa, para

¹⁴ La Ley - 1983 Tomo C - Pág.. 553.-

¹⁵ Publicada en Boletín Oficial 12/12/97.

¹⁶ Publicadas en "Boletín Administración Nacional de Aduanas" Nros. 209/80 y 346/83.

eventualmente proceder a su depósito, entendiéndose que resultaría necesario que por vía reglamentaria se estableciera la obligatoriedad de esta notificación.

La jurisprudencia se ha expresado en el sentido indicado al señalar: *"en el expediente administrativo se corrió la vista que prevé el Art. 1101 -antes de cuyo vencimiento la actora debió optar por el procedimiento que establece el Art. 930, de conformidad con el Art. 932 del mismo ordenamiento y la actora la contestó sin expresar disconformidad alguna por la omisión que ahora invoca (hacerle saber lo dispuesto en el Art. 930 C.A.). Siendo ello así el acto cuya nulidad articula quedo tácitamente consentido (conforme Art. 1051 C.A.), por lo que el planteo que realizo ante el aquo (Tribunal Fiscal de la Nación), es extemporáneo (CNACAF, Sala III, 10/12/87 "Unión obreros de la Industria Maderera de Cipolletti s/apelación, TFN" (17)).*

11) Pago

El legislador ha establecido en forma expresa en el Art. 930 C.A., el pago, que en los términos del Art. 725 del código civil es el cumplimiento de la prestación que hace al objeto de la obligación, es decir que debe cancelarse en efectivo, sin ningún tipo de condicionamiento.

En nuestra opinión resulta muy claro que pagar, no es igual que prometer o anunciar, por ejemplo con la presentación de un escrito ofreciendo el pago. Es condición *"sine qua non"* que se haya concretado con el depósito en dinero efectivo o la acreditación del cheque antes del vencimiento de los 10 días hábiles, en la cuenta oficial de la Aduana en el Banco de la Nación Argentina.

En igual sentido que el expuesto, pero en materia impositiva y previsional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: 2953 SIGRA S.R.L., sentencia de fecha 25/09/97, con referencia al Art. 14 de la Ley 23771 (régimen penal tributario y previsional), ha resuelto frente a acogimiento del contribuyente a planes de pagos o cuotas, que la extinción de la acción corresponde cuando la deuda se encuentre íntegramente satisfecha. (18).

La presentación del escrito solicitando la extinción o el pago del mínimo de la multa y abandono de la mercadería efectuado fuera del plazo de diez días fijado por el Art. 932 C.A., no tendrá el efecto extintivo y en consecuencia podrá tomarse como allanamiento a la pretensión fiscal y un pago a cuenta de la eventual multa, y agotado el procedimiento se dictará la resolución graduándose la sanción con la escala que corresponda y de quedar firme se registrará el antecedente infraccional.

Por otra parte no sería admisible la extinción de la acción, en los supuestos de sanción de multa en los cuales se ofrezca el abandono de la mercadería para que el producido de su comercialización sea imputado al pago de la multa. Tales las que suceden por ejemplo en infracciones al régimen de equipaje cuando la mercadería no está prohibida (Art. 977 C.A.) que tiene prevista la sanción de multa una vez el valor en plaza, el producido de la subasta se aplicará para cubrir la sanción condenatoria de la multa y si hay remanente dinerario se debe poder a disposición del condenado y si no alcanza el importe obtenido se debe formular cargo o ejecución fiscal por la diferencia.

12) Falta de mercadería objeto de comiso irredimible

En principio conforme el Art. 922 C.A., el abandono puede ser sustituido por una multa igual al valor en plaza de la mercadería, pero debemos analizar el caso concreto y por ejemplo a nuestro criterio por esta vía no se podría autorizar y regularizar la importación de una mercadería prohibida. La repuesta afirmativa sería en caso de robo o hurto del que resulte víctima el importador, depositario o transportista.

13) Figuras culposas de contrabando

El delito de contrabando en su tipificación culposa se encuentra previsto en los Arts. 868 y 869 C.A. con penas de multas (\$ 236,20 a \$ 2.362,00) y el Art. 876 ap.2 C.A., establece otras sanciones: la caducidad de concesiones y prerrogativas, la inhabilitación para ejercer el comercio o para desempeñarse como funcionario de las fuerzas de seguridad y el retiro de la personería jurídica, que deben ser aplicadas por los jueces competentes (Art. 1016 inc. 2 C.A.), y por lo tanto nos preguntamos: si sobre ellos cabría la aplicación del pago voluntario de la multa contemplado por el Art. 64 del Código Penal (texto Ley 23.077) como medida de terminar los procesos.

La Cámara en lo Penal Económico en el incidente de extinción de la acción penal respecto a Eduardo Alberto ZAVALA, en la causa n°. 3613, caratulada: "Leiva Roberto y otros s/Av. de contrabando" (Causa N 40.077 F 6 Orden 16.774) J.7.S.13 Sala "A", resolvió conforme la dogmática penal (Ricardo Nuñez "Derecho Penal Argentino" T II Pág. 44) que esta forma de extinción esta referida a aquellos delitos reprimidos solo con multa, inclinándose por darle el carácter de pena principal conjunta y no de accesorias. (19)

En definitiva según la jurisprudencia no puede hacerse lugar a la extinción por el pago voluntario de la multa en sede penal en los casos de contrabando culposo, en los términos del Art. 64 del Código Penal. No puede asimilarse a la extinción de la acción penal por cumplimiento voluntario del procedimiento infraccional aduanero y no podría oponerse la cosa juzgada, para evitar las consecuencias de las sanciones disciplinarias como la cesantía o exoneración de los funcionarios aduaneros -régimen jurídico básico y convenio colectivo de trabajo-, o la suspensión o eliminación de los registros respecto de los importadores, exportadores, despachantes etc. -Arts. 80/81 y 97/98 C.A. (20).

II. Antecedentes

1) Código Penal

El artículo 64 establecía *"La acción penal por delito reprimido con multa, se extinguirá en cualquier estado del juicio por el pago voluntario del máximo de la multa correspondiente al delito y de la indemnización a que hubiere lugar"*.

La discusión doctrinaria que se generó sobre el fundamento y conveniencia de la disposición del artículo precedente, hacen necesaria la transcripción de las principales argumentaciones vertidas por distintos tratadistas:

El Dr. Rodolfo Moreno con motivo de la discusión parlamentaria en el año 1921 expresaba: *"... La oblación voluntaria suprime el motivo del juicio, en cualquier estado en que se halle, sometiéndose el inculcado a la consecuencia penal de su acción con ahorro de tiempo y de gastos para él, para la víctima y para la autoridad. Tratándose de penas pecuniarias no hay peligro en dejar a las partes ese medio de terminar los procesos", y "continuo considerando buena la disposición contenida en el Art. 64. Si el interesado para terminar la cuestión pendiente admite la disposición legal punitiva y paga el importe no hay perjuicio para nadie, ni para el mismo, desde que la multa no tiene consecuencia a los efectos de la reincidencia. Al acusado puede resultarle mas barato y más cómodo pagar y no discutir"*.

El Dr. Rojas, argumentó por la supresión manifestando: *"No comprendemos por que causa haya de extinguirse la acción penal en el caso que trata el artículo. Un particular no puede declararse delincuente por autoridad propia, al imponerse una pena. La pena es un acto que resulta de una resolución solemne del poder público. Se dirá que desde el momento que el imputado abona la multa que trae consigo el delito de que se trata, no hay objeto de continuar el proceso, pero debemos decir que el poder judicial, que el Estado, no se dirige en ese caso*

¹⁷ ABARCA, Alfredo E., 'Procedimientos Aduaneros'- Editorial Univ. - Bs.As. 1993 - Pág. 155.-

¹⁸ "MARCONI, Norberto - Nota al fallo "Revista Doctrina Tributaria N° 215" - Editorial Errepar, Pág. 938/951.

VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. Nota a Fallo "Revista de Estudios Aduaneros" Año VIII N 12 Pág. 215/7.

²⁰ VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. "Código Aduanero Comentarios, Antecedentes, Concordancias" Editorial Abeledo-Perrot - Bs.As. 1992 - Tomo VIII - Pág. 351.

a procurarse una suma de dinero sino a descubrir si hay o no un delincuente: no tiende a percibir una multa, a cobrarla, sino a reprimir una acción delictuosa, mediante prueba suficiente acumulada en el proceso". "El pago de las multas no es prueba ni es nada. Aceptar el pago y dar por extinguida la acción, aparecería como un rasgo inequívoco de codicia fiscal".

El Dr. José PECO, en su proyecto de código penal de 1941 expresa "... Según el estado económico, crea una situación desigual entre las personas. Elimina un antecedente valioso para aquilatar la mayor o menor peligrosidad... importa esclarecer la situación jurídica. Puede ser un elemento importante para la remisión condicional, el perdón judicial y las circunstancias de mayor peligrosidad no tiene sustento en la legislación comparada, para los delitos ...".

Fontán Balestra y Millán, La Reforma Pág. 48/49, "El Ahorro de tiempo y de gastos para las partes, solo fue cierto para las personas pudientes, que estaban en condiciones de pagar el máximo de la multa correspondiente y las indemnización, y se vio en ellas una injusticia".

El Dr. Ricardo NUÑEZ, "Es una institución que atiende a razones, procesales de economía, y que no puede fundarse científicamente el aniquilamiento de la acción penal, pues precisamente cuando el interesado reconoce de la manera más amplia su responsabilidad, la ley impide, extinguiendo la potestad represiva, que el Estado dicte sentencia condenatoria" (21).

El Dr. Sebastián SOLER en su Tratado manifiesta "... La evidente inconveniencia de tal disposición..." (22).

Dr. Laureano LANDABURU (h) en sus conclusiones expresa "esta institución debe ser eliminada de nuestra ley, pues si bien pueden aducirse argumentos sólidos para justificarla en cuanto a las contravenciones..." (23).

La Ley 23077 modifica sustancialmente el texto del citado Art. 64 del Código Penal, y queda redactado en la forma que se transcribe al pie (24):

Compartimos la opinión mayoritaria de la doctrina que se expresa en forma negativa a la extinción de la acción delictual por cumplimiento voluntario, que por otra parte puede resultar en casos concretos violatoria del principio de igualdad ante la ley, toda vez que las sanciones de multa deberían contemplar la capacidad contributiva o económica del imputado. Pero por el contrario en el ámbito infraccional o contravencional aduanero el régimen de extinción de la acción, en nuestra experiencia ha resultado un positivo instrumento de la política criminal, como expresamos en las conclusiones de este trabajo.-

2) Ley penal tributaria y previsional (n° 24.769 - vigencia 24/01/97 (25))

²¹ NUÑEZ, Ricardo "Tratado de Derecho Penal" Tomo II- Bs.As. - Pág. 197.

²² SOLER, Sebastián - "Derecho Penal" Tomo II Editorial Tipográfica Argentina Bs.As. 1973- Pág. 460.-

²³ LANDABURU, Laureano "La Oblación Voluntaria en Derecho Penal" - Jurisprudencia Argentina T° 68 Pág. 26/30.-

²⁴ "La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por el delito.

Si se hubiese iniciado el juicio deberá pagarse el máximo de la multa correspondiente, además de repararse los daños causados por el delito.

En ambos casos el imputado deberá abandonar en favor del Estado, los objetos que presumiblemente resultarían decomisados en caso que recayera condena.

El modo de extinción de la acción penal previsto en este artículo podrá ser admitido por segunda vez si el nuevo delito ha sido cometido después de haber transcurrido ocho años a partir de la fecha de la resolución que hubiese declarado la extinción de la acción penal en la causa anterior".

²⁵ Art.16.- "En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley (-evasión simple-) la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el

El régimen vigente permite la extinción de la acción por los delitos de evasión simple del pago de los tributos al fisco nacional y los aportes y contribuciones del sistema de seguridad social, que reprimen con prisión de 2 a 6 años al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evadieran total o parcialmente el pago, siempre que el monto eludido excediere \$100.000, por cada tributo y ejercicio anual en materia tributaria; y de \$20.000 por cada período en seguridad social.

Se advierten en consecuencia diferencias esenciales entre la normativa tributaria-previsional y la normativa aduanera: la primera permite la extinción por el Órgano Judicial de la acción delictual por única vez, y la segunda posibilita al funcionario administrativo extinguir solo infracciones o contravenciones, no registra la reincidencia, pudiendo utilizarse en forma reiterada y además el monto para el contrabando menor esta fijado hasta \$ 5.000 y no es susceptible de extinción.

3) Ley Aduana t. o. 1962

En los Arts. 110/112, vigentes hasta el dictado del código aduanero en septiembre 1981, estaba prevista la figura del "conforme y pago" y "conforme y abandono", que en resumen establecían que el denunciado responsable podía manifestar en forma expresa su conformidad con la denuncia en cualquier momento de la tramitación sumarial, con el beneficio que las actuaciones tendrán tramitación preferente para su despacho.

El significado de la conformidad del imputado según el texto de la ley y la jurisprudencia equivalía a la aceptación de la existencia de los hechos o diferencias denunciadas, pero no al reconocimiento de la infracción y menos aun al allanamiento al pago de las multas resultantes (26).

El conforme y pago y abandono, cayó en desuso simplemente porque requería la resolución administrativa condenatoria y en definitiva el antecedente quedaba registrado a los fines de la reincidencia, a diferencia del actual código aduanero, en que el cumplimiento voluntario debe efectuarse dentro del término de diez días de notificada la corrida de vista, con el pago total del mínimo de la multa, extingue la acción y por tanto el antecedente no se registra.

III. Legislación comparada

Como antecedentes históricos se registran numerosas legislaciones en especial en Italia y Francia con los institutos de la "Oblazione" y la "Transaction", respectivamente, con su origen en materia penal común en delitos de menor cuantía (27).

En la actualidad esta ampliamente difundida la extinción en materia de infracciones o contravenciones, especialmente para las sanciones de multas de naturaleza fiscal, y a continuación efectuaremos un relevamiento de las legislaciones aduaneras que hemos podido compulsar.

a) Países con extinción por cumplimiento voluntario en materia aduanera:

CHILE - Ordenanzas de Aduana - Decreto con Fuerza de Ley n°. 30/83 (28). ESPAÑA - Real Decreto 971/83 (B.O. 23/04/1983) - Ley Orgánica 7/1982, Infracciones administrativas de contrabando (29).

Organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.-

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.-

²⁶ FERRO, Carlos y DI FIORI, José - "Legislación Aduanera y Régimen Procesal" - Bibliográfica Omeba - Bs.As. 1966 Pág.136/8.-

BAJO FERNANDEZ, Miguel - "Derecho Penal Económico" - Editorial Civitas - Madrid 1978 - Pág.104.-

ITALIA: Ley general de aduanas 1940⁽³⁰⁾.
 PARAGUAY: Código aduanero del Paraguay Ley 1173⁽³¹⁾.
 COSTA RICA - Ley general de aduanas 7557 del 08/11/1995⁽³²⁾

b) Países que no han receptado la extinción por cumplimiento voluntario:

Código aduanero comunitario europeo, vigente 1/1/1993, los aspectos penales se encuentran reservados a las normativas nacionales, código aduanero uniforme centroamericano (Cauca) su Reglamento (Recauca) del 13/12/1963, vigente en las Repúblicas de: Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.
 BRASIL: Reglamento Aduanero Aprobado por Decreto nº. 91.030 del 5/03/85 - Contempla otras situaciones que identificamos como autodenuncia. PERÚ: Decreto Ley 20165 reglamentada por Decreto Legislativo 288. MÉJICO: Nueva Ley Aduanera vigente el 01/04/96. COLOMBIA: Código de Aduanas Ley 79/1931, Decreto 266/1987. ECUADOR: Decreto ley 37/66 Art. 102/3.

IV. Proyecto de modificación al código aduanero

En el mes de diciembre de 1997, ingresó al Senado de la Nación con la firma del Dr. Eduardo Menem un proyecto de Ley de modificaciones al código aduanero, que con referencia al instituto de la extinción por cumplimiento voluntario, mantiene la redacción de los Arts. 930,

²⁸Art. 222.- A petición de los denunciados el Director Nacional de Aduanas, podrá autorizar en casos calificados al Administrador a no ejercitar la acción penal si los denunciados enterasen en arcas fiscales una multa no inferior al doble del valor de la mercancía.

La autorización a que se refiere el inciso anterior será calificada de acuerdo con los antecedentes personales del denunciado y con la naturaleza, modalidades y móviles determinantes del delito, en cuanto permitan presumir que no volverá a delinquir.

No obstante, no podrán acogerse al beneficio establecido en este artículo, las personas que se encuentren procesadas por delitos de fraude y contrabando las que hayan sido condenadas anteriormente, sin que haya transcurrido un plazo de cinco años desde que cumplieron la sanción impuesta por los delitos expresados, aquellas en cuyo favor haya sido acordada la renuncia de la acción penal dentro de los tres años anteriores a la nueva denuncia, y las personas responsables de esos mismos delitos cometidos con ocasión de internación ilegal de mercancía desde las zonas liberadas al resto del país.-

²⁹ Art.8.- ... 6.4 Si la valoración alcanzase o superase un valor total de un millón de pesetas, el objeto del contrabando fuera drogas, estupefacientes, armas, explosivos o cualesquiera otras mercancías cuya tenencia constituya delito o el contrabando se realizase a través de una organización, el acuerdo se limitará a ordenar la remisión del acta, con todo lo actuado, a los Juzgados ordinarios que les corresponda según su competencia, notificando a los interesados de dichos extremos...

Art. 9. Extinción de la responsabilidad. 1. La responsabilidad por infracciones administrativas de contrabando se extingue:

1.1 Por la muerte del responsable cuando no haya recaído resolución firme en la fecha en que tuviere lugar.

1.2 Por Pago de las sanciones.

1.3 *Por prescripción de la sanción impuesta, que se produce a los 5 años desde la fecha de la resolución firme...*

³⁰ MANZINI, Vincenzo - "Tratado de Derecho Penal" - Tomo V - Ediar Editores -1950 - Pág.. 270.

Art. 141 En cuanto a los delitos de contrabando punibles con la sola pena de multa, la Administración de Aduana puede consentir que el culpable efectúe el pago además de por el tributo debido, de una suma no inferior al doble y no superior al décuplo de dicho tributo, a determinarse por la administración misma. El pago de la suma antedicha y del tributo extingue el delito siempre que se efectúe antes de la transmisión del acta de comprobación a la autoridad judicial. La extinción del delito no impide la aplicación de la confiscación, la cual es dispuesta por providencia de la autoridad de aduanas"

³¹ Art.216 Prescendencia del sumario. Para la aplicación de las multas por faltas aduaneras no será necesario instruir sumario, si el inculpado consintiere la medida.-

³² Art. 233.- Cuando el infractor repare voluntariamente los incumplimientos, las omisiones o las insuficiencias en que haya incurrido, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación, la sanción de multa se le rebajara en un setenta y cinco por ciento (75%).- (Similar a la Autodenuncia Art. 917 del C.A. Arg.).

932 y 933, y proponía una sola sustitución parcial al Art. 931. ap.2, relacionada con la infracción de encomiendas postales internacionales.

El texto vigente establece: "... *si de conformidad a lo previsto en el Art.983, ap. 2 procediere la sustitución del comiso por multa, la acción se extingue por el pago voluntario del importe del valor en plaza de la mercadería en cuestión.*", que se propone sustituirlo por "... *la acción se extingue por el abandono de la mercadería en cuestión, con entrega de ésta en zona primaria aduanera*". La objeción a esta redacción en nuestra opinión es que no puede hacerse abandono de lo que no se acepta.

En el proyecto aprobado con los voto de los dos tercios de los Diputados presentes, la Cámara de Diputados de la Nación, y fuera remitido a la Cámara de Senadores con fecha 24 de noviembre de 1999, se suprimió la modificación mencionada en el párrafo precedente, y en consecuencia se mantiene la redacción original del Código Aduanero en la temática motivo de este trabajo (Arts. 930 al 933 C.A.). Dejamos constancia que se modifica el Art. 929 al agregar como causal de extinción para imponer las penas un inciso *d) Archivo por insignificancia económica.*

C) Conclusiones

⇒ La extinción de la acción infraccional aduanera por cumplimiento voluntario, es un instrumento de la política criminal en materia fiscal, que beneficia por igual al estado y a los particulares; e **implica la supresión de la punibilidad de un hecho por circunstancias sobrevinientes que no tienen que ver con su carácter antijurídico ni con la culpabilidad de sus autores sino solo con razones de política criminal** cuya ponderación es de incumbencia del Poder Legislativo: agilidad, rapidez, incremento de la recaudación, evitar el desgaste procesal jurisdiccional, menores costos para los operadores del comercio internacional y la Aduana, etc..

⇒ En materia infraccional esta forma de extinción ha demostrado en el curso de los diecinueve años de vigencia del código aduanero, un uso frecuente y una gran utilidad, por contemplar en forma adecuada el equilibrio entre los legítimos intereses de los exportadores e importadores y demás protagonistas del comercio internacional y del Estado Nacional representado por la Dirección General de Aduanas, en el ejercicio de las facultades de control sobre las mercaderías que se exportan e importan.

⇒ Los registros estadísticos de las principales Aduanas: Buenos Aires, Córdoba, Rosario, Mendoza, etc., nos muestran que un promedio superior al 50 % de los sumarios contentivos se extinguen por cumplimiento voluntario, es decir que miles de causas infraccionales, son resueltas por la jurisdicción administrativa, en términos de días, cumpliéndose la finalidad reparadora de la pena.

⇒ La normativa de los Arts. 930 al 933 y su correlación con el resto de las disposiciones del código aduanero vigente, desde el punto de vista de la técnica legislativa, resulta adecuada, no merece reparos y en la práctica requiere funcionarios responsables, con formación jurídica-técnica y dotados de recursos, para lograr la igualdad ante la ley y resoluciones investidas de justicia. Resulta imprescindible el equilibrio entre los criterios de control y recaudación con seguridad para el Estado y la celeridad y menores costos operativos para los particulares.

⇒ La crítica que podría efectuarse con respecto a la reiteración de infracciones y su extinción con el pago mínimo, por ejemplo en los casos tipificados por los Arts. 994/995 C.A. cuya escala penal vigente establece multas mínimas irrisorias de \$ 12,72 y \$ 25,40, respectivamente, la solución que entendemos ajustada a derecho es modificar el Código Aduanero aumentando dichos importes mínimos, y por otra recordamos que el Servicio Aduanero tiene facultades para instruir Sumarios Administrativos por las faltas administrativas con sanciones de apercibimiento suspensión y eliminación de los registros de exportadores e importadores, despachantes y agentes de transporte aduanero.

⇒ La extinción de la acción infraccional aduanera no opera de pleno derecho y es necesario un acto expreso del juez administrativo concediendo el beneficio, con la máxima

CAPÍTULO 25

rapidez para no desvirtuar su eficacia, y con especial prudencia, para corregir eventuales errores de los funcionarios; e impedir maniobras de delincuentes económicos del comercio exterior, que intenten con la extinción por cumplimiento voluntario de la sanción, que no se profundicen las investigaciones por ilícitos aduaneros. En nuestra opinión al no preverse en el Art.1115 C.A. la aprobación del superior, se deben establecer controles administrativos mediante auditorías posteriores de carácter selectivo sobre la base de perfiles de inteligencia e interés fiscal y jurídico comprometidos.

⇒ El régimen del código aduanero legisla, a nuestro criterio acertadamente, solo la extinción de infracciones o contravenciones aduaneras, y en consecuencia el Juez Administrativo Aduanero no puede extinguir la acción penal por el delito de contrabando (simple, calificado o culposo), su tentativa y encubrimiento, cuya disponibilidad exclusiva corresponde al Poder Judicial, constituyendo esto una clara diferencia entre el "Código Aduanero" y la Ley "Penal Tributaria y Previsional" al permitir esta última al Órgano Judicial la extinción de la acción por el delito de evasión simple.

DOCUMENTO ÚNICO ADUANERO (D.U.A.)

**Normas del documento único aduanero
RG (AFIP) 128**

Art. 1º Aprobar el contenido del *Índice temático* que se agrega como anexo I a la presente

Art. 2º Aprobar las "Normas de integración del documento único aduanero" (formulario único OM 1993/3 –anverso y reverso- OM 1993/3 hoja continuación y OM 2133/1 sobre contenedor) que se agregan como anexo II a la presente.

Art. 3º Aprobar las "Definiciones para exportación relacionadas con constancias de la carga y/o embarque" que se detallan como anexo III de la presente.

Art. 4º Aprobar el "Procedimiento administrativo del trámite general de importación y exportación" que se detalla como anexo IV de la presente.

Art. 5º Aprobar el "Procedimiento general del SIDIN" que se detalla como anexo V de la presente.

Art.6º La presente sólo será de aplicación en las aduanas que operen con el sistema de apoyo a la registración DUA, denominado SIDIN-AD y SIDIN-DP y comenzará a regir en las fechas y aduanas que se indican en el Anexo VI de la presente, "Cronograma de puesta en marcha".

**Formulario único OM-1993/3, OM-1993/3 continuación
y OM-2133/1 sobre contenedor.**

Introducción: Todos los campos que hacen mención a códigos de tablas a emplear, son los publicados oportunamente para el sistema informático María. En lo que respecta a la longitud y formato de los datos que a continuación se detallan, los mismos responden a lo establecido por la resolución (AFIP) 105/98.

Campos	Datos a ingresar
Subrégimen:	Nombre de la destinación que se documenta según tabla.
Aduana de Registro:	Aduana por la que se registra la operación.
Oficialización:	Fecha de oficialización. Campo a Ingresar por la Aduana de registro. El sello utilizado deberá adaptarse al tamaño del campo.
Identificador:	Año / Ad. / Tipo / nº Reg. Dc. 1 2 3 4 1. Año de registro de la operación (últimos dos dígitos)

	<p>2. Código de Aduana de Registro según tabla de aplicación</p> <p>3. Código de subrégimen, indica el tipo de operación según tabla de aplicación.</p> <p>4. Número de Registro definitivo de la operación con su dígito de control asignado por la aduana. Campo a ingresar por la aduana de registro. Las destinaciones serán numeradas por año, en forma secuencial a partir del nº 300.000 en cada aduana en el año 1988. A partir de 1999 la numeración por aduana será a partir del nº 100.000 .-</p>	<p>ingresará el número del aviso del correo correspond. Cuando la destinación sea originada en un tránsito previo se ingresará el identificador del documento de tránsito con el cual arribare la mercadería, el cual oficiará de manifiesto de la carga.</p> <p>En una operación de tránsito con MIC/DTA se ingresará el número del mismo. Para operaciones de directo a plaza se ingresará "en trámite".</p>
Fojas:	Número de foja y cantidad total de fojas que componen el documento único. Se ingresará con el formato ## de ##.	Identificador del Medio de Transporte: Identificador del medio de transporte comercial. Es el medio en el que arriba la mercadería a la aduana de Registro de la operación o el del medio en el cual la mercadería parte desde la aduana de registro.
Total de ítem:	Cantidad total de ítem que compone la destinación.	Según el medio de transporte empleado: Aéreo: Matrícula del avión o indeterminado para exportac. Buque: Nombre del buque. Ferrocarril: nº de vagón o indeterminado para exportación. Camión: Matrícula de camión/semi o indeterminado para exportación.
Importador/Exportador:	Nombre o razón social del Importador/Exportador tal como figura registrado en la aduana.	Para la modalidad "propios medios" se completará con el literal "propios medios". Para destinaciones de directo a plaza se ingresará "en trámite".
CUIT:	Número completo de la clave única de identificación Tributaria (CUIT) del Importador/Exportador.	
Despachante:	Nombre o razón social del despachante tal como figura registrado en la aduana.	Bandera: Bandera del país de matriculación del medio transportador. Junto al nombre del país se indicará el código. Para importación es la del medio en que arriba la mercadería a la aduana de registro de la operación. Para exportación, es la del medio en el cual la mercadería parte desde la aduana de registro con destino al exterior. En las destinaciones de directo a plaza no se ingresará al registro de la designación.
CUIT:	Número completo de la CUIT del despachante.	
Agente de Transporte Aduanero:	Nombre o razón social del Agente de Transporte Aduanero tal como figura registrado en la Aduana.	Lugar de embarque: Para exportación, nombre del puerto, aeropuerto o jurisdicción de la aduana local donde se carga la mercadería con destino al exterior. Para importación lugar en donde se cargó la mercadería en el medio transportador en el que arriba al territorio aduanero. Junto a los datos ingresados, se indicarán los códigos. Se ingresa siempre.
CUIT:	Número completo de la CUIT del Agente de Transporte.	Fecha de arribo: Fecha en que ingresa el medio transportador. Tendrá el formato DD/MM/AAAA. En las destinaciones de directo a plaza no se ingresa al momento del registro de la destinación.
Vendedor:	Nombre o razón social del vendedor en el extranjero (solo para destinaciones de importación).	Marcas y Números: Identifican a cada embalaje. Si todos tienen la misma marca, ésta se pondrá una sola vez y si los números que identifican a cada bulto son correlativos se asentará el primero y el último de la serie separados por una barra.
Vía:	Para importación, la vía utilizada para transportar la mercadería hasta el arribo a la zona primaria aduanera de la aduana local en la cual se registrare la operación. Junto al nombre de la vía se indicará su código.	Embalaje: Tipo de embalaje exterior por el cual la mercadería será destinada. Junto al nombre del embalaje se indicará el código.
Documento de Transporte:	Para importación se ingresará el número del documento que ampara el transporte de la mercadería. - Para Vía Aérea: - Para compañías inscriptas en IATA: 1 = Código de Compañía 3 2 = Número de Guía 7 1 2 - Para guías desconsolidadas: ---- 1 = XXX 1 2 2 = Número de guía desconsolidada. 7 - Para vía marítima (consolidadas y no consolidadas) ---- 1 = Código de puerto de embarque 5 1 2 2 = Número de Conocimiento 18 - Para vía terrestre (consolidadas y no consolidadas) ---- 1 = Código de Aduana 3 1 2 2 = Número de Carta de Porte o equival. 18	Total bultos: Cantidad de bultos a destinar de acuerdo al embalaje declarado. Para importación el contenedor se considerará como embalaje si se presenta junto con la mercadería al momento de la destinación. Para exportación, de consolidarse en contenedor o pallet, el total de bultos será el total de los mismos dentro del contenedor o pallet. (Continentes.)
Identificador Manifiesto:	Registra el correspondiente, teniendo en cuenta: Para las destinaciones en la modalidad vía postal se	

Peso Bruto:	Peso bruto del total de la mercadería afectada a la destinación en curso. En el caso de haberse declarado contenedores como embalajes, no se incluirá la tara de los mismos.
Lugar de Almacenamiento:	Se ingresará el nombre o razón social del depósito fiscal donde se almacena la mercadería para su destinación. En operaciones de tránsito de importación hacia el interior, se indicará el depósito en donde arribare el medio de transporte. En una destinación de directo a plaza se indicará el lugar en donde se carga la mercadería para su destinación. Si dicho dato no estuviere disponible a la presentación, se dejará en blanco y se perfeccionará a posteriori, cuando estuviere disponible.
Vencimiento de Embarque:	Para exportación, fecha hasta la cuál se autoriza el embarque o libramiento de la mercadería según normas vigentes. Tendrá el formato DD/MM/AAAA.
Plazo:	Plazo, en días corridos, del vencimiento en una operación de importación o de exportación de carácter suspensiva, envíos escalonados y otros.
Motivo / N° de autorización:	De tratarse de una destinación con autorización previa, deberá registrarse motivo y número/año de la autorización correspondiente, la que se acompañará como documentación complementaria según las normas en vigencia.
Aduana de Destino/Salida:	Para un tránsito de exportación y un tránsito de importación directo, se ingresará el nombre de la aduana por la cuál la mercadería saldrá del territorio aduanero. Para un tránsito de importación hacia el interior, se ingresará el nombre de la aduana a la cuál se consigna la operación. Junto al nombre de la aduana se indicará el código.
Condiciones de Venta:	Sigla correspondiente a la condición de venta.
FOB Total:	Importe del valor FOB en divisas.
Divisa:	Código de la divisa por la cuál se declaró el valor FOB.
Flete Total:	Importe total del flete en divisa. (Solo en importación)
Divisa:	Código de la divisa del flete total.
Seguro Total:	Importe total del seguro en divisa. (Solo en importación)
Divisa:	Código de la divisa del seguro total.
Garantías número/constancias de pago:	Se indicarán los números de las garantías afectadas a la operación y/o los números de las constancias de pago con las fechas correspondientes. Estas garantías son aquellas que el documentante haya constituido al momento de la oficialización (garantías de trámite obligatorio)
Información Complementaria:	Se indicará la correspondiente a la declaración general de la operación. Todos los datos se ingresarán precedidos del título que los identifica.

Información del ítem

Número de Ítem:	Número de ítem que corresponda en orden correlativo. 1. Ítem: Es la agrupación de mercaderías que, con idéntica posición SIM, tiene el mismo tratamiento tributario y normativo, así como el mismo origen, procedencia y estado y se comercializan por una misma unidad de comercialización, pudiendo diferir en marca modelo y/o
-----------------	--

Tipo:	Se ingresará la letra "N".
Posición SIM:	La posición SIM que corresponda a la clasificación de la mercadería en el arancel informático aduanero basado en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y vigente al momento de la oficialización.
DC:	Letra de control de la posición arancelaria SIM.
NALADISA / GATT	Posición NALADISA correspondiente a la posición SIM o posición GATT correspondiente a la posición SIM. (Solo para importación.)
Lista:	Código de la lista del acuerdo solicitado (MERCOSUR, GATT ALADI). (Solo para importación.)
Estado:	Estado de la mercadería. Junto al nombre del estado, se indicará el código.
Total Kilogramos Netos:	El peso neto, expresado en kilogramos de la mercadería del ítem.
Origen País/Provincia:	Nombre del país del cual resulta originaria la mercadería. (En ausencia de disposiciones especiales.) Para mercaderías de origen argentino se indicará la Provincia y/o partido, en caso de corresponder. Junto al nombre del país/Provincia, se indicará el código.
País de Procedencia/Destino:	Para importación, nombre del país donde las mercaderías fueron embarcadas con destino final al territorio aduanero. Para exportación, nombre del país de destino final de la mercadería. Junto al nombre del país se indicará el código.
Información adicional:	Datos adicionales correspondientes al ítem según los conceptos requeridos por la norma de aplicación. Todos los datos de este campo deberán ingresarse precedidos del título que los identifica. De corresponder informar un concepto adicional cuyo título no se encontrare preimpreso en este campo del formulario, deberá ingresarse tal título seguido del signo "=" y, a continuación, el dato adicional correspondiente. Todas las fechas declaradas tendrán el formato DD/MM/AAAA. Para exportación, además de los conceptos mencionados, se

indicará, precedido del título que identifica el dato:

- El puerto de desembarque previsto, junto con su código (el título figura preimpreso en el formulario).
- Se citará artículo 329 CA = SI cuando se utilice.
- Se citará la norma para la cuál se solicitaren beneficios: Ben = Estructurados según (ejemplo para un caso posible):

Marca, modelo y versión =	Ben = 1234567890
Posición NALADI =	Art. 329 CA = SI
Cantidad Estampillas =	Puerto Desembarque =

Marca, modelo y versión: Se consignarán en ese orden los datos correspondientes según la factura comercial. De no tener marca, se consignará "Sin Marca". De constar en la factura comercial "Marcas Varias" se completará el campo de la misma forma. En estos casos no se completará marca, modelo y versión. La versión se completará para las mercaderías que lo requieran, ejemplo: autos.

Unidad Estadística: Unidad estadística correspondiente a la posición SIM según norma de aplicación.

Cantidad Unidades Estadísticas: Cantidad de unidades estadísticas correspondientes al ítem.

Declaración de la Mercadería: Declaración de la mercadería según la norma de declaración vigente.

Opciones: Declaración tipo codificada mediante la cuál el usuario se reconoce como comprendido dentro de situaciones tributarias típicas, tal como "bien de uso" (que implica, para este caso, un tratamiento diferenciado para la tributación del IVA Pago a Cuenta/ganancias). Se ingresarán todas aquellas que correspondan a la mercadería del ítem según norma de aplicación.

Ventajas: Declaración mediante la cuál el documentante establece la correspondencia de un tratamiento aduanero más ventajoso que el general o de excepción. Se ingresarán todas aquellas que correspondan a la mercadería del ítem según norma de aplicación e instructivos de la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera. Ver nota (TEIM) 843/98 de fecha 13/02/98

Sufijos de Valor: Los correspondientes según normativa en vigencia.

Valor de la mercadería

Unitario en divisa: Valor unitario, expresado en divisa, de la mercadería del ítem. De declararse con subítem, se consignará "Subítem" en éste espacio, declarándose en la hoja continuación los unitarios de cada subítem.

Unidad: Unidad de venta de la mercadería del ítem, según norma de aplicación.

Cantidad de unidades: Total de unidades del ítem.

FOB total en divisa: Precio FOB total del ítem expresado en divisa. La divisa es la misma que la declarada en el FOB total de la operación.

Precio FOB unitario/derecho específico: Valor unitario en dólar, del precio oficial o derecho específico

que corresponda a la posición arancelaria declarada en el ítem.

Unidad: Tipo de unidad del precio oficial o derecho específico.

Coefficiente/Cantidad de unidades:

- Coefficiente: De estar incluidos en el valor de venta los derechos y demás tributos correspondientes a la exportación, se declarará el coeficiente de deducción.
- Cantidad de unidades: Cantidad de unidades del precio oficial o derecho específico que se declare en el ítem.

Documentos a presentar: Código de la documentación complementaria que debe acompañar a la declaración y numeración, según normas de aplicación en vigencia.

Valor en Aduana

Ajuste a incluir en divisa: Importe total de los ajustes a incluir en el valor FOB del ítem según la normativa vigente, expresado en la divisa correspondiente al ítem.

Ajuste a deducir en divisa: Importe total de los ajustes a deducir en el valor FOB del ítem según la normativa vigente, expresado en la divisa correspondiente al ítem.

Valor en aduana en divisa: Valor en aduana del ítem para la importación o exportación de acuerdo a las normas en vigencia. Se incluirá (importación) de corresponder, el prorrateo del seguro y del flete. Este prorrateo se efectuará proporcionalmente en base al valor FOB del ítem con respecto al valor FOB total declarado. En los casos en los que el flete y/o el seguro estuviesen expresados en divisas diferentes, se indicarán en la información complementaria de la carátula del ítem los respectivos tipos de pase.

Valor en aduana en dólar: Valor en aduana de la mercadería del ítem expresado en dólar.

Base IVA/ganancias en dólar: Base imponible IVA/ganancias del ítem de acuerdo a las normas en vigencia.

Base impuestos internos en dólar: Base imponible del ítem para la liquidación de impuestos internos expresada en dólar de acuerdo a normas en vigencia.

Insumos importados Temporalmente en dólar: Valor total en aduana (CIF), expresado en dólar, de aquellos insumos contenidos en el ítem que hubieran sido importados a consumo en forma directa por el exportador.

Valor para reintegros en dólar: Base para el cálculo de los reintegros correspondientes al ítem, de acuerdo a las normas en vigencia, expresada en dólar.

Tipo de cambio a dólar: Cuando la transacción comercial se realizara en otra divisa se indicará, en éste campo, el tipo de pase utilizado para la conversión a dólares según la normativa vigente, la cuál se ingresará en la primera foja - ítem.

Liquidación del ítem

Porcentaje:	Porcentaje de los derechos, tributos y estímulo correspondientes a la liquidación del ítem.
P/G/C:	Indicadores correspondientes a: P = Pagado (derechos y tributos) G = Garantizado (derechos y tributos) C = A cobrar (beneficios a la exportación)
Importe:	Importe resultante de aplicar el porcentaje ingresado en el campo "Porc." A la base del cálculo correspondiente al concepto. En aquellos conceptos clasificados con "C" (a cobrar) se realizarán, de corresponder, los ajustes respectivos que disponga la normativa vigente (ver "Posembarque").
Pagado:	Sumatoria de los conceptos pagados del ítem por parte del declarante.
Garantizado:	Sumatoria de los conceptos garantizados del ítem por parte del declarante.
A cobrar:	Sumatoria de los conceptos a cobrar del ítem por parte del declarante.
Conceptos:	Código, ingresado entre paréntesis y descripción literal del gravamen, tributos o beneficios aplicados.

Liquidación total

P/G/C:	Indicadores correspondientes a los totales: P = Pagado G = Garantizado C = A cobrar
Importe:	Importe resultante de la sumatoria de los conceptos aplicados a todos los ítem de la destinación. En aquellos conceptos clasificados con "C" (a cobrar) se realizarán, de corresponder al momento del pago por parte de la aduana, los ajustes respectivos que disponga la normativa vigente.
Pagado:	Sumatoria de los conceptos pagados por parte del declarante.
Garantizado:	Sumatoria de los derechos /tributos garantizados por parte del declarante.
A cobrar:	Sumatoria de los conceptos a cobrar por parte del declarante.
Canal asignado:	Reservado DGA. Canal asignado para la destinación.
UTV:	Reservado DGA. Verificador asignado.
Ramo:	Reservado DGA. Ramo asignado a la destinación.
Firma del declarante:	Firma y sello aclaratorio (consignado únicamente en la hoja carátula.)

Despachante e importador/
Exportador habilitado/
recibido: Este campo está reservado para la operatoria aduanera

según las normas de aplicación.

Control documental conforme: Este campo está reservado para la operatoria aduanera según las normas de aplicación.

Reverso del OM 1993/3

Sector	Registro a ingresar
Condición de los bultos:	Todas las fechas a ingresar tendrán el formato DD/MM/AAAA. Este sector está destinado a la registración por parte del depositario, de los bultos que ingresan a depósito según la norma de aplicación. Refleja la condición de los mismos, los faltantes, la fecha de ingreso del último bulto, la cantidad ingresada, el nombre del depósito, con constancia de la fecha y la firma del depositario o apoderado acreditado.
Verificación:	En este sector, el verificador actuante dejará constancia del resultado de la verificación. El sector prevé la conformidad y/o detención y además la notificación de la misma al interesado. El verificador asentará los trámites "pendientes" que hicieran al control y su posterior cumplimiento, señalando los previstos por el formulario o redactando los no previstos. Cuando intervenga sobre destinaciones que comprendan más de un ítem, efectuará la indicación de la "Verificación Conforme" en la hoja correspondiente al primer ítem bajo la fórmula: CONFORME Sí (por ejemplo 1/2/4). Los ítem para los cuales no se prestare conformidad se completarán en forma individual, en el reverso del OM 1993/3 habilitado al efecto o en la hoja continuación respectiva.
Declarante conforme con:	En este sector debe constar la conformidad del declarante, insertando los términos SI o NO en el concepto que corresponda a la parte en cuestión.
Embarcado/recibido:	El declarante y su apoderado firmarán este campo, debiéndose tener especial cuidado en la correcta identificación de los mismos acorde a la importancia legal emergente de éstos campos. Se usará la fórmula "Conforme con todos los ítem" al reverso del primer ítem o bien "Conforme ítem #... al #" expresando la disconformidad con un determinado ítem al reverso de ese ítem.

Integración de la hoja Continuación (OM-1993/3 Continuación)

Esta hoja cumple numerosas funciones

a) Contener la declaración de los subítem de haberlos (en cuyo caso la hoja comienza con su declaración)

Integración de los sub-ítems

Los subítems se estructuran según

nº ítem: 0000 Posición SIM: 0000.00.00.000A Subítem nº: 0000
Monto FOB: 00000000000 Cantidad: 0000000000 Precio Unitario 0000000000
Marca, modelo y versión:
Sufijos de valor

b) Contener la Hoja de ruta de la operación de corresponder, acorde a la normativa vigente.

c) En el caso que la mercadería que se exporta contenga insumos importados temporalmente, contener su declaración, estructurada según cuadro demostrativo (luego de los subítem, de haberlos y dentro de la misma hoja o de una nueva, de requerirse más espacio). El formato es extensible según la cantidad de DIT requeridos.

La información se presentará agrupada por número de DIT.

Declaración de insumos importados

DIT Número	Aduana	Fecha Vencimiento	Certificado de Tipificación	Unidades Tipificadas	CIF Total
1234567890	123	DD/MM/AAAA	12345678901	123456789	1234567891

TOTAL:

d) Contener, como extensión, datos adicionales del transporte.

e) Contener aquellos datos que el declarante deba comprometer como consecuencia de las normativas de aplicación y que no estén contemplados por la presente norma de integración, como asimismo aquellos datos de la información adicional que excedan el lugar previsto.

f) Para operaciones cumplidas en las que se liquide "Draw Back", se declararán además los siguientes datos:

1. Unidad índice tipificada.
2. Cantidad de unidades índice tipificadas.
3. Número de Resolución o Expediente de Tipificación asignado por la Secretaría de Industria Comercio y Minería (ejemplo Res. Ind. Y Com. Y Min. nº....)
4. Básicos.
5. Importe derecho declarado.
6. Número de documento de la importación,
7. Fecha de libramiento a plaza.

Los datos 1 a 7 se estructuran según cuadro demostrativo (luego de los subítem, de haberlos, y dentro de la misma hoja de una nueva de requerirse más espacio). El formato es fijo.

Cuadro demostrativo "DRAW BACK"

Res./Exp.	Un. In Tip	Cant. Unid. Embarcadas	Básico Derechos	Básico Estadist.	Importe \$
123456789	123456789	1234567890	12345678	12345678	12345678901

nº de documento de importación = 1234567890 Fecha de libramiento a plaza DD/MM/AAAA

Constancias de embarque

Definiciones para exportación relacionadas con constancias de la carga y/o embarque

Se adopta para las operaciones con el formulario OM-1993/3, el significado que se da a diferentes términos empleados en la tramitación a través del Sistema Informático María.

Precumplido

Es la acción de consignar en el formulario las respectivas constancias de las unidades de mercaderías, de la cantidad de los bultos y del peso bruto en la consolidación o en el precintado que se realiza en forma previa al embarque o iniciación del tránsito de exportación.

Cumplido

Es la acción de consignar en el formulario las constancias de las cantidades o bultos puestos a bordo del medio transportador o del egreso de los mismos por la aduana de salida (según tipo de exportación).

Precumplido / cumplido con diferencia

Ocurre cuando al formalizar un precumplido / cumplido, las cantidades resultantes difieren de las declaradas. Las diferencias de unidades o bultos son los únicos motivos que dan origen a ésta figura. El peso será motivo de "diferencia" cuando constituya unidad de comercialización. Según el canal y normativa relacionada de aplicación, las constancias surgirán por el contado de los bultos o por la nota detalle de contenido o por la revisión física de bultos y unidades.

Declaración posembarque

Es la declaración que efectúa el declarante únicamente para aquellas destinaciones que se hayan cumplido con diferencia por el servicio aduanero. La presentación y aceptación de la misma implica el ajuste de la declaración original a lo realmente embarcado.

Equivale a una nueva declaración por las cantidades realmente cumplidas y sólo se presenta para los ítem con diferencia.

Usos y destinos de las copias

- Copias 1 y 2: Sobre éstas se harán todas las intervenciones aduaneras, debiéndose entregar al interesado la copia "2" al final del trámite de libramiento.
- Copias 3 y 4: En el caso de operaciones de tránsito de exportación, con las debidas intervenciones aduaneras, operarán como guía y tornaguía, caso contrario quedará en el sobre contenedor en forma conjunta con la copia "1".
- Copia 5: Se remitirá al Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

Régimen de garantías

La ley 22415 – Código Aduanero – establece en sus artículos nº 453 al nº 458 el régimen de garantías a presentar ante el servicio aduanero y el decreto 1001/82 a través de sus artículos nº 54 al nº 56 los Reglamenta.

a) Debe ser utilizado cuando se pretende obtener

- 1) **Libramiento de mercaderías cuya importación /exportación estuviera sujeta a una eventual diferencia de tributos.** En este supuesto se paga el importe que resulte de la

- liquidación estimativa y se garantiza la diferencia entre esa cantidad y el máximo que la DGA considere que puede adeudarse.
- 2) **Libramiento de mercaderías con una espera o facilidad para el pago de tributos.** La Garantía debe asegurar el importe de los tributos, intereses y demás accesorios resultantes de la espera o facilidad de pago.
 - 3) **Libramiento de mercaderías sometida al régimen de importación temporaria.** La garantía debe asegurar el importe de eventuales tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería en cuestión. Cuando la importación para consumo de esa mercadería está prohibida, la garantía debe cubrir también su valor en aduana.
 - 4) **Libramiento de mercaderías sometida al régimen de exportación temporaria.** La garantía debe asegurar el importe de eventuales tributos que gravaren la exportación para consumo de la mercadería en cuestión. Cuando la exportación para consumo de esa mercadería está prohibida, la garantía debe cubrir además un importe equivalente al de su valor imponible previsto en el Art. 735.
 - 5) **Libramiento de mercadería sujeta al cumplimiento de una o más obligaciones** impuestas como condición de una franquicia o beneficio otorgado a la importación para consumo. Cuando a juicio de la DGA, el otorgamiento de la garantía sea conveniente en virtud de los antecedentes del interesado y la magnitud del beneficio en comparación con la situación económica y financiera de aquél.
 - 6) **Libramiento de mercadería con faltante de documentación.** La mercadería respecto de la cuál se hubiere autorizado el registro de la declaración de importación sin la presentación conjunta de todo o parte de la documentación complementaria, la garantía debe asegurar el importe de la multa automática prevista y cuando la ausencia de documentación complementaria pudiera dar origen a diferencia de tributos, la garantía debe cubrir esa diferencia.
Cuando la documentación complementaria consista en el conocimiento de embarque, carta de porte u otro documento de igual función, o cuando el documento faltante tenga por efecto la inaplicabilidad de prohibiciones, la garantía también debe cubrir el importe equivalente al valor en aduana de la mercadería.
 - 7) **Libramiento de mercadería cuya importación para consumo estuviera sujeta a una eventual exigencia de derechos:** Antidumping o compensatorios. El importe de la garantía será fijado por la autoridad de aplicación.
 - 8) **Libramiento de mercadería cuyo despacho esté detenido,** como consecuencia de la instrucción de un sumario por la presunta comisión de un ilícito al que pudiera dar lugar la aplicación de una multa. El importe es igual al valor en aduana de la mercadería o el máximo de multa existente, el que fuere menor.
 - 9) **Libre disponibilidad de mercadería que haya sido objeto de medida cautelar** (con posterioridad al libramiento) por sumario por la presunta comisión de un ilícito que pueda dar lugar a la aplicación de una multa. El importe se determina que en el caso precedente.
 - 10) **Autorización para efectuar operaciones de tránsito de importación,** la garantía debe asegurar el importe de los eventuales tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería en cuestión. Cuando la importación para consumo esté afectada por una prohibición, la garantía debe también cubrir el importe equivalente al de su valor en aduana.
 - 11) **Cobro anticipado en concepto de draw back,** la garantía debe cubrir todos los importes recibidos del Estado más un 10% para cubrir eventuales sanciones y accesorios.
 - 12) **Cobro anticipado en concepto de reintegros y reembolsos,** la garantía debe cubrir todos los importes recibidos del Estado más un 10% para cubrir eventuales sanciones y accesorios.

- 13) **Habilitación de un lugar para funcionamiento como depósito aduanero,** el importe fijado por la DGA, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y responsabilidades penales del depositario.
- b) **Para utilizar éste régimen de garantía**
El interesado debe hacer una petición por escrito ante el servicio aduanero, pudiendo referirse a una o más operaciones aduaneras.
 - c) **La garantía puede darse**
Según la tabla de tipos de garantías indicadas más adelante.
 - d) **Cuando el importe exceda cierto límite**
establecido por la DGA, se considerará suficiente garantía la presentación de un documento firmado por el interesado o por terceros.
 - e) Cuando se garantiza con **depósito de dinero en efectivo,** el importe garantizado no está sujeto a ningún tipo de actualización.
 - f) Este régimen **no puede ser utilizado** para los casos en que:
 - I. el **libramiento de la mercadería pueda afectar la decisión aduanera** por ser insuficiente a estos fines, la extracción de muestras, fotos, diagramas, croquis, análisis u otros elementos de juicio igualmente idóneos según el caso;
 - II. se **trate de mercadería afectada a un sumario o proceso** instruido por la presunta comisión de un ilícito reprimido con pena de comiso.
 - III. se **procure determinar la aplicación de una prohibición** a la destinación de importación o de exportación de la mercadería cuyo libramiento se pretende.
 - IV. la **garantía ofrecida no se ajuste a las formas legales y reglamentarias,** no cubra los importes exigidos o no ofrezca las seguridades necesarias a juicio de la DGA.
 - g) La **resolución que denegare el otorgamiento del régimen de garantía,** fijare el importe de la garantía o determinare su forma, podrá ser impugnada de conformidad con el procedimiento previsto en la Sección 14, Título 2, Capítulo 1 de la Ley 22415 (C.A.).
 - h) Cuando se haya **librado mercadería mediando liquidación provisoria** bajo el régimen de garantía por hallarse sujeta a eventual exigencia de diferencia de tributos, la determinación tributaria establecida posteriormente puede ser impugnada previo ajuste de la garantía oportunamente prestada, cuyo importe deberá cubrir la diferencia entre lo pagado y lo establecido.
 - i) Quienes pretendieren el **libramiento bajo el régimen de garantía,** con posterioridad a una determinación tributaria aduanera de primera instancia que no estuviere firme deben pagar los tributos según su pretensión y prestar una garantía por la diferencia que mediare con dicha determinación.

Control de garantías

Aplicación

Será utilizado para:

- Constituir garantía global: Para varias operaciones aduaneras a tramitar por el mismo interesado ante una misma jurisdicción aduanera.
- Afectación de garantía global: Por cada una de las operaciones parciales.
- Constituir garantía unitaria: Para cada una de las operaciones aduaneras cuando así corresponda.
- Prorrogar garantías constituidas.
- Reforzar garantías constituidas.
- Liberar garantías constituidas.

Motivos de garantía

Código	Descripción
01	Importación temporaria
02	Exportación temporaria
03	Diferencia, derechos y tributos (ajuste de valor)
04	Falta de certificado de origen
05	-----
06	Falta conocimiento - guía aérea – carta de porte
07	Sumarios contenciosos después del libramiento.
08	Derechos "Antidumping"
09	Sumarios contenciosos antes del libramiento.
10	Exención de los tributos que graban la importación para consumo de donaciones art. 17, ley 23871. Tránsito terrestre
11	-----
12	Visación consular
13	Garantía global
14	-----
15	Recargo automático por falta transitoria de la documentación complementaria.
16	Pago anticipado de "Draw Back"
17	Pago anticipado de reintegros
18	Pago anticipado de reembolsos
19	-----
20	Facilidad de pago. Exportación.
21	Espera o facilidad para el pago de los tributos aduaneros de importación por razones de carácter general e interés público.
22	Habilitación de depósito fiscal.
23	Autorizaciones especiales.
24	Diferencia de derechos y tributos por clasificación arancelaria.
25	Espera o facilidad de pago en operaciones de importación por pago en cuenta corriente.
26	Transferencia de avales del Tesoro Nacional a otras dependencias.
27	Acreditación de origen - Ley 19640
28	Importación/Exportación temporaria de semovientes.
29	Operaciones individuales autorizadas por el Ministerio de Economía.
30	-----
31	Operador de contenedores
32	Consignaciones
33	Importación de mercaderías con deficiencias
34	Exportación de mercaderías con deficiencias
35	Recurso de impugnación.
36	Valor supeditado con beneficios abonados
37	Falta del documento de exportación de zonas francas en la importación.

Tipos de documentos

Código	Descripción
01	Despacho de importación
02	Permiso de embarque
03	Expediente
04	Tránsito terrestre
05	Importación temporal
06	Exportación temporal

07	Solicitud particular
11	Solicitud inscripción operador de contenedores.
12	Solicitud de depósito de almacenamiento
13	Solicitud de trasbordo
14	Solicitud de habilitación de tanques fiscales

Tipos de garantía

Código	Descripción
01	Garantía bancaria
03	Garantía real
04	Seguro de caución para operaciones aduanera
06	Efectivo
07	Títulos de la deuda pública
08	Afectación de la coparticipación federal
09	Aval del Tesoro Nacional
11	Letra caucional
12	Mercaderías
13	Reaseguro facultativo

Títulos públicos

Los únicos aceptados son:

- B 84 Bonos Externos Serie 1984
- B 87 Bonos Externos Serie 1987
- B 89 Bonos Externos Serie 1989

CAPÍTULO 26

EJERCICIOS PRÁCTICOS SOBRE CLASIFICACIÓN

Ejercitación

Ejercicio nº 1

Cabaña la pampera importa desde Holanda un toro de pedigrí de la raza Holando argentino para la inseminación artificial, establecer la posición arancelaria que le corresponde.

Ejercicio nº 2

Se presenta el circo "El Chavo" para documentar la importación de un caballo árabe adiestrado para la actividad circense, establecer la posición arancelaria que le corresponde

Ejercicio nº 3

Frigorífico "don cerdito" exporta jamones de cerdo sin deshuesar, congelados. si fueran los mismos jamones pero deshuesados, la posición sería la misma o cambiaría?.

Ejercicio nº 4

Un frigorífico exporta tocinos sin partes magras liofilizados, aptos para el consumo humano, establecer la posición arancelaria que le corresponde.

Ejercicio nº 5

Se importan salmones del pacífico, en filetes, congelados, aptos para consumo humano establecer la posición arancelaria que le corresponde.

Ejercicio nº 6

Que condiciones deben reunir los salmones del pacífico, congelados, aptos para el consumo humano para ser clasificados en las p.a.
0303.10.00
0304.20.
0305.41.00

Ejercicio nº 7

Hay dudas clasificatorias si el caviar (huevas de pescado) se clasifica en la p.a. 0305 ó en la p.a. 1604

Ejercicio nº 8

Que condición deben reunir los cabellos para ser considerados en bruto y clasificarse en la posición 0501

Ejercicio nº 9

Para la nomenclatura arancelaria cual es la definición de :
crin
marfil

Ejercicio nº 10

Cual es la diferencia de la definición de pellet que dan el cap. 3 y la nota de sección ii.

Ejercicio nº 11

Un ramo de flores frescas se puede clasificar por la posición 0603? fundamentar

Ejercicio nº 12

Fundamentar en cada caso, porque las cebollas pueden ser clasificadas en las siguientes posiciones:
0601
0703

Ejercicio nº 13

Enumerar los estados y procesos de manufacturas que deben presentar las hortalizas para estar comprendidas en el capítulo 7

Ejercicio nº 14

Además de las hortalizas ya conocidas (zanahoria, tomates, etc.), que otras mercaderías son hortalizas para el capítulo 7?

Ejercicio nº 15

Ananás refrigerados: se pueden clasificar en la p.a. 0804.30.00. si o no porqué?

Ejercicio nº 16

Explicar la nota legal 1 del capítulo 9

Ejercicio nº 17

Analizar y explicar el concepto de "partes y accesorios" dado en la nota legal 2 de la sección xv

Ejercicio nº 18

Enumerar todos los metales preciosos determinados en el sistema armonizado.

Ejercicio nº 19

Como define en el s.a. a "bisutería"

Ejercicio nº 20

Como se clasifican las fundiciones y los aceros.

Explicar los conceptos de:

Ejercicio nº 21

Semielaborados:

Ejercicio nº 22

Productos laminados planos:

Ejercicio nº 23

Barras

Ejercicio nº 24

Perfiles

Ejercicio nº 25

Alambres:(cap.72)

Ejercicio nº 26

Alambrón

Ejercicio nº 27

Barras huecas para perforación

Ejercicio nº 28

Explicar las diferencias entre las definiciones del cap. 72 y el 75

Ejercicio nº 29

Que condiciones debe reunir la sangre animal para clasificarse en:

0511:

3002:

Ejercicio nº 30

Hay dudas clasificatorias para una preparación de malta tostada acondicionada como sucedáneo del café, si corresponde a las partidas 0901 o 2101. clasificar y fundamentar.

Ejercicio nº 31

Hay dudas clasificatorias para leche con cacao (chocolatada), si corresponde a las partidas 0403 o 1806. clasificar y fundamentar.

Ejercicio nº 32

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es la posición 5206.23.00.000

Ejercicio nº 33

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es la posición 9502.10.10.139

Ejercicio nº 34

Que condiciones debe reunir la carne de mamíferos marinos para clasificarse en:

0208:

0210:

Ejercicio nº 35

Hay dudas clasificatorias de camiseta unisex de algodón, si corresponde a las partidas 6207.91.00 o 6208.91.00 clasificar y fundamentar.

Ejercicio nº 36

Hay dudas clasificatorias para almendras confitadas presentadas como artículos de confitería, si corresponde a las partidas 1704 o 2008 clasificar y fundamentar.

Ejercicio nº 37

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es de la posición 4802.54.10.130

Ejercicio nº 38

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es de la posición 7409.11.00.000

Ejercicio nº 39

Que condiciones debe reunir la legumbre seca para clasificarse en

0712:

0713:

Ejercicio nº 40

Hay dudas para un extracto de regaliz, si corresponde a la partida 1302 o 1704 clasificar y fundamentar

Ejercicio nº 41

Hay dudas clasificatorias de escoria industrial presentada en forma de macadam, si corresponde a las partidas 2517 o 2621. clasificar y fundamentar.

Ejercicio nº 42

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es de la posición 6702.90.00.110

Ejercicio nº 43

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es de la posición 8473.30.11.000

Ejercicio nº 44

Que condiciones debe reunir la mezcla de distintas especias para clasificarse en 0910:
2103:

Ejercicio nº 45

Hay dudas clasificatorias de cinta de madera para trenzar, si corresponde a las partidas 1401 o 4404. clasificar y fundamentar.

Ejercicio nº 46

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es de la posición 8481.20.90.000

Ejercicio nº 47

Efectuar la declaración (principal y complementaria) de una mercadería cuya clasificación arancelaria es de la posición 9615.90.00.000

EJERCICIOS PRÁCTICOS SOBRE VALORACIÓN

Problema nº 1

Se tiene que valorar un envío de tomates enlatados procedentes del vendedor Juan. El precio de factura es de u\$s. 15,00 por caja. Los datos a su disposición le indican que el vendedor y el importador no están vinculados en términos del Artículo 15.4 del Acuerdo. No existen restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador. Por la misma época, cuatro vendedores diferentes han expedido envíos de mercancías idénticas. Estos envíos se importan por firmas que tampoco están vinculadas. El valor de estos envíos es, respectivamente, de: u\$s. 17,90; u\$s. 18,00; u\$s. 18,05; y u\$s. 18,10 por caja.

517

Valórese el envío procedente del vendedor Juan y explíquese la respuesta.

Problema nº 2

El importador Mauro comercia con el vendedor Juan desde hace años. Cada año, Mauro compra cerca del 25% de la producción total de Juan. Como Mauro ha aceptado comprar toda su provisión de juguetes tan solo de Juan, éste ha concedido a Mauro un descuento del 5%. Aunque existen otros importadores de juguetes de Juan en el país de importación, solo Mauro tiene tal acuerdo con Juan. Una factura tipo dirigida a Mauro se acompaña al envío que tiene Ud. ante sí para valoración:

Clase	Cantidad	Precio	Total
Muñeca	1000	u\$s. 8,45	u\$s. 8.450,00
nº 123		cada una	menos 5% <u>u\$s. 422,50</u>
			u\$s. 8.027,50

Igualmente debe valorar un envío para el importador Pablo. Pablo compra mercancías idénticas a las compradas por Mauro. La factura establecida para Pablo es la siguiente:

Clase	Cantidad	Precio	Total
Muñeca	1000	u\$s. 8,45	u\$s. 8.450,00
nº 123		cada una	

Valórese cada uno de los envíos y explíquese la respuesta

Problema nº 3

El importador Mauro importa cañas de pescar directamente, por lo general, de un fabricante extranjero Pedro. Sin embargo, el envío que tiene que valorar, se ha comprado por intermedio de una sociedad exportadora establecida en el país de exportación. Esta sociedad pagó al fabricante Pedro el precio total ex – fábrica, embolsó las mercancías para la exportación, pagó los gastos de transporte y carga interiores e internacionales, y añadió una comisión del 10% al precio ex – fábrica.

La factura del envío que se le presenta es la siguiente:
1000 cañas al precio unitario de u\$s. 4,17 C.I.F.

Elementos incluidos:

Precio ex – fábrica	u\$s. 3,50
F.O.B. y carga	u\$s. 0,05
Comisión	u\$s. 0,35
Flete Marítimo	u\$s. 0,20
Seguro Marítimo	u\$s. 0,02
Embalaje para la exportación	<u>u\$s. 0,05</u>
Total	u\$s. 4,17

El importador le suministra a usted la información de que le es posible comprar directamente al fabricante, y generalmente lo hace, pero en este caso en particular lo hizo por medio del agente.

¿Cómo valoraría el envío sobre una base C.I.F.? Explique su respuesta.

Problema nº 4

Un distribuidor de su país importa un envío de marcos de cuadros A, B, C, D y E consistente en 50 unidades de cada tipo, a precio de lista menos un descuento comercial del 25%, un descuento por cantidad del 20% y un descuento del 2% por pago a 10 días.

518

Esta es la primera de una serie de importaciones de estos marcos para cuadros hacia su país. Todos ellos son fabricados por la misma empresa en un país extranjero. La lista de precios citada a continuación indica los precios para diferentes tamaños de la misma clase de marcos

Todas las ventas en el mercado interior del país de exportación se hacen a precios de lista, menos un 35%, y menos un descuento por pago al contado de un 2% para todas las categorías de compradores.

Lista de precios para la exportación y para el mercado interior

A	u\$. 5,00
B	u\$. 4,15
C	u\$. 7,00
D	u\$. 8,00
E	u\$. 6,00

Descuentos comerciales
solo para la exportación

Mayorista	20%
Distribuidores	25%
Minoristas	15%

Descuentos por cantidad
solo para la exportación

1 - 5	Precio neto
51 - 100	10%
101 - 500	20%
501 - 1000	25%
más de 1000	30%

Valórese cada artículo y explíquese la respuesta.

Problema nº 5

Un vendedor extranjero Juan en el país Italia, publica una lista de precios en la que ofrece un producto a un precio unitario de u\$. 8,50 para el país Canadá con descuentos según el nivel del comprador:

Mayoristas	10%
Usuarios Industriales	5%
Otros	Precio Neto

El envío que tiene que valorar va dirigido a un mayorista de su país, y las mercancías están facturadas a un precio unitario de u\$. 8,50, menos un 10% concedido al comprador no vinculado.

Gastos incluidos

Gastos de transporte interior hasta la frontera del país Italia = u\$. 0,10

Gastos no incluidos

Flete marítimo	u\$. 0,25
Seguro marítimo	u\$. 0,05

Valórese este envío sobre la base C.I.F. y explíquese la respuesta.

Problema nº 6

El vendedor Juan en el país Italia revende pañuelos bordados, producidos en el país Canadá para la exportación, a varios compradores de su país por un precio C.I.F. puerto de importación de u\$. 3,44 la docena. Aunque el fabricante no vende él mismo para la exportación, salvo a Juan, sin embargo vende esos mismos pañuelos dentro de Canadá a un precio ex fábrica de u\$. 3,50 la docena. Si no puede determinarse un valor de transacción, se supone que el "valor deducido" es de u\$. 3,55 la docena.

Cual es la base para la valoración y el valor sobre una base C.I.F. de un envío de pañuelos que Juan vende a un comprador en su país, a un precio C.I.F. en el lugar de importación, de u\$. 3,44 la docena, pero que el fabricante en el país Canadá le expide directamente?.

Problema nº 7

Un fabricante de magnetófonos de Italia, vende su producción total a una empresa exportadora en Italia a un precio ex – fábrica en Italia de u\$. 13,69 cada uno, embalaje incluido. La empresa exportadora embala las mercancías para la exportación, paga todos los gastos en que se incurre desde la salida de la fábrica y añade un 10%. Dicha empresa vende los magnetófonos al importador a un precio unitario C.I.F. de u\$. 15,64. Tiene que valorar un envío de éstos artículos facturado como sigue:

500 magnetófonos al precio unitario de u\$. 15,64 u\$. 7.820,00
Elementos incluidos por unidad:

Precio ex – fábrica	u\$. 13,69
F.O.B. y carga	u\$. 0,05
Comisión del 10%	u\$. 1,37
Flete Marítimo	u\$. 0,42
Seguro Marítimo	u\$. 0,04
Embalaje para la exportación	u\$. 0,07
Total	u\$. 15,64

¿ Cual es el valor del envío sobre una base C.I.F.? – Explíquese la respuesta.

Problema nº 8

Tiene que valorar un envío del vendedor Juan en el país Italia de 1000 pelucas importadas por un importador de su país. Las pelucas se facturan a un precio C.I.F., puerto de importación de u\$. 5,00 cada una. Los datos a su disposición le indican que las pelucas de "segunda calidad" valen, generalmente, u\$. 5,00 cada una, pero un examen de las pelucas del envío le muestra que éstas son de "primera calidad" . En los expedientes constan varios envíos anteriores de pelucas de "primera calidad" idénticas, con un valor de transacción de u\$. 10,00 cada una.

Respondiendo a una solicitud de informaciones, el importador explica que efectivamente, las pelucas en el envío presente son de "primera calidad", pero que él sólo ha pagado u\$. 5,00 por cada una. El fabricante ha disminuido el precio en u\$. 5,00, para compensar una importación anterior de pelucas por las que el importador había pagado u\$. 10,00 como de "primera calidad", pero ulteriormente se descubrió que eran en realidad de "segunda calidad".

¿A que precio valoraría el envío y porqué? ¿Sobre que base?

Problema nº 9

El vendedor Juan factura sus mercancías, tarjetas de felicitación, según distintos períodos del año, respetando estrictamente el siguiente calendario:

En abril, mayo y junio concede un descuento del 15%
En julio, agosto y septiembre concede un descuento del 25%
En los demás meses no concede ningún descuento.

¿Se aceptaría un descuento del 25% para un envío de tarjetas compradas en septiembre, pero importadas en noviembre? .

Problema nº 10

El envío que tiene que valorar consiste en un instrumento científico. El precio de factura del conjunto es de u\$s. 57.000,-. Las condiciones de venta indican que los precios son netos, ex – fábrica, embalaje incluido. Bajo la rúbrica "cargas incluidas" la factura indica un importe de u\$s. 10.000,- en concepto de montaje, calibración y ensayos. El fabricante del instrumento es José, un importante fabricante de instrumentos científicos. Puesto que es el primer envío de este tipo de instrumentos, y a causa del importe indicado para los ensayos y el armado, usted solicita informaciones al importador. Este, en respuesta le explica que su empresa ha comprado el instrumento para su propio uso, con objeto de investigar los efectos de productos químicos sobre una muestra de tejido. En cuanto a los servicios técnicos suministrados, el importador indica que se trata del importe que el vendedor ha pagado a una empresa de ingeniería independiente del país de usted, para cubrir los costes del desplazamiento de un ingeniero a los locales del importador, puesta a punto del instrumento, de la calibración de éste para que mida exactamente según los deseos del importador, y por último, de la vigilancia del funcionamiento del instrumento. Basándose en lo arriba expuesto, ¿incluiría usted el importe de u\$s. 10.000 en el valor en aduana?

Problema nº 11

En una declaración de mercancías, el importador Juan en el país de importación Argentina, ha declarado un precio de u\$s. 65.000 por un laminador de acero completo de segunda mano. El contrato y la factura, presentados por el importador, muestran que éste ha comprado al exportador Enrique de México un laminador completo desmontado.

El examen de la transacción revela que un agente en el país de exportación México, ha actuado en nombre del importador y tras encontrar un laminador de acero de segunda mano de las características exigidas por el importador, ha concertado el precio con el vendedor. Por estos servicios, el agente ha recibido del importador una comisión del 2% sobre el precio de venta.

Una investigación complementaria demuestra, asimismo, que el exportador ha vendido el laminador desmontado en el estado y en el lugar en que se encontraba. Además, dado que el coste de la mano de obra era mayor en el país de exportación, el importador envió desde el país de importación al de exportación a un técnico y 10 a obreros que no solo han construido las pesadas cajas de madera sino que también se han encargado de embalar el laminador en las cajas. El importador ha comprado también los materiales de embalaje en el país de exportación.

El coste de esta operación que ha durado 15 días, se desglosa como sigue:

Coste de ida y vuelta en avión de un técnico y 10 obreros	u\$s. 4.750,-
Gastos de hotel para esas 11 personas	u\$s. 3.500,-
Dieta y sueldos por 15 días	u\$s. 4.400,-
Coste del material de embalaje	u\$s. 1.300,-

¿Cuál es el valor en aduana? Explique su respuesta.

Problema nº 12

El importador Mauro de Argentina, importa un envío de vino tinto que ha comprado al exportador de vinos Pablo, de Francia.

El vino ha sido exportado en contenedores metálicos a un precio de u\$s. 30,00 el litro, incluido el precio del contenedor metálico.

Después de la importación, el importador debe embotellar el vino y venderlo con la marca comercial del exportador.

El importador compra también botellas, así como las etiquetas para éstas. Se extiende una factura global donde el precio se desglosa de la siguiente forma:

Vino tinto	u\$s. 30,00 el litro
Botellas vacías de un litro	u\$s. 600,00 las cien
Etiquetas	u\$s. 40,00 las cien

¿Cuál es el valor en aduana de los 1000 litros de vino que Mauro ha importado? Explique su respuesta.

Problema nº 13

El importador Mauro en el país Canadá, importa regularmente carretes de películas en color. El exportador Pablo, en el país México, solo vende éstos carretes a través del agente de ventas José, con domicilio en el país de importación. José es el agente de ventas exclusivo de Pablo, pero no tiene con él ninguna vinculación.

Según las condiciones del contrato de venta, el exportador exige que todos los importadores de sus carretes de películas en color paguen, además del precio que él factura, una comisión del 2% sobre el precio facturado, directamente al agente de ventas José.

Para sacar el mayor beneficio posible de sus esfuerzos en el campo de la publicidad, los importadores se ponen de acuerdo para encargar a José una campaña publicitaria a nivel nacional para los carretes de películas de color importados, por la que le pagan un 1,50% extra sobre el precio de factura del exportador Pablo.

¿Cuál es el valor en aduana de un envío de 2.000 carretes importados por Mauro a un precio de factura de u\$s. 20,00 por carrete? . Explique su respuesta.

Problema nº 14

El importador Mauro importa regularmente nitrógeno líquido que compra al exportador Pablo, en el país de exportación México, a un precio de u\$s. 50,00 el kilogramo. Mauro suministra gratuitamente a Pablo envases metálicos especiales para el Nitrógeno líquido.

La investigación que usted emprende, demuestra que Mauro compró dichos envases en el mercado nacional a un precio unitario de u\$s. 1.000,-, siendo la capacidad de cada uno de 10 Kg. de Nitrógeno líquido. De acuerdo con una medida de seguridad estricta, cada envase puede utilizarse 20 veces para la importación de Nitrógeno líquido.

¿Cuál es el valor en aduana de 30 Kg. de Nitrógeno líquido?. Explique su respuesta.

Problema nº 15

El importador Mauro, en el país de usted, entabla negociaciones por intermedio de un corredor, para importar aceite de maíz. El corredor pone al exportador Pablo de México, en contacto con Mauro y actúa como intermediario entre ellos para determinar el precio y las condiciones de pago, etc. Se concluye un acuerdo para el suministro de 8.000 toneladas de aceite a un precio de u\$s. 100,00 la tonelada.

El importador acepta pagar al corredor un corretaje del 0.50% del precio. Además, teniendo en cuenta las relaciones comerciales de mucho tiempo entre el corredor y el importador, el corredor sale fiador por el préstamo conseguido por el importador y que arroja la suma total de u\$s. 800.000,00 necesaria para pagar la importación del envío convenido. El corredor fija una comisión distinta del 2% por el aval que da al importador.

El corredor cobra también al exportador otro corretaje distinto del 0,30% del precio de la factura. El exportador acepta pagar dicho corretaje, sin añadirlo al precio facturado habida cuenta de la cuantía de los pedidos que recibe por medio del corredor.

¿Cuál es el valor en aduana del envío de 8.000 toneladas de aceite que Mauro importa? Justifique su respuesta.

Problema nº 16

El importador Mauro, en el país de usted, es un mayorista de productos de mar. Concierta un acuerdo para importar gambas congeladas de procedencia del exportador Pablo, en el país México, quien se compromete a suministrar 5.000Kg de gambas cada mes. En la factura convenida el precio se desglosa de la siguiente forma:

- | | | | |
|---|--------|--------|----------|
| ▪ Gambas (preparadas y dispuestas por categorías). | u\$\$. | 40,00 | el Kg. |
| ▪ Embalaje de las gambas frescas en bolsas de polietileno de 1 Kg. | u\$\$. | 2,00 | la bolsa |
| ▪ Congelación de las gambas así empaquetadas en bolsas de 1 Kg. | u\$\$. | 1,50 | la bolsa |
| ▪ Embalaje de 10 bolsas (de 1 Kg. cada una) en cajas de espuma de material plástico (gastos de embalaje y coste de cajas incluidos) | u\$\$. | 5,00 | la caja |
| ▪ Gastos del alquiler durante 6 días, de contenedores de transporte frigoríficos de una capacidad para 500 cajas (5.000 Kg.) (la duración del transporte suele ser de 6 días) | u\$\$. | 600,00 | al día |

Nota: La legislación aduanera del país suyo, establece la exclusión de los costes y gastos mencionados en el Artículo 8.2 (a), (b) y (c).

¿Cuál es el valor en aduana de un envío de 5.000 Kg. de gambas?. Explique su respuesta.

Respuestas de ejercicios prácticos sobre valoración**Problema nº 1**

Nada indica que el precio de factura no sea aceptable como valor de transacción. Dado que el importador no está vinculado con el vendedor, el hecho de que otros vendedores fijen precios más altos para mercancías idénticas no impide que se acepte el precio de factura. (precio pagado o por pagar) como valor de transacción.

Valórese a u\$\$. 15,00 por caja.

Problema nº 2

Para el envío al importador Mauro, se deduce el descuento de fidelidad para llegar al precio realmente pagado o por pagar.

Valórese a u\$\$. 8,45 por unidad, menos el 5%.

Para el envío al importador Pablo, el precio pagado o por pagar es de u\$\$. 8,45 neto por unidad.

Problema nº 3

Si el país al que el curso se dirige utiliza un valor sobre base C.I.F., la respuesta es u\$\$. 3,82 (4,17 – 0,35). El agente es un agente de compra, y la comisión de compra no forma parte del valor de transacción

Problema nº 4

- A: u\$\$. 5,00 menos un descuento comercial del 25%, menos un descuento por cantidad del 20%, menos un descuento por pago al contado del 2%.
- B: u\$\$. 4,15 menos un descuento comercial del 25%, menos un descuento por cantidad del 20%, menos un descuento por pago al contado del 2%
- C: u\$\$. 7,00 menos un descuento comercial del 25%, menos un descuento por cantidad del 20%, menos un descuento por pago al contado del 2%.
- D: u\$\$. 8,00 menos un descuento comercial del 25%, menos un descuento por cantidad del 20%, menos un descuento por pago al contado del 2%
- D: u\$\$. 8,00 menos un descuento comercial del 25%, menos un descuento por cantidad del 20%, menos un descuento por pago al contado del 2%
- E: u\$\$. 6,00 menos un descuento comercial del 25%, menos un descuento por cantidad del 20%, menos un descuento por pago al contado del 2%

Los tres descuentos son admisibles, o sea, el comercial, el de cantidad (del 20% para cantidades entre 101 y 500 unidades) y el descuento por pago al contado. Los descuentos concedidos en el mercado nacional son irrelevantes a efectos de determinar el valor de transacción.

Problema nº 5

Valórese a u\$\$. 8,50, menos el 10%, más u\$\$. 0,30 (o sea u\$\$. 7,95).

No se añade el costo del transporte interior (u\$\$. 0,10), porque ya está incluido en el precio. El importador tiene la consideración de mayorista. Por consiguiente, el descuento para esa categoría es admisible.

Problema nº 6

u\$\$. 3,44 la docena, valor de transacción, Existe un valor de transacción aceptable que corresponde al precio antes citado. Las mercancías han salido del país Canadá, con destino a su puerto de importación, por lo que Canadá es el país de exportación. El Acuerdo no exige que las mercancías se vendan desde el país de exportación.

Problema nº 7

u\$\$. 15,64 cada uno. El elemento indicado en la factura como una comisión es, en realidad, el margen de ganancia del revendedor.

Problema nº 8

u\$\$. 10.000,00 el envío. La unidad: u\$\$. 5,00 corresponden a un pago directo, y u\$\$. 5,00 corresponden a un pago indirecto. El importador cancela una deuda a cargo del vendedor (Ver en Opinión consultiva 8.1 – descuentos relacionados con transacciones anteriores). La base de valoración es el valor de transacción.

Problema nº 9

Un 25%: éste es el descuento concedido, y constituye el precio pagado o por pagar por las mercancías.

Problema nº 10

El valor de transacción comprende un importe en concepto de montaje y servicios técnicos. El Acuerdo prevé que los costes y gastos de éstos servicios, cuando se realicen después de la importación y se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, serán deducidos; como el importe de u\$s. 10.000,00 puede distinguirse como "Costos soportados", no se incluirá en el valor en aduana.

Problema nº 11

Respuesta: Valor en aduana u\$s. 78.950,00
Se añaden los gastos en los que se incurre al embalar el laminador. No se añade la comisión que se paga al agente, puesto que se trata de una comisión de compra.

Problema nº 12

Respuesta: Valor en aduana u\$s. 30.000,00
Los grandes contenedores metálicos son envases que forman un todo con las mercancías. Las botellas y las etiquetas deberán valorarse por separado y no con el vino.

Problema nº 13

Respuesta: Valor en aduana u\$s. 40.800,00
Puesto que la comisión del 2% constituye una comisión de venta debe añadirse al precio pagado o por pagar. El 1,50% extra por la campaña publicitaria representa una actividad emprendida por el comprador por su propia cuenta, por la cual no se prevé ningún ajuste en el Artículo 8.

Problema nº 14

Respuesta: Valor en aduana u\$s. 1.650,00

Coste del nitrógeno u\$s. 1.500,00

Coste de los tres envases u\$s. 150,00

Coste inicial del envase u\$s. 1.000,00

Posibilidad de utilización: 20 veces. Por lo tanto, el valor por una vez será de $1.000 : 20 = \text{u}\$. 50,00$.

Problema nº 15

Respuesta: Valor en aduana u\$s. 804.000,00

Precio facturado: u\$s. 800.000 + u\$s. 4.000 de gastos de corretaje.

La comisión del 2% por el aval no debe añadirse, puesto que no se trata de una comisión, ni de gastos de corretaje, ni de ningún otro ajuste previsto en el Artículo 8.

El 0,30 de gastos de corretaje pagado por el vendedor no debe añadirse. No se trata ni de una parte de valor de transacción ni de un gasto que corra a cargo del comprador.

Problema nº 16

Respuesta: Valor en aduana u\$s. 220.000,00

Gambas u\$s. 200.000,00

Embalaje en bolsas de 1 Kg. u\$s. 10.000,00

Congelación u\$s. 7.500,00

Embalaje en cajas de 10 Kg. u\$s. 2.500,00

Total u\$s. 220.000,00
=====

Los gastos de transporte en contenedores frigoríficos no deben añadirse puesto que se trata de un medio de transporte y no de un embalaje.

Bibliografía

Nómina Bibliográfica consultada y sugerida

AFIP, Resolución General 620/99 – Transferencia de control de valor de las exportaciones
 AL Ries, Trot J. – Posicionamiento” Mc. Graw Hill. México 2da. Edición
 AL Ries – “Enfoque” Mc. Graw Hill 1996
 Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter, Vidal, Código Aduanero, Comentarios. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.
 Arbolea, Bernardino y Destéfano, Roberto, Contenedores, Ed. C.I.T.I., Buenos Aires.
 Assef, Antonio, Comercialización Internacional, Ed. Ghersi Carozo, Buenos Aires.
 Baldinelli, Elvio, Exportar, Ed. Fundación Banco de Boston, Ed. El Ateneo, Buenos Aires.
 Banco Mundial, Informe sobre el desarrollo mundial 1990, Washington D.C..
 Basaldúa, R. Int al Derecho Aduanero
 Bescos, Modesto, Factoring and franchising, Ed. Pirámide, Madrid.
 Boggiano, Antonio, Contratos Internacionales, Ed. Depalma, Buenos Aires.
 Borda, Alejandro, El crédito documentario, Ed. Abaledo Perrot, Buenos Aires.
 Celdeiro, Ernesto - Procedimientos ante la Aduana – Doctrina Tributaria. Ed. Errepar 1997.
 Centro de Comercio Internacional UNCTAD/GATT
 Centro de Estudios Comerciales, La cobertura de los riesgos en los negocios internacionales, Colaiacovo, Juan, Joint ventures, Ed. Macchi, Buenos Aires.
 Cremades, Bernardo, La nueva regulación internacional de crédito documentario, Ed. La Ley, Buenos Aires.
 Czar, Jorge, El agente IATA de cargas aéreas, Revista Comercio Exterior, International Report, Buenos Aires, abril 1991.
 Dalmaso, Eduardo, El Mercosur, Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
 ERREPAR – Consultor de Legislación, Jurisprudencia y Doctrina, 4 Tomos Ed. Errepar Actualización 1999
 ERREPAR – Consultor de Legislación, Jurisprudencia y Doctrina, 2 Tomos Ed. Errepar Actualización 2000
 Fatalocchi, Aldo, Cómo exportar e importar, Ed. Cangallo, Buenos Aires.
 Fernández Lalanne, Pedro – “Comentarios al Código Aduanero” Ed. Guía Práctica del Exportador e Importador, Buenos Aires 1992.
 Ferro Carlos y Francisco, “Código Aduanero Comentado” Ed. Depalma. Buenos Aires. 1996.
 Fisher, Rober y Ury, William, Sí...¡De acuerdo!, Ed. Norma, Bogotá.
 Giuliani Fonrouge, Carlos M. – Derecho Financiero volumen i y ii Ed. Depalma.
 Goldschmidt, Werner, Derecho internacional privado, Ed. Palma, Buenos Aires.
 Gomez Calero, Juan, El transporte internacional de mercaderías, Ed. Civitas S.A., Madrid.
 Gottifredi, Marcelo A. – “Código Aduanero Comentado” Ed. Macchi, Buenos Aires 1996.
 Hax Arnoldo y Nicolás Majluf “Estrategias para el liderazgo competitivo”.
 Herrera Ibañez, Rafael – Valoración en Aduana de las mercaderías
 International Air Transport Association (I.A.T.A.). Programa de capacitación en carga aérea internacional, Curso de Introducción, Ed. 19809.
 International Air Transport Association (I.A.T.A. International Air Transport Association (I.A.T.A.Reglamentación sobre mercaderías peligrosas, Ed. 1991.
 Jarach, Dino – Finanzas Públicas- Esbozo de una Teoría Gral. Ed. Cangallo
 Kaller de Orchansy, Berta, Manual de derecho internac.privado, Ed. Plus Ultra, Bs. As.
 Kotler, Philip, Dirección de mercadotecnia, Ed. Diana, México, D.F.
 Labanca, Jorge, La venta internacional, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
 Lambin Jean – Jacques “Marketing Estratégico”
 Lavaggi Gero “Herramientas para el análisis de Marketing Estratégico”
 Lascano, M. R., Economía internacional actual, Ed. Fundación G. y D. Ramos, Bs. As.
 Ledesma, Carlos, Principio de comercio internacional, Ed. Macchi, Buenos Aires.
 Martínez Cerezo, Antonio, diccionario de banca, Ed. Pirámide, Madrid.
 Mintzberg Henry, Ahlstrand Bruce y Lampel Joseph “Safari a la Estrategia”
 Morata, Joan, Manual de exportación, Ed. Eada Gestión, San Pablo.
 Porter Michael “Estrategia Competitiva” y “Ventaja Competitiva”
 Prebisch, Raul, La crisis del desarrollo argentino, Ed. El Ateneo, Buenos Aires.
 Rapp, Stand y Collins, Tom, El gran giro de la mercadotecnia, Ed. Mc Graw- Hill, México, D.F.
 Rico, Rubén, Calidad estratégica total: Total Quality management, Ed. Macchi, Bs. As.
 Riva, Jorge, Operatoria Bancaria en Comercio Exterior y Cambios, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.

Rodríguez, A., Técnicas y organización bancaria, Ed. Macchi, Buenos Aires.
 Rodríguez, Auro, Sergio, Contratos bancarios. Su significación en América Latina, Ed. Felaban, Buenos Aires.
 Romero Ullmann, Roberto, Estructuras empresarias para el comercio internacional, Ed. De Palma, Buenos Aires.
 Ross-Murray, J., Integración económica en el Caribe, Revista integración Latinoamericana, Marzo 1990, Buenos Aires.
 Sbriglio, Ernesto, Manual Práctico de Clasificación y Valoración Aduanera. Ed. Univ. Católica de Cuyo
 Schiffman, León Lazar Kanuk “Comportamiento del consumidor” - Prentice Hall 1991
 Serrano, Rafael, Los créditos documentarios, Ed. Revista de derecho Privado, Madrid.
 Tamames, Ramón, Estructura económica internacional, Ed. Alianza Madrid.
 Ury, William, Getting past no, Ed. Bantam Book, EE.UU.
 Uzal, Maria, solución de controversias en el comercio internacional, Ed. AdHoc, SRL., Buenos Aires.
 Walker, Orville, Boyd Harper, Mullins John, Larréché Jean. “Marketing Estratégico”
 Wilensky, Alberto - Fondo Cultura Económica. Argentina.1997 “Marketing Estratégico”
 Wilensky, Alberto - “Política de Negocios en mercados competitivos” - Norma
 Zavalía – Código Aduanero – Ley 22415 Ed. Zavalía. Actualización 2005
 LEY 23311. Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
 - Anexo I. Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
 - Anexo II. Protocolo del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
 LEY 24425. Organización Mundial del Comercio. Acuerdo de Marrakech. Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.