

Tributos Aduaneros

Los Costos que Enfrentan las PyMEs en la Operatoria de Comercio Exterior

Mariana Elizabeth Pippi

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo

Especialización en Tributación

Mgter. María Elena Gaviola

10 de noviembre de 2020

Resumen

En el presente trabajo final se estudia el Tributo Aduanero según la normativa argentina vigente, con el fin de realizar una descripción de los tributos que conforman el costo que un operador debe afrontar en la actividad del comercio internacional. En primer lugar, se analizan los elementos que componen el Tributo Aduanero y se describe cómo determinadas modalidades de importación pueden significar beneficios en la reducción de costos aduaneros. Luego, se incorpora una descripción de los distintos operadores que actúan ante Aduana y los requisitos que éstos deben cumplir para estar habilitados a ejercer su actividad. A continuación, y con el fin de abordar desde un punto de vista tributario aduanero las características propias del Derecho Aduanero, se incluye un análisis de las obligaciones que surgen tanto por la actividad lícita como por hechos ilícitos, con los distintos supuestos de responsabilidad de la persona jurídica y cómo estas variables pueden impactar significativamente en las previsiones de costos aduaneros. Para completar la descripción de los tributos aduaneros, se agrega un capítulo sobre el cálculo de los tributos aduaneros por importación de mercadería y de los demás impuestos a cargo de la Dirección General de Aduanas que nacen con motivo de un despacho de importación. Por último, en referencia a las PyMEs, se enumeran los beneficios vigentes en materia aduanera y los requisitos para acceder y mantener los mismos, con el objetivo de reducir sus costos por tributos aduaneros de forma tal que siempre estén autorizadas para el comercio internacional.

Palabras clave: tributos aduaneros, elementos del tributo aduanero, importación, importación temporaria, actividad ilícita aduanera, delitos aduaneros, infracciones aduaneras, responsabilidad de la persona jurídica, derechos de importación, beneficios PyMEs.

Índice

Resumen	2
Índice.....	3
Introducción.....	7
Descripción general del tema	7
Planteamiento de la pregunta	8
Objetivos de la investigación	8
Hipótesis	9
Criterios metodológicos.....	9
Capítulo I: Elementos del Tributo Aduanero	10
Tributo Aduanero.....	10
Conceptos	10
Hecho Imponible.....	14
Aspecto Material.....	15
Aspecto Subjetivo	16
Aspecto Temporal.....	17
Aspecto Espacial.....	21
Elemento Cuantificante de la Obligación Tributaria.....	22
Modos de Extinción de la Obligación Tributaria.....	24
Pago.....	24
Compensación.....	24
Condonación	25
Transacción en Juicio	26
Prescripción.....	27
Domicilio Electrónico - SICNEA	29
El Secreto Fiscal.....	32
Capítulo II: Operadores en la Actividad Aduanera.....	37
Importadores y Exportadores	37
Despachantes de Aduana	41
Agentes de Transporte Aduanero.....	44
Apoderados Generales y Dependientes de los Auxiliares del Comercio y del Servicio Aduanero	49
Capítulo III: Responsabilidad por la Obligación Tributaria Aduanera.....	53
Responsabilidad por Deuda Propia.....	53

Deudor Principal	53
Responsabilidad del Estado y Entes Estatales	53
Despachantes de Aduana	54
Depositario y Quienes Tienen Derecho a Disponer de la Mercadería Depositada	56
Depósito Provisorio de Importación	56
Depósito Provisorio de Exportación.....	57
Responsabilidad Solidaria	57
Transmisión de Responsabilidad a Sucesores Universales	61
Capítulo IV: Responsabilidad de la Persona Jurídica por Actividad Ilícita.....	62
Delitos Aduaneros e Infracciones Aduaneras.....	64
Responsabilidad de la Persona Jurídica por Delitos Aduaneros	65
Delitos Aduaneros y Penas Aplicables	66
Contrabando	66
Actos Culposos que Posibilitan el Contrabando y Uso Indebido de Documentos.....	68
Tentativa de Contrabando	70
Encubrimiento de Contrabando.....	70
Disposiciones Comunes. Penas Aplicables.....	71
Responsabilidad de la Persona Jurídica por Infracciones Aduaneras.....	73
Infracciones Aduaneras y Penas Aplicables	73
Contrabando Menor	73
Declaraciones Inexactas y Otras Diferencias Injustificadas	74
Mercadería a Bordo sin Declarar	75
Transgresión de las Obligaciones Impuestas como Condición de un Beneficio	81
Transgresiones a los Regímenes de Destinación Suspensiva.....	82
Transgresiones a los Regímenes de Equipaje, Pacotilla y Franquicias Diplomáticas.....	83
Transgresiones de Envíos Postales.....	84
Tenencia Injustificada de Mercadería de Origen Extranjero con Fines Comerciales o Industriales...	84
Otras Transgresiones	86
Responsabilidad	87
Responsabilidad Indirecta.....	87
Responsabilidad de la Persona Jurídica por las Infracciones de sus Dependientes	88
Responsabilidad Solidaria de los Directores, Administradores y Socios Ilimitadamente Responsables	88
Responsabilidad Indirecta del Importador o Exportador y del Despachante de Aduanas.....	89

Responsabilidad Indirecta del Agente de Transporte Aduanero.....	90
Ejecución Administrativa de la Deuda Aduanera.....	91
Nociones Preliminares	91
Procedimiento establecido por el Código Aduanero.....	92
Capítulo V: Derechos de Importación.....	97
Conceptos Básicos Vinculados con las Operaciones de Importación de Bienes	97
Aplicación de los Derechos de Importación.....	97
Clasificación de los Derechos de Importación	97
Posición Arancelaria o Nomenclatura.....	98
Acuerdos o Convenios Comerciales.....	101
Certificado de Origen	102
Documentación de la Importación	104
Cálculo de Tributos Aduaneros.....	105
Derechos de Importación	105
Tasa de Estadística	106
Tasa de Comprobación de Destino	109
Arancel SIM Importaciones.....	110
Otros Tributos que Percibe Aduana con Motivo de la Importación para Consumo.....	110
Impuesto al Valor Agregado	110
Percepción de Impuesto al Valor Agregado.....	113
Percepción de Impuesto a las Ganancias.....	116
Percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	118
Cancelación de los Derechos de Importación e Impuestos Liquidados en el Despacho	122
Importación Temporal.....	123
Capítulo VI: Beneficios para MiPyMEs.....	126
Micro, Pequeñas y Medianas Empresas	126
Consideraciones preliminares.....	126
MiPyMEs. Marco normativo	126
Definición MiPyME.....	131
Parámetros y Requisitos para la Categorización.....	132
Tope de Ventas	133
Tope de Personal Ocupado	134
Tope de Activo	134

Límites de Vinculación y/o Control	135
Procedimiento de inscripción. Certificado MiPyMEs.....	136
Renovación Automática	138
Beneficios en Materia Aduanera	139
Exención en el Impuesto a las Ganancias Respecto de Reintegros de Exportación	139
Derechos de Exportación por Prestaciones de Servicios	140
Derechos de Exportación por Exportación para Consumo	141
Extensión de Plazos para el Pago de Derechos de Exportación.....	142
Ley de Solidaridad 27.541 reformada por Ley 27.562. Moratoria y Condonación de Deuda	143
Baja en el Registro MiPyMEs	148
Conclusiones	150
Referencias.....	154

Introducción

Descripción general del tema

El desarrollo del comercio internacional en los últimos tiempos se ha acelerado debido a la globalización y el acceso a nuevas tecnologías. Esta evolución se traduce, no sólo en beneficios para las economías abiertas en donde las operaciones de comercio exterior constituyen una de las principales fuentes de ingresos del país, sino también para los sujetos que pueden acceder a nuevos mercados expandiendo su negocio y posibilidades de rentabilidad.

Las condiciones esenciales para poder ingresar y permanecer en el mercado internacional son, en primer lugar, contar con una base de la información que permita la toma de decisiones de forma oportuna y eficaz y, en segundo lugar, trabajar bajo una matriz de costos que sea altamente competitiva de forma tal que permita generar un margen de utilidad óptimo.

Con el presente trabajo de investigación se pretende realizar una descripción de los costos por tributos aduaneros que surgen por la combinación de las distintas modalidades de operaciones de importación y exportación, bajo la normativa argentina vigente a la fecha. El propósito de este trabajo es brindar a los operadores de comercio exterior la información que le permita tomar decisiones tendientes a reducir sus costos por tributos aduaneros para lograr ser más competitivos en el contexto mundial.

Por otro lado, se intentará describir los costos asociados a los elementos característicos del derecho aduanero argentino, es decir, las obligaciones que surgen por la actividad ilícita y la responsabilidad que recae sobre la persona jurídica en materia aduanera. Es importante incorporar estas variables al análisis ya que pueden impactar significativamente en la estimación de costos aduaneros.

Por último, es relevante para completar el análisis de costos de tributos aduaneros, describir los beneficios o regímenes de promoción vigentes en Argentina a los cuales pueden acceder las PyMEs a fin de reducir sus costos y brindar una mejor información para la toma de decisiones.

Planteamiento de la pregunta

A continuación, se describe el problema de investigación mediante el planteo de una pregunta general y dos preguntas secundarias según las variables involucradas en el tema de investigación.

Pregunta General: ¿Cuál es el costo por tributos aduaneros que surge de la combinación de las distintas modalidades de importación y exportación en Argentina según el marco normativo vigente a octubre de 2020?

Pregunta Secundaria 1: ¿Qué costos adicionales deben considerarse en la operatoria de comercio internacional que surgen por la responsabilidad solidaria y subsidiaria de la persona jurídica según la normativa argentina vigente a octubre de 2020?

Pregunta Secundaria 2: ¿Cuáles son los beneficios o regímenes de promoción vigentes en Argentina para PyMEs a octubre de 2020 en referencia a operaciones de comercio exterior que permiten reducir los costos por tributos aduaneros?

Objetivos de la investigación

Objetivo General: Describir el costo por tributos aduaneros que surge de la combinación de las distintas modalidades de importación y exportación en Argentina según el marco normativo vigente a octubre de 2020.

Objetivo Específico 1: Explicar los costos adicionales por tributos aduaneros que surgen por la responsabilidad solidaria y subsidiaria de la persona jurídica en el contexto del comercio internacional según la normativa argentina vigente a octubre de 2020.

Objetivo Específico 2: Analizar los beneficios o regímenes de promoción vigentes en Argentina para PyMEs a octubre de 2020 en referencia a operaciones de comercio exterior que permitan reducir los costos por tributos aduaneros.

Hipótesis

Hipótesis General: El costo por tributos aduaneros se reduciría cuando se realiza una operación de importación temporaria combinada con una operación de exportación a consumo de bienes.

Hipótesis Específica 1: Por aplicación de la responsabilidad solidaria y subsidiaria de la persona jurídica los costos por tributos aduaneros se incrementarían ante la comisión de un hecho ilícito por parte una persona que trabaja en relación de dependencia de una empresa que opera en comercio internacional.

Hipótesis Específica 2: Las Pequeñas y Medianas Empresas – PyMEs – tienen acceso a beneficios o regímenes de promoción en Argentina que permiten reducir los costos por tributos aduaneros.

Criterios metodológicos

Esta investigación se fundamenta en información documental. El proceso constó de una etapa de búsqueda de datos documentales, recuperación y análisis de los mismos; se realizó una interpretación particular sustentada por investigaciones llevadas a cabo por académicos de la temática (Meza y Tobón, 2017).

Capítulo I: Elementos del Tributo Aduanero

Tributo Aduanero

Conceptos

En su obra, García Vizcaíno (2020) define el *tributo* como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Los tributos pueden ser clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Con el *impuesto* el Estado no se obliga a una contraprestación respecto del contribuyente. En cambio, la *tasas* se relaciona a un servicio o actividad estatal que se individualiza en el obligado al pago. En tanto que la *contribución especial* se vincula a beneficios derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de actividades estatales especiales.

En materia aduanera, los *tributos aduaneros* son fundamentalmente gravámenes exigibles con motivo de la importación o de la exportación de mercaderías.

La *importación* está definida en el artículo 9 del Código Aduanero (C.A.) como la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, y la *exportación*, como la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero.

De conformidad con el Código Aduanero y el artículo 3 del Decreto 618/1997, es obligación y facultad de la Dirección General de Aduanas (D.G.A.), sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras que le estén o le fueren encomendados (inciso a punto 2) y el control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas (inciso b).

De esta forma, en la práctica es la D.G.A. la que fiscaliza el tráfico de las operaciones internacionales, es decir, ejerce el control aduanero y, además, tiene a cargo la recaudación impositiva respecto a los tributos en virtud de operaciones de comercio exterior.

Adviértase que las normas citadas y el ejercicio de las facultades de control de la Aduana no dependen tanto de que exista un tributo, sino de un tráfico internacional de mercaderías en sentido físico. En efecto, por sus propias características las tareas de la Aduana no persiguen una función meramente fiscal, cuando más de las veces no se trata de recaudar un tributo, sino de cumplir con la política comercial externa de la Nación, asegurando, por ejemplo, el cumplimiento de las restricciones a la importación de mercaderías por motivos de salud, salubridad o seguridad. (Zunino, 2018, sección 4.3, tercer párrafo)

Por lo expuesto, queda claro que la *mercadería* es la que suscita el interés fiscal sobre la que se aplica el tributo y sobre la que se ejerce el control del tráfico internacional, por lo que su conceptualización es de suma importancia. Por ello, el artículo 10 del C.A. agrega la definición de mercadería en materia aduanera de la siguiente forma:

Artículo 10. –

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

Como indica el autor Tosi (2020) el apartado 2 del artículo 10 del C.A. fue introducido por la ley 25.063 con la reforma de Código en el año 1998, en donde se asimila al concepto de mercadería, a las locaciones o prestaciones de servicios con las limitaciones que el mismo artículo impone.

En su artículo Zunino (2018) expone que la característica común a todos los servicios es la realización de una actividad o prestación, con independencia de que se utilicen bienes en dicha actividad o que la misma concluya con la producción de un objeto concreto.

En su Tratado de Derecho Aduanero, Tosi (2019), indica que el término de “mercadería que pueda ser ingresada o egresada al o del territorio aduanero”, exclusivamente se refiere a cosa mueble o semoviente –ganado en pie, automotores-, es decir que son las que pueden trasladarse de un lugar a otro. Así es que no se puede concebir la importación o exportación de cosas inmuebles, atento su imposibilidad de traslado. Asimismo, todos los objetos que son importados o exportados están sujetos al control aduanero y la importación o la exportación de cualquiera de ellos es susceptible de ser gravada o prohibida por el legislador, que puede tener en consideración los factores más diversos (económicos, políticos, morales, sanitarios, etc.).

Asimismo, tal como indica en su artículo Babiloni (2005), existe un tipo de mercadería dentro del concepto del artículo 10 del C.A., cuya introducción y extracción no se efectúa mediante transporte físico ni está sujeta al control aduanero ni es objeto del pago de los gravámenes a la importación y exportación de mercaderías ni fiscalizado su carácter de mercadería prohibida de ser importada o exportada. Esta mercadería es la que es transmitida por medios electrónicos, lo que es conocido como *comercio electrónico*.

La legislación argentina a través de la ley 27.430 de reforma tributaria, introduce una definición dentro del marco del comercio electrónico, al incorporar a la ley del Impuesto al Valor Agregado el concepto de *servicios digitales*: Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red internet o de

cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

Vaquero (2017) menciona en su artículo, las prestaciones internacionales de servicios se caracterizan porque el servicio se presta en una jurisdicción y su utilización o explotación es en otra. Estos dos elementos fueron tenidos en cuenta por el legislador en la reforma tributaria al caracterizar las prestaciones de servicios internacionales. Las expresiones *importación de servicios* y *exportación de servicios* no son adecuadas, porque no hay una intervención de la autoridad aduanera, pero se utilizan porque facilita la comprensión del asunto dada su difusión.

Por lo expuesto en los párrafos anteriores y considerando el desarrollo del autor Babiloni (2005) en su artículo, se puede concluir que:

1. El hecho imponible de los tributos aduaneros se produce cuando la mercadería es introducida al territorio aduanero en forma definitiva (importación) o extraída de él también en forma definitiva (exportación).
2. Para que la mercadería sea considerada como tal en la concepción del Código Aduanero debe ser un objeto susceptible de ser importado y exportado y ubicable en el nomenclador arancelario en función de lo estipulado en el artículo 11 del citado cuerpo normativo.
3. La mercadería debe necesariamente ser sometida al control aduanero. Es decir, que la introducción o extracción de mercaderías debe hacerse por los lugares autorizados y horarios habilitados para poder estar sujeta al control aduanero. Lo contrario implica una transgresión al régimen.
4. A su vez, la mercadería, tanto cuando arriba a territorio aduanero como cuando se extrae de él, debe hacerlo a través de medios físicos que la transporten, estando sometidas a los regímenes jurídicos que le sean aplicables.

Atento a lo desarrollado en los párrafos anteriores y a la definición amplia del término mercadería que realiza el Código Aduanero, es importante mencionar que la aplicación de los derechos de importación o exportación a cargo de la Dirección General de Aduanas (A.F.I.P.-D.G.A.) procede únicamente en el caso de mercaderías que puedan ser transportadas por medios físicos y que sean susceptibles del control aduanero.

Ahora bien, respecto a los servicios incluidos en el punto 2 del artículo 10 del C.A., su importación o exportación, está sujeto a la aplicación de otros gravámenes a cargo de la Dirección General Impositiva (A.F.I.P.-D.G.I.), tales como el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, o los Derechos de Exportación de Servicios, cuyo estudio no es objeto del presente trabajo.

Hecho Imponible

Para muchos autores, el hecho imponible se puede definir como “lo que el legislador quiso gravar”. Es el hecho generador de la obligación tributaria.

García Vizcaíno (2020) lo señala como el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico, en determinado lugar y tiempo y con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, salvo que hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias.

Se puede observar que para que se configure el hecho imponible deben verificarse los siguientes aspectos en forma concomitante:

1. Material: Es la definición objetiva del hecho o situación sujeta al tributo.
2. Subjetivo: Es la descripción del obligado al pago del tributo.
3. Temporal: Es la determinación del momento en que se configura la realización del hecho imponible.
4. Espacial o ámbito territorial: Es el lugar donde debe acaecer la realización del hecho imponible.

Como en cualquier presupuesto de hecho de una obligación, en su obra Cotter (2014) indica que el hecho gravado por los derechos aduaneros comprende a todos los elementos necesarios para

producir el efecto del nacimiento de la respectiva obligación tributaria aduanera. A falta de uno de los elementos no se configura el hecho gravado y, en consecuencia, la obligación tributaria aduanera no se configura, no tiene nacimiento.

Aspecto Material

En el caso de tributos aduaneros, el Código Aduanero define el *hecho imponible* en sus artículos 635 y 636 refiriéndose a las importaciones y en sus artículos 724 y 725 para las exportaciones.

En el caso de las importaciones el hecho imponible es la importación definitiva a consumo, esto es, cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado. En la práctica, este tipo de importación es conocida como nacionalización de la mercadería.

En el caso de las exportaciones el hecho imponible es la exportación definitiva a consumo, es decir, cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado.

En su artículo Sarli (2018) explica que ambos hechos gravados pueden realizarse de modo regular o irregular.

Por su parte, García Vizcaíno (2020) indica que no interesa a estos efectos que los actos sean lícitos o ilícitos. De los artículos 635 a 638 y 724 a 727 y concordantes del C.A. se desprende que son gravadas no sólo las importaciones y exportaciones lícitas, sino también las ilícitas, incluyendo las delictuales, como, por ejemplo, mediante contrabando.

Según lo expuesto por Sarli (2018) el *supuesto regular de importación* para consumo es la destinación de importación para consumo, que es la que resulta del trámite a partir de una solicitud -del consignatario/importador-, ante el servicio aduanero, y con la autorización – libramiento- de este organismo previo pago de los tributos o bien –en todo caso excepcionalmente- del trámite o despacho de oficio.

Los *supuestos irregulares de hecho imponible de importaciones* en tributos aduaneros son los establecidos y/o previstos por el Código Aduanero, tales como, contrabando de importación, supuestos

de mercadería faltante sin la debida justificación, el incumplimiento de obligaciones sustantivas en el régimen de destinación suspensiva de importación temporaria y el supuesto de mercadería no arribada en plazo determinado, en la destinación suspensiva de tránsito de importación.

Continuando con la explicación de Sarli, el *supuesto regular de exportación* para consumo es la destinación de exportación para consumo, que es la que resulta del trámite a partir de la solicitud del exportador y con el respectivo libramiento del servicio aduanero, y finalmente la efectiva exportación.

Los *supuestos irregulares de exportación* son los establecidos y/o previstos por el Código Aduanero, tales como el contrabando de exportación, los faltantes en depósito provisorio de exportación y en la destinación suspensiva de removido, el no arribo del medio transportador en plazo determinado, en la destinación suspensiva de removido y el incumplimiento de obligaciones en la exportación temporaria.

Adicionalmente, el Código Aduanero en su Sección VI regula algunos regímenes especiales de importación y/o de exportación para consumo en su caso, con exención de tributos bajo ciertos requisitos y condiciones. Estos regímenes especiales son el de equipaje, pacotilla, franquicias diplomáticas, envíos postales, reimportación de mercadería previamente exportada para consumo, compensación de envíos con deficiencias, tráfico fronterizo, envíos de asistencia y salvamento.

Aspecto Subjetivo

El artículo 777 del C.A. dispone que la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos.

El término persona comprende no sólo a las personas humanas y a las personas jurídicas, sino también a aquellos entes a los que las normas tributarias les confieran personalidad, aunque no la tengan en derecho privado, por ejemplo, una UTE.

Asimismo, el C.A. en su artículo 778 establece que el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, salvo

disposición expresa en contrario, están sujetos a las mismas responsabilidades y obligaciones tributarias aduaneras que las demás personas.

En el orden nacional, son sujetos pasivos: los responsables por deuda propia (deudores que comprenden los contribuyentes, herederos y legatarios), los responsables solidarios y los sustitutos.

(García Vizcaíno, 2020)

Aspecto Temporal

Como regla general se define el momento imponible como la fecha de registro de la declaración aduanera a consumo.

La determinación del momento imponible adquiere gran relevancia ya que fija el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal. Así lo dispone el Código Aduanero en su artículo 639 para el caso de importaciones y en su artículo 728 para exportaciones.

A continuación, se presenta el aspecto temporal para los distintos supuestos definidos por la legislación aduanera:

1. *Importación como hecho imponible regular*: El artículo 637 del C.A. establece un orden de prelación que tendrá carácter excluyente:

- a. La entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con (cinco) 5 días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado.
- b. El registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo.
- c. El registro de la declaración, cuando la misma se efectuare luego de que la mercadería hubiera sido destinada de oficio en importación para consumo.
- d. La aprobación de la venta o, en caso de no hallarse sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratase de mercadería destinada de oficio en importación para consumo.

e. El vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, en los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10 del C.A.

2. Importación en el caso de supuestos de hecho imponible irregular: El artículo 638 del C.A. establece el momento en el cual corresponderá aplicar el derecho de importación como la fecha de:

a. La comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación.

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

c. La falta de mercadería al concluir la descarga del medio transportador.

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

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

f. El vencimiento del plazo de un (1) mes, contado a partir de la finalización del que se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación.

3. Exportación como hecho imponible regular: El artículo 726 del C.A. establece que el momento imponible es la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. Además, dispone que cuando se trate de los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 10, el derecho de exportación aplicable será el establecido por la norma vigente en la fecha de vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo.

4. Exportación en el caso de supuestos de hecho imponible irregular: El artículo 727 del C.A. indica que se aplicará el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de:

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

En el caso de la *destinación suspensiva de importación* o también conocida como importación temporaria, se define el momento imponible cuando la misma se transforma en importación definitiva a consumo, lo que puede suceder en los siguientes supuestos:

1. Por un acto voluntario: El importador nacionaliza la importación temporaria mediante el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo. En este caso, el momento imponible es la fecha de este último registro.
2. Por sumario administrativo: Aduana mediante resolución establece la obligación principal más la multa correspondiente por el vencimiento del plazo sin la afectación de la importación temporaria a una exportación a consumo. En este caso, la fecha del vencimiento del plazo es la fecha de aplicación de los derechos de importación.
3. Antes del vencimiento del plazo, por acta de constatación de la infracción: Proceso de comprobación de destino. En este supuesto, la fecha del acta constituye el momento a partir del cual surge el hecho imponible.

En el caso de importaciones temporarias, esta amplitud de determinación de la fecha de nacimiento del hecho imponible, constituye un aspecto aleatorio y contingente respecto al tipo de cambio aplicable para el cálculo de los derechos de importación, debido al contexto tan fluctuante del mercado de divisas.

En cuanto a las obligaciones accesorias, tales como las multas por infracciones aduaneras, el momento imponible es la fecha del acto administrativo que determina la misma. Respecto a este tema, es importante mencionar los beneficios previstos por la normativa vigente cuando se realiza el pago dentro del plazo dispuesto. A continuación, se transcriben los artículos del Código Aduanero que así lo disponen:

Artículo 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.

Artículo 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 ésta en zona primaria aduanera. 2. Si de conformidad a lo previsto en el artículo 985, apartado 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.

Artículo 932. – Los supuestos previstos en los artículos 930 y 931 sólo surtirán efecto extintivo de la acción penal si los pagos voluntarios y el abandono se efectuaren antes de vencido el plazo previsto en el artículo 1101. En estos casos, el antecedente no será registrado.

Artículo 1101. – Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de diez (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder. Si no tuvieran en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare.

En este supuesto, el procedimiento por infracción indica que si el sujeto cancela dentro de los 10 días hábiles administrativos de la corrida de vista de la liquidación tributaria, se borra el antecedente infraccional, liberándose de la responsabilidad y accediendo al descuento de la multa mínima.

Caso contrario, el proceso continúa su curso en la etapa administrativa y el antecedente infraccional queda asentado en el Registro de Antecedentes de Infracciones Aduaneras. Esto puede conllevar, no sólo no acceder a la reducción de la multa, sino también, entre otros, pasar a canal rojo de controles aduaneros ante una operación de importación a consumo o en el caso de que la infracción hubiese estado relacionada a una importación temporaria, quedar inhabilitado para el posterior uso del régimen temporal.

Aspecto Espacial

El hecho imponible para el caso de importaciones es la importación definitiva a consumo, esto es, cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado. En tanto que, para la exportación, el hecho imponible es la exportación definitiva a consumo, es decir, cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado.

El aspecto espacial está dado por el territorio aduanero, el que está definido por el Código Aduanero en sus artículos 1 a 8.

Territorio aduanero es la parte del ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como también en los enclaves constituidos a su favor, en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones. Este puede ser general o especial:

1. Territorio aduanero general es aquél en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.
2. Territorio aduanero especial o área aduanera especial es aquél en el cual es aplicable un sistema especial arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

No constituye territorio aduanero, ni general ni especial el mar territorial argentino y los ríos internacionales, las áreas francas, los exclaves, los espacios aéreos correspondientes a los ámbitos mencionados, el lecho y subsuelo submarinos nacionales. En estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros que para cada caso se contemplan en el código.

Enclave es el ámbito sometido a la soberanía de otro Estado, en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional (territorio aduanero).

Exclave es el ámbito, sometido a la soberanía de la Nación Argentina, en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera de otro Estado (No constituye territorio aduanero).

Elemento Cuantificante de la Obligación Tributaria

Como expone en su obra García Vizcaíno (2020), configurado el hecho imponible, y de no mediar hipótesis neutralizantes totales, nace la obligación tributaria, cuyo elemento cuantificante se halla en el mandato de la norma, la que establece para el cálculo del tributo cuál es la base imponible y la alícuota (porcentaje que se aplica sobre la base imponible para determinar generalmente el importe tributario).

En materia aduanera, el artículo 20 de la ley 23.905 (texto actualizado) dispone en su primer párrafo que los derechos de importación y los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y exportaciones, se determinarán en dólares estadounidenses. En este último caso la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

Tanto en la importación como en la exportación la base imponible se define como el valor en aduana de las mercaderías que se importan o exportan a consumo.

Según el Acuerdo de Valoración del GATT - Ley 23.311, Ley 24.425 y Decreto Reglamentario 1026/87- se prevén distintos métodos de valoración de la mercadería. Como regla general y de

aplicación práctica, para determinar el valor en aduana de las mercaderías se parte del valor de la factura comercial.

En la importación, el valor en aduana se determina partiendo del valor según la factura comercial más los gastos de transporte interno para arribar al valor FOB de la mercadería, al que se le adiciona:

1. Los gastos de transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación, es decir, el costo del flete internacional sólo proporcional por el tramo de origen hasta la aduana (tramo internacional).
2. Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
3. El costo del seguro de las mercaderías.

De esta forma queda configurado el valor CIF de la importación, el cual constituye el valor en aduana, que es la base de cálculo de los derechos de importación.

En la exportación, el valor en aduana es el valor imponible, que se define como el valor FOB de la operación según lo dispuesto por el artículo 735 del C.A.

Al indicar valor FOB, la mención hace con referencia a un punto geográfico, por ejemplo, FOB Buenos Aires, FOB Mendoza, entre otros. En este sentido se expresa en el artículo 736 del C.A. que a los fines previstos en el artículo 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta:

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

4. El lugar en que practicara la última medición de embarque para la mercadería que se exportara por oleoductos, gasoductos, poliductos o redes de tendido eléctrico.

Cabe mencionar que, en el caso de la exportación de importaciones temporarias, el valor en aduana estará constituido por el valor FOB descontado el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente contenidas en el producto exportado y los propios derechos y demás tributos que gravan la exportación.

Modos de Extinción de la Obligación Tributaria

El artículo 787 del C.A. dispone que la obligación tributaria aduanera sólo se extingue por el pago de lo debido, la compensación, la condonación, la transacción en juicio o la prescripción.

Pago

Los artículos 788 y 789 del C.A. establecen que el pago de la obligación tributaria aduanera se efectuará de los modos y en los lugares que determine el servicio aduanero y debe efectuarse al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía.

Cuando el importe ingresado fuera inferior al debido, el pago no extingue la obligación tributaria aduanera, pudiendo dar lugar a una determinación o liquidación suplementaria.

Compensación

Según el artículo 801 del C.A. la compensación sólo opera entre créditos líquidos y exigibles cuando así lo dispusiere de oficio la Administración Nacional de Aduanas, en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo.

En su obra Cotter (2014) expresa que la normativa no consagra la aplicación de la compensación, sino que autoriza al Poder Ejecutivo a disponer su aplicación, a cuyo efecto corresponde reglamentar el procedimiento respectivo. A pesar del tiempo transcurrido desde la sanción del Código Aduanero, este instituto aún no ha sido reglamentado. No obstante, cabe señalar que la Administración

Federal de Ingresos Públicos mediante Resolución General 3962/2016 ha establecido un procedimiento de cancelación de deudas impositivas, aduaneras y de seguridad social, con reintegros devengados y pendientes de cobro. De este modo, los exportadores que tengan reintegros pendientes de cobro se encuentran en condiciones de afectar estos créditos a la cancelación total o parcial de deudas fiscales.

Condonación

Respecto a la condonación, el artículo 802 del C.A. dispone que la misma debe ser dispuesta por ley. Para este supuesto, existen antecedentes referidos a regímenes de regularización excepcional, que condonan conceptos de intereses y multas aduaneras, entre los que se mencionan la ley 27.260 (moratoria del 2016) y el reciente plan de regularización dispuesto por ley 27.541¹ reformada por ley 27.562², al cual puede adherirse hasta el 30 de noviembre de 2020, de acuerdo al Decreto 833/2020.

La ley 27.260 (B.O. 22/06/2016) a partir del artículo 55 y siguientes, establecía para quienes ingresasen al régimen de regularización excepcional y por obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, entre otros beneficios impositivos, la condonación de multas y demás sanciones previstas en el Código Aduanero que no se encontraren firmes a la fecha de acogimiento al plan y la condonación de intereses resarcitorios y/o punitivos, en un determinado porcentaje de acuerdo al período fiscal de la deuda.

Mediante la ley 27.541 (B.O. 23/12/2019) reformada por ley 27.562 (B.O. 26/08/2020), artículo 8 y siguientes y la Resolución General de A.F.I.P. 4816/2020 (B.O. 16/09/2020) se establece el procedimiento aplicable para el plan de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera, al cual se puede acceder hasta el 30 de noviembre de 2020, de acuerdo al Decreto 833/2020. Este plan dispone que los responsables de los tributos pueden acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones. Entre otros

¹ Ley Nº 27.541, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Boletín Oficial del Estado, 34.268. Argentina. (23 de diciembre de 2019, texto actualizado a octubre 2020).

² Ley Nº 27.562, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Ley 27.541 su Modificación. Boletín Oficial del Estado, 34.459. Argentina. (26 de agosto de 2020).

beneficios impositivos, se establece la condonación de las multas y demás sanciones previstas en el Código Aduanero. Además, respecto de los intereses resarcitorios y/o punitivos sobre multas y tributos aduaneros, se dispone la condonación de un importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece en el artículo 11 de la ley, referido a un determinado porcentaje sobre el capital adeudado y de acuerdo al período de origen de la deuda.

Es importante destacar que el artículo 24 de la Resolución General, establece las condiciones para que proceda la liberación de multas y sanciones. Entre las que se destacan para deudas aduaneras, las siguientes:

1. El beneficio de liberación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procederá en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 31 de octubre de 2020.
2. En el caso de infracciones aduaneras, el beneficio se aplicará a las multas automáticas por las infracciones formales tipificadas en los artículos 218, 220, 222, 320 y 395, y al universo de las infracciones previstas en los artículos 968, 972, 992, 994 y 995, en todos los casos del Código Aduanero.
3. La condonación de las multas y demás sanciones en materia aduanera, resultará procedente siempre que las infracciones materiales tuvieren una obligación tributaria asociada o bien se trate de importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación.
4. Quedan excluidas del beneficio de condonación las multas aduaneras cuando las mercaderías involucradas resulten de importación y/o exportación prohibida. En estos casos, tampoco procederá la extinción de la acción penal.

Transacción en Juicio

Como explica García Vizcaíno (2020), en materia aduanera, el artículo 787 dispone que, en las condiciones previstas en el Código, la obligación tributaria aduanera se extingue, entre otros modos, por: "d) La transacción en juicio". Sin embargo, al no haber sido objeto de otra disposición en el Código

Aduanero, ni reglamentado, se entiende que no puede aplicarse —salvo que de la causa se infiera que la transacción implica un allanamiento—; rige, por ende, el principio sentado por el artículo 841, inciso segundo, del Código Civil y el artículo 1644 del Código Civil y Comercial.

Prescripción

El artículo 803 del C.A. establece que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, es de cinco (5) años.

En su obra García Vizcaíno (2020) indica que la prescripción no produce la extinción de la obligación, sino de la acción para exigir su cumplimiento.

Según el artículo 804 del C.A. el plazo comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado. No obstante:

1. Si el hecho gravado constituye un ilícito y no se puede precisar la fecha de su comisión, comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de su constatación.
2. Cuando se trata de tributos que deben ser exigidos como consecuencia del incumplimiento de una obligación impuesta como condición de un beneficio tributario, comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de dicho incumplimiento o, en caso de no poder precisársela, al de la fecha de su constatación.

En cuanto a las causales de suspensión de la prescripción, el artículo 805 del C.A. determina los siguientes supuestos:

1. Desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión.
2. Desde el momento en que se hubiere acordado una espera para el pago de los tributos, hasta que venciere el plazo concedido a tal fin.

3. Desde que el deudor o responsable interpusiere algún recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilite su ejecución.
4. Desde que el Fisco interpusiere en sede judicial la demanda tendiente a obtener el cobro de los tributos adeudados, hasta que recayere sentencia firme.
5. Desde que se comprometiere la declaración supeditada, en los supuestos previstos en los artículos 226 y 323, hasta que recayere el pronunciamiento final en sede aduanera, a que se refieren los artículos mencionados.

Por otro lado, el artículo 806 del C.A. determina las causales de interrupción de la prescripción aduanera:

1. La notificación de la liquidación tributaria aduanera.
2. Los actos de ejecución en sede aduanera tendientes a percibir los tributos adeudados.
3. La demanda interpuesta en sede judicial tendiente a percibir los tributos adeudados.
4. La renuncia al tiempo transcurrido.
5. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria aduanera.

Nótese como los plazos de prescripción en sede administrativa son muy extensos respecto del ritmo del negocio.

Asimismo, como expone la autora García Vizcaíno (2020), las causales de suspensión e interrupción aduaneras son más severas que las establecidas en la ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Así la apertura del sumario conlleva la suspensión de la prescripción hasta tanto se habilite a la D.G.A. a la ejecución. Por otro lado, por ejemplo, la notificación de la liquidación tributaria aduanera interrumpe la prescripción, lo que implica el cómputo de un nuevo plazo íntegro de 5 años, a diferencia de la ley de Procedimientos que establece que se suspende el plazo por esa causal, de manera que se cuenta el plazo transcurrido anterior al hecho suspensivo.

Domicilio Electrónico - SICNEA

A través de la Resolución General 3474/2013 la A.F.I.P. implementa el “Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera” – SICNEA -, mediante el cual se comunican y notifican los siguientes actos inherentes a los procesos de gestión y control:

1. Liquidaciones de tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no esté contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.
2. Intimaciones a restituir importes que el Fisco haya pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación regidos por la legislación aduanera.
3. Aplicación de prohibiciones.
4. Denegación del pago de los importes que los interesados reclaman al Fisco en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera.
5. Aplicación de multas automáticas.
6. Resolución de cuestiones que puedan afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estén contemplados en otros procedimientos previstos en el Código Aduanero.
7. Resoluciones definitivas en el procedimiento para los delitos.
8. Resoluciones definitivas en el procedimiento de impugnación.
9. Resoluciones definitivas en el procedimiento de repetición.
10. Los que, sin ser definitivos, hagan a la prosecución de los trámites.
11. Los que resuelvan un incidente planteado o que, en alguna medida, afecten derechos subjetivos o intereses legítimos.
12. Traba de medidas cautelares o su levantamiento.
13. Los que decidan sobre la falta de legitimación para actuar.
14. Citaciones a prestar declaración indagatoria o testimonial.

15. Autos de sobreseimiento.
16. Otorgamiento de la vista para presentar la defensa en el procedimiento para las infracciones.
17. Apertura de la causa a prueba, denegación de medidas probatorias y/o del plazo extraordinario de prueba.
18. Los que indican que el expediente está a disposición de las partes para alegar.
19. Concesión o denegación del recurso de apelación.
20. Los que dispongan la venta prevista en el Artículo 1124 del Código Aduanero.
21. Declaración de rebeldía.
22. Declaración de falta de mérito para abrir la causa a prueba.
23. Notificaciones previstas en los procedimientos reglados por las Resoluciones Generales 620 y 2730 y sus respectivas modificatorias.
24. Comunicaciones y notificaciones efectuadas mediante el Sistema Informático MARIA (SIM), vinculadas a la secuencia de declaración y gestión de las operaciones y destinaciones aduaneras que cuenten con el proceso de ratificación por parte del declarante.
25. Comunicaciones y notificaciones efectuadas a través de los sistemas de este Organismo, vinculadas a la gestión aduanera, que cuenten con el mecanismo de ratificación.
26. Comunicaciones y notificaciones a los importadores y exportadores respecto de las destinaciones oficializadas a su nombre por sus representantes.
27. Respecto de los garantes, todas las comunicaciones y notificaciones precedentes que correspondan a su actuación como tales en operaciones aduaneras, así como los actos vinculados con la inscripción y permanencia en el Registro de Entidades Emisoras de Garantías (REEG), en tanto los mismos tengan efectos en la operatoria aduanera.
28. Los que disponga expresamente la autoridad que ordenó la notificación.

Los documentos digitales y su comunicación y/o notificación mediante el SICNEA gozarán de plena validez legal y eficacia jurídica, constituyendo medio de prueba suficiente de su existencia y de la información contenida en ellos.

Según el artículo 3 de la Resolución 3474/2013, quedan obligados a la utilización del SICNEA los siguientes sujetos:

- a. Auxiliares del comercio y del servicio aduanero.
- b. Los comprendidos en el Artículo 109 del C.A., incluidas las entidades inscriptas en el Registro de Entidades Emisoras de Garantías -Resolución General 3.885, sus modificatorias y su complementaria- que emiten garantías por obligaciones aduaneras.
- c. Importadores y exportadores que sean usuarios o pretendan el acceso a regímenes que requieren condiciones calificadas para adherir a ellos: 1. De cargas de exportación en planta. 2. Aduanas Domiciliarias. 3. Aduanas Factorías. 4. Sistema Aduanero de Operadores Confiables. 5. Utilización de garantías consistentes en declaraciones juradas (DEJU AUTO). 6. Planes de facilidades de pago por multas o cargos suplementarios formulados por el servicio aduanero por tributos a la importación o exportación, sus intereses y actualizaciones. 7. Importadores y exportadores comprendidos en las disposiciones de la Resolución General 333. 8. Importadores y exportadores no habituales. 9. Registro de Operadores de Soja Autorizados. 10. Registro de Exportadores de Carbón Vegetal. 11. Los demás regímenes que otorguen beneficios o facilidades aduaneras, impositivas o previsionales, que determine este Organismo.
- d. Los restantes importadores y exportadores.
- e. Los abogados que actúan en carácter de letrados patrocinantes de los operadores de comercio exterior.

Tal como expresa el artículo 5 de la Resolución 3474/2013, los operadores de comercio exterior que utilicen el SICNEA podrán autorizar a una o más personas humanas (el texto de la resolución hace

referencia al término “personas físicas”, el cual debe entenderse como “personas humanas” atento a lo dispuesto por el nuevo Código Civil y Comercial) para acceder a las comunicaciones y notificaciones efectuadas por el Organismo mediante dicho sistema.

Para adherir al SICNEA se deberá, a través de la clave fiscal de A.F.I.P., utilizando el servicio “Sistema Registral”, acceder al menú “Registros Especiales”, y seleccionar la opción “F420/R Registro de Operadores de Comercio Exterior”. Dentro de esta opción, en el campo “Trámite a Realizar”, se deberá seleccionar “Adhesión SICNEA”. El sistema mostrará el formulario electrónico de adhesión. Luego de aceptar el formulario el sistema mostrará otra pantalla con los datos ingresados para confirmar la operación y obtener el ticket de adhesión.

En el Sistema Registral se deberán dar de alta las direcciones de correo electrónico (e-mail) que se decida autorizar para el acceso a las comunicaciones y notificaciones, informando cada dirección con la caracterización SICNEA.

Nótese que la definición del correo electrónico SICNEA es de vital importancia para la operatoria de comercio exterior y las comunicaciones aduaneras. Por ello es recomendable informar una dirección de e-mail que sea estable, que el sujeto importador / exportador pueda acceder y no esté vinculado a las direcciones exclusivas de uso del personal dependiente, o del Estudio Contable, o del Estudio del Despachante Aduanero. Adicionalmente, considerar que el sistema permite habilitar varias direcciones de correo con la caracterización SICNEA.

El Secreto Fiscal

El Código Aduanero no prevé específicamente el tema del secreto fiscal. Sin embargo, es de aplicación el artículo 101 de la ley 11.683, ley de Procedimiento Tributario. Al respecto, cabe mencionar que este es el único artículo de la ley de Procedimiento que es aplicable en materia aduanera.

A continuación, se transcribe el artículo 101 de la ley de Procedimiento Tributario:

Artículo 101.- Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la A.F.I.P., y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la A.F.I.P., están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La A.F.I.P., dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

El secreto establecido en el presente artículo no regirá:

- a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.
- b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Para personas o empresas o entidades a quienes la A.F.I.P. encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los tres (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.
- d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la A.F.I.P. con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a: 1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna; 2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos;
- e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el Título IV de esta ley.

f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público.

g) Para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario.

La Dirección General Impositiva dependiente de la A.F.I.P. estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General De Aduanas dependiente de la A.F.I.P., la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la ley 21.526 y en los artículos 8, 46 y 48 de la ley 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

La información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen.

La A.F.I.P. arbitrará los medios para que los contribuyentes y responsables, a través de la plataforma del organismo y utilizando su clave fiscal, compartan con terceros sus declaraciones juradas determinativas y documentación propia, presentadas por ellos mediante ese medio. El organismo recaudador no será responsable en modo alguno por las consecuencias que la transmisión de esa información pudiera ocasionar ni asegurará en ningún caso su veracidad.

El instituto del secreto fiscal se inspira en principios orientados a obtener un mejor cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes y responsables. (García Vizcaíno 2020).

Como expone en su artículo Borinsky³, los contribuyentes que quieran adherirse al Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (denominados créditos ATP) dispuesto por el Decreto PEN 332/2020 (B.O. 1/4/2020) dispuesto en el marco de la pandemia por Covid-19, deben aceptar que la A.F.I.P. comparta la información de su patrimonio con el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Ello implica que la A.F.I.P. puede entregar a dichos organismos toda la información patrimonial de los contribuyentes, tanto de los bienes en el país como los del exterior; por ejemplo: inmuebles, cuentas bancarias, inversiones, automotores, dinero en efectivo (pesos o moneda extranjera); entre otros. Con esta situación, se pone en juego el valor del secreto fiscal.

El autor continúa explicando que el secreto fiscal se trata de un bien preciado intangible que guarda atesorado en un organismo estatal información sensible patrimonial de máxima privacidad de los contribuyentes (personas humanas o empresas). La información de los contribuyentes que reúne la A.F.I.P. está protegida por el secreto fiscal. El ente recaudador está obligado a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones, sin poder comunicarlo a persona, organismo o entidad alguna.

³ Borinsky, M. (20 de julio de 2020). El secreto fiscal: ese divino tesoro. Diario El Perfil. <https://www.perfil.com/noticias/opinion/opinion-mariano-borinsky-el-secreto-fiscal-ese-divino-tesoro.phtml>

Capítulo II: Operadores en la Actividad Aduanera

Importadores y Exportadores

El Código Aduanero define a los importadores y exportadores como los sujetos que a nombre propio solicitan las destinaciones correspondientes, ya fuera definitivas o suspensivas, es decir, aquellos que solicitan ante el servicio aduanero la destinación para el ingreso o egreso de la mercadería del territorio aduanero.

En este sentido, el artículo 91 del C.A. expresa:

1. Son *importadores* las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos. En los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10, serán considerados importadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados.
2. Son *exportadores* las personas que en su nombre exportan mercadería, ya que la llevaren consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieren expedido. En los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 10 serán considerados exportadores las personas que sean prestadoras y/o cedentes de los servicios y/o derechos allí involucrados.

El autor Tosi (2019) expone en su obra que la calidad de sujeto de importador o exportador es independiente de la circunstancia de que sea otro sujeto el que transporte la mercadería al tiempo del cruce de la línea aduanera o que la destinación sea a nombre propio o declarando que es para terceros.

Para estar habilitado a actuar como importador y/o exportador debe considerarse lo dispuesto por el artículo 92 del C.A., por el cual, es preciso tramitar la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores. Por lo tanto, para ejercer la actividad de importación y/o exportación es imprescindible la inscripción en el Registro que a estos efectos y fines lleva la D.G.A. (artículo 9 apartado 2, inciso I) del Decreto 618/97).

Los requisitos para la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores se encuentran indicados en el artículo 94 del C.A. los cuales se detallan según el sujeto sea una persona humana o una persona jurídica:

1. Requisitos para la inscripción de *personas de existencia visible* (personas humanas):

- a. Tener capacidad para ejercer por sí mismo el comercio.
- b. Acreditar la inscripción y el domicilio fiscal ante A.F.I.P. a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).
- c. Acreditar la solvencia necesaria u otorgar a favor de la Dirección General de Aduanas una garantía, conforme y según determinare la reglamentación, en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones.
- d. No estar comprendido en alguno de los siguientes supuestos:
 1. haber sido condenado por algún delito aduanero, impositivo o previsional, siempre que no haya transcurrido el doble del máximo de la pena prevista en la ley para dicho delito desde el momento de cumplida la condena;
 2. haber sido socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o la asociación de que se tratare hubiera sido condenada por cualquiera de los ilícitos mencionados en el punto 1). Se exceptúa de esta inhabilitación a quienes probaren haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización;
 3. estar procesado judicialmente o sumariado en jurisdicción de la A.F.I.P., por cualquiera de los ilícitos indicados en el punto 1) mientras no fuere sobreseído o absuelto por sentencia o resolución firme. No obstante, lo dispuesto precedentemente, podrán inscribirse en el Registro de Importadores y Exportadores en la medida que otorguen garantías suficientes en resguardo del interés fiscal;

4. haber sido sancionado con la eliminación de cualquiera de los demás registros previstos en el Artículo 9, apartado 2, inciso I) del Decreto 618/97, hasta que se hallare en condiciones de reinscribirse;
5. ser fallido;
6. estar inhibido judicialmente para administrar o disponer de sus bienes mientras esta situación subsistiere;
7. estar inhabilitado para importar o exportar.

2. Requisitos para la inscripción cuando se tratare de *personas de existencia ideal* (persona jurídica):

- a. Estar inscritas en la Inspección General De Justicia, dependiente del Ministerio De Justicia, Seguridad y Derechos Humanos o en su caso en el organismo correspondiente y presentar sus contratos sociales o estatutos.
- b. Acreditar la inscripción y el domicilio fiscal ante A.F.I.P., a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT);
- c. Acreditar la solvencia necesaria u otorgar a favor de la Dirección General de Aduanas una garantía en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con lo que determine la reglamentación;
- d. No encontrarse la sociedad, asociación o cualesquiera de sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables en alguno de los supuestos previstos en el Apartado 1. inciso d) de este artículo.

Asimismo, los requisitos para la inscripción y permanencia en los Registros Especiales Aduaneros como Importador y Exportador habitual, de acuerdo a lo establecido por la Resolución General 2570/09 de A.F.I.P. son los siguientes:

1. Poseer el alta en los Impuestos al Valor Agregado y/o a las Ganancias o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), de corresponder (excepto para el Estado Nacional, las

provincias y las municipalidades, así como las dependencias de la administración pública nacional, provincial o municipal, los entes autárquicos o descentralizados, inclusive las sociedades del Estado y las empresas del Estado).

2. No encontrarse en estado de falencia.
3. Tener firma, foto y huella dactilar registrada digitalmente en el Sistema Registral.
4. No registrar antecedentes en el Registro de Infractores (en el caso de personas jurídicas este requisito alcanza a los componentes de la misma).
5. Para las personas jurídicas, tener declarados los socios y los integrantes de los órganos de administración y fiscalización, en ejercicio, según el tipo societario que se trate.
6. Acreditar solvencia económica por ventas brutas declaradas por un importe no inferior a \$ 300.000 en el año calendario inmediato anterior o constituir garantía según la RG 3885/16. Considerar que los Monotributistas se encuentran exentos de cumplir con este requisito.
7. Poseer alta en el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA).
8. Poseer alta en el Sistema Informática de Trámites Aduaneros (SITA).
9. Declaración Jurada manifestando no estar comprendido en los supuestos del artículo 94 apartado 1 inciso d) del Código Aduanero. Para las personas jurídicas el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.
10. Certificados de Antecedentes expedidos por autoridad policial o por el Registro Nacional de reincidencia. Para las personas jurídicas el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.

Es importante destacar que, en el caso de sujetos adheridos al régimen de monotributo, por aplicación del artículo 1° de la ley 26.565 no pueden realizar importaciones, ya que uno de los requisitos del citado régimen consiste en no haber realizado importaciones de cosas muebles y/o de servicios, durante los últimos doce 12 meses del año calendario.

Despachantes de Aduana

El artículo 36 del C.A. establece la definición del sujeto Despachante de Aduana de la siguiente forma:

1. Son despachantes de aduana las personas de existencia visible que, en las condiciones previstas en este código realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras.
2. Los despachantes de aduana son agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero.

El despachante actúa ante el servicio aduanero, en nombre de terceros, realizando los trámites y diligencias relativas a las importaciones y exportaciones. Es la persona que interviene ante la Aduana en los trámites, diligencias u operaciones relativas a la importación y exportación de mercaderías, así como en los actos de giro, retiro, despacho, depósito, reembarque, tránsito, transbordo, removido y otros autorizados. (Cotter, 2014)

Tosi (2019) en su obra menciona las características esenciales de la labor de estos auxiliares aduaneros y las resume en las siguientes:

1. Debe tratarse de una persona de existencia visible, excluyéndose en consecuencia de su actuación a las personas jurídicas o sociedades comerciales o aún civiles.
2. Actuarán siempre a nombre de terceros: importadores y exportadores, debiendo demostrar esa representación.
3. Efectuarán su gestión principal ante el servicio aduanero.

Los despachantes de aduana para desempeñarse como tales deben encontrarse inscriptos en el Registro de Despachantes de Aduana, tal como indica el artículo 41 del C.A., siendo los requisitos para su inscripción:

- a. Ser mayor de edad, tener capacidad para ejercer por sí mismo el comercio y estar inscripto como comerciante en el Registro Público de Comercio.

- b. Haber aprobado estudios secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en materia aduanera en los exámenes teóricos y prácticos que a tal fin se establecieren.
- c. Acreditar domicilio real.
- d. Constituir domicilio especial en el radio urbano de la aduana en la que hubiere de ejercer su actividad.
- e. Acreditar la solvencia necesaria y otorgar a favor de la Administración Nacional de Aduanas una garantía en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con lo que determinare la reglamentación.
- f. No estar comprendido en alguno de los siguientes supuestos:
 - 1. haber sido condenado por algún delito aduanero o por la infracción de contrabando menor;
 - 2. haber sido socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación cuando la sociedad o la asociación de que se tratase hubiera sido condenada por cualquiera de los ilícitos mencionados en el punto 1). Cuando hubiese sido condenada por la infracción de contrabando menor, la inhabilidad se extenderá hasta cinco (5) años a contar desde que la condena hubiera quedado firme. Se exceptúa de la inhabilitación a quienes probaren haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización;
 - 3. haber sido condenado por delito reprimido con pena privativa de la libertad. Exceptúense los delitos contra las personas, el honor, la honestidad y el estado civil, cuando la sentencia hubiera concedido el beneficio de la ejecución condicional de la pena;
 - 4. estar procesado judicialmente o sumariado en jurisdicción aduanera por cualquiera de los ilícitos indicados en los puntos 1) y 3), mientras no fuere sobreseído provisional o definitivamente o absuelto por sentencia o resolución firme;
 - 5. haber sido condenado con pena accesoria de inhabilitación para ejercer cargos públicos, hasta que se produjere su rehabilitación;

6. haber sido sancionado con la eliminación de cualquiera de los demás registros previstos en el artículo 23, inciso t), hasta que se hallare en condiciones de reinscribirse;
7. ser fallido o concursado civil, hasta dos (2) años después de su rehabilitación. No obstante, cuando se tratare de quiebra o concurso culpable o fraudulento la inhabilidad se extenderá hasta cinco (5) o diez (10) años después de su rehabilitación, respectivamente;
8. encontrarse en concurso preventivo o resolutorio, hasta que hubiere obtenido carta de pago o acreditare el cumplimiento total del acuerdo respectivo;
9. estar inhibido judicialmente para administrar o disponer de sus bienes, mientras esta situación subsistiere;
10. ser deudor de obligación tributaria aduanera exigible o de obligación emergente de pena patrimonial aduanera firme, o ser socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o la asociación de que se tratare fuere deudora de alguna de las obligaciones mencionadas. Estas inhabilidades subsistirán hasta la extinción de la obligación.
11. ser o haber sido agente aduanero, hasta después de un (1) año de haber cesado como tal;
12. haber sido exonerado como agente de la administración pública nacional, provincial o municipal, hasta que se produjere su rehabilitación.

Adicionalmente, la Resolución General 2570/09 de A.F.I.P. establece que los despachantes de aduanas para la inscripción y permanencia en el Registro Especial Aduanero deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Requisitos Generales:

- a. Poseer el alta en los Impuestos al Valor Agregado y/o a las Ganancias o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), de corresponder.
- b. No encontrarse en estado de falencia.

- c. No encontrarse concursado.
- d. Tener firma, foto, huella dactilar y documento de identidad registrados digitalmente en el Sistema Registral.
- e. No registrar antecedentes en el Registro de Infractores (en el caso de personas jurídicas este requisito alcanza a los componentes de la misma).
- f. Poseer el alta en el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA).
- g. Poseer el alta en el Sistema Informático de trámites Aduaneros (SITA).

2. Requisitos particulares:

- a. Certificado de Capacitación (Título).
- b. Acreditar la solvencia económica, excepto si constituye la Garantía a través del Fondo Común Solidario.
- c. Garantía de Actuación.
- d. Certificado de Antecedentes expedidos por autoridad policial o por el Registro Nacional de Reincidencia.
- e. Declaración Jurada manifestando no estar comprendido en los supuestos del artículo 41 apartado 2 inciso f) del Código Aduanero.
- f. Constituir Domicilio Especial en las Aduanas en las que operará.

Agentes de Transporte Aduanero

Son agentes de transporte aduanero, según el artículo 57 del C.A., las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme con las condiciones previstas en este código. Dichos agentes de transporte, además de auxiliares del comercio, son auxiliares del servicio aduanero.

El agente de transporte aduanero es un auxiliar del servicio aduanero que tiene a su cargo la representación de los transportistas ante la Dirección General de Aduanas en relación con el medio de transporte y su carga. Es una persona física o jurídica, que realiza ante el servicio aduanero los trámites y formalidades que las normas internas de cada país exigen en oportunidad del arribo, estadía y partida de los medios de transporte. Formaliza la entrada del medio del transporte y su carga ante la Aduana, a efectos de luego proceder a descargar la mercadería, bajo el control aduanero. (Cotter, 2014)

En su obra, Tosi (2019) resume las características de los agentes de transporte aduanero en:

1. Pueden tratarse de personas humanas o jurídicas, por lo que el agente de transporte puede ser una sociedad.
2. Actúan en representación de los transportistas y no a nombre propio, identificando a los transportistas como aquellas personas humanas o jurídicas que se dedican al transporte de mercancía involucrada en una negociación internacional, ya fuera traslado entre diversos territorios aduaneros o en forma interna del mismo.
3. El objeto de esta tramitación es la presentación ante la Aduana, ya fuera de los medios o de la mercadería que ellos transportan, para lograr la autorización de las operaciones aduaneras, las que podrían tratarse de movimiento interno, internacional, removido, trasbordo y todas aquellas que fueran necesarias según la destinación solicitada.

Para desempeñarse como agente de transporte aduanero, tal como dispone el artículo 58 del C.A., debe tramitarse la inscripción en el Registro de Agentes de Transporte Aduanero, con la indicación de la vía o vías de transporte correspondientes. Asimismo, se establece como requisitos para la inscripción:

1. Requisitos para la inscripción de *personas de existencia visible* (personas humanas):
 - a. Ser mayor de edad, tener capacidad para ejercer por sí mismo el comercio y estar inscripto como comerciante en el Registro Público de Comercio.

- b. Haber aprobado estudios secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en la materia en la forma que a tal fin se estableciera.
- c. Acreditar domicilio real y constituir domicilio especial en el radio urbano de la aduana en la que hubiere de ejercer su actividad.
- d. Acreditar la solvencia necesaria y otorgar a favor de la Administración Nacional de Aduanas una garantía, en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con lo que determinare la reglamentación.
- f. No estar comprendido en alguno de los siguientes supuestos:
1. haber sido condenado por algún delito aduanero o por la infracción de contrabando menor;
 2. haber sido socio ilimitadamente responsable, director o administrador en cualquier sociedad o asociación cuando la sociedad o la asociación de que se tratase hubiera sido condenada por cualquiera de los ilícitos mencionados en el punto 1. Cuando hubiese sido condenado por la infracción de contrabando menor, la inhabilidad se extenderá hasta cinco (5) años. Se exceptúa de esta inhabilitación a quienes probaren haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización;
 3. haber sido condenado por delito reprimido con pena privativa de la libertad. Exceptúense los delitos contra las personas, el honor, la honestidad y el estado civil, cuando la sentencia hubiera concedido el beneficio de la ejecución condicional de la pena;
 4. estar procesado judicialmente o sumariado en jurisdicción aduanera por cualquiera de los ilícitos indicados en los puntos 1. y 3., mientras no fuere sobreseído provisional o definitivamente o absuelto por sentencia o resolución firme;
 5. haber sido condenado con pena accesoria de inhabilitación para ejercer cargos públicos, hasta que se produjera su rehabilitación;

6. haber sido sancionado con la eliminación de cualquiera de los demás registros previstos en el artículo 23, inciso t), hasta que se hallare en condiciones de reinscribirse;
7. ser fallido o concursado civil, hasta dos (2) años después de su rehabilitación. No obstante, cuando se tratare de quiebra o concurso culpable o fraudulento la inhabilidad se extenderá hasta cinco (5) o diez (10) años después de su rehabilitación, respectivamente;
8. encontrarse en concurso preventivo o resolutorio, hasta que hubiere obtenido carta de pago o acreditare el cumplimiento total del acuerdo respectivo;
9. estar inhibido judicialmente para administrar o disponer de sus bienes, mientras esta situación subsistiere;
10. ser deudor de obligación tributaria aduanera exigible o de obligación emergente de pena patrimonial aduanera firme, o ser socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o la asociación de que se tratare fuere deudora de alguna de las obligaciones mencionadas. Estas inhabilidades subsistirán hasta la extinción de la obligación;
11. ser o haber sido agente aduanero, hasta después de un (1) año de haber cesado como tal;
12. haber sido exonerado como agente de la administración pública nacional, provincial o municipal, hasta que se produjere su rehabilitación.

2. Requisitos para la inscripción de *personas de existencia ideal* (persona jurídica):

- a. Estar inscriptas en el Registro Público de Comercio y presentar sus contratos sociales.
- b. Acreditar la dirección de la sede social y constituir domicilio especial en la jurisdicción que corresponda a la aduana en la que hubiere de ejercer su actividad.
- c. Acreditar la solvencia necesaria y otorgar a favor de la Administración Nacional de Aduanas una garantía, en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, de conformidad con lo que determinare la reglamentación.

d. No encontrarse la sociedad, asociación o cualesquiera de sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables en alguno de los supuestos previstos en el apartado 2, inciso e), de este artículo.

e- Designar el o los apoderados generales que actuarán en su representación ante el servicio aduanero, a quienes se les aplicará el régimen establecido para éstos en el presente código.

Adicionalmente, para la inscripción y permanencia en el Registro Especial Aduanero, los agentes de transporte aduanero deberán cumplir con los requisitos según la Resolución General 2570/09 de A.F.I.P.:

1. Requisitos Generales:

a. Poseer el alta en los Impuestos al Valor Agregado y/o a las Ganancias o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), de corresponder.

b. No encontrarse en estado de falencia.

c. No encontrarse concursado.

d. Tener firma, foto y huella dactilar y documento de identidad registrados digitalmente en el Sistema Registral.

e. No registrar antecedentes en el Registro de Infractores (en el caso de personas jurídicas este requisito alcanza a los componentes de la misma).

f. Para las personas jurídicas, tener declarados los socios y los integrantes de los órganos de administración y fiscalización, en ejercicio, según el tipo societario que se trate.

g. Poseer el alta en el sistema de Comunicaciones y Notificaciones electrónica Aduanera (SICNEA)

h. Poseer el alta en el Sistema Informático de Trámites Aduaneros (SITA).

2. Requisitos Particulares:

a. Certificado de Capacitación (Título).

- b. Acreditar la solvencia económica, excepto si constituye la garantía a través del Fondo Común Solidario.
- c. Garantía de Actuación.
- d. Certificados de Antecedentes expedidos por autoridad policial o por el Registro Nacional de Reincidencia. Para las personas jurídicas el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.
- e. Declaración Jurada manifestando no estar comprendido en los supuestos del artículo 58 apartado 2 inciso e) del Código Aduanero.
- f. Constituir Domicilio Especial en las Aduanas en las que operará.

Apoderados Generales y Dependientes de los Auxiliares del Comercio y del Servicio Aduanero

El autor Tosi (2019) indica en su obra que el Código Aduanero caracteriza a los apoderados generales como las personas humanas que representan ante la Dirección General de Aduanas, a los despachantes y a los agentes de transporte aduanero. Como facultad pueden representar a más de uno de esos profesionales.

El artículo 75 del C.A. expresa que los despachantes de aduana y los agentes de transporte aduanero podrán hacerse representar ante el servicio aduanero por el número de apoderados generales que determinare la reglamentación. Sólo podrá designarse como apoderados a personas de existencia visible. Dichos apoderados generales podrán representar a más de un despachante de aduana o, en su caso, a más de un agente de transporte aduanero.

Para poder desempeñarse como tales, según lo establecido por el artículo 76 del C.A., deberán estar inscritos en el Registro de Apoderados Generales de los Auxiliares del Comercio y del Servicio Aduanero, siendo los requisitos para la inscripción:

- a. Ser mayor de edad y tener capacidad para ejercer por sí mismo el comercio.

b. Haber aprobado estudios secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en la materia en la forma que a tal fin se estableciere.

c. Acreditar domicilio real y constituir domicilio especial en el radio urbano de la aduana en la que hubiere de ejercer su actividad.

d. No estar comprendido en alguno de los siguientes supuestos:

1. haber sido condenado por algún delito aduanero o por la infracción de contrabando menor;
2. haber sido socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación cuando la sociedad o la asociación de que se tratare hubiera sido condenada por cualquiera de los ilícitos mencionados en el punto 1). Cuando hubiese sido condenado por la infracción de contrabando menor, la inhabilidad se extenderá hasta cinco (5) años a contar desde que la condena hubiera quedado firme. Se exceptúa de la inhabilitación a quienes probaren haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización;
3. haber sido condenado por delito reprimido con pena privativa de la libertad. Exceptúense los delitos contra las personas, el honor, la honestidad y el estado civil, cuando la sentencia hubiera concedido el beneficio de la ejecución condicional de la pena;
4. estar procesado judicialmente o sumariado en jurisdicción aduanera por cualquiera de los ilícitos indicados en los puntos 1) y 3), mientras no fuere sobreseído provisional o definitivamente o absuelto por sentencia o resolución firme;
5. haber sido condenado con pena accesoria de inhabilitación para ejercer cargos públicos, hasta que se produjere su rehabilitación;
6. haber sido sancionado con la eliminación de cualquiera de los demás registros previstos en el artículo 23, inciso t), hasta que se hallare en condiciones de reinscribirse;

7. ser fallido o concursado civil, hasta dos (2) años después de su rehabilitación. No obstante, cuando se tratare de quiebra o concurso culpable o fraudulento la inhabilidad se extenderá hasta cinco (5) o diez (10) años después de su rehabilitación, respectivamente;
8. encontrarse en concurso preventivo o resolutorio, hasta que hubiere obtenido carta de pago o acreditare el cumplimiento total del acuerdo respectivo;
9. estar inhibido judicialmente para administrar o disponer de sus bienes, mientras esta situación subsistiere;
10. ser deudor de obligación tributaria aduanera exigible o de obligación emergente de pena patrimonial aduanera firme, o ser socio ilimitadamente responsable, director o administrador de cualquier sociedad o asociación, cuando la sociedad o la asociación de que se tratare fuere deudora de alguna de las obligaciones mencionadas. Estas inhabilidades subsistirán hasta la extinción de la obligación;
11. ser o haber sido agente aduanero, hasta después de un (1) año de haber cesado como tal;
12. haber sido exonerado como agente de la administración pública nacional, provincial o municipal, hasta que se produjere su rehabilitación.

Adicionalmente, según la Resolución General 2570/09 de A.F.I.P., son requisitos para inscribirse en los Registros Especiales Aduaneros como Apoderado de Despachante de Aduana y/o de Agente de Transporte Aduanero, los siguientes:

1. Requisitos Generales:

- a. Poseer el alta en los Impuestos al Valor Agregado y/o a las Ganancias o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), de corresponder.
- b. Estos sujetos podrán inscribirse también si se encuentran bajo relación de dependencia. En este caso no se considerará el requisito general de estar inscripto en impuesto alguno.
- c. No encontrarse en estado de falencia.

- d. No encontrarse concursado.
 - e. Tener firma, foto, huella dactilar y documento de identidad registrados digitalmente en el Sistema Registral.
 - f. No registrar antecedentes en el Registro de Infractores (en el caso de personas jurídicas este requisito alcanza a los componentes de la misma).
 - g. Poseer el alta en el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA).
 - h. Poseer el alta en el Sistema Informático de trámites Aduaneros (SITA).
2. *Requisitos particulares:*
- a. Certificado de Capacitación (Título).
 - b. Constituir Domicilio Especial en las Aduanas en las que operará.

Capítulo III: Responsabilidad por la Obligación Tributaria Aduanera

Responsabilidad por Deuda Propia

Deudor Principal

La autora García Vizcaino (2020), expone en su obra que los *sujetos pasivos de la obligación tributaria* consisten en las personas que deben cumplir con la prestación principal tributaria de pagar el tributo al Fisco, se trate del contribuyente o de un tercero. Utilizamos en sentido lato el término "personas", comprendiendo no sólo a las personas humanas y a las personas jurídicas, sino también a aquellos entes a los que las normas tributarias les confieran personalidad, aunque no la tengan en derecho privado (p.ej., UTE y ACE para el IVA).

El Código Aduanero se refiere al deudor de la obligación tributaria en su artículo 777, en el cual dispone: La persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos.

Por lo expuesto, atento a que el caso de las importaciones el hecho imponible es la importación definitiva a consumo, esto es, cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado, el sujeto deudor principal de la obligación tributaria es el importador.

En el caso de las exportaciones el hecho imponible es la exportación definitiva a consumo, es decir, cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado, siendo en este caso el sujeto deudor principal de la obligación tributaria el exportador.

Responsabilidad del Estado y Entes Estatales

Por aplicación del artículo 778 del C.A. el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, salvo disposición expresa en contrario, están sujetos a las mismas responsabilidades y obligaciones tributarias aduaneras que las demás personas.

Despachantes de Aduana

Tal como indica el artículo 779 del C.A. el despachante de aduana que realizare un hecho gravado sin acreditar su condición de representante en alguna de las formas previstas en el artículo 38 responde personalmente por los tributos pertinentes.

El citado artículo 38 del C.A. establece que los despachantes de aduana deberán acreditar ante el servicio aduanero la representación que invocaren por cualquiera de las siguientes formas:

- a. Poder general para gestionar despachos, en cuyo caso el despachante podrá solicitar del servicio aduanero el registro del instrumento pertinente.
- b. Poder especial para gestionar el despacho de la mercadería de que se tratara.
- c. Endoso en procuración del conocimiento o de otro documento que autorizare a disponer jurídicamente de la mercadería. Los poderes aludidos en los incisos a) y b) podrán suplirse mediante una autorización otorgada ante el servicio aduanero, en las condiciones que determinare la Administración Nacional de Aduanas.

Asimismo, respecto a la responsabilidad que recae sobre el despachante de aduanas por la inobservancia de acreditar su condición de representantes según lo indicado por la norma, el artículo 39 del C.A. establece que los despachantes de aduana que gestionaren ante las aduanas el despacho y la destinación de mercadería, de la que tuvieran su disponibilidad jurídica, sin acreditar su condición de representantes, en alguna de las formas previstas en el artículo 38, serán considerados importadores o exportadores, quedando sujetos a los requisitos y obligaciones determinadas para ellos.

En la exposición de motivos del Código Aduanero, se indica que la relevancia de las funciones del despachante de aduana en el trámite de las importaciones y exportaciones de mercaderías se destacan advirtiendo que al despachante se le confían trámites y gestiones que representan normalmente importantes intereses, tanto para el fisco como para los importadores y/o instituciones bancarias,

siendo menester garantizar a aquél y a éstos la solvencia técnica, moral y material de quienes cumplen tan delicada función.

En su obra Tosi (2019) expone que se evidencia que son varios los intereses comprometidos en la gestión realizada por este profesional. El del Fisco, en la medida en que el despachante colabora con la regular y correcta percepción de los tributos aduaneros, el del servicio aduanero, cuya actividad se ve facilitada por la intervención del profesional y el relativo al comercio y exportación, cuyas operaciones aduaneras tramitan.

La jurisprudencia destaca que “el despachante de aduana no sólo actúa como mandante del importador / exportador, carácter que lo obliga a desenvolverse de conformidad al mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana. Es justamente dicha calidad la que determina que exista un mayor deber de obrar diligentemente y una mayor responsabilidad, tanto con respecto a su mandante como con respecto al servicio aduanero.”⁴

Asimismo, la jurisprudencia argumenta “que, debido a la trascendencia, tanto para el importador/exportador como para el servicio aduanero, de la actividad que desarrolla dicho actor en el ámbito del comercio internacional, es que se le exige cierto grado de idoneidad, lo que se evidencia entre otras cosas, en los requisitos que se le exigen para poder desenvolverse como tal. Entre ellos, se destaca la exigencia de haber aprobado estudios secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en materia aduanera en los exámenes teóricos y prácticos que se establecieron – artículo 41, inciso b) del C.A. En definitiva, no se trata de un simple mandato, sino de un profesional, que debe reunir requisitos, entre los cuales se encuentra la necesidad de adquirir conocimientos específicos en el ámbito del comercio exterior y es, justamente, su preparación especializada la que lo habilita a actuar

⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, “Martínez Torres Carlos Alberto c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación”, 30/03/2017.

en el carácter de mandatario calificado por sus conocimientos en materia aduanera”. “Que de ello se desprende que el buen o mal desempeño de su actuación profesional es valorada en función del cumplimiento de los deberes que impone la legislación aduanera. Consecuentemente, ello es lo que debe tenerse presente al tiempo de valorar la actuación del citado profesional, resultando decisivo para la atribución de responsabilidad por la actuación profesional del mismo.”⁵

Depositario y Quienes Tienen Derecho a Disponer de la Mercadería Depositada

Depósito Provisorio de Importación

En el caso del depósito provisorio de importación el artículo 211 del C.A. establece:

1. Cuando resultare faltar mercadería ingresada en depósito provisorio, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo, considerándose al depositario como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias.
2. En el supuesto previsto en el apartado 1, serán responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, aquéllos que tuvieren derecho a disponer de la mercadería, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto del depositario.
3. El depositario no será responsable de las obligaciones referidas en el apartado 1 si, hasta el momento de comprobarse el faltante, la mercadería hubiere conservado el mismo peso con que ingresó al lugar de depósito y se hubiera mantenido intacto su embalaje exterior, en cuyo caso subsistirán las obligaciones de los demás responsables.

Lo dispuesto en este artículo será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido.

⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, sala E, “YPF SA c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación”, 03/02/2017.

Depósito Provisorio de Exportación

Para el supuesto del depósito provisorio de exportación el artículo 401 del C.A. determina:

1. Cuando resultare faltar mercadería ingresada en depósito provisorio, se hallare o no su exportación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido exportada para consumo, considerándose al depositario como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias. Esta presunción no autorizará el cobro de estímulos a la exportación.
2. En el supuesto previsto en el apartado 1, serán responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, aquellos que tuvieren derecho a disponer de la mercadería, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto del depositario.
3. El depositario no será responsable de las obligaciones referidas en el apartado 1 si, hasta el momento de comprobarse el faltante, la mercadería hubiere conservado el mismo peso con que ingresó al lugar de depósito y se hubiera mantenido intacto su embalaje exterior, en cuyo caso subsistirán las obligaciones de los demás responsables.

Lo dispuesto en este artículo será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido.

Responsabilidad Solidaria

García Vizcaino (2020), expresa en su obra que la solidaridad tributaria implica que dos o más sujetos pasivos se hallan obligados al cumplimiento total de la misma prestación fiscal. La solidaridad de un tercero ajeno a la configuración del hecho imponible no se presume; requiere disposiciones expresas. En forma resumida, los efectos de la solidaridad tributaria son los siguientes:

1. Satisfecha la obligación por uno de los obligados solidariamente, ella se extingue para todos, sin perjuicio de las acciones de resarcimiento de quien pagó al Fisco respecto de los otros obligados.

2. El Fisco puede exigir la totalidad de la deuda a todos en conjunto o a cualquiera de los obligados solidariamente.
3. La novación, compensación o remisión de la deuda que beneficie a uno de los obligados extingue la obligación para todos, sin perjuicio de las acciones posteriores de resarcimiento.
4. La interrupción de la prescripción efectuada contra uno de los coobligados perjudica a los demás. La suspensión de la prescripción afecta a los coobligados solidarios.

La responsabilidad solidaria respecto a la obligación principal se encuentra establecida en los artículos 780 a 784 del C.A., los que se transcriben a continuación:

Artículo 780. – El agente de transporte aduanero responde solidariamente por los tributos respecto de los cuales este último debiere responder.

Artículo 781. – La persona que por su actividad o profesión tuviere relación con el servicio aduanero y cuyos dependientes realizaren un hecho gravado en ejercicio o con ocasión de sus funciones responde solidariamente con éstos por las correspondientes obligaciones tributarias.

Artículo 782. – Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes.

Artículo 783. – 1. El propietario o el poseedor de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, por la que se adeudaren tributos aduaneros, responde por dichos tributos en forma solidaria con la persona que hubiere realizado el hecho gravado, pero su responsabilidad se limita al valor en plaza de la mercadería a la fecha en que el servicio aduanero exigiere el pago. Siempre que no correspondiere aplicar la pena de comiso en virtud de lo dispuesto en la Sección XII, título II, Capítulo Décimo Tercero, el propietario puede liberarse de dicha responsabilidad mediante el abandono de la mercadería a favor del Estado, libre de toda deuda y con entrega material al servicio aduanero en zona primaria.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 será también de aplicación, aunque no mediare fin comercial o industrial respecto de aquella mercadería que constituyere un bien registrable y que determinare la reglamentación.

Artículo 784. – En los supuestos previstos en el artículo 783, el propietario o poseedor no es responsable cuando la mercadería:

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

Adicionalmente, los artículos 312 y 392 establecen dos casos de responsabilidad como deudor principal y como responsable solidario del pago de los tributos. A continuación, se citan los artículos mencionados con la normativa vinculada en cada supuesto:

Artículo 312. – En los supuestos previstos en los artículos 310 y 311, se considerará al transportista o a su agente, en su caso, como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias y como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, quienes podrán invocar el beneficio de excusión respecto del deudor principal.

Artículo 310. – Cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.

Artículo 311. – Transcurrido el plazo de un (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación arribare a la aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.

Artículo 392. – En los supuestos previstos en los artículos 390 y 391, se considerará al transportista o a su agente, en su caso, como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias y como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de removido, quienes podrán invocar de excusión respecto del deudor principal.

Artículo 390. – Cuando al arribo del medio de transporte a la aduana de destino, resultare faltar mercadería sometida al régimen de removido, se hallare o no su exportación sometida a una prohibición, se presumirá al solo efecto tributario, salvo caso fortuito aduanero, que ha sido exportada para consumo.

Artículo 391. – Transcurrido el plazo de un (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del removido, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de removido arribare a la aduana de destino, se hallare o no su exportación sometida a una prohibición, se presumirá, al solo efecto tributario, que la mercadería sometida a dicho régimen ha sido exportada para consumo, salvo que el incumplimiento se hubiese originado en caso fortuito o fuerza mayor, que dicha causal se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero y que hubiese sido advertida a éste inmediatamente de sucedido el hecho.

Transmisión de Responsabilidad a Sucesores Universales

El Código Aduanero en su artículo 785 dispone que las obligaciones de los deudores o responsables por los tributos establecidos en la legislación aduanera se transmiten a sus sucesores universales, de conformidad con las disposiciones del derecho común.

Como indica en el Tomo I de Derecho Aduanero el autor Cotter (2014), la sucesión a título universal es la que tiene por objeto un todo ideal, ocurre cuando se transmite todo el patrimonio de una persona, incluyendo todos sus derechos y obligaciones. Al heredero o sucesor universal se le transmiten todos los derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona. El heredero responde incluso con sus bienes por la deuda tributaria, salvo que renuncie a la herencia o la acepte con beneficio de inventario. Si hubiere pluralidad de herederos cada uno de ellos responde por su cuota parte.

Capítulo IV: Responsabilidad de la Persona Jurídica por Actividad Ilícita

En la Cátedra de Derecho Aduanero⁶ de la Especialización en Tributación de la Universidad Nacional de Cuyo, se introduce el tema de la responsabilidad de la persona jurídica en materia aduanera por la actividad ilícita en los siguientes términos:

1. Bien sabido es que la persona jurídica no puede ser condenada a ir a la cárcel, a estar privada de la libertad ambulatoria. Pena que exclusivamente puede pesar sobre la persona humana.
2. Aun si no puede ser privada de libertad, sobre la persona jurídica pueden pesar otro tipo de penas.
3. En el Derecho Aduanero y otros delitos económicos, se ha construido la responsabilidad de la persona jurídica y las sanciones que le resulten aplicables que pueden ser: multa, suspensión, inhabilitación temporaria, y hasta el retiro de la personalidad jurídica. Asimismo, comprobada la responsabilidad de la persona jurídica, pesará sobre sus representantes: presidente, directores, gerentes, administradores, según el caso, la pena privativa de libertad.
4. Por regla general el comercio internacional es desarrollado por las personas jurídicas, lo son en su gran mayoría los exportadores – importadores, los agentes de transporte aduanero, los transportistas.
5. Una importante excepción a esa regla son los Despachantes de Aduana, rol que sólo puede ser ejercido por personas humanas. El Registro cuyo gobierno está en manos de la A.F.I.P. Dirección General de Aduanas, previsto en el Código Aduanero, sólo admite personas humanas. Si intervienen en un delito de contrabando, pueden ser, entonces, los Despachantes de Aduana, condenados a penas privativas de libertad.
6. Habiendo dejado a salvo la excepción, se distinguen *dos grandes supuestos o causales atributivas de responsabilidad a las personas jurídicas en el Derecho Aduanero*, la primera categoría es la

⁶ Cátedra de Derecho Aduanero a cargo de la Mgter. María Elena Gaviola. Segunda Cohorte de la Especialización en Tributación. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo.

responsabilidad derivada de los delitos aduaneros, y la segunda categoría es aquella responsabilidad que surge de las infracciones aduaneras.

7. Toda la materia se encuentra normada en el Código Aduanero, sus leyes reglamentarias y complementarias en las que rigen los principios constitucionales con características propias y específicas de los Tratados Internacionales que la nutren, le sirven de fuente y de antecedente.

8. *Responsabilidad de la Persona Jurídica por Delitos Aduaneros:* Penas accesorias artículo 876 del C.A., responde la persona jurídica, su presidente, directores, gerentes, administradores, según sea el caso.

Una vez firme la sanción se aplica el procedimiento del artículo 1122 del C.A.

9. *Responsabilidad de la Persona Jurídica por Infracciones Aduaneras:* Responsabilidad directa, responsabilidad indirecta y responsabilidad Refleja. Al igual que en la materia delictual, una vez firme se aplica el art. 1122 del C.A.

Atento a esta clasificación entre delitos e infracciones aduaneras, surgen dos tipos de responsabilidades frente a la Dirección General de Aduanas, la responsabilidad penal por el delito aduanero y la responsabilidad por la infracción aduanera.

Como se desarrollará en los apartados siguientes, en el caso de la persona jurídica que actúa en el ámbito del derecho aduanero, el alcance de la responsabilidad tiene connotaciones distintas, según se trate del delito de contrabando o de una infracción aduanera.

En el primero, la responsabilidad directa por el delito aduanero puede implicar hasta una sanción de pérdida de la personería jurídica, y en el caso de los ilícitos cometidos por los dependientes, la persona jurídica sólo responde solidariamente por las penas pecuniarias.

En el caso de infracciones aduaneras, el alcance de la responsabilidad es más amplio debido a que la persona jurídica es responsable por las conductas ilícitas de sus dependientes. Esto se justifica porque los tratados internacionales de comercio, prevén ese modo de encontrar un responsable que esté incluido en alguno de los registros a cargo de la D.G.A. y por tanto poder hacer efectivo la sanción y

la multa, sin perjuicio de que esas personas jurídicas pueden luego tratar de repetirlo de sus dependientes o de quien haya tenido la responsabilidad directa en cada una de esas conductas ilícitas.

Delitos Aduaneros e Infracciones Aduaneras

El Código Aduanero en su Sección XII establece las disposiciones penales aplicables en materia aduanera. En el mismo, se tipifican los delitos aduaneros y las infracciones aduaneras.

En el Título I de la Sección XII, artículos 860 a 891, se instituye lo relativo a delitos aduaneros. En tanto que, en el Título II, artículos 892 a 996, se incluye lo referente a infracciones aduaneras.

De acuerdo al artículo 862 del C.A. se consideran *delitos aduaneros*, los actos u omisiones que se reprimen por transgredir las disposiciones del Código, los cuales han sido tipificados en el Título I de la Sección XII en:

1. Contrabando. Artículos 863 a 867 del C.A.
2. Actos culposos que posibilitan el contrabando y uso indebido de documentos. Artículos 868 a 870 del C.A.
3. Tentativa de contrabando. Artículos 871 a 873 del C.A.
4. Encubrimiento de contrabando. Artículos 874 a 875 del C.A.

En tanto que, se define como *infracciones aduaneras*, en el artículo 893 del C.A., a los hechos actos u omisiones que el Título II reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera. Las disposiciones generales de este Título también se aplicarán a los supuestos que el Código reprime con multas automáticas.

Conforme lo establecido en el Código Aduanero resultan ser infracciones en la materia: el contrabando menor; las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas; la mercadería a bordo sin declarar; la transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio; las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva; las transgresiones a los regímenes de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas; las transgresiones de envíos postales; la tenencia

injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales; el suministro de información falso o inexacto al servicio aduanero; la negación de suministro de información al servicio aduanero y el entorpecimiento de la acción del servicio aduanero.

Responsabilidad de la Persona Jurídica por Delitos Aduaneros

El artículo 886 del C.A. dispone la responsabilidad directa por los delitos aduaneros, de la siguiente forma:

1. Se aplicarán las penas previstas para el autor del delito de contrabando, de su tentativa o de su encubrimiento, según el caso, a quien hubiere determinado directamente a otro a cometerlo o al que tomare parte en la ejecución del hecho o prestare al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse.
2. El que cooperare de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y el que prestare una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad.

En tanto que, respecto a las personas jurídicas, el artículo 887 del C.A., establece que las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las penas pecuniarias que correspondieren a éstos por los delitos aduaneros que cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones.

Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquélla por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición. (Artículo 888 del C.A.)

Del análisis de los artículos del Código Aduanero, surge que la persona jurídica puede ser responsable del delito aduanero, ya sea *en forma directa* según los supuestos del artículo 886 o *en forma refleja* por el artículo 887 respecto a los delitos que cometiesen sus dependientes en ejercicio o con ocasión de sus funciones, pero en este último caso, la responsabilidad es sólo por las penas pecuniarias.

Según expresa la autora García Vizcaino (2000), la responsabilidad refleja o indirecta, en lo atinente a sanciones pecuniarias en materia aduanera e impositiva, se fundamenta en razones de seguridad fiscal, para evitar que el Fisco sufra perjuicios por no hallar a una persona que pueda responder económicamente, y tiende a la protección de los bienes jurídicos cuya tutela contienen los ordenamientos tributarios. Esta responsabilidad refleja debe ser contemplada expresamente por la ley, toda vez que implica una excepción al principio de personalidad de la pena.

Delitos Aduaneros y Penas Aplicables

Contrabando

El delito de contrabando se encuentra tipificado en los artículos 863 a 867 del C.A. y como podrá observarse la pena directa que se establece en estos artículos es la de sanción de prisión, pena que exclusivamente puede pesar sobre la persona humana.

Adicionalmente, para los supuestos de los artículos 863 a 866 del C.A. se establecen sanciones en el artículo 876 que resultan aplicables a la persona jurídica por responsabilidad directa, o en el caso de que un dependiente fuese el que cometiere el delito, es solidariamente responsable por las penas pecuniarias allí dispuestas. Las penas del artículo 876 del C.A. serán desarrolladas al final de este apartado, ya que forman parte de las disposiciones comunes aplicables a los demás delitos aduaneros.

A continuación, se indican los supuestos establecidos en los artículos sobre contrabando.

Artículo 863.- El que, por cualquier acto u omisión, 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. Sanción establecida: Prisión de dos (2) a ocho (8) años.

Artículo 864.- El que: a) Importare o exportare mercadería en horas o por lugares no habilitados al efecto, la desviare de las rutas señaladas para la importación o la exportación o de cualquier modo la sustrajere al control que corresponde ejercer al servicio aduanero sobre tales actos; b) Realizare cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación; c) Presentare ante el servicio aduanero una autorización especial, una licencia arancelaria o una certificación expedida contraviniendo las disposiciones legales y específicas que regularen su otorgamiento, destinada a obtener, respecto de la mercadería que se importare o se exportare, un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere; d) Ocultare, disimulare, sustituyere o desviare, total o parcialmente, mercadería sometida o que debiere someterse a control aduanero, con motivo de su importación o de su exportación; e) Simulare ante el servicio aduanero, total o parcialmente, una operación o una destinación aduanera de importación o de exportación, con la finalidad de obtener un beneficio económico. Sanción establecida: Prisión de dos (2) a ocho (8) años.

Artículo 865.- Si en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 863 y 864: a) Intervinieren en el hecho tres (3) o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice; b) 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; c) 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; d) Se cometiere mediante violencia física o moral en las personas, fuerza sobre las cosas o la comisión de otro delito o su tentativa; e) Se realizare empleando un medio de transporte

aéreo, que se apartare de las rutas autorizadas o aterrizare en lugares clandestinos o no habilitados por el servicio aduanero para el tráfico de mercadería; f) Se cometiere mediante la presentación ante el servicio aduanero de documentos adulterados o falsos, necesarios para cumplimentar la operación aduanera; g) Se tratare de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta; h) Se tratare de sustancias o elementos no comprendidos en el artículo 866 que por su naturaleza, cantidad o características, pudieren afectar la salud pública; i) El valor de la mercadería en plaza o la sumatoria del conjunto cuando formare parte de una cantidad mayor, sea equivalente a una suma igual o superior a pesos tres millones (\$ 3.000.000). Sanción establecida: Prisión de cuatro (4) a diez (10) años.

Artículo 866.- Cuando en los supuestos previstos en los artículos 863 y 864, se tratara de estupefacientes en cualquier etapa de su elaboración o precursores químicos. Sanción establecida: Prisión de tres (3) a doce (12) años. Estas penas serán aumentadas en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo cuando concurriere alguna de las circunstancias previstas en los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 865, o cuando se tratare de estupefacientes elaborados o semielaborados o precursores químicos, que por su cantidad estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional.

Artículo 867.- Cuando en los supuestos previstos en los artículos 863 y 864, se tratara de elementos nucleares, explosivos, agresivos químicos o materiales afines, armas, municiones o materiales que fueren considerados de guerra o sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características pudieren afectar la seguridad común salvo que el hecho configure delito al que correspondiere una pena mayor. Sanción establecida: Prisión de cuatro (4) a doce (12) años.

Actos Culposos que Posibilitan el Contrabando y Uso Indebido de Documentos

Los actos culposos que posibilitan el contrabando y uso indebido de documentos, se encuentran establecidos en los artículos 868 a 870 del C.A. en los cuales se establece una pena pecuniaria para cada supuesto.

El caso del artículo 868 es de aplicación para funcionarios, empleados aduaneros o empleados administrativos. En tanto que por el delito aduanero tipificado en el artículo 869 al tratarse de una sanción pecuniaria, esta es de aplicación a la persona humana y a la persona jurídica.

Adicionalmente, el artículo 876 en su apartado 2, establece sanciones adicionales aplicables para los supuestos del artículo 868 y 869.

El Código Aduanero respecto a estos actos que posibilitan el contrabando indica lo siguiente:

Artículo 868.- Este artículo establece dos supuestos: a) El funcionario o empleado 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; b) El funcionario o empleado administrativo que, por ejercer indebidamente las funciones a su cargo, librare o posibilitare el libramiento de autorización especial, licencia arancelaria o certificación que fuere presentada ante el servicio aduanero destinada a obtener un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere, siempre que en el otorgamiento de tales documentos hubiere mediado grave inobservancia de las disposiciones legales específicas que lo regularen. Sanción establecida: Multa de pesos cinco mil (\$ 5.000) a pesos cincuenta mil (\$ 50.000).

Artículo 869.- Quien resultare responsable de la presentación ante el servicio aduanero de una autorización especial, licencia arancelaria o certificación que pudiese provocar un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere o de algún documento adulterado o falso necesario para cumplimentar una operación aduanera, siempre que se tratase de un despachante de aduana, un agente de transporte aduanero, un importador, un exportador o cualquier otro que por su calidad,

actividad u oficio no pudiere desconocer tal circunstancia y no hubiere actuado dolosamente. Sanción establecida: Multa de pesos cinco mil (\$ 5.000) a pesos cincuenta mil (\$ 50.000).

Adicionalmente, el artículo 870 del C.A. establece que los importes previstos en la escala penal de los artículos 868 y 869 se actualizarán anualmente, en forma automática, al 31 de octubre de cada año, de conformidad con la variación de los índices de precios al por mayor (nivel general) elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliera sus funciones. Esta actualización surtirá efectos a partir del primero de enero siguiente.

Tentativa de Contrabando

Respecto a la tentativa de contrabando, el artículo 871 del C.A. establece: Incurre 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.

Tal como lo expresa el artículo 872, la tentativa de contrabando será reprimida con las mismas penas que correspondan al delito consumado.

Adicionalmente, es importante destacar lo expuesto por el artículo 873 del C.A. toda vez que trata sobre un supuesto especial para este tipo de delito aduanero, el cual expresa: 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 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.

Para los supuestos de los artículos 871 y 873, resultan de aplicación adicionalmente las penas dispuestas en el artículo 876 del C.A.

Encubrimiento de Contrabando

Como establece el artículo 874 del C.A. incurre en encubrimiento de contrabando el que, sin promesa anterior al delito de contrabando, después de su ejecución: a) ayudare a alguien a eludir las investigaciones que por contrabando efectúe la autoridad o a sustraerse a la acción de la misma; b) omitiere denunciar el hecho estando obligado a hacerlo; c) procurare o ayudare a alguien a procurar la desaparición, ocultación o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del contrabando; d) 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.

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

La pena privativa de libertad prevista se elevará en un tercio cuando: a) el encubridor fuera un funcionario o empleado público o un integrante de las fuerzas armadas o de seguridad; b) los actos mencionados en el inciso d) del apartado 1 de este artículo constituyeren una actividad habitual.

Disposiciones Comunes. Penas Aplicables

Respecto a los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871, 873 y 874, además de las penas privativas de la libertad, le son aplicables como se expuso anteriormente, las sanciones establecidas en el artículo 876 apartado primero.

En los casos de los delitos de los artículos 868 y 869, además de las multas dispuestas por dichos artículos, son de aplicación las sanciones del artículo 876 apartado segundo.

Este artículo establece sanciones que resultan aplicables tanto a la persona humana que comete el delito aduanero como a la persona jurídica por su responsabilidad directa. Adicionalmente, en el caso de que un dependiente fuera el que comete el ilícito, la persona jurídica es solidariamente responsable por las sanciones pecuniarias dispuestas.

El artículo 876 en su primer apartado dispone las siguientes sanciones:

- a. *El comiso de las mercaderías objeto del delito.* Cuando el titular o quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería no debiere responder por la sanción o la mercadería no pudiere aprehenderse, el comiso se sustituirá por una multa igual a su valor en plaza, que se impondrá en forma solidaria;
- b. *El comiso del medio de transporte y de los demás instrumentos empleados para la comisión del delito,* salvo que pertenecieren a una persona ajena al hecho y que las circunstancias del caso determinaren que no podía conocer tal empleo ilícito;
- c. *Una multa* de cuatro (4) a veinte (20) veces el valor en plaza de la mercadería objeto del delito, que se impondrá en forma solidaria;
- d. *La pérdida de las concesiones, regímenes especiales, privilegios y prerrogativas* de que gozaren;
- e. *La inhabilitación especial para el ejercicio del comercio* de seis (6) meses a cinco (5) años;
- f. *La inhabilitación especial perpetua* para desempeñarse como funcionario o empleado aduanero, miembro de la policía auxiliar aduanera o de las fuerzas de seguridad, despachante de aduana, agente de transporte aduanero o proveedor de a bordo de cualquier medio de transporte internacional y como apoderado o dependiente de cualquiera de estos tres últimos;
- g. *La inhabilitación especial para ejercer actividades de importación o de exportación* de tres (3) a quince (15) años. Tanto en el supuesto contemplado en este inciso como en el previsto en el inciso f), cuando una persona de existencia ideal fuere responsable del delito, la inhabilitación especial prevista en ellos se hará extensiva a sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables. No responderá quien acredite haber sido ajeno al acto o haberse opuesto a su realización;
- h. *La inhabilitación absoluta* por doble tiempo que el de la condena *para desempeñarse como funcionario o empleado público*;
- i. *El retiro de la personería jurídica y, en su caso, la cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio,* cuando se tratare de personas de existencia ideal.

El apartado segundo del artículo 876, dispone que en los supuestos del artículo 868 y 869, además de la pena de multa se aplicarán las sanciones establecidas en los incisos d), e), f), g) e i) del apartado 1. En el supuesto del inciso f) la inhabilitación especial será por quince (15) años.

En su obra, la Dra. Robiglio (2019), indica que entre las normas positivas vigentes que contienen previsiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se destaca el Código Aduanero, en el que del juego de los artículos 876 y 888, resulta que cuando una persona de existencia ideal fuera condenada por alguno de los delitos de contrabando simple, contrabando agravado, contrabando tentado o encubrimiento de contrabando o su tentativa, entre las sanciones que se enumeran, se prevé el retiro de la personería jurídica y la cancelación de la inscripción de manera que se agregan a la pena privativa de la libertad que correspondiera aplicar a las personas físicas. También se dispone que cuando una persona de existencia ideal fuere responsable del delito, la inhabilitación especial prevista (inhabilitación para el ejercicio del comercio, para desempeñarse como agente de transporte, proveedor de abordaje, importador o exportador) se hará extensiva a los directores, administradores y socios ilimitadamente responsables, salvo que acrediten haber sido ajenos al acto o haberse opuesto a su realización.

Responsabilidad de la Persona Jurídica por Infracciones Aduaneras

Infracciones Aduaneras y Penas Aplicables

Contrabando Menor

Como establece el artículo 947 del C.A. la infracción aduanera de contrabando menor se materializa cuando se producen los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865 inciso g), 871 y 873, cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos quinientos mil (\$500.000). En este caso, se aplicará exclusivamente una multa de dos (2) a diez (10) veces el valor en plaza de la mercadería y el comiso de ésta.

Adicionalmente, el artículo agrega que cuando se trate de tabaco o sus derivados el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos ciento sesenta mil (\$160.000), en cuyo caso, el servicio aduanero procederá a su decomiso y destrucción.

No obstante, y según establece el artículo 948 del C.A., el hecho constituirá delito y no infracción de contrabando menor, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) Cuando la mercadería formare parte de una cantidad mayor, si el conjunto superare ese valor; b) Cuando el imputado hubiera sido condenado por sentencia firme por cualquiera de los delitos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871 y 873 o por la infracción de contrabando menor.

Declaraciones Inexactas y Otras Diferencias Injustificadas

En su trabajo Rodríguez Eggers (2017) indica que las declaraciones inexactas aparecen a partir de los artículos 954 al 961 del C.A. y se fundan en la declaración que se realiza para el cumplimiento de cualquiera de las operaciones relativas a importación o exportación y que ella difiera con relación al cotejo de su contenido y que hubiera producido o pudiese producir un perjuicio fiscal o una transgresión en aquello que está prohibido exportar o importar o se pague un importe distinto del correspondiente por el ingreso o egreso de mercadería.

El artículo 964 del C.A. señala lo siguiente:

1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:
 - a. Un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de dicho perjuicio;
 - b. Una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;

c. El ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de la diferencia.

2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor.

Mercadería a Bordo sin Declarar

Cuando en un medio de transporte se hallare mercadería oculta o en lugares de acceso reservado a la tripulación o en poder de algún tripulante, que no hubiere sido oportunamente declarada ante el servicio aduanero, corresponderá el comiso de la mercadería en infracción y se aplicará al transportista una multa igual a su valor en plaza. (Artículo 962 del C.A.)

En tanto que, como establece el artículo 963 del C.A., si la importación o la exportación de la mercadería en infracción estuviere sujeta a una prohibición, la multa podrá elevarse hasta dos (2) veces su valor en plaza.

Cuando en un medio de transporte se halle: *a)* mercadería oculta, *b)* o en lugares de acceso reservado a la tripulación, *c)* o en poder de algún tripulante, y en *cualquiera de los tres supuestos no haya sido declarada oportunamente* ante el servicio aduanero, corresponderá el *comiso* de los efectos y se aplicará al transportista una *multa* igual a su valor en plaza. Si la importación o exportación de la mercadería en infracción estuviera sujeta a una *prohibición*, la *multa podrá elevarse* hasta dos veces su valor en plaza (artículo 963). Sólo en el caso de que la mercadería manifestada falte se aplicará lo dispuesto en el artículo 954.

Lo medios de transporte que considera la norma son aquellos que ingresan o egresan del o hacia el territorio aduanero en forma temporaria; significa que durante su permanencia o salida no podrán modificar su estado, como condición se adiciona que el medio de transporte debe ser de uso comercial, excluyendo de esta manera los de uso particular, y sólo comprende aquellos que se movilizan por sus

propios medios. Cuando se habla de importación o exportación temporaria de los medios de transporte es importante resaltar que no se encuentran alcanzados por las prohibiciones de carácter económico ni tampoco se hallan sujetas a la imposición de tributos que graven la importación o la exportación para consumo, no requiere de una solicitud de destinación aduanera ni constitución de garantía.

Entonces, tanto mercaderías como pasajeros de los diferentes medios, arriban al territorio aduanero como consecuencia de su transporte, y lo hacen por diferentes vías: acuática, terrestre y aérea. Para ello se exige la declaración previa y que se realice por los lugares y en las horas habilitadas, de lo contrario el servicio aduanero no autorizará la descarga; esa declaración se hará respecto de la carga ingresada, las provisiones a bordo, la pacotilla y el equipaje no acompañado y lo efectúa el Agente de Transporte Aduanero (ATA) quien representa al medio de transporte ante la aduana y conforma una declaración jurada.

El análisis que compete al tipo infraccional en estudio constituye el hecho de existir mercadería oculta o en lugares de acceso reservado a la tripulación, o bien que ésta se encontrase en poder de algún tripulante y no haber sido declarada ante el servicio aduanero en las declaraciones que deben efectuarse con motivo del arribo o egreso del medio de transporte.

A continuación, se desarrollan distintas aristas sobre el tema de responsabilidad que surge por la figura infraccional de Mercadería a Bordo Sin Declarar:

1. Responsabilidad de la empresa de transporte por las infracciones aduaneras cometidas por los dependientes.
2. Responsabilidad de la persona jurídica por el traslado de equipaje o encomienda.
3. Responsabilidad del Agente de Transporte Aduanero.
4. Faltantes o sobrantes de mercaderías. Diferencias en el tratamiento infraccional.
5. Declaración inexacta aplicada a los medios de transporte, artículo 962 del C.A.

Responsabilidad de la Empresa de Transporte por las Infracciones Aduaneras Cometidas por los Dependientes. El artículo 903 del C.A. establece que las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las infracciones aduaneras que éstos cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones. Y el artículo 962, por su parte, indica que se aplica al transportista la sanción por la infracción aduanera.

Por lo expuesto, toda vez que el personal en relación de dependencia de la empresa de Transporte Internacional inscrita como tal, sea que solo transporte mercadería (encomiendas) o personas y equipaje (que es mercadería), en ejercicio de sus funciones, *transporte mercadería en infracción, oculta, sin declarar*, comprendida en el supuesto factico descrito en el artículo 962 del C.A., recae sobre dicha conducta la consecuencia jurídica establecida en el mentado artículo, esto es el pago de una *multa* y el *comiso* sobre la mercadería ingresada de manera prohibida. Es la persona jurídica del *transportista el obligado al pago de la multa*.

La jurisprudencia entiende que la finalidad de la infracción prevista en el artículo 962 del C.A. no ha sido solamente sancionar la existencia de mercadería oculta en el medio de transporte sino penar la existencia de mercaderías en lugares de acceso reservado a la tripulación o en poder de un tripulante circunstancias que implica la existencia de una situación irregular que sustrae las mercaderías del debido control aduanero. La tripulación no es ajena al medio de transporte, se encuentra en la esfera de responsabilidad del transportista, que es quien transporta la mercadería y a quien se le puede imputar la infracción (transportista o su agente)⁷.

Responsabilidad de la Persona Jurídica por el Traslado de Equipaje o Encomienda. A excepción del bolso de mano que un pasajero puede trasladar consigo durante el viaje, la empresa de transporte,

⁷ Voto del Dr. Krause Murguiondo fallo Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Jorge C. Sarli, Gustavo A. Krause Murguiondo, y Ricardo Xavier Basaldúa (subrogante en la Vocalía de la 20a Nom.) con la presidencia del segundo de los nombrados, para dictar sentencia en los autos caratulados "DIBIAGI TRANSPORTE INTERNACIONAL SA C/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/REC. DE APELACIÓN", Expte. 18.173-A".

cobra por trasladar mercadería en la bodega, esto es lo que se conoce como equipaje. El cobro por el traslado de este equipaje puede estar comprendido dentro del precio del boleto o ticket de transporte, o en un importe adicional que se percibe por exceso de equipaje o bulto extra.

El contrato de transporte de cosas, sea en concepto de equipaje o encomienda, hace que la empresa de transporte sea la única con acceso a las bodegas, privando a los pasajeros de acceder a la misma. De allí la plena responsabilidad de la transportista por los bultos hallados en la bodega del medio de transporte que no ha sido previa, completa y oportunamente declarada ante el Servicio Aduanero, generando un daño al bien jurídico protegido que es “el debido ejercicio del control aduanero”.

Al respecto se ha pronunciado con claridad la jurisprudencia: Como accesorio del contrato de transporte de pasajeros se encuentra el transporte de equipaje. En el caso, al constatarse que la mercadería fue hallada en la bodega del transporte no puede considerarse como equipaje de mano. Tampoco puede ser catalogada como encomienda dada la ausencia de las condiciones de admisión como tal (datos de los contratantes, número de documentos, dirección, etc.), planilla, etc., además de la negativa de la prestación de este servicio por la propia empresa de transporte; siendo inaplicables, en consecuencia, las reglas del transporte de cosas a los fines de considerar su tenencia... En consecuencia, *la mercadería ubicada en la bodega, esto es en lugar de acceso reservado, no declarada ante el Servicio Aduanero*, debido a que hasta el momento no se ha acreditado en sede administrativa ni en sede judicial la documentación que demuestre el legítimo ingreso al país, *hace nacer la responsabilidad de la Empresa de Transporte descrita por el art. 962 del Código Aduanero*, lo que es de conocimiento por la transportista, debido a que es parte de su actividad habitual.

Adicionalmente, es importante destacar lo que indica García Vizcaino (2006), en donde se expone que por los tres supuestos contemplados por la norma (que comprende el transporte acuático, terrestre y aéreo) se intenta no responsabilizar infraccionalmente al transportista cuando la mercadería fue introducida por algún pasajero, sin el conocimiento de la tripulación.

Responsabilidad del Agente de Transporte Aduanero. Aunque el artículo 962 se refiere únicamente al transportista, conforme al artículo 909 del C.A. el servicio aduanero puede dirigir la acción respectiva contra el agente de transporte aduanero que lo represente. (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, 24/10/1983, Expediente Rioflet SRL).

Faltantes o Sobrantes de Mercaderías. Diferencias en el Tratamiento Infracional. En cuanto a los medios de transporte, el artículo 954 del C.A. se aplica sólo respecto de *faltantes*, puesto que la Exposición de Motivos del Código Aduanero, al explicar las normas relativas a la mercadería a bordo sin declarar, puntualiza: La situación de la mercadería que fue manifestada oportunamente pero resulta faltar, no se contempla en este Capítulo, pues constituye otra infracción aduanera (artículo 954) prevista en el precedente Capítulo Séptimo (Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas). La posibilidad de que se superpongan se descarta mediante lo dispuesto en el artículo 954.

A contrario sensu, en los casos de *sobrantes* detectados en medios de transporte, se aplican las disposiciones del Capítulo Octavo, artículos 962 al 964, del Título II de la Sección XII del C.A. Cuando la mercadería se halla en lugares de acceso reservado a la tripulación no requiere ocultamiento. (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, 16/11/2000, Expediente Transportes Messina y otro)

Declaración Inexacta Aplicada a los Medios de Transporte, Artículo 962 del C.A. Alais (2006), al explicar las infracciones aduaneras enseña: “Luego se presenta la —Mercadería a bordo sin declarar (artículos 962 a 964), y se puede destacar que es una suerte de declaración inexacta, pero aplicada exclusivamente a la realidad de los medios de transporte”.

En cuanto a la denominada *declaración inexacta*, los elementos que lo configuran, la responsabilidad del declarante, y los efectos jurídicos de las normas del Código Aduanero, se ha pronunciado la Justicia Federal de Mendoza. Es doctrina uniforme de la Cámara Federal de Mendoza y el Juzgado Federal Nro. 2 de Mendoza en todas sus Secretarías, el rechazo de la demanda y la confirmación del acto administrativo que impone las consecuencias de la infracción constatada por declaración

inexacta. Las sentencias de primera y segunda instancia han quedado firmes pasadas en autoridad de cosa juzgada.

Entre estas sentencias se pueden enumerar: FMZ 21362/2014 Dos Ramos, Verónica; FMZ 42170/2015 Carro c/ D.G.A.; FMZ 24033642/2007 Quiroga Carlos c/ D.G.A.; FMZ 24034261/2008 Quiroga Carlos c/ D.G.A.; FMZ 30244/2014 Carlos Quiroga SRL c/D.G.A.; FMZ 22025917/2005 Transportadora Amatista C/D.G.A.; FMZ 81622074/2010/CA1 FAST MARK c/ D.G.A.

La doctrina uniforme de la Justicia Federal de Mendoza, expresa sus fundamentos en los siguientes términos:

1. Bajo la denominación de *falsas declaraciones* se reprimen las diferencias resultantes de declaraciones comprometidas para mercadería que tramite su importación para consumo o admisión temporal o se encuentre involucrada en operaciones de reembarco, transbordo o tránsito o bien documentada para su despacho en exportación, reexportación o salida temporal respectivamente.
2. El régimen del Código Aduanero, en lo que a las destinaciones aduaneras se refiere, fue concebido sobre el sistema de declaraciones escritas. Estas declaraciones deben ser el fiel reflejo de la realidad y consecuentemente son juradas, en orden a la exactitud de los elementos allí contenidos. Lo declarado por el importador o exportador debe coincidir en su totalidad con lo que el servicio aduanero ha de verificar tanto en el aspecto del control físico de la mercadería en trato, como de la documentación aportada.
3. Cada vez que en forma potencial o concreta se detecte una diferencia, claramente se puede decir que se está ante una falsa declaración, y como tal en consecuencia, sujeta al reproche del servicio aduanero que se concreta con la imposición de una multa.
4. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha recordado que el bien jurídico tutelado de la infracción aduanera consistente en “el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana”, al entender que en la

confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929 y 942).

Asimismo, tratándose de una operación TAI (Transporte Aduanero Internacional) y a los fines de entender las funciones y ámbito de responsabilidad de la Sociedad de Transporte en su calidad de transportadora, cabe remitirse a las disposiciones del Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre que, en su Anexo I, categoriza al transportador, sus funciones y ámbito de responsabilidad como: "...la persona autorizada para realizar el transporte internacional terrestre en los términos del presente Acuerdo, y que asume la responsabilidad ante las autoridades competentes por la correcta ejecución de la operación TAI, en todo lo que es de su incumbencia (Anexo I. Cap. I, art.1 ap. 19) y "...es responsable ante las autoridades aduaneras del cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la aplicación del régimen de tránsito aduanero internacional, en particular, está obligado a asegurar que las mercancías lleguen intactas a la aduana de destino, de acuerdo con las condiciones establecidas en el presente Anexo". (Anexo I, Cap. VI, el artículo 12)⁸.

Transgresión de las Obligaciones Impuestas como Condición de un Beneficio

En el caso de la transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio, previstas a partir del artículo 965, se trata de una omisión en el cumplimiento de un deber que le hubiere sido estipulado. La obligación puede haber sido generada de una excepción a una prohibición a la importación para consumo a la exportación para consumo; una exención total o parcial de tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo o un estímulo a la exportación para consumo. Solo puede incurrir en la figura que tiene el beneficio. (Rodríguez Eggers, 2017)

⁸ Sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza dictada en autos FMZ 22025917/2005 - TRANSPORT. AMATISTA LTDA. C/ A.F.I.P. - D.G.A. P/ Contencioso Administrativo.

El artículo 965 del C.A. dispone que el que no cumpliera con la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento de:

- a. Una excepción a una prohibición a la importación para consumo a la exportación para consumo, será sancionado con el comiso de la mercadería en infracción;
- b. Una exención total o parcial de tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe actualizado de los tributos dispensados;
- c. Un estímulo a la exportación para consumo, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe actualizado del estímulo acordado.

A continuación, el artículo 966 del C.A. indica que todo el que por cualquier título tuviere en su poder con fines comerciales o industriales mercadería importada para consumo en excepción a una prohibición o con exención total o parcial de tributos respecto de la cual no se hubiere cumplido la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento del beneficio, será sancionado en forma solidaria con el autor de la transgresión prevista en el artículo 965, incisos a) o b), según correspondiere, con las penas allí establecidas.

Además, en el caso de que el incumplimiento de la obligación que hubiere condicionado el beneficio no afectare la finalidad que motivara su otorgamiento, el artículo 968 del C.A. señala:

- a. El responsable de las transgresiones previstas en los incisos a) y b) del artículo 965, será sancionado con una multa del uno (1%) al diez (10%) por ciento del valor en aduana de la mercadería en infracción;
- b. El que tuviere en su poder la mercadería en las condiciones previstas en el artículo 966, no será sancionado.

Transgresiones a los Regímenes de Destinación Suspensiva

Esta infracción aduanera se encuentra normada en los artículos 970 a 976 del C.A. A tal fin, el artículo 970 comienza exponiendo que el que no cumpliera con las obligaciones asumidas como

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

Por otro lado, a través del artículo 971 del C.A. se establece igual sanción que el artículo previo en forma solidaria con el autor de la transgresión, para aquel que por cualquier título tuviere en su poder con fines comerciales o industriales mercadería importada temporariamente, a cuyo respecto no se hubiere cumplido la obligación asumida como consecuencia del otorgamiento del régimen.

Adicionalmente, el artículo 972 del C.A. establece:

1. Cuando el incumplimiento de la obligación no afectare la finalidad que motivara el otorgamiento de la importación temporaria o de la exportación temporaria, según el caso:
 - a. el responsable de las transgresiones previstas en el artículo 970, será sancionado con una multa del uno (1%) por ciento del valor en aduana de la mercadería en infracción;
 - b. el que tuviere en su poder la mercadería, en las condiciones previstas en el artículo 971, no será sancionado.
2. A los fines el C.A., se considera que el cumplimiento de la obligación de reexportar o de reimportar dentro del plazo acordado afecta la finalidad tenida en cuenta para el otorgamiento del régimen respectivo, no aplicándose lo previsto en el apartado 1.

Transgresiones a los Regímenes de Equipaje, Pacotilla y Franquicias Diplomáticas

Las transgresiones a los regímenes de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas se encuentran analizadas a partir del artículo 977 y se trata de una acción sencilla que puede ser cometido por cualquier persona. En efecto, la infracción se sustancia cuando un individuo introdujere o intentara hacerlo al territorio nacional, sea por su equipaje o su pacotilla una mercadería que no fuere aceptada

como tal, resultando la sanción mayor si se tratare de una mercadería prohibida. También puede ocurrir cuando la mercadería es admitida, pero para que ello ocurra se deba declarar. (Rodríguez Eggers, 2017)

Transgresiones de Envíos Postales

Como indica el artículo 983 del C.A. el que se presentare al servicio aduanero al de correos para tomar intervención en la verificación y despacho de una mercadería recibida en carácter de envío postal, será sancionado con el comiso de la mercadería en infracción cuando de la verificación efectuada con su previa conformidad resultare que la mercadería:

1. Fuere de aquella que debe llevar la etiqueta verde u otro medio de identificación que indicare la necesidad de control aduanero y no tuviere tal identificación;
2. No fuere de la admitida en carácter de envío postal.

En el supuesto previsto en el artículo, el comiso podrá ser reemplazado a pedido del interesado por una multa igual al valor en plaza de la mercadería, salvo que se tratare de mercadería cuya importación estuviere prohibida.

Tenencia Injustificada de Mercadería de Origen Extranjero con Fines Comerciales o Industriales

Otra de las infracciones aduaneras existentes es la tenencia injustificada de mercadería de origen extranjera con fines comerciales o industriales que se encuentra descrita en los artículos 985 a 993 del C.A. bajo los siguientes supuestos:

1. La tenencia de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales que no presentare aplicado el respectivo instrumento fiscal, será sancionada según el artículo 985 del C.A. con el comiso de la mercadería de que se tratare y con una multa de uno (1) a cinco (5) veces su valor en plaza
2. La tenencia de mercadería de origen extranjero con fines industriales o comerciales que no presentare las debidas identificaciones que la ley aduanera hubiera establecido para ellas, será

sancionada por aplicación del artículo 986 del C.A. con el comiso de la mercadería de que se tratare y con una multa de uno (1) a cinco (5) veces su valor en plaza.

3. La tenencia de mercadería de origen extranjero para fines comerciales o industriales y que ante el requerimiento del servicio aduanero no pudiera acreditar que aquella fue librada lícitamente a plaza, según el artículo 987 del C.A. será sancionado con el comiso de la mercadería de que se tratare y con una multa de uno (1) a cinco (5) veces su valor en plaza.

4. El que hubiere transferido por cualquier título, con fines comerciales o industriales, mercadería de origen extranjero que no presentare aplicado el respectivo instrumento fiscal, que no llevare los medios de identificación en la forma prevista en las reglamentaciones pertinentes o que efectuare dicha transmisión sin cumplir los requisitos que se hubieren establecido al efecto, por aplicación de lo establecido en el artículo 991 del C.A., será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el valor en plaza de la mercadería en infracción. Esta sanción es independiente de las que correspondiere aplicar al tenedor de la mercadería en infracción.

Adicionalmente, el artículo 988 del C.A. establece que además de las sanciones previstas en los artículos 955, 986 y 987, podrá disponerse, con carácter de pena, la clausura del local o comercio donde la mercadería se encontrare y sus dependencias anexas o depósitos, por un plazo de hasta un (1) año, sin perjuicio del derecho que pudiere asistir a terceros. En caso de segunda reincidencia la clausura se dispondrá por el plazo mínimo de seis (6) meses hasta un máximo de dos (2) años, sin perjuicio del derecho que pudiera asistir a terceros, y además la inhabilitación para ejercer el comercio por igual tiempo.

En los supuestos de los artículos 985 y 986, comprobada prima facie la infracción, la primera autoridad que interviniere dispondrá, desde ese momento, el secuestro de la mercadería en infracción y su remisión inmediata a la autoridad aduanera pertinente o su depósito en los lugares señalados por

ésta, así como la clausura provisional del correspondiente local o comercio y sus anexos. (Artículo 989 del C.A.)

La clausura provisional no se llevará a cabo siempre que el interesado en el mismo acto ofreciere bienes a embargo suficientes para cubrir el máximo de la pena prevista en el artículo 985 o en el 986, según correspondiere, en cuyo caso la autoridad interviniente lo constituirá en depositario de los bienes embargados.

Como indica el artículo 990 del C.A., la clausura provisional podrá levantarse por:

1. El otorgamiento de garantía suficiente para cubrir las eventuales multas que pudieren resultar aplicables;
2. El transcurso del plazo máximo de la pena de clausura que pudiere corresponder;
3. El pago de las multas impuestas;
4. La desestimación de la denuncia, el sobreseimiento o la absolución.

Otras Transgresiones

El Código Aduanero en su artículo 994 establece otras transgresiones que son consideradas infracciones aduaneras. Respecto a estas, indica que sin perjuicio de la aplicación de las medidas disciplinarias que pudieren corresponder, será sancionado con una multa de pesos quinientos (\$ 500) a pesos diez mil (\$ 10.000).

Las infracciones aduaneras indicadas en el mencionado artículo son las siguientes:

1. Suministro de información falso o inexacto al servicio aduanero.
2. Negación de suministro de información al servicio aduanero.
3. Entorpecimiento de la acción del servicio aduanero.

Adicionalmente, el artículo 995 establece una sanción para aquellas transgresiones o hechos que no tuviesen una pena específica en el Código y produjeran o hubiesen producido un perjuicio fiscal

o afectaren o hubiesen podido afectar el control aduanero. Para estas transgresiones, se indica una multa de pesos un mil (\$ 1.000) a pesos diez mil (\$ 10.000).

Responsabilidad

El artículo 902 del C.A. establece respecto a la responsabilidad por infracciones aduaneras que:

1. No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en que interviniere o se encontrare, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previsto en el código.
2. La ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción, salvo las excepciones expresamente previstas en el código.

Responsabilidad Indirecta

Como explica Cotter (2014), la responsabilidad indirecta es aquella en la cual no existe identidad entre el autor material del ilícito y quien resulta sancionado. Ampara o justifica la sanción por conductas de terceros. Su basamento está dado en el concepto de seguridad fiscal. Se impone la responsabilidad indirecta a fin de evitar que el Fisco se vea perjudicado por estar imposibilitado de encontrar al autor material de la infracción.

El Código Aduanero contempla los siguientes casos especiales de responsabilidad indirecta por infracciones aduaneras⁹:

1. Del principal (personas de existencia visible o ideal) solidariamente con sus dependientes que hayan cometido infracciones en ejercicio o con ocasión de sus funciones (artículo 903);
2. De las personas de existencia ideal solidariamente con sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables, salvo ciertas excepciones (artículo 904);
3. De las personas a cuya guarda o cuidado estén los menores (artículos 905 y 906);

⁹ García Vizcaíno, C. (2000). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo II. Editorial Abeledo Perrot.

4. Del importador o exportador en forma solidaria con el despachante de aduana, sus apoderados o dependientes (artículo 907), aunque el artículo 908 prevé una excepción respecto de la responsabilidad del despachante —que demuestre haber cumplido con las obligaciones a su cargo;
5. Del agente de transporte aduanero con el transportista (artículo 909);
6. De las entidades estatales, salvo ciertos casos, como el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones centralizadas (artículo 910).

En los apartados siguientes se desarrollan los supuestos de responsabilidad indirecta que afectan a la persona jurídica, es decir, los de los artículos 903, 904, 907, 908 y 909 del Código Aduanero.

Responsabilidad de la Persona Jurídica por las Infracciones de sus Dependientes

El artículo 903 del C.A. dispone que las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las infracciones aduaneras que éstos cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones.

Denominase esta como responsabilidad indirecta, y hay que distinguirla de la infracción que pudiera cometer el dependiente, siguiendo las órdenes de su patrón, teniendo en cuenta que, en este caso, el que comete la infracción sería el patrón, como autor mediato, a través de su dependiente. Básese esa responsabilidad solidaria en que, habiéndose ejecutado la infracción en ejercicio o en ocasión de sus funciones, el beneficio del hecho redundaría hacia el patrón, y, por lo tanto, todo el que ejecute un hecho que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio. (Tosi, 2019)

Responsabilidad Solidaria de los Directores, Administradores y Socios Ilimitadamente Responsables

Según el artículo 904 del C.A., cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por alguna infracción e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuere satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables

responderán solidariamente con aquélla por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición.

García Vizcaino (2000) expone en su tratado de Derecho Aduanero que este tipo de responsabilidad es subsidiaria, esto es, se origina en el momento en que la persona de existencia ideal, condenada por una infracción e intimada al pago de las penas pecuniarias respectivas, no satisface su importe.

Como explica Cotter (2014), los directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán en forma solidaria con el ente ideal, siempre y cuando:

1. Se hubiera sustanciado el procedimiento para las infracciones y se determinara la acreencia;
2. El importe de la multa no fuera abonado por la persona jurídica;
3. Además, se les hubiera concedido la vista prevista para la defensa;
4. Revistieren la función invocada a la fecha de la comisión del ilícito involucrado.

Responsabilidad Indirecta del Importador o Exportador y del Despachante de Aduanas

El importador o el exportador es responsable solidariamente por las infracciones aduaneras cometidas por el despachante de aduanas en ejercicio de sus funciones, a este efecto, el Código Aduanero establece:

Artículo 907. – El importador o el exportador será responsable por toda infracción aduanera que el despachante de aduana, sus apoderados o dependientes cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones, en forma solidaria con éstos.

Respecto a la responsabilidad del despachante de aduana por los hechos del importador o exportador, el Código Aduanero expone:

Artículo 908. – El despachante de aduana que cometiere una infracción aduanera en ejercicio de las funciones previstas en el artículo 36, apartado 1, es responsable de las sanciones

correspondientes, salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida.

En este último caso, en tanto el despachante probare que ha cumplido con las obligaciones a su cargo, no resulta responsable, siendo el importador o exportador el que responde por la infracción aduanera cometida.

Cumple, entonces, con sus obligaciones si documenta la importación o exportación de la mercadería de acuerdo a la ley, con las instrucciones recibidas de su mandante y con arreglo a la documentación comercial recibida. Sin perjuicio de ello, esta doctrina se encuentra en plena revisión jurisprudencial. Así, se ha cuestionado la actuación del despachante que no ha estado a la altura del conocimiento técnico aduanero, que se presupone debe tener por su actividad. (Cotter, 2014)

Responsabilidad Indirecta del Agente de Transporte Aduanero

El servicio aduanero ante una infracción cometida por el transportista, podrá dirigir la acción respectiva contra el agente de transporte aduanero que lo representare, al respecto, el Código Aduanero establece:

Artículo 909. – En toda infracción aduanera cometida por el transportista o por las personas por las cuales debiere responder el mismo, el servicio aduanero podrá dirigir la acción respectiva contra el agente de transporte aduanero que lo representare. En este último supuesto si el agente de transporte aduanero fuere una persona de existencia ideal no se aplicará a su respecto lo previsto en el artículo 904.

En este supuesto, el artículo señala además que, si el agente de transporte aduanero fuere una persona jurídica, no se aplicará la responsabilidad solidaria de los directores, administradores y socios ilimitadamente responsable del artículo 904 del C.A.

Ejecución Administrativa de la Deuda Aduanera

Nociones Preliminares

Según el autor Fernández Lalanne (1997), en los artículos 1122 a 1128 del C.A., se arbitran los trámites para el cobro compulsivo de los créditos fiscales constituidos por tributos, multas e importes restituidos en demasía por el Fisco en concepto de estímulos a la exportación, cuando, encontrándose dichos créditos declarados o establecidos en un pronunciamiento ejecutoriado, los deudores o responsables, no los hicieran efectivos.

Este procedimiento es el de *ejecución administrativa de la deuda aduanera*. Es decir, que el Código Aduanero otorga la potestad a la Dirección General de Aduanas (D.G.A.) de ejecutar la deuda en sede administrativa, sin una previa instancia judicial.

Nótese que esta potestad dispuesta por el Código Aduanero a favor de la D.G.A. es mucho más amplia que la potestad con la que cuenta la Dirección General Impositiva (D.G.I.) para el cobro de las deudas tributarias. La ley 11.683 de Procedimiento Tributario¹⁰, a partir de sus artículos 92 a 95, establece el procedimiento de Juicio de Ejecución Fiscal, el cual debe tramitarse mediante demanda de ejecución fiscal interpuesta ante el juzgado con competencia tributaria correspondiente. Es decir, que la D.G.I. para ejecutar la deuda tributaria, debe recurrir a sede judicial.

La potestad con la que cuenta la D.G.A. surge de la necesidad de celeridad que requiere el comercio internacional, en donde el derecho aduanero debe garantizar un procedimiento justo, simple, práctico y que facilite la continuidad de las transacciones. La ejecución en sede administrativa implica una forma rápida de resolver el conflicto.

Como se señala en reiteradas ocasiones en la jurisprudencia, la operatoria aduanera está estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que

¹⁰ Ley N° 11.683, Procedimiento Tributario. Boletín Oficial del Estado, 11.586. Argentina. (12 de enero de 1933, texto actualizado a octubre 2020).

desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional, que tiene como contrapartida la necesidad de autocontrol y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones.¹¹

Por otro lado, el operador de comercio exterior debe honrar sus deudas por tributos aduaneros y si así no lo hiciera, o presentare incumplimientos, no sería justo que pueda acceder a los beneficios aduaneros, porque de lo contrario, se habilita la competencia desleal, entrando en un marco de desigualdad entre los operadores o sujetos.

Ante este procedimiento de ejecución administrativa de la deuda aduanera, se refuerza la importancia de cancelar la deuda y multa al momento de la corrida de vista, tal como surge del artículo 1101 del C.A., en donde, ante un procedimiento por infracción, se indica que si el sujeto realiza el pago dentro de los 10 días hábiles administrativos de la corrida de vista de la liquidación tributaria, se borra el antecedente infraccional, liberándose de la responsabilidad y accediendo al descuento de la multa mínima, restableciendo de esta forma la “confianza” ante la D.G.A..

Procedimiento establecido por el Código Aduanero

Como indica la autora García Vizcaino (2014), el artículo 786 del C.A. preceptúa que, liquidados los tributos, el servicio aduanero debe notificar tal liquidación al deudor, garante o responsable de la obligación tributaria. Es decir, la liquidación tributaria formulada por el servicio aduanero debe ser notificada al interesado. Esta notificación tiene singular trascendencia, ya que:

1. A partir de ella corre el plazo de diez días para interponer impugnación en los términos del artículo 1055; cuando vence ese plazo sin que se deduzca impugnación, la liquidación aduanera queda ejecutoriada, posibilitando que el servicio aduanero promueva ejecución conforme al procedimiento de

¹¹ Tribunal Fiscal de la Nación, sala E, “YPF SA c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación”, 03/02/2017.

los artículos 1122 a 1128, si el importe liquidado no es pagado dentro del plazo de quince días de quedar ejecutoriada la liquidación;

2. Vencido el plazo de diez días desde esa notificación, el importe respectivo devenga los intereses del artículo 794;

3. La notificación de tal liquidación interrumpe la prescripción de la acción del Fisco para percibir el tributo liquidado (artículo 806, inciso a).

Al no abonarse los importes de los tributos liquidados, de las multas impuestas, o de los importes que debieren restituirse al fisco por haber sido pagados indebidamente por éste, con más la actualización e intereses, dentro de los 15 días a partir de quedar ejecutoriados los actos respectivos, en la forma expresada en el artículo, el servicio aduanero, podrá iniciar el procedimiento de ejecución.

(Fernández Lalanne, 1997)

A continuación, se transcriben los artículos del Código Aduanero que establecen el procedimiento de ejecución administrativa de la deuda aduanera.

Artículo 1122. – Si no se pagaren los importes de los tributos y de las multas cuya percepción estuviere encomendada al servicio aduanero, así como los importes que debieren ser restituidos al Fisco por haber sido pagados indebidamente por éste en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación regidos por la legislación aduanera con más la actualización y los accesorios que correspondieren, dentro del plazo de quince (15) días de quedar ejecutoriado el acto por el que se hubiere liquidado o fijado su importe o, en su caso, antes del vencimiento de la espera que se hubiere acordado para su pago, el administrador procederá:

- a. A suspender el libramiento de la mercadería que se encontrare a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda;
- b. A embargar la mercadería que se hallare en jurisdicción aduanera a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda, en cantidad suficiente

para cubrir la misma con más sus accesorios, siempre que las medidas que se hubieren adoptado conforme a lo dispuesto en el artículo 1091, inciso d), de este código, no resultaren suficientes para asegurar el pago de lo que correspondiere;

c. A suspender en el registro correspondiente al deudor, garante o responsable que estuviere inscripto en alguna de las matrículas cuyo control se encontrare a cargo del servicio aduanero.

Artículo 1123. – Las medidas previstas en los incisos a), b), y c) del artículo 1122 cesarán en el momento en que se efectuare el pago.

Artículo 1124. – Cumplidas las medidas dispuestas por el artículo 1122 sin que se hubiera efectuado el pago, el servicio aduanero dispondrá la venta de la mercadería en los términos de los artículos 419 a 428, previa comunicación al interesado.

Artículo 1125. – En los supuestos previstos en el artículo 1122, si no se localizare dentro de jurisdicción aduanera mercadería que estuviere a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes y demás responsables de la deuda y éstos no hubieran informado dentro del plazo establecido en el citado artículo sobre la existencia de mercadería en tales condiciones, como así también cuando la mercadería que se localizare no fuere suficiente para cubrir el importe adeudado, el servicio aduanero podrá promover la ejecución judicial de la deuda.

Artículo 1126. – La ejecución judicial prevista en el artículo 1125 tramitará por el procedimiento y demás modalidades establecidos en la Ley de Procedimiento Tributario. Las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación resultarán de aplicación supletoria exclusivamente en los aspectos no reglados o contemplados en aquélla o en este Código.

Artículo 1127. – A los efectos de este Capítulo, constituye título ejecutivo el certificado de deuda expedido por el servicio aduanero, en la forma y con los recaudos determinados por éste mediante resolución general del Administrador Nacional de Aduanas.

Artículo 1127 bis. – El domicilio fiscal registrado por el contribuyente, responsable o garante ante la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines del cumplimiento de las obligaciones de naturaleza impositiva y, en su defecto, el constituido ante el servicio aduanero o el que se considere tal por aplicación de los artículos 1003 a 1005 de este Código, mantendrá dicho carácter a los fines de la ejecución fiscal, siendo válidas y eficaces todas las notificaciones y diligencias que allí se practiquen.

Artículo 1128. – El diligenciamiento de las cédulas de notificación y de los mandamientos estará a cargo de agentes del servicio aduanero, cuando éste así lo solicitare.

El autor Tosi (2014), en su obra destaca dos puntos a tener en cuenta: 1. el crédito aduanero, para su oportuna ejecución debe encontrarse debidamente ejecutoriado, lo que significa que ya se encuentra líquido, y exigible, es decir, vencido el plazo para su debido abono, y vencido el plazo de espera si se le hubiere otorgado; 2. el monto deberá estar liquidado con los intereses que correspondan, según el tipo de crédito de que se trate, según lo dispuesto por el artículo 792, para la efectiva cancelación de una deuda tributaria.

La ejecución administrativa, previa la ejecución judicial, autoriza al Administrador de la Aduana de jurisdicción a suspender el libramiento de mercadería que se encontrare a nombre del deudor, garante o responsable de la deuda; a embargar mercaderías que se hallaren en jurisdicción aduanera a nombre del deudor, garante o responsable de la deuda o a suspender en el registro del deudor, garante o responsable inscripto en alguna de las matrículas cuyo control se encuentra a cargo de la Aduana. La D.G.A. tiene el derecho de retención y la retención aduanera no exige conexidad ni de la mercadería, ni del tipo de operación y ni si quiera del sujeto (puede tratarse incluso de mercadería del garante). Debe tratarse de mercadería presentada a la Aduana para su debido control.¹²

¹² Cotter, J.P. (2011). Las deudas aduaneras y la ejecución administrativa. Suplemento Especial Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2011-II.

Como explica en su obra Tosi (2014), la ejecución del crédito fiscal se iniciará contra los distintos sujetos que surgen de la normativa:

1. Deudores, es decir aquellos que hubieren solicitado la destinación u operación de la que surge la deuda en trámite; en tanto sean deudores responsables los que hubieran realizado un hecho gravado.
2. Los garantes, cuando hubieran asegurado una operación solicitada por una persona distinta, como por ejemplo las garantías otorgadas para que sea autorizada una destinación suspensiva temporal.
3. Los responsables por deuda, que, en forma originaria o derivada, principal o subsidiaria, se encuentren obligados al pago tributario; como por ejemplo podemos citar a los agentes de transporte y las personas sobre las que son responsables estos transportistas.

Tal como indica el artículo 1123, las medidas de suspensión de libramiento de mercaderías, su embargo y suspensión en los registros de los propietarios, deudores, garantes y responsables a que hacen referencia los incisos a), b) y c) del art. 1122, revisten el carácter de provisionales y cesan en oportunidad del pago de la totalidad de la deuda con sus accesorios.

Respecto a lo dispuesto por el artículo 1123, Tosi (2014) comenta que el objetivo de las medidas de cobro de un monto determinado, fuera por liquidación tributaria o que surja de una condena por la comisión de ilícito aduanero, cumplimentado en su totalidad, deberá consecuentemente dejarse sin efecto las medidas de ejecución tomadas. Y así como el embargo se formula por escrito una vez recibida la orden en las zonas primarias, deberá emitirse otro acto escrito por el que se levanta el embargo previamente dispuesto.

Capítulo V: Derechos de Importación

Conceptos Básicos Vinculados con las Operaciones de Importación de Bienes

Aplicación de los Derechos de Importación

Respecto a los derechos de importación se toma como punto de análisis inicial los siguientes conceptos expuestos en el Capítulo I de la presente obra:

1. El derecho de importación grava la importación definitiva de mercaderías para consumo.
2. La obligación tributaria por estos derechos nace con la configuración del hecho imponible, para lo cual debe verificarse en forma concomitante los aspectos material, subjetivo, temporal y territorial.

Adicionalmente, en cuanto a las consideraciones sobre la definición amplia del término mercadería según el artículo 10 del C.A., se destaca:

1. La aplicación de los derechos de importación o exportación a cargo de la Dirección General de Aduanas (A.F.I.P.-D.G.A.) procede únicamente en el caso de mercaderías que puedan ser transportadas por medios físicos y que sean susceptibles del control aduanero.
2. Respecto a los servicios incluidos en el punto 2 del artículo 10 del C.A., su importación o exportación, está sujeto a la aplicación de otros gravámenes a cargo de la Dirección General Impositiva (A.F.I.P.-D.G.I.), tales como el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, o los Derechos de Exportación de Servicios.

Clasificación de los Derechos de Importación

Los derechos de importación pueden ser ad valorem o específicos, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 640 del C.A.

En su obra Cotter (2014) expone que los derechos de importación clasificados según su forma de imposición son ad valorem cuando tienen en cuenta el valor de la mercadería o específicos cuando tienen en cuenta una unidad de medida, por ejemplo, cantidad, peso o volumen.

En este sentido, el Código Aduanero establece el alcance de esta clasificación de la siguiente forma:

1. El derecho de importación ad valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor de la mercadería, o en su caso sobre precios oficiales CIF, si estos fueran superiores (artículo 641).
2. El derecho de importación específico es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida (artículo 660).

La aplicación de los derechos de importación, ya sea para definir el porcentual y/o la suma fija correspondiente, depende de las siguientes variables:

1. Posición arancelaria o nomenclatura de la mercadería a importar.
2. Acuerdos o convenios comerciales vigentes entre el país desde el que se importa y Argentina.
3. Certificado de origen de la mercadería, ya que el país de origen del bien puede o no coincidir con el país de procedencia de la importación.
4. Preferencias existentes o incentivos gubernamentales.

Posición Arancelaria o Nomenclatura

Para determinar cuáles son los derechos de importación que aplican en una operación, en primer término, se debe identificar la mercadería a importar a través de la asignación de una posición arancelaria dentro de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

La identificación de un código numérico es un sistema convencionalmente acordado y aceptado por la comunidad internacional y conocido como “Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías – Sistema Armonizado”, siendo de aplicación obligatoria en su integridad, para los firmantes de la Convención de las Naciones Unidas.

Tal como expone Ríos Díaz (2013), el sistema de codificación de mercaderías para el comercio internacional que se utiliza en Argentina es la Nomenclatura Común del Mercosur, que tiene sus

cimientos en el Sistema Armonizado, firmado en 1983 a través del Convenio Internacional en el marco del Consejo de Cooperación Aduanera¹³.

La estructura de la NCM se integra por 21 Secciones y 99 Capítulos. Las secciones están ordenadas según el grado de elaboración de los productos, los que están comprendidos de acuerdo al origen según la división de los reinos de la naturaleza, la materia prima utilizada en su fabricación, la naturaleza del producto y su función.

La posición arancelaria que se le asigna a cada tipo de mercadería dentro de la NCM está conformada por once dígitos numéricos más un dígito de control. Estos dígitos se estructuran de la siguiente forma:

- a. Los seis primeros son los correspondientes al Sistema Armonizado, en donde, los dos dígitos iniciales ubican la mercadería dentro del Capítulo, los dos siguientes dentro de la Partida y los dos restantes en la Subpartida.
- b. Los dígitos ubicados en la posición 6 y 7 de la posición arancelaria, corresponden a los utilizados a nivel Mercosur por los países miembros.
- c. Los tres dígitos restantes más la letra de dígito de control, es de utilización únicamente en Argentina y es lo que determina la posición arancelaria dentro del Sistema Informático María (Posición SIM).

A continuación, se expone un ejemplo de posición arancelaria y la descripción que se realiza para cada nivel en la NCM: 4504.90.00.110C.

- 45 - Capítulo: Corcho y sus manufacturas. No comprende: a) el calzado y sus partes, del Capítulo 64; b) los sombreros, demás tocados, y sus partes, del Capítulo 65; c) los artículos del Capítulo 95 (por ejemplo: juguetes, juegos, artefactos deportivos).
- 4504 - Partida: Corcho aglomerado (incluso con aglutinante) y manufacturas de corcho aglomerado.

¹³ La CCA fue fundada en 1952. El organismo está integrado por los representantes de las aduanas de los países miembros. En 1994 pasó a denominarse Organización Mundial de Aduanas, OMA, o mejor conocido por sus siglas en inglés WCO. (Ríos Díaz, 2013).

- 4504.90 - Subpartida: Los demás.
- 4504.90.00 - Ítem regional Mercosur: Los demás.
- 4504.90.00.110 - Posición SIM: Tapones de corcho microaglomerado.
- 4504.90.00.110C - Dígito Verificador SIM.

En la práctica, la información y asesoramiento sobre cómo identificar la mercadería a importar dentro de la NCM puede solicitarse:

1. Al Despachante de Aduanas que interviene en la operación.
2. A la Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional, cuyo objetivo es brindar asistencia gratuita e integral a las empresas y emprendedores argentinos en operaciones de comercio internacional. El sitio web de esta organización es: <https://www.inversionycomercio.org.ar/>
3. A las Cámaras de Comercio Exterior de cada jurisdicción.
4. A la Dirección General de Aduanas (A.F.I.P. – D.G.A.).

En caso de existir dudas sobre la clasificación arancelaria de determinada mercadería, en Argentina, puede efectuarse una presentación ante una dependencia de A.F.I.P.-D.G.A. para solicitar aclaración sobre la posición arancelaria que corresponde asignar y el criterio a aplicar.

Como reflexión final sobre este tema, y tal como detalla la A.F.I.P. en su sitio web de consultas frecuentes, en la pregunta identificada como ID 11457709, la posición arancelaria permite al operador de comercio internacional informarse sobre:

- a. Incentivos gubernamentales.
- b. Requerimientos y condiciones para la exportación del producto.
- c. Identificación de los derechos de importación y exportación.
- d. Tasa de estadística.
- e. Tratamiento arancelario.
- f. Preferencias existentes para el producto.

g. Intervenciones previas.

h. Prohibiciones

Acuerdos o Convenios Comerciales

Un acuerdo comercial es un instrumento jurídico mediante el cual dos o más países se otorgan recíprocamente condiciones favorables para el comercio. Uno de los elementos principales de dichas condiciones es la exoneración parcial o total de los gravámenes al comercio (aranceles).¹⁴

Con la entrada en vigor del Tratado de Montevideo en 1980 y a través de la ALADI – Asociación Latinoamericana de Integración- se estableció un área de preferencias económicas que se desarrolla por medio de los tres mecanismos principales del Tratado, con el fin de lograr un mercado común latinoamericano¹⁵:

1. Una Preferencia Arancelaria Regional (PAR) otorgada en forma recíproca entre todos los países miembros a sus productos originarios y aplicada en referencia a los aranceles vigentes para terceros países.
2. Acuerdos de Alcance Regional (comunes a la totalidad de los países miembros). Son 6 los acuerdos regionales vigentes además de la PAR: las Nóminas de Apertura de los Mercados (NAM) a favor de los países de menor desarrollo económico relativo (Bolivia, Ecuador y Paraguay); el Acuerdo de Cooperación Científica y Tecnológica; el Acuerdo de Cooperación e Intercambio de bienes en las áreas educacional, cultural y científica; y el Acuerdo Marco para la Promoción del Comercio mediante la Superación de Obstáculos Técnicos al Comercio.
3. Acuerdos de Alcance Parcial (en los que participan dos o más países miembros). Están vigentes más de 70 acuerdos de este tipo y de naturaleza muy diversa: promoción del comercio; complementación económica; agropecuarios; etc. El Tratado de Montevideo también permite que los países miembros de

¹⁴ FAO y ALADI. (2017). ¿Cómo exportar? Guía Práctica para PYMES y Agricultura Familiar. Página 24.

¹⁵ Sitio web de ALADI: http://www.aladi.org/sitioaladi/?page_id=603

la ALADI firman acuerdos con otros países en vías de desarrollo (Art 25 y 27). Al respecto están vigentes 16 acuerdos con países latinoamericanos no miembros como Costa Rica, Guatemala, Honduras, Nicaragua, El Salvador, Trinidad y Tobago, Guyana, etc.

Como se observa, existen múltiples acuerdos comerciales por los cuales la importación de determinadas mercaderías puede no estar sujetas a derechos de importación o sujetas a un porcentual reducido. Asimismo, puede pautarse la aplicación de aranceles incrementados por ejemplo para los productos que sean perjudiciales para la salud o que por algún motivo no puedan comercializarse.

Los convenios dependen también de las políticas económicas impulsadas por el Gobierno electo en cada país. Así, en algunos períodos, el alcance puede ser más restrictivo que en otros, con el fin de desalentar el ingreso de mercadería al país de origen externo.

La posición arancelaria en la NCM es la que permitirá al operador conocer si la mercadería está sujeta a la aplicación de un Acuerdo o Convenio Comercial.

En la práctica puede consultarse la página web de la ALADI para conocer los derechos de importación aplicables a una posición arancelaria. El resultado de esta consulta contempla los acuerdos vigentes a la fecha en que se realiza la misma.

Certificado de Origen

Para que las preferencias arancelarias que surgen de acuerdos o convenios comerciales sean de aplicación, es condición que se cumplan las normas de origen y se acredite que el origen de la mercadería corresponde al país con el que se ha firmado el acuerdo. La documentación que respalda este requisito se denomina *Certificado de Origen*.

Las normas de origen son las reglas utilizadas internacionalmente para verificar si un determinado bien es o no originario del país al que se le ha concedido, por parte del país importador, la preferencia arancelaria en cuestión. Es preciso mencionar que los términos origen y procedencia no son equivalentes en materia de comercio internacional. Un bien puede ser procedente de un país del cual no

se considera que es originario y, al mismo tiempo, un bien puede ser originario de un país dado inclusive cuando para su fabricación/producción se utilizaron insumos provenientes de terceros países. (FAO y ALADI, 2017)

El Convenio Internacional para la Simplificación para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, al cual adhirió Argentina mediante la Ley 27.138, establece algunos criterios para determinar el origen de la mercadería¹⁶.

En su publicación, FAO y ALADI, 2017, hacen referencia a estos criterios indicando que se considera que un bien es originario de un país determinado en los siguientes casos:

1. Cuando el bien es enteramente producido u obtenido en uno de los países miembros del acuerdo comercial (por ejemplo, productos agrícolas, de origen minero, entre otros).
2. Cuando el bien ha sido objeto de una transformación suficiente, aun cuando en su proceso de elaboración, fabricación o producción se hayan utilizado materiales, insumos, piezas y componentes originarios de terceros países (no miembros del acuerdo comercial). La transformación suficiente puede ocurrir de tres modos posibles:
 - a. A través de un salto en la clasificación arancelaria: Cuando, a raíz de la transformación, se provoca un cambio de clasificación en la nomenclatura arancelaria, ya sea este cambio de capítulo, de partida o de subpartida.
 - b. A razón del Valor de Contenido Regional: Estableciendo un límite porcentual que oficie de techo a los materiales no originarios, en relación al valor FOB del bien, que la mercadería puede poseer.
 - c. A causa del cumplimiento de requisitos específicos de producción: Para algunas ramas productivas, y bienes pertenecientes a estas, se establece la necesidad de cumplir con

¹⁶ Argentina adhiere al Convenio de Kyoto Revisado y a su Anexo General a través de la Ley 27.138. Boletín Oficial 19/05/2015.

determinados requisitos técnicos de producción o procesos concretos para asegurar que el bien sea originario del país exportador.

Documentación de la Importación

Para darle destino a una mercadería, el importador o su despachante deben realizar una solicitud de destinación por escrito que habitualmente se denomina *Despacho de Importación*. Este documento indica, entre otros datos, la posición arancelaria de la mercadería, así como su naturaleza, especie, estado, peso, calidad, precio, lugar de destino y todo aquel elemento necesario que permita una correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería.¹⁷

Además, en la carpeta del despacho, deberá aportarse factura comercial, documento de transporte (conocimiento de embarque o guía aérea o carta de porte, según la vía utilizada), certificaciones de terceros organismos o certificado de origen en caso de corresponder, y demás documentación exigible para la mercadería de que se trate.

El que genera el despacho de importación es el despachante de aduanas, a través del Sistema Informático Malvina (SIM). Para desarrollar la actividad de despachantes de aduana, estos sujetos deben estar matriculados e inscriptos como tales, y deben solicitar la aprobación según código y zona en la que vayan a operar.

Los despachantes de aduana para poder ingresar al aplicativo SIM deben utilizar su CUIT y clave fiscal, la cual debe ser de nivel de seguridad 4 (acceso mediante token habilitado por A.F.I.P.-D.G.A.). En este aplicativo, se realiza la carga de datos de la importación y una vez que la información ha sido ingresada, la misma se valida e imprime y queda el registro generado en el Sistema Malvina para su posterior validación por el servicio Aduanero.

¹⁷ A.F.I.P. ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas. ID 5518396.

El despacho de importación se genera bajo un número de destinación que se compone de la siguiente forma: 20 (Año) 038 (Código de Aduana) IC01 (Código de Destinación) 008650 (Número) A (Dígito de Control).

Cualquier trámite o consulta relacionada con esa destinación deberá realizar utilizando este número que es el que le asigna el sistema.

Se mencionan a continuación algunos códigos de destinación comunes de importación para su identificación:

- IC01 – Importación a consumo sin documento de transporte.
- IC04 – Importación a consumo con documento de transporte.
- IT01 – Importación temporaria sin transformación y sin documento de transporte.
- IT04 – Importación temporaria sin transformación con documento de transporte.

Cálculo de Tributos Aduaneros

Derechos de Importación

Tal como se expuso en el Capítulo I, la base de cálculo de los derechos de importación es el valor en aduana de la mercadería, el cual se determina partiendo del valor según la factura comercial más los gastos de transporte interno para arribar al valor FOB, al que se le adiciona:

1. Los gastos de transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación, es decir, el costo del flete internacional sólo proporcional por el tramo de origen hasta la aduana (tramo internacional).
2. Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
3. El costo del seguro de las mercaderías.

De esta forma queda configurado el valor CIF de la importación, el cual constituye el valor en aduana, que es la base de cálculo de los derechos de importación.

En la Tabla 1 se expone respecto a los derechos de importación, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación, su descripción, la base imponible y la alícuota aplicable.

Tabla 1

Derechos de Importación

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	010. Derechos Importación
Descripción	Derechos de Importación
Base Imponible	Valor en Aduana de la Mercadería
Alícuota	Según % que corresponda a la partida arancelaria. (Recomendación práctica: Consultar página web de ALADI).

El porcentaje a aplicar para el cálculo de los derechos de importación dependerá de la posición arancelaria de la mercadería a importar, de los acuerdos o convenios comerciales vigentes entre el país desde el que se importa y Argentina, del certificado de origen de la mercadería y de las preferencias existentes o incentivos gubernamentales vigentes al momento de la importación.

Tasa de Estadística

Con el fin de contribuir al financiamiento de las actividades aduaneras vinculadas con la registración, cómputo y sistematización de la información de importación y exportación y contar con las estadísticas de comercio exterior en forma ágil y rápida, se podrá gravar la importación o la exportación, fuere definitiva o suspensiva con una tasa ad valorem por tal concepto.¹⁸

La tasa de estadística surge de lo dispuesto en el Código Aduanero en el artículo 762 y siguientes, en donde se establece que la base imponible para liquidar esta tasa es el valor en aduana de la mercadería de que se tratare.

¹⁸ A.F.I.P. ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas. ID 11481129.

En la Tabla 2 se expone respecto a la tasa de estadística, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación, su descripción, la base imponible y la alícuota aplicable.

Tabla 2

Tasa de Estadística

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	011. Tasa de Estadística
Descripción	Tasa de Estadística
Base Imponible	Valor en Aduana de la Mercadería
Alícuota	3% con tope según Escala Decreto 99/2019.

En virtud del artículo 764 del C.A., el Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para modificar la alícuota de la tasa de estadística que se fijare. En este sentido, el artículo 49 la ley 27.541 - Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Productiva - dispone "Establécese hasta el 31 de diciembre de 2020, en un tres por ciento (3%) la alícuota de la tasa de estadística contemplada en el artículo 762 de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, la cual resultará aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumo, con excepción de aquellas destinaciones registradas en el marco de Acuerdos Preferenciales suscriptos por la República Argentina que específicamente contemplen una exención, o aquellas que incluyan mercadería originaria y de los Estados Partes del MERCOSUR. El Poder Ejecutivo nacional podrá disponer razones justificadas, exenciones para el pago de la tasa cuando se trate de una actividad específica que tenga como objeto, entre otras, finalidades de ciencia, tecnología, innovación, promoción del desarrollo económico o la generación de empleo."¹⁹

¹⁹ Ley N° 27.541, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Boletín Oficial del Estado, 34.268. Argentina. (23 de diciembre de 2019, texto actualizado a octubre 2020). Art. 49.

Adicionalmente, por aplicación del artículo 20 del Decreto 99/2019²⁰ debe considerarse una escala de montos máximos por tramos de base imponible. Por lo que el valor de tasa de estadística será el menor valor entre la aplicación del 3% y la escala que se expone en la Tabla 3.

Tabla 3

Escala Decreto 99/2019 para el cálculo de la Tasa de Estadística

Operaciones de Importación – Base Imponible (Valor en Aduana)	Monto máximo a percibir en concepto de Tasa de Estadística
Menor a U\$S 10.000.- inclusive	U\$S 180.-
Entre U\$S 10.000.- y U\$S 100.000.- inclusive	U\$S 3.000.-
Entre U\$S 100.000.- y U\$S 1.000.000.- inclusive	U\$S 30.000.-
Mayor a U\$S 1.000.000.-	U\$S 150.000.-

Asimismo, hasta el 31/12/2020, según el artículo 21 del Decreto 99/2019, se mantienen las excepciones al pago de la tasa de estadística para todas las operaciones que, en virtud de normas especiales, se encuentren alcanzadas por dicho beneficio, incluyendo:

1. Bienes de capital que se importen para ser utilizados en el marco de inversiones en desarrollos de producción de hidrocarburos provenientes de reservorios no convencionales, comprendidos en las posiciones arancelarias de la NCM que determine el Ministerio de Producción y Trabajo y la Secretaría de Gobierno de Energía del Ministerio de Hacienda; y
2. Bienes que se importen en el marco del Decreto 1174/16 (Régimen de Importación de Líneas de Producción Usadas) y Decreto 629/17 (Régimen de Importación de Bienes Usados para la Industria Hidrocarburífera) y de la Resolución 909/94 (Bienes Usados) y la Resolución. 256/00 (Régimen de Importación de Bienes Integrantes de Grandes Proyectos de Inversión).

²⁰ Decreto Nº 99/2019, Reglamentación Ley 27.541. Boletín Oficial del Estado, 34.272. Argentina. (28 de diciembre de 2019, texto actualizado a octubre 2020).

Mediante la ley 27.541 se elevó en medio dígito y en forma temporal (hasta el 31/12/2020) la alícuota de la tasa de estadística, quedando fijada en el 3% sobre el valor de la mercadería. Ello viene a modificar lo ya dispuesto por el Decreto 332/2019 que había incrementado, también temporariamente (hasta el 31/12/2019) la alícuota de modo significativo, llevándolo del 0,5% a un 2,5%. (Schurig, 2020)

Es importante mencionar que según lo dispuesto por el séptimo párrafo del artículo 52 de la ley 27.541, el incremento dispuesto será distribuido de la siguiente forma: El sesenta y siete por ciento (67%) del valor incremental de los derechos de exportación previstos en esta ley, será destinado al financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social y a las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. El tres por ciento (3%) se destinará a la creación de un Fondo solidario de competitividad agroindustrial para estimular la actividad de pequeños productores y cooperativas a través de créditos para la producción, innovación, agregado de valor y costos logísticos. Este Fondo será administrado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca.

Tasa de Comprobación de Destino

Por aplicación del artículo 767 del C.A., cuando la Aduana prestare un servicio de control en plaza, para comprobar el destino que se le da a una mercadería determinada, la importación está gravada con una tasa ad valorem por tal concepto.

La base imponible para liquidar la tasa de comprobación es el valor en aduana de la mercadería de que se tratare, según lo dispuesto por el artículo 769. Asimismo, el Poder Ejecutivo queda facultado para fijar y modificar la alícuota de la tasa de comprobación, la que no podrá exceder del dos (2%) por ciento. (artículos 769 y 770 del C.A.)

Arancel SIM Importaciones

A través de la Resolución General 4111-E/2017 de A.F.I.P. se establece un arancel único y fijo a abonarse por cada destinación y/u operación que se documente mediante el Sistema Informático Malvina (SIM).

Respecto a las importaciones el arancel es de diez dólares (U\$S 10.-), y se percibe por cada destinación presentada. Este arancel se liquida automáticamente por el SIM con la descripción “Arancel SIM” y se abona junto con el pago de los tributos aduaneros.

En la Tabla 4 se expone respecto al arancel SIM Importaciones, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación y el monto aplicable.

Tabla 4

Arancel SIM Importaciones

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	500. Arancel SIM IMPO
Descripción	Arancel SIM Importaciones
Arancel	U\$S 10.-

Otros Tributos que Percibe Aduana con Motivo de la Importación para Consumo

Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1 inciso c) de la ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado 2019) incorpora dentro del objeto del impuesto a las importaciones definitivas de cosas muebles. Nótese, que quedan excluidas de aplicación de IVA las importaciones temporarias.

Asimismo, es importante destacar que no todas las importaciones definitivas se encuentran gravadas en IVA. En este sentido, la ley establece en los artículos 7 y 8, las siguientes exenciones:

- a. Cuando tengan por objeto la importación de cosas muebles incluidas en el artículo 7.

b. Las importaciones bajo los regímenes especiales de despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros; personas lisiadas; inmigrantes; científicos y técnicos argentinos, personal del servicio exterior de la Nación; representantes diplomáticos acreditados en el país y cualquier otra persona a la que se le haya dispensado ese tratamiento especial.

c. Las importaciones efectuadas por las instituciones religiosas y por las comprendidas en el inciso f) del artículo 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias²¹, texto ordenado 2019, cuyo objetivo principal sea:

1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.
2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaria de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.

d. Las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación.

e. Las importaciones de bienes donados al Estado nacional, provincias o municipalidades, sus respectivas reparticiones y entes centralizados y descentralizados.

²¹Artículo 26.LIG- Están exentos del gravamen: f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras —excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales—.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades.

En virtud del artículo 9 de la ley de IVA, cuando la importación definitiva hubiera gozado de un tratamiento preferencial en razón de un destino expresamente determinado y, posteriormente, el importador se lo cambiara, nacerá para dicho importador, la obligación de ingresar dentro de los diez (10) días hábiles de realizado el cambio, la suma que surja de aplicar sobre el importe de la importación la alícuota a la que la operación hubiese estado sujeta en su oportunidad de no haber existido el precitado tratamiento.

En la Tabla 5 se expone respecto al IVA Crédito Fiscal, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación, su descripción, la base imponible y la alícuota aplicable.

Tabla 5

IVA Crédito Fiscal

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	415. IVA
Descripción	IVA Crédito Fiscal
Base Imponible	Valor en Aduana de la Mercadería (+) Derechos de Importación (+) Tasa de Estadística
Alícuota	Si la mercadería tributa según la ley de IVA a la alícuota general, el IVA es del 21%. Si la mercadería tributa al 50% de la alícuota general según la ley de IVA, el IVA es del 10,50%.

Lo que el importador cancele por concepto 415. IVA del Despacho de Importación, se computa en su liquidación de IVA como Crédito Fiscal, siempre que tales importaciones se vinculen con operaciones de ventas gravadas. En el caso de que las importaciones se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas, corresponde el cómputo del concepto 415. IVA en forma proporcional a las operaciones gravadas. Esto último se denomina *prorrateo del crédito fiscal*, debiéndose aplicar las disposiciones del artículo 13 de la ley de IVA.

Por el artículo 25 de la ley de IVA, en el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella. Es decir, la base imponible está definida como el valor en aduana de la mercadería más los derechos de importación más la tasa de estadística.

Por otro lado, el artículo 26 de la ley establece que no corresponderá el ingreso del gravamen cuando se trate de reimportación definitiva de cosas muebles a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el artículo 566 del C.A. Este último artículo expresa: La reimportación de mercadería que previamente hubiere sido exportada para consumo está exenta de todo tributo que fuere exigible con motivo de la importación siempre que, al momento de la previa exportación, la mercadería se hubiere encontrado en libre circulación en el territorio aduanero y se cumplieren las condiciones exigidas en este Capítulo.

Para finalizar, respecto al IVA corresponde aplicar la alícuota del veintiuno por ciento (21%), salvo los casos en que por la ley de IVA se prevea una alícuota del cincuenta por ciento (50%)²² de la alícuota general, es decir, de diez coma cincuenta por ciento (10,50%).

Percepción de Impuesto al Valor Agregado

La Resolución General 2937/2010 de A.F.I.P., establece el régimen de percepción del Impuesto al Valor Agregado que se hace efectivo al momento de la importación definitiva de cosas muebles gravadas por el referido impuesto.

Quedan exceptuados del régimen de percepción las importaciones mencionadas en el artículo 2 de la Resolución General, esto es:

1. Las importaciones que tengan como destino el uso o consumo particular del importador, siempre que el mismo sea una persona humana.

²² Los supuestos en los que aplica la alícuota del 10,50% se encuentran establecidos en el artículo 28 de la ley de IVA.

2. La reimportación definitiva de cosas muebles mencionada en el artículo 26 de la ley de IVA, a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el artículo 566 del C.A.
3. Las importaciones que revistan para el importador el carácter de bienes de uso. Debiendo entenderse por “bienes de uso” aquellos cuya vida útil, a efectos de la amortización prevista en el impuesto a las ganancias, sea superior a dos años.
4. Sean animales de la especie bovina, únicamente cuando el importador revisa el carácter de responsable inscripto en IVA y se trate de un propietario, locatario, arrendatario, concesionario de un establecimiento de faena.
5. Sean importaciones bajo el Régimen Simplificado establecido por el Decreto 161/99.
6. Sean insumos, partes y/o piezas incluidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur, destinados únicamente a la reparación o construcción de embarcaciones y/o artefactos flotantes, sólo cuando el importador se encuentre inscripto en el IVA y su actividad sea la reparación o construcción de embarcaciones y/o artefactos flotantes, comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur.
7. Sean importaciones de gas natural.
8. Sean efectuadas al área franca austral desde el territorio aduanero general o especial.
9. Las importaciones que, por normas de carácter general o leyes específicas vigentes, tengan un tratamiento de excepción o especial en el presente régimen.

Adicionalmente, si el importador posee “Certificado de Exclusión de Regímenes de Retención y Percepción de IVA” vigente, queda excluido de la aplicación del presente Régimen de Percepción.

En cuanto a la base imponible y la alícuota aplicable, el artículo 7 de la Resolución establece, que el monto de la percepción se determinará aplicando sobre la base de imposición definida por el Artículo 25 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, las alícuotas que, para cada caso, se fijan a continuación:

1. 20%, cuando se trate de operaciones de importación definitiva de cosas muebles, que se encuentren alcanzadas por la alícuota general de IVA.
2. 10%, en el caso de operaciones de importación definitiva de cosas muebles, que se encuentren alcanzadas con un alícuota equivalente al 50% de la alícuota general.

El importe de la percepción se liquidará juntamente con el IVA correspondiente a la importación y se ingresará según el procedimiento establecido por las obligaciones aduaneras registradas en el Sistema Informático Malvina.

En la Tabla 6 se expone respecto al IVA Percepción, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación, su descripción, la base imponible y la alícuota aplicable.

Tabla 6

IVA Percepción

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	422. IVA Adicional
Descripción	Percepción de IVA
Base Imponible	Valor en Aduana de la Mercadería (+) Derechos de Importación (+) Tasa de Estadística
Alícuota	Si la mercadería tributa según la ley de IVA a la alícuota general, la percepción de IVA es del 20%. Si la mercadería tributa al 50% de la alícuota general según la ley de IVA, la percepción de IVA es del 10%.

Las percepciones del presente Régimen tienen el carácter de impuesto ingresado, correspondiendo ser computado como pago a cuenta en la declaración jurada de IVA del período fiscal al cual resulten imputables los créditos fiscales generados por las operaciones de importación definitiva que dieran origen a la percepción.

Adicionalmente el artículo 8 de la Resolución 2937/2010 de A.F.I.P., establece que en aquellos casos en que las percepciones generen saldos a favor, éste tendrá el carácter de ingreso directo y podrá ser utilizado como saldo de libre disponibilidad para las compensaciones de otros impuestos según establezcan las normas.

Percepción de Impuesto a las Ganancias

La Resolución General 2281/2007 A.F.I.P. establece el Régimen de Percepción de Impuesto a las Ganancias aplicable a las importaciones definitivas de bienes.

El artículo 2 establece que los sujetos pasivos, en caso de que se encuentren beneficiados por regímenes de promoción que concedan la liberación o el diferimiento del impuesto a las ganancias, resultarán alcanzados por el presente régimen, únicamente en la parte no beneficiada por la liberación o el diferimiento —por el ejercicio fiscal de que se trate—, siempre que mediare el correspondiente certificado de exención del pago del gravamen otorgado por A.F.I.P.

Respecto a las operaciones exceptuadas del régimen de percepción de ganancias, el artículo 3 establece que son aquellas importaciones que:

1. Cuando se trate de reimportación definitiva de cosas muebles a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el Artículo 566 del C.A.
2. Que sean animales de la especie bovina, únicamente cuando el importador revista el carácter de responsable inscripto en el IVA y se trate de un propietario, locatario, arrendatario, concesionario de un establecimiento de faena.
4. Que revistan para el importador el carácter de bienes de uso; incluidos los que se afecten a contratos de "leasing" asimilables a operaciones de locación.
5. Que sean obras de arte cuyo importador posea copias autenticadas por la Secretaría de Cultura de la Presidencia de la Nación de la "Declaración Jurada de aplicación de Franquicia - Decreto 279/97".

6. Que realicen, con arreglo al procedimiento simplificado autorizado por la Administración Nacional de Aduanas, los Prestadores de Servicios Postales/PSP (Courriers) inscriptos en el Registro Nacional de Prestadores de Servicios Postales de la Dirección General de Aduanas.

7. Efectuadas al área franca desde el territorio aduanero general o especial.

Si el importador posee “Certificado de Exclusión de Regímenes de Retención y Percepción de Ganancias” vigente, no se aplicará esta percepción en el despacho de importación.

En cuanto a la base y la alícuota aplicable, el artículo 5 de la Resolución dispone que la percepción corresponde al seis por ciento (6%) sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se le agregarán todos los tributos a la importación. De tratarse de importación definitiva de bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador, la alícuota a aplicar será del once por ciento (11%).

En la Tabla 7 se expone respecto a la Percepción de Impuesto a las Ganancias, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación, su descripción, la base imponible y la alícuota aplicable.

Tabla 7

Percepción Impuesto a las Ganancias

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	424. Impuesto a las Ganancias
Descripción	Percepción de Impuesto a las Ganancias
Base Imponible	Valor en Aduana de la Mercadería (+) Derechos de Importación (+) Tasa de Estadística
Alícuota	Alícuota del 6%. De tratarse de la importación definitiva de bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador, la alícuota a aplicar será del 11%.

El monto de las percepciones efectuadas tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, y se computará por éstos en la declaración jurada del período fiscal anual correspondiente.

Percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El régimen de percepción en Aduana del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, denominado SIRPEI – *Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones*, es un sistema al cual han adherido las 23 provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Y se encuentran alcanzados los sujetos que se hallen inscriptos en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos en cualquiera/s de las jurisdicciones adheridas, que realicen importaciones definitivas de mercaderías.

En la Tabla 8 se expone respecto a la Percepción de Ingresos Brutos, la codificación con la que figura en el Despacho de Importación, su descripción, la base imponible y la alícuota aplicable.

Tabla 8

Percepción Ingresos Brutos

Concepto	Despacho de Importación
Código de Concepto	900. Ingresos Brutos
Descripción	Percepción de Ingresos Brutos
Base Imponible	Valor en Aduana de la Mercadería (+) Derechos de Importación (+) Tasa de Estadística
Alícuota	Según el Factor de Distribución que es el valor que surge de multiplicar el coeficiente según CM05 por la alícuota establecida por cada una de las jurisdicciones adheridas y que tenga incluidas el contribuyente.

Hasta el 30 de junio de 2020, por aplicación de la Resolución General 01/2019 de la Comisión Arbitral, en sus artículos 61 a 70 inclusive, al momento de tramitar cada solicitud de importación definitiva, los sujetos pasivos del impuesto incorporaban al Sistema Informático Malvina (SIM), los datos

respecto a su inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En este sentido, se informaba la calidad de contribuyentes locales o en el caso de ser contribuyentes de Convenio Multilateral, se declaraban los coeficientes atribuibles a las jurisdicciones según la última declaración jurada anual presentada (Formulario CM05).

En este régimen, la alícuota establecida era del dos coma cinco por ciento (2,50%). En tanto que si el contribuyente sujeto al régimen de percepción en Aduana poseía en alguna o algunas jurisdicciones una exención o un certificado vigente de exclusión respecto a los regímenes de retención, percepción y/o recaudación existentes en las mismas, se debía proceder a recalcular los coeficientes de atribución entre aquellas jurisdicciones sin beneficios o exenciones, de forma tal que la sumatoria de los mismos totalice siempre uno (1,0000) y se aplicaba la percepción total del 2,50% distribuyendo su importe entre las jurisdicciones sin beneficios.

A partir del 01 de julio de 2020 entró en vigencia la Resolución General 6/2020 de la Comisión Arbitral, en virtud de la cual se regula el procedimiento actualizado de información de alícuotas y exclusiones aplicables al SIRPEI. A partir de esta resolución, los fiscos provinciales son los que informan a través de la Comisión Arbitral, los datos requeridos correspondientes a sujetos pasivos del impuesto en oportunidad de formalizar cada operación de importación, los coeficientes unificados que surjan de la última declaración jurada presentada y la alícuota de percepción asignada a cada contribuyente. Asimismo, si se trata de contribuyentes locales, las jurisdicciones son las que informarán las alícuotas aplicables.

De esta forma, en el Sistema Malvina queda informado el *Factor de Distribución* que es el valor que surge de multiplicar el coeficiente por la alícuota establecida por cada una de las jurisdicciones

adheridas y que tenga incluidas el contribuyente. Ese valor numérico es el que se aplica al momento de la operación para determinar la Percepción a realizar.²³

Respecto a los contribuyentes que revistan la calidad de exentos o gravados a alícuota cero (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o posean un certificado vigente de exclusión, las jurisdicciones son las que informan esta situación determinando una alícuota cero.

Igualmente, se encuentra habilitado el servicio “SIFERE WEB Consultas – Deducciones SIRPEI – Alícuotas y Coeficientes”, al que se accede a través de la clave fiscal de A.F.I.P., a través del cual, el contribuyente podrá visualizar su propia información, y en el caso que observe alguna jurisdicción donde deberían estar Exentos/Excluidos, pueden realizar los ajustes, modificando a “0” la alícuota en la jurisdicción.

En esta última situación, la percepción operará solamente para las jurisdicciones que no hayan informado la condición descrita en el párrafo anterior, y será en proporción a los coeficientes de estas jurisdicciones por la alícuota informada para cada una.

Adicionalmente, el artículo 4 de la Resolución General 06/2020 de la Comisión Arbitral, establece:

Cuando el contribuyente declare ingresos gravados y exentos o gravados a alícuota cero, la jurisdicción podrá informar respecto de dicho contribuyente una alícuota morigerada en proporción a los ingresos gravados, la cual será aplicable a los fines de estimar la percepción atribuible a la jurisdicción.

Cuando el contribuyente desarrolle únicamente actividades exentas y/o hubiere obtenido certificados de exclusión vigentes para la totalidad de las jurisdicciones será informado con esta condición, a fin de no quedar alcanzado por el régimen.

²³ Página web Comisión Arbitral. Consultas frecuentes SIRPEI. Evento 173.
<https://www.ca.gov.ar/resultados/sistemas/sirpei>

Es importante destacar que los certificados de exención o de no percepción, son otorgados y administrados por cada fisco provincial en forma individual. Asimismo, debe verificarse para cada jurisdicción si la misma prevé un certificado exclusivo de No Percepción de SIRPEI o si es de aplicación el certificado de No Percepción del Régimen General o si no es de aplicación ningún tipo de certificado. A modo de ejemplificación, se menciona el tratamiento en las siguientes jurisdicciones:

901 – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Por el artículo 8 de la Resolución AGIP 329/2019, el régimen de atenuación de alícuotas no aplica a SIRPEI. Asimismo, no se prevé otro procedimiento de reducción.

902 – Buenos Aires: ARBA no prevé un procedimiento de reducción de alícuotas específico. Sin embargo, la RN (ARBA) 37/2020 de SIRPEI, en su artículo 8 indica que, para la determinación de la alícuota de aduana, el organismo considerará: d) La existencia de una alícuota de recaudación reducida o atenuada vigente, de conformidad con lo establecido en la RN 64/2010 y modificatorias, de acuerdo a lo que surja de las constancias obrantes en las bases de datos de esta Autoridad de Aplicación.

904 – Córdoba: Por la RN 62/2020 que modifica la RN 1/2017 y Decreto 468/2020, artículo 510 (...) Cuando se estime que se generarán en forma permanente saldos a favor, los contribuyentes podrán realizar, a los fines de la exclusión al régimen de percepción aduanera, el trámite de reducción de alícuotas por saldo a favor previsto en el artículo 473.3 de la presente. Resuelto dicho trámite obtendrá el formulario F-1025 Rev. vigente con el cual podrá acreditar su condición de sujeto no pasible. En este caso, para SIRPEI, aplica el padrón LUA.

913 – Mendoza: El certificado de no percepción del Régimen General aplica a SIRPEI, en virtud de lo expuesto en la RG (DGR Mendoza) 38/2003, artículo 4: Quedan excluidos de lo preceptuado en el artículo precedente: 7. Los que presenten fotocopia de la constancia de no percepción prevista en el artículo 9 de la RG 30/1999 o aquella que la modifique o sustituya.

921 – Santa Fe: RG (API Santa Fe) 15/1997. Artículo 10 inciso k) acápite 2° y artículo 26 último párrafo. En esta jurisdicción se prevé un certificado de no percepción específico para SIRPEI.

923 – Tierra del Fuego: La Resolución General (AREF T. del Fuego) 364/2018, prevé el procedimiento para la solicitud del Certificado de No Percepción de SIRPEI. El mismo podrá ser solicitado por aquellos contribuyentes que posean un saldo a favor en el referido impuesto acumulado y significativo, el cual no podrá ser inferior a tres veces el impuesto resultante de la última declaración jurada vencida y exigible a la fecha de la solicitud de la exclusión.

Cancelación de los Derechos de Importación e Impuestos Liquidados en el Despacho

De acuerdo a lo establecido por la Resolución General 2161/2006 de A.F.I.P., el procedimiento para efectuar el pago de las liquidaciones aduaneras de importación, es mediante transferencia electrónica de fondos y la utilización del Volante Electrónico de Pago (VEP). A tal fin, se deberá poseer una cuenta bancaria en pesos desde la que se autorizará, por débito en cuenta, el pago correspondiente.

Para seleccionar las liquidaciones aduaneras y efectuar su pago, se deberá acceder con clave fiscal de A.F.I.P., al servicio "Gestión de Importadores/Exportadores" o "Gestión de Despachantes", según corresponda. Al ingresar al servicio habilitado, se seleccionará la opción "Gestión de Liquidaciones/ Pagos de Liquidaciones Aduaneras", la que permitirá acceder a la consulta de las liquidaciones pendientes de pago. Una vez producida la consulta, el sistema desplegará la lista de liquidaciones. Seleccionada la liquidación que se desea abonar, mostrará toda la información referente a ella y habilitará la opción para generar el Volante Electrónico de Pago (VEP). A tal fin, se deberá presionar el botón "Generar VEP".

El artículo 6 de la RG 2161/2006, dispone que el Volante Electrónico de Pago (VEP) tendrá las siguientes características:

a. Estará identificado unívocamente con un número que remite a una relación determinada "Impuesto-Concepto-Liquidación-Importe". Por ejemplo, para las liquidaciones aduaneras de exportación motivo "LAEX", la relación será la siguiente:

- Impuesto: 2020 Derechos de exportación.
- Concepto: 800 Pagos aduaneros.
- Subconcepto: 800 Pagos Aduaneros.
- Liquidación: Identificador de "LMAN" (ejemplo: 06001LMAN000012B).
- Importe a pagar.

b. El importe a pagar estará expresado en pesos. Debido a que las liquidaciones aduaneras están expresadas en dólares estadounidenses, conforme a lo dispuesto en la Ley 23.905 y su modificatoria, el sistema para efectuar su equivalencia en pesos tomará —de acuerdo con la normativa vigente— el tipo de cambio que informa el Banco de la Nación Argentina, al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de generación del Volante Electrónico de Pago (VEP).

c. Podrá ser generado durante las veinticuatro (24) horas de los trescientos sesenta y cinco (365) días del año.

d. Tendrá validez únicamente durante el día de su generación, dado lo indicado en el inciso b) precedente. En caso de no efectuarse el pago, deberá generarse uno nuevo.

Importación Temporal

El artículo 250 del C.A. establece que la destinación de importación temporal es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo.

Esta mercadería podrá permanecer en el mismo estado en que hubiere sido importada temporariamente o bien ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio. (artículo 251 C.A.)

Entre las características de este tipo de destinación se destacan:

1. La importación de la mercadería bajo el régimen de importación temporaria no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (artículo 256 del C.A.). Nótese que, en este tipo de importaciones, al no estar sujetas al pago de tributos aduaneros, no tienen un costo por tributos. Igualmente, al tramitar el despacho de importación, el sistema SIM calcula los derechos, tasas de estadística y los tributos cuya percepción se encuentran a cargo de Aduana, pero con la leyenda "A garantizar". Esto significa, que el operador de comercio exterior no debe pagar los tributos, pero si garantizarlos mediante un seguro de caución y quedan sujetos al cumplimiento de la afectación a una exportación a consumo.
2. Deberá otorgarse una garantía a favor del servicio aduanero, de conformidad con lo previsto en la Sección V, Título III, tendiente a asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone. (artículo 255 del C.A.)
3. Se determina un plazo desde la fecha de libramiento, en el cual la mercadería debe ser reexportada para consumo. (artículo 265 del C.A.)
4. La propiedad, posesión, tenencia o uso de la mercadería que se hallare sometida al régimen de importación temporaria no puede ser objeto de transferencia. Salvo que, cuando existieren motivos fundados, el interesado podrá solicitar dicha transferencia y la Administración Nacional de Aduanas podrá autorizarla, previa consulta, si correspondiere, a los organismos técnicos que debieren intervenir por la índole de la operación o la especie de la mercadería. En tal caso, el nuevo responsable será considerado, a todos los efectos, como si se tratase del originario, debiendo otorgar garantía suficiente en sustitución de la oportunamente prestada. (artículo 264 del C.A.)

Como expone en su monografía la autora Lombardo (2018), en los casos en que la importación temporaria de la mercadería se transforme en una destinación de importación para consumo (importación definitiva), implicará el pago de los tributos liquidados al momento del registro de la solicitud de la destinación de importación que quedaron garantizados mediante el seguro de caución (póliza). Estos supuestos son: 1) Con el vencimiento del plazo de destinación suspensiva; 2) Por falta de solicitud de prórroga antes del vencimiento del plazo; 3) Cuando ante la solicitud de prórroga, la misma fuese denegada por la Administración Nacional de Aduanas.

Adicionalmente el Decreto 1330/2004 en su artículo 20, establece que deberá abonarse, además de los tributos correspondientes a esta destinación vigentes a la fecha de su registro, una suma adicional del dos por ciento (2%) mensual, determinada sobre el valor en Aduana de la mercadería a esa fecha. Dicha suma se calculará a partir del primer mes computado desde el momento de la importación temporaria, cubriendo el período que transcurra hasta la importación definitiva y en ningún caso podrá ser inferior al doce por ciento (12%) del mencionado valor en Aduana, salvo que dicho valor resultara inferior al que se hubiere determinado para la mercadería a los efectos de su importación temporaria, en cuyo caso se tomará en cuenta este último valor.

Capítulo VI: Beneficios para MiPyMEs

Micro, Pequeñas y Medianas Empresas

Consideraciones preliminares

En el presente capítulo se incluye un análisis de la normativa vigente respecto a la categorización y beneficios impositivos para los sujetos que cumplan con los parámetros para inscribirse como MiPyMEs – Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

En primer término, se enumeran las disposiciones legales que constituyen el marco normativo de MiPyMEs, clasificando la misma según el tipo de normativa y el tema que aborda.

Se continúa con la definición de MiPyMEs, la descripción de los parámetros, requisitos y trámites que deben realizar los sujetos para ser categorizados bajo esta condición.

Respecto a los beneficios a los cuales pueden acceder sólo se desarrollan los vinculados a la materia aduanera y que se encuentren vigentes a la fecha, dejando el planteo abierto para el análisis posterior respecto de los demás beneficios que les sean aplicables.

Notará el lector que la mayoría de los beneficios prevén una fecha límite a la cual se puede acceder. Por este motivo, se sugiere confirmar la normativa vigente al momento de tomar como base la información para la toma de decisiones.

Se concluye el capítulo con la descripción de los supuestos de baja en el Registro MiPyMEs y las consecuencias derivadas de la pérdida del beneficio en caso de tratarse de una baja de oficio.

MiPyMEs. Marco normativo

La normativa vigente respecto a Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, y su tratamiento impositivo, se enumera a continuación, de acuerdo a la temática que legisla o reglamenta cada disposición²⁴:

²⁴ La enumeración en cada clasificación se realiza en orden cronológico según fecha de publicación en el Boletín Oficial. Adicionalmente se agrega la leyenda "Texto actualizado" para los casos en que la norma de origen haya sufrido modificaciones por una normativa posterior.

- a. Leyes marco de definición PyMEs. Beneficios. Reglamentación.
- Ley 24.467. Boletín Oficial 28/03/1995. Texto actualizado. Marco Regulatorio de la Pequeña y Mediana Empresa.
 - Ley 25.300. Boletín Oficial 07/09/2000. Texto actualizado. Ley de Fomento a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.
 - Ley 27.264. Boletín Oficial 01/08/2016. Texto actualizado. Programa de Recuperación Productiva.
 - Decreto 1101/2016. Boletín Oficial 18/10/2016. Texto actualizado. Reglamentación del Régimen de Fomento para las MiPyMEs.
- b. Parámetros y procedimiento de inscripción. Certificado MiPyME.
- Decreto 1063/2016. Boletín Oficial 05/10/2016. Trámites a Distancia (TAD). Implementación.
 - Resolución 220/2019 de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa - SEPyME. Boletín Oficial 15/04/2019. Registro de Empresas MiPyMEs. Categorías.
 - Resolución Conjunta 4642/2019 de A.F.I.P. y SEPyME. Boletín Oficial 06/12/2019. Certificado MiPyME. Renovación automática de la vigencia. Procedimiento.
- c. Beneficios y procedimientos:
- Resolución General 3878/2016 de A.F.I.P. Boletín Oficial 17/05/2016. Certificado de No Retención de IVA. Trámite simplificado.
 - Resolución General 3924/2016 de A.F.I.P. Boletín Oficial 08/08/2016. Reducción de retenciones para Micro empresas.
 - Resolución General 3946/2016 de A.F.I.P. Boletín Oficial 19/10/2016. Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias. Pago a cuenta.

- Resolución E- 1029/2016 del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Boletín Oficial 19/12/2016. REPRO. Trámite Simplificado.
- Resolución E- 68/2017 de SEPyME. Boletín Oficial 07/03/2017. Registro de Empresas MiPyMEs. Beneficios.
- Resolución E- 69/2019 de SEPyME. Boletín Oficial 07/03/2017. Régimen de Fomento a las Inversiones para PyMEs. Cupo Fiscal Anual.
- Resolución General E- 4010/2017 de A.F.I.P. Boletín Oficial 09/03/2017. Impuestos. Programa de Recuperación Productiva. Reglamentación.
- Resolución General E- 4011/2017 de A.F.I.P. Boletín Oficial 09/03/2017. Texto actualizado. Pagos con Tarjetas de Crédito y Débito.
- Resolución General E- 4163/2017 de A.F.I.P. Boletín Oficial 27/11/2017. Modificación a la RG E 4010/2017.
- Resolución 20/2018 de la Superintendencia de Riesgos del Trabajo. Boletín Oficial 13/03/2018. PESE – PyMEs. Programa de Prevención. Nuevo programa de prevención específico para Pequeñas y Medianas Empresas.
- Resolución 21/2018 de SEPyME. Boletín Oficial 13/09/2018. Texto actualizado. Programa “Certificaciones - Asistencia para MIPYMES FONDEP”
- Resolución 380/2019 de SEPyME. Boletín Oficial 03/09/2019. Programa “Acreditaciones - Asistencia para MIPYMES - FONDEP”
- Resolución 4621/2019 de A.F.I.P. Boletín Oficial 30/10/2019. Exención retenciones IVA y ganancias Microempresas - billetera electrónica.
- Resolución 4622/2019 de A.F.I.P. Boletín Oficial 30/10/2019. Exención retenciones IVA y ganancias Microempresas - billetera electrónica.
- Ley 27.541. Boletín Oficial 23/12/2019. Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva.

- Resolución 11/2020 de la Superintendencia de Riesgos del Trabajo. Boletín Oficial 20/01/2020. Régimen de planes de pago para Micro, Pequeñas o Medianas Empresas.
 - Resolución General 4667/2020 de A.F.I.P. Boletín Oficial 31/01/2020. Texto actualizado. Procedimiento Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras.
 - Resolución 63/2020 de Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y los Emprendedores. Boletín Oficial 09/06/2020. Educación Técnica. Régimen de Crédito Fiscal. Programa de Capacitación.
 - Resolución 79/2020 de Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y los Emprendedores. Boletín Oficial 28/08/2020. Programa de apoyo a la competitividad (PAC).
 - Decreto 716/2020. Boletín Oficial 03/09/2020. Programa Nacional para el Desarrollo de Parques Industriales.
 - Resolución General 4816/2020 de A.F.I.P. Boletín Oficial 16/09/2020. Ampliación del Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras.
 - Resolución General 4826/2020 de A.F.I.P. Boletín Oficial 30/09/2020. Extensión de plazos para el pago de derechos de exportación.
- d. Acceso al financiamiento:
- Resolución General 696/2017 de la Comisión Nacional de Valores. Boletín Oficial 19/06/2017. Régimen de Obligaciones Negociables. PYME.
 - Ley 27.440. Boletín Oficial 11/05/2018. Financiamiento Productivo. Impulso al financiamiento de PyMEs. Reforma al mercado de capitales.
 - Decreto 471/2018. Boletín Oficial 18/05/2018. Financiamiento Productivo. Impulso al financiamiento de PyMEs. Reforma al mercado de capitales. Factura de crédito electrónica MiPyMEs. Reglamentación.

- Comunicación "A" 6528. Banco Central de la República Argentina. Emisión 19/06/2018.
Determinación de la condición de micro, pequeña o mediana empresa. Adecuación.
 - Resolución General 784/2019 de la Comisión Nacional de Valores. Boletín Oficial 01/03/2019. Fondos Comunes de Inversión. Régimen especial para constitución de Fondos PYMES.
 - Resolución General 790/2019 de la Comisión Nacional de Valores. Boletín Oficial 16/04/2019. Régimen de Obligaciones Negociables. PYME.
 - Resolución General 793/2019 de la Comisión Nacional de Valores. Boletín Oficial 06/05/2019. Definiciones de micro, pequeña y mediana empresa. Actualización de categorías para el acceso al mercado de capitales.
 - Resolución General 803/2019 de la Comisión Nacional de Valores. Boletín Oficial 29/07/2019. Fondos Comunes de Inversión. Régimen especial para constitución de Fondos PYMES.
 - Resolución General 857/2020 de la Comisión Nacional de Valores. Boletín Oficial 17/09/2020. Actualización de categorías para el acceso al mercado de capitales.
- e. Normativa complementaria:
- Resolución Conjunta E- 4050/2017 de A.F.I.P. y SEPyME. Boletín Oficial 16/05/2017.
Procedimiento de Facilitación y Simplificación Pequeña y Mediana Empresa. Presentación de Balances.
 - Resolución E- 260/2017 de SEPyME. Boletín Oficial 03/07/2017. Programa de Innovación Digital PYME. Creación.

Definición MiPyME

Una MiPyME es una micro, pequeña o mediana empresa que realiza alguna de sus actividades en el país en alguno de estos sectores: servicios, comercial, industrial, agropecuario, construcción o minero. Puede estar integrada por una o varias personas o por un conjunto de empresas.²⁵

La ley 24.467 (texto actualizado) en su artículo 2, establece la siguiente definición de MiPyMEs:

Artículo 2.- Encomiéndase a la autoridad de aplicación definir las características de las empresas que serán consideradas micro, pequeñas y medianas empresas, pudiendo contemplar, cuando así se justificare, las especificidades propias de los distintos sectores y regiones del país y con base en alguno, algunos o todos los siguientes atributos de las mismas o sus equivalentes, personal ocupado, valor de las ventas y valor de los activos aplicados al proceso productivo, ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 83 de la presente ley.

La autoridad de aplicación revisará anualmente la definición de micro, pequeña y mediana empresa a fin de actualizar los parámetros y especificidades contempladas en la definición adoptada.

La autoridad de aplicación establecerá las limitaciones aplicables a las empresas que controlen, estén controladas y/o se encuentren vinculadas a otra/s o grupo/s económicos nacionales o extranjeros, para ser micro, pequeñas y medianas empresas.

Los beneficios vigentes para las micro, pequeñas y medianas empresas serán extensivos a las formas asociativas conformadas exclusivamente por ellas.

Los organismos detallados en el artículo 8 de la ley 24.156 tendrán por acreditada la condición de micro, pequeña y mediana empresa con la constancia que, de corresponder, emitirá la autoridad de aplicación por los medios que a esos efectos establezca.

²⁵ Definición según Ministerio de Desarrollo Productivo.

Página web: <http://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/que-es-una-pyme>

Como consecuencia de lo dispuesto por este artículo, el Ministerio de Desarrollo Productivo establece para cada categoría y de acuerdo a la actividad declarada, los montos máximos de las ventas totales anuales para ser considerada micro, pequeña o mediana empresa.

Podrán categorizarse como MiPyMEs, los monotributistas, profesionales, emprendedores, comerciantes, las sociedades, y todas las personas humanas o jurídicas que cumplan con los requisitos previstos por la normativa.

Asimismo, como indica el artículo 2 anteriormente transcrito, el certificado MiPyME es el documento indispensable para acceder a los programas de beneficios impositivos, a programas de asistencia para la empresa y para acreditar la condición de “Micro, Pequeña y Mediana Empresa” frente a terceros.

Parámetros y Requisitos para la Categorización

La Resolución 220/2019 de la SEPyME en su artículo 3 establece las características relevantes a los fines de la categorización e inscripción como MiPyMEs, de acuerdo a las siguientes pautas:

a. Según la actividad:

- Anexo I de la resolución: Comisionistas, consignatarios y agencias de viajes: Deben analizar el cumplimiento de los topes de personal ocupado. En estos casos, no es de aplicación el parámetro de ventas.
- Anexo II de la resolución: Actividades de intermediación financiera, servicios de seguros e inmobiliarias: Deben analizar los topes de ventas y cumplir adicionalmente con el tope de activo.
- Resto de las empresas no comprendidas en los anexos: no superar los topes de ventas.

b. En todos los casos se verificará el cumplimiento de las limitaciones de vinculación y/o control.

c. Sólo podrán inscribirse en el Registro MiPyME aquellas entidades con fin de lucro.

Adicionalmente en el artículo 4 y en el Cuadro B del Anexo III de la resolución, se establece que quedan excluidos de la posibilidad de ser consideradas como Micro, Pequeñas ni Medianas Empresas, los sujetos que realicen alguna de las siguientes actividades:

1. Servicios de hogares privados que contraten servicio doméstico.
2. Servicios de organizaciones y órganos extraterritoriales.
3. Administración pública, defensa y seguridad social obligatoria.
4. Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas.

Tope de Ventas

El artículo 5 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME determina las pautas para el control del tope de ventas totales anuales. Asimismo, en el Cuadro A del Anexo IV se expresan los importes a considerar para cada sector de la actividad.

Para el análisis del límite de ventas totales anuales se deben tener en cuenta:

1. Las ventas totales anuales se expresan en Pesos (\$).
2. Se considera el promedio de ventas de los últimos tres ejercicios fiscales.
3. Si el sujeto aún no cumple con los tres ejercicios desde su inscripción ante A.F.I.P., se toma el promedio de los ejercicios cerrados.
4. Si el sujeto está iniciando actividades ante A.F.I.P., se considera Micro Empresa. (artículo 8)
5. Para el caso de exportadores, se excluye del cálculo el 75% de la facturación por exportaciones.
6. No debe incorporarse al cálculo el monto del impuesto al valor agregado y de los impuestos internos.
7. El tramo y el sector se establecen teniendo en cuenta la actividad principal declarada por la empresa en su inscripción ante A.F.I.P.

Los topes de ventas según el sector de la actividad se exponen en la Tabla 9.

Tabla 9

MiPyMEs Tope de Ventas

Tramo	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y Minería	Agropecuario
Micro	15.230.000	8.500.000	29.740.000	26.540.000	12.890.000
Pequeña	90.310.000	50.950.000	178.860.000	190.410.000	48.480.000
Mediana Tramo 1	503.880.000	425.170.000	1.502.750.000	1.190.330.000	345.430.000
Mediana Tramo 2	755.740.000	607.210.000	2.146.810.000	1.739.590.000	547.890.000

Tope de Personal Ocupado

La caracterización del personal ocupado se encuentra regulada por el artículo 6 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME y el cuadro B del Anexo IV.

Se entiende por personal ocupado aquel que surja del promedio de los últimos tres ejercicios fiscales, según la información brindada por el sujeto mediante el Formulario de Declaración Jurada F. 931 presentado por los períodos correspondientes.

Los topes de personal ocupado según el sector de la actividad se indican en la Tabla 10.

Tabla 10

MiPyMEs Tope de Personal Ocupado

Tramo	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y Minería	Agropecuario
Micro	12	7	7	15	5
Pequeña	45	30	35	60	10
Mediana Tramo 1	200	165	125	235	50
Mediana Tramo 2	590	535	345	655	215

Tope de Activo

El artículo 7 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME y el cuadro C del Anexo IV, establecen las pautas para la categorización según Activos.

Las empresas que realizan alguna actividad incluida en el Anexo II de la Resolución, esto es actividades de “Intermediación financiera y Servicio de Seguros” o “Servicios Inmobiliarios”, deben cumplir con el parámetro de activos.

Para estos sujetos, el valor de sus activos no puede superar los \$193.000.000.-

Para realizar este análisis, debe considerarse el valor informado como Activo según la última Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias vencida al momento de la solicitud de la inscripción en el Registro de Empresas MiPyMEs.

Límites de Vinculación y/o Control

El artículo 9 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME establece las pautas respecto a vinculación y control entre sujetos.

No podrán inscribirse en el Registro MiPyMEs las empresas que, aun cumpliendo con las pautas o topes establecidos, controlen, estén controladas por y/o vinculadas a otra/s empresa/s o grupo/s económico/s nacionales o extranjeros que no reúnan tales requisitos.

A los fines de esta normativa, se define la vinculación y el control de la siguiente forma:

1. *Vinculación*: Se considerará que una empresa está vinculada a otra/s empresa/s o grupo/s económico/s cuando ésta/s participe/n en el veinte por ciento (20 %) o más del capital de la primera.
2. *Control*: Se considerará que una empresa es controlada por o controlante de otra empresa, cuando participe, en forma directa o por intermedio de otra empresa a su vez controlada, en más del cincuenta por ciento (50 %) del capital de la primera.

En los casos de vinculación, los requisitos para ser categorizados deberán analizarse en forma individual, separada e independientemente en relación a cada una de ellas.

Cuando se trate de una empresa que esté controlada por otra, o bien, sea controlante de otra, el cumplimiento de los requisitos deberá analizarse respecto de todas las empresas en forma conjunta, con las siguientes pautas:

1. Se considera como actividad principal, aquella que represente los mayores ingresos del grupo económico.
2. El monto de ventas totales anuales será el consolidado del grupo, neto de transacciones entre grupo.
3. Deberán presentar en el trámite de inscripción los Estados Contables Consolidados certificados por contador público independiente, con firma autenticada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas que corresponda.
4. Todas las empresas integrantes del grupo económico deberán tener actividades admitidas.
5. Si la actividad principal declarada corresponde a las del Anexo II (intermediación financiera, servicios de seguros e inmobiliarias) corresponde que el grupo cumpla con el tope de activos.

Si la vinculación o control con empresas del grupo es con entidades radicadas en el exterior, a los fines de establecer el cumplimiento de los parámetros de ventas y activos (en caso de corresponder), la conversión de los importes deberá realizarse al tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio fiscal de la empresa respectiva.

Procedimiento de inscripción. Certificado MiPyMEs

El procedimiento para la inscripción se encuentra regulado en el capítulo II de la Resolución 220/2019 de la SEPyME. En la misma se establece que la solicitud de inscripción al Registro de Empresas MiPyMEs podrá realizarse en cualquier momento, mediante la presentación de una declaración jurada denominada Formulario F.1272 "PYMES/ Solicitud de categorización y/o beneficios" a través de la página web de A.F.I.P. con CUIT y clave fiscal.

Mediante esta presentación, según lo indica el artículo 13 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME, se presta el consentimiento expreso de la empresa para que la A.F.I.P. transmita la información allí declarada a la SEPyME con el objetivo de que se analicen las condiciones y en caso de cumplirlas se le emita el Certificado MiPyME.

En la declaración jurada F.1272 se informan los siguientes datos²⁶:

1. Ventas de los últimos 3 ejercicios fiscales
2. Empleo de los últimos 3 ejercicios fiscales
3. Activo del último ejercicio fiscal
4. Accionistas y socios
5. Dirección / Teléfono / Mail
6. Actividades económicas
7. Alta y baja de impuestos
8. Cierre fiscal

En los siguientes casos debe culminarse el trámite de inscripción mediante la página web del Ministerio de Desarrollo Productivo:

1. Empresas inscriptas como IVA exento: <https://pyme.produccion.gob.ar/iva-exento>.
2. Empresas de grupos económicos: presentación de balances consolidados.
3. Empresas vinculadas a una empresa del exterior.

La solicitud de las empresas con vinculación económica con otras empresas nacionales quedará pendiente hasta que todas las empresas vinculadas presenten la solicitud de inscripción y se corrobore la condición de MiPyMEs de todas. (Artículo 9 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME)

Una vez analizada la información, y verificado el cumplimiento de los requisitos previstos en la norma se emitirá el certificado de acreditación de la condición de Micro, Pequeña o Mediana Empresa “Certificado MiPyME”, quedando así la empresa inscripta en el Registro de Empresas MiPyMEs. (Art. 14 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME)

²⁶ Ministerio de Desarrollo Productivo.

Página web: <http://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/certificado-pyme>

El certificado tiene vigencia desde su emisión y hasta el último día del cuarto mes posterior al cierre de ejercicio. Durante dicho mes, se debe realizar la reinscripción para la emisión de un nuevo certificado. (Artículo 15 de la Resolución 220/2019 de la SEPyME)

Renovación Automática

La Resolución Conjunta 4642/2019 de A.F.I.P. y SEPyME establece el procedimiento aplicable para la renovación automática del certificado MiPyME.

A partir de abril 2020, la reinscripción en el Registro de Empresas MiPyME es automática para aquellas empresas que tengan presentadas las declaraciones juradas de IVA y de Cargas Sociales de los últimos 3 ejercicios²⁷:

1. A.F.I.P. creará el F.1272 y lo podrá a disposición de la empresa del primer día hábil y por 20 días corridos.
2. Si la empresa verifica datos erróneos en el F.1272 deberá rectificar las declaraciones juradas a efectos de solucionarlo.
3. El primer día hábil posterior al período de revisión, A.F.I.P. enviará automáticamente la información a SEPYME.

De no tener las declaraciones juradas presentadas, A.F.I.P. enviará al domicilio fiscal electrónico, dentro de los primeros 5 días hábiles, un aviso de la situación. Si se regulariza la situación fuera del período de revisión, deberá realizar la reinscripción de manera manual.

Las empresas que deberán terminar su trámite manualmente son aquellas que sean IVA exento, sean parte de un grupo económico o tengan vinculación con empresas extranjeras.

²⁷ Ministerio de Desarrollo Productivo.

Página web: <http://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/certificado-pyme>

Beneficios en Materia Aduanera

Exención en el Impuesto a las Ganancias Respecto de Reintegros de Exportación

A través de la ley 27.430 se incorporó a la ley del Impuesto a las Ganancias la exención respecto a los reintegros por exportación o reembolsos percibidos por MiPyMEs. En el texto ordenado del año 2019 de la ley del Impuesto a las Ganancias, esta exención se establece en el artículo 26 inciso k):

Artículo 26.- Están exentos del gravamen:

k) Las sumas percibidas, por exportadores que encuadren en la categoría de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas según los términos del artículo 1 de la Ley 25.300 y sus normas complementarias, correspondientes a reintegros o reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo Nacional en concepto de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan directa o indirectamente sobre determinados productos y/o sus materias primas y/o servicios.

La ley 27.430 conocida como la Reforma Tributaria, fue publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017 y tiene vigencia a partir de dicha fecha.

La exención en ganancias dispuesta por esta ley es sobre los ingresos que perciban las MiPyMEs por los conceptos que se definen a continuación:

1. *Reintegros a la exportación*: Artículo 825 del C.A. El régimen de reintegros es aquel en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería. No incluyen a los tributos que hubieran podido gravar la importación para consumo.

Las alícuotas de reintegro vigentes van del 0% al 6% y de liquidan a través de la D.G.A., previa presentación de la documentación de embarque de la mercadería. El Ministerio de Economía puede modificar las alícuotas de reintegro, consistentes en un porcentaje que se aplica sobre el valor FOB de las mercaderías a exportar.

2. *Reembolsos*: Artículo 827 del C.A. El régimen de reembolsos es aquel en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores; así como los que se hubieren podido pagar en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería. Este régimen no se encuentra en vigencia actualmente.

Derechos de Exportación por Prestaciones de Servicios

A través del Decreto 1201/2018 se fijó un derecho de exportación hasta el 31 de diciembre de 2021, a la exportación de las prestaciones de servicios comprendidas en el inciso c) del apartado 2 del artículo 10 del Código Aduanero.

A los fines de este decreto, y según lo expresado en su artículo 3, se considera prestación de servicios cualquier locación y prestación realizada en el país a título oneroso y sin relación de dependencia, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, entendiéndose por tal a la utilización inmediata o al primer acto de disposición por parte del prestatario.

El artículo 5 establece el beneficio para MiPyMEs indicando que comenzarán a tributar los derechos de exportación de servicios sobre el monto de exportaciones que en el año calendario excedan los 600.000 dólares.

Artículo 5. - Las exportaciones efectuadas por las Micro y Pequeñas Empresas, en los términos del artículo 2° de la Ley 24.467 y sus modificatorias, comenzarán a tributar el derecho establecido en este decreto sobre el monto de exportaciones de prestaciones de servicios que en el año calendario exceda la suma acumulada de DÓLARES ESTADOUNIDENSES SEISCIENTOS MIL (U\$S 600.000).

Facultase al MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO a dictar las normas necesarias para la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Si se adquiere la calidad de Micro o Pequeña Empresa para la determinación de la suma acumulada se considerarán la totalidad de los comprobantes de exportación de servicios del año calendario -sin considerar los generados por exportaciones realizadas al Área Aduanera Especial y a Zonas Francas- independientemente de que en cada uno de esos meses haya sido o no Micro o Pequeña Empresa. Si facturó más de U\$S 600.000, tributará sobre el excedente. Si facturó un importe igual o menor a U\$S 600.000, no tributará.²⁸

Derechos de Exportación por Exportación para Consumo

Mediante el decreto 280/2019 modificado por el decreto 335/2019, se establece una desgravación hasta el 31 de diciembre de 2020 de los derechos de exportación aplicables a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur dispuesto por el decreto 793/2018.

Artículo 1.- Desgrávase, desde la entrada en vigencia de esta medida y hasta el 31 de diciembre de 2020, del derecho de exportación fijado por el Decreto 793 del 3 de septiembre de 2018 y su modificatorio, a las exportaciones de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs), definidas en el artículo 2° de la Ley 24.467 y sus modificatorias, que excedan, en términos de su valor FOB, a las realizadas por cada empresa en el año calendario inmediato anterior.

A efectos del párrafo precedente, entiéndese por Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs) a aquellas que al momento de acceder al tratamiento previsto en el párrafo anterior se encuentren inscriptas en el Registro de Empresas MiPyMEs, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 24.467 y sus modificatorias, creado por la Resolución 220 del 12 de abril de 2019 de la SECRETARÍA DE EMPRENDEDORES Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO.

²⁸A.F.I.P. ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas. ID23861859.

Artículo 2. - Las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs) podrán acceder al tratamiento previsto por este decreto siempre que las exportaciones que hayan realizado en el año calendario inmediato anterior no hubieran excedido los dólares estadounidenses cincuenta millones (U\$S 50.000.000).

Por lo expuesto, las exportaciones de consumo realizadas por las MiPyMEs quedarán exentas cuando superen a las realizadas por dicha empresa en el año calendario inmediato anterior y siempre que no hayan superado los U\$S 50 millones en el año calendario inmediato anterior.

El monto anual sujeto a desgravación no podrá superar los U\$S 600.000 para los que hayan realizado exportaciones el año anterior. Y los U\$S 300.000 para los que no hayan realizado exportaciones.

Extensión de Plazos para el Pago de Derechos de Exportación

La ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social y mediante el decreto de Necesidad y Urgencia 260 del 12 de marzo de 2020 y su modificatorio, se dispuso ampliar la emergencia pública en materia sanitaria, en virtud de la pandemia declarada el 11 de marzo de 2020 por la Organización Mundial de la Salud (OMS), en relación con el coronavirus COVID-19.

En este contexto, por la Resolución General 4728/2020 de A.F.I.P., publicada en el Boletín Oficial el 01/06/2020, se estableció que por el plazo de sesenta (60) días corridos, aquellos exportadores inscriptos en el Registro de Empresas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs) -Ley 24.467, sus modificaciones y complementarias- que presenten incumplimientos de sus obligaciones impositivas y/o de la seguridad social ante esta Administración Federal, podrían utilizar la garantía “Declaración jurada del exportador”, en los términos del apartado II del Anexo II de la Resolución General 3.885 y sus modificatorias.

Dicho plazo fue prorrogado por la Resolución General 4787/2020 de A.F.I.P. hasta el 30 de septiembre de 2020, luego por la Resolución 4826/2020 de A.F.I.P. se prorrogó hasta el 31 de octubre de 2020 y posteriormente, por la Resolución General 4843/2020 de A.F.I.P. se prorroga el plazo hasta el 30 de noviembre de 2020.

Ley de Solidaridad 27.541 reformada por Ley 27.562. Moratoria y Condonación de Deuda

La ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva establece un plan de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera, el cual fue ampliado mediante la ley 27.562. A este plan de regularización o moratoria se puede acceder hasta el 30 de noviembre de 2020 de acuerdo al Decreto 833/2020, según el procedimiento establecido por el Resolución General 4816/2020 de A.F.I.P.

En el plan quedan incluidas las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones.

Además, quedan incluidas las obligaciones previstas en el párrafo anterior que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial al 26 de agosto de 2020. En esos casos, el acogimiento al régimen tendrá como efecto el allanamiento incondicional por las obligaciones regularizadas o, en su caso, el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, asumiendo el responsable el pago de las costas y gastos causídicos. Asimismo, el acogimiento al régimen importará el desistimiento de todo derecho, acción o reclamo, incluso el de repetición, respecto de las obligaciones regularizadas.

Quedan también incluidas aquellas obligaciones respecto de las cuales hubiera prescripto las facultades de A.F.I.P. para determinarlas y exigir las, y sobre las que se hubiere formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económico, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo efectuare el deudor.

Resultan alcanzadas las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios, como asimismo podrán regularizarse por este régimen las deudas impositivas resultantes de su decaimiento, con más sus accesorios correspondientes.

El artículo 8 de la ley establece que pueden adherirse las personas humanas o jurídicas que revistan la condición de:

1. MiPyMEs con certificado vigente y de forma condicional aquellos que lo tramiten al 30/11/2020.
2. Entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa.
3. Personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes. En caso de que no cumplan con dicha condición, no posean activos financieros situados en el exterior. No obstante, si se disponen de dichos activos financieros en el exterior, se deberá verificar la repatriación de al menos el 30% del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los 60 días desde la adhesión al régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación.

Según la Resolución General 4816/2020, artículo 4, inciso d), serán considerados "Pequeños Contribuyentes" las personas humanas y sucesiones indivisas que, registrando la inscripción en los impuestos a las ganancias, sobre los bienes personales y/o en el Monotributo al 26 de agosto de 2020 y habiendo registrado la condición de activo en alguno de dichos impuestos durante el año 2019, cumplan con la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Registrar ingresos que no superen el monto equivalente a los ingresos brutos máximos de la categoría K (\$ 1.726.599,88) vigente al mes de diciembre de 2019 correspondiente al Monotributo, a cuyo efecto se verificará el total de ingresos gravados y exentos consignados en la declaración jurada del impuesto a

las ganancias correspondiente al período fiscal 2019, o en caso de no corresponder la presentación de dicha declaración jurada, la sumatoria de ingresos que se conformará según se detalla a continuación:

- a. Los ingresos brutos máximos de la categoría del Monotributo para el año 2019, en la que revista el contribuyente al 17/09/2020.
- b. La sumatoria de la Remuneración Total informada en los F. 931 presentados por su/s empleador/es correspondientes a los períodos fiscales de enero a diciembre de 2019, ambos inclusive; y
- c. Los ingresos provenientes de regímenes de jubilaciones y/o pensiones correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2019, ambos inclusive.

2. En caso de haber realizado la presentación de la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales correspondiente al período fiscal 2019, que el total de bienes del país y del exterior gravados y exentos declarados -sin considerar ningún tipo de mínimo no imponible- no superen el monto de \$ 20.000.000.-.

En tal sentido, será condición excluyente para aquellos contribuyentes que registren inscripción en los impuestos a las ganancias y/o sobre los bienes personales, haber presentado la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2019 y no tener la CUIT inactiva o limitada por inclusión en la base de contribuyentes no confiables.

La cantidad de cuotas que admite el plan en el caso de obligaciones aduaneras depende de la categoría del sujeto según lo dispuesto por el artículo 13 de la ley 27.541, texto según ley 27.562:

- a. 120 cuotas para sujetos MiPyMEs con certificado vigente y pequeños contribuyentes.
- b. 96 cuotas para los demás contribuyentes.
- c. 120 cuotas para entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias.

De acuerdo al artículo 13 de la ley 27.541, texto según ley 27.562 y al artículo 36 de la RG 4816/2020, la tasa de interés mensual de financiamiento se aplicará de acuerdo con el siguiente esquema:

- a. 2% mensual para las cuotas con vencimiento hasta el mes de mayo de 2021, inclusive.
- b. Para las cuotas con vencimiento en los meses de junio de 2021 y siguientes, la tasa será variable y equivalente a la tasa BADLAR en pesos utilizada por los bancos privados, vigente al día 20 del mes inmediato anterior al inicio del semestre que corresponda. A estos efectos, se considerarán los semestres junio/noviembre y diciembre/mayo, siendo la primera actualización para la cuota con vencimiento en el mes de junio de 2021.

Adicionalmente, la normativa prevé la posibilidad de refinanciar planes de pago vigentes a fin de gozar del beneficio de condonación de intereses, siempre que hayan sido presentados a través de "Mis Facilidades" y que las obligaciones incluidas sean susceptibles de regularización en los términos del régimen.

Los planes de facilidades de pago vigentes -incluidos los correspondientes a refinanciaciones- que hubieran sido presentados en el marco de la RG 4667/2020, no podrán refinanciarse. No obstante, podrá efectuarse su reformulación.

En materia aduanera, la ley 27.541 reformada por ley 27.562 establece la condonación de las multas y demás sanciones previstas en el Código Aduanero. Además, respecto de los intereses resarcitorios y/o punitivos sobre multas y tributos aduaneros, se dispone la condonación de un importe que por el total de intereses supere el porcentaje establecido para cada caso, referido a un determinado porcentaje sobre el capital adeudado y de acuerdo al período de origen de la deuda.

La ley en su artículo 11 establece las siguientes exenciones y/o condonaciones:

1. De las multas y demás sanciones previstas en la Ley 11.683 de procedimiento fiscal, en la Ley 17.250, en la Ley 22.161 y en la Ley 22.415 (Código Aduanero), que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización;
2. Del 100 % de los intereses resarcitorios y/o punitivos previstos en la Ley 11.683 de procedimiento fiscal del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en la Ley 24.241, de los trabajadores autónomos;
3. De los intereses resarcitorios y/o punitivos previstos en la Ley 11.683 de procedimiento fiscal, los intereses resarcitorios y/o punitivos sobre multas y tributos aduaneros (incluidos los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional) previstos en la Ley 22.415 (Código Aduanero) en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación:
 - a. Período fiscal 2018, 2019 y obligaciones mensuales vencidas al 31/07/2020: el 10% del capital adeudado.
 - b. Períodos fiscales 2016 y 2017: 25% del capital adeudado.
 - c. Períodos fiscales 2014 y 2015: 50% del capital adeudado.
 - d. Períodos fiscales 2013 y anteriores: 75% del capital adeudado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad al 26 de agosto de 2020 y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas, o por infracciones cometidas al 31 de julio de 2020.

Las condiciones para que proceda la liberación de multas y sanciones aduaneras están establecidas en el artículo 24 de la Resolución General:

1. El beneficio de liberación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procederá en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 30 de noviembre de 2020.
2. En el caso de infracciones aduaneras, el beneficio se aplicará a las multas automáticas por las infracciones formales tipificadas en los artículos 218, 220, 222, 320 y 395, y al universo de las infracciones previstas en los artículos 968, 972, 992, 994 y 995, en todos los casos del Código Aduanero.
3. La condonación de las multas y demás sanciones en materia aduanera, resultará procedente siempre que las infracciones materiales tuvieran una obligación tributaria asociada o bien se trate de importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación.
4. Quedan excluidas del beneficio de condonación las multas aduaneras cuando las mercaderías involucradas resulten de importación y/o exportación prohibida. En estos casos, tampoco procederá la extinción de la acción penal.

Baja en el Registro MiPyMEs

La Resolución 220/2019 de la SEPyME en su artículo 19 establece el procedimiento de baja del Registro MiPyMEs, el cual puede ser de oficio ante la detección de alguna inconsistencia o voluntaria por solicitud del sujeto.

La baja es de oficio en caso de detectarse falsedad y/o inconsistencia de datos, información y/o documentación aportada por la empresa. En este supuesto, la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (SEPyME) procederá a su baja del Registro de Empresas MiPyMEs y la consecuente caducidad del “Certificado MiPyME” independientemente de la vigencia del mismo.

También se considera que se configura dicho supuesto, cuando la actividad declarada ante la A.F.I.P. como “Actividad Principal” no se corresponda con la que proporciona mayores ingresos como lo exige la Resolución General 3.537/2013 de dicho organismo.

En los supuestos mencionados precedentemente, y cuando así hubiera sido dispuesto en cada caso, caerán los beneficios que hubiesen sido otorgados a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa por su condición de tal, desde el momento en que pierde dicha condición, y en caso de corresponder, la SEPyME dará intervención a la A.F.I.P., a fin de que dicho organismo efectúe los reclamos pertinentes por los tributos adeudados con más sus accesorios, de acuerdo a lo previsto en la ley 11.683 y sus modificaciones.

Asimismo, podrá informar a cualquier otro organismo nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que a su criterio pudiera tener interés legítimo en conocer dicha situación, a fin de que tome las medidas que resulten pertinentes en el marco de la normativa aplicable.

A los fines de la baja voluntaria del Registro de Empresas MiPyMEs, la empresa deberá realizar el correspondiente trámite por la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD) informando nombre o razón social de la empresa, Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), Número de Registro en el Registro de Empresas MiPyMEs y detalle del/los motivo/s de la solicitud de baja.

Conclusiones

Considerando la hipótesis principal del presente trabajo, que parte del enunciado de que el costo por tributos aduaneros se reduciría cuando se realiza una operación de importación temporaria combinada con una operación de exportación a consumo de bienes, queda demostrado que se cumple atento a las características propias de esta modalidad de destinación.

El artículo 250 del C.A. establece que la destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo.

La importación de la mercadería bajo este régimen no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios. Los tributos aduaneros en este caso no deben ser pagados por el importador, pero sí garantizados mediante un seguro de caución, quedando sujetos al cumplimiento de la afectación a una exportación a consumo.

Debe considerarse para el análisis que, en los casos en que la importación temporaria de la mercadería se transforme en una destinación de importación definitiva, implicará el pago de los tributos liquidados al momento del registro de la solicitud de la destinación de importación que quedaron garantizados mediante el seguro de caución. Estos supuestos son el vencimiento del plazo de destinación suspensiva; la falta de solicitud de prórroga antes del vencimiento del plazo o cuando ante la solicitud de prórroga, la misma fuese denegada por la Administración Nacional de Aduanas.

En cuanto a la *primera hipótesis secundaria* del presente trabajo queda comprobado que en materia aduanera el alcance de la responsabilidad de la persona jurídica por hechos ilícitos presenta connotaciones distintas a las demás ramas del Derecho y esta circunstancia incrementa los costos a

evaluar por los operadores de comercio exterior. En este sentido, es necesario determinar si el hecho ilícito que se comete está tipificado como un delito o una infracción en el Código Aduanero.

En el caso de un delito aduanero, la responsabilidad directa puede implicar hasta una sanción de pérdida de la personería jurídica, y en el supuesto de que el ilícito hubiese sido cometido por un dependiente, la persona jurídica sólo responde solidariamente por las penas pecuniarias.

En tanto que, si el ilícito está encuadrado como una infracción aduanera, el alcance de la responsabilidad es mayor debido a que la persona jurídica es responsable por las conductas ilícitas de sus dependientes en forma refleja, aplicándosele las multas y/o comiso de la mercadería en primera instancia, sin perjuicio de que luego pueda repetirlo de quien hubiese cometido el ilícito.

Dentro de los casos de infracciones aduaneras, es importante destacar el supuesto de mercadería a bordo sin declarar, ya que es uno de los tipos infraccionales con mayor grado de ocurrencia que se observa en la práctica. En el mismo, toda vez que el personal en relación de dependencia de la empresa de Transporte Internacional inscrita como tal, sea que solo transporte mercadería (encomiendas) o personas y equipaje (que es mercadería), en ejercicio de sus funciones, transporte mercadería en infracción, oculta, sin declarar, comprendida en el supuesto factico descrito en el artículo 962 del C.A., recae sobre dicha conducta la consecuencia jurídica establecida en el mentado artículo, esto es el pago de una multa y el comiso sobre la mercadería ingresada de manera prohibida y es la persona jurídica del transportista el obligado al pago de dicha multa.

Adicionalmente, en cuanto al análisis de la responsabilidad de la persona jurídica por hechos ilícitos, debe enfatizarse las implicancias que denotan el procedimiento de ejecución administrativa de la deuda aduanera establecido por los artículos 1122 a 1128 del C.A. que se aplica sin previa instancia judicial.

La ejecución administrativa de la deuda aduanera otorga la potestad a la D.G.A. de suspender el libramiento de mercadería que se encontrare a nombre del deudor, garante o responsable de la deuda;

a embargar mercaderías que se hallaren en jurisdicción aduanera a nombre del deudor, garante o responsable de la deuda o a suspender en el registro del deudor, garante o responsable inscripto en alguna de las matrículas cuyo control se encuentra a cargo de la Aduana. Como puede observarse, la retención de la mercadería no exige conexidad ni de la mercadería, ni del tipo de operación y ni si quiera del sujeto (puede tratarse incluso de mercadería del garante), lo que implica no sólo un costo para el importador/exportador, sino que se extiende al garante o responsable de la deuda, incluso los directores, administradores o socios ilimitadamente responsables de la persona jurídica, sobre los que puede recaer estos procedimientos que tienen consecuencias pecuniarias y hasta de suspensión en el registro correspondiente quedando inhabilitado para el ejercicio de la actividad.

Ante este procedimiento de ejecución administrativa de la deuda aduanera, se refuerza la importancia de cancelar la deuda y multa al momento de la corrida de vista, tal como surge del artículo 1101 del C.A., en donde, ante un procedimiento por infracción, se indica que si el sujeto realiza el pago dentro de los 10 días hábiles administrativos de la corrida de vista de la liquidación tributaria, se borra el antecedente infraccional, liberándose de la responsabilidad y accediendo al descuento de la multa mínima, restableciendo de esta forma la confianza ante la D.G.A..

Para completar el análisis, en cuanto a la *segunda hipótesis específica* se concluye que las Pequeñas y Medianas Empresas pueden acceder a beneficios en materia aduanera que permiten reducir los costos por tributos aduaneros. En este sentido, la normativa vigente establece parámetros, requisitos y trámites que estos sujetos deben cumplir para quedar categorizados como MiPyMEs y poder gozar de los beneficios impositivos.

Respecto a los beneficios impositivos, sólo se desarrollaron los vinculados a la materia aduanera y que se encuentren vigentes a la fecha, dejando el planteo abierto para el análisis posterior respecto de los demás beneficios que les sean aplicables.

Cabe mencionar que, por lo general, los beneficios en materia aduanera, prevén una fecha límite de aplicación, por lo que se sugiere confirmar la normativa vigente al momento de tomar como base esta información para la toma de decisiones.

Los beneficios que implican reducción de costos aduaneros para las MiPyMEs incluyen: la exención en el impuesto a las ganancias respecto de reintegros de exportación; la exención en derechos de exportación por prestación de servicios cuando el monto de exportaciones de prestaciones de servicios en el año calendario no exceda los 600.000 dólares, comenzando a tributar sobre el excedente; la desgravación de los derechos de exportación aplicables a la exportación para consumo de determinadas mercaderías en tanto las exportaciones de consumo superen a las realizadas por dicha empresa en el año calendario inmediato anterior y siempre que no hayan superado los U\$S 50 millones en el año calendario inmediato anterior; la extensión de plazos para el pago de derechos de exportación en el marco de la Ley de Solidaridad Social; y la moratoria y condonación de deuda dispuesta por Ley de Solidaridad 27.541 reformada por Ley 27.562.

Referencias

- Alais, H. F. (2006). *Los principios del Derecho Aduanero: Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta* (Tesis Doctoral). Universidad Austral.
<https://riu.austral.edu.ar/handle/1234567897122>
- Bibiloni, M. J. (2005). *La importación y exportación de mercaderías que escapan al control aduanero y la inequidad tributaria resultante*. Doctrina Tributaria Errepar. Cita digital EOLDC080969A.
- Borinsky, M. (20 de julio de 2020). El secreto fiscal: ese divino tesoro. *Diario El Perfil*.
<https://www.perfil.com/noticias/opinion/opinion-mariano-borinsky-el-secreto-fiscal-ese-divino-tesoro.phtml>
- Cotter, J. P. (2014). *Derecho Aduanero*. Tomo I. Primera Edición. Editorial Abeledo Perrot.
- Cotter, J. P. (2014). *Derecho Aduanero*. Tomo II. Editorial Abeledo Perrot.
- Cotter, J.P. (2011). Las deudas aduaneras y la ejecución administrativa. *Suplemento Especial Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2011-II*.
- Decreto Nº 99/2019, Reglamentación Ley 27.541. Boletín Oficial del Estado, 34.272. Argentina. (28 de diciembre de 2019, texto actualizado a octubre 2020).
- Decreto Nº 280/2019, Nomenclatura Común del Mercosur. Derecho de Exportación. Boletín Oficial del Estado, 34.108. Argentina. (7 de mayo de 2019, texto actualizado a octubre 2020).
- Decreto Nº 332/2019, Importaciones. Tasa de Estadística. Boletín Oficial del Estado, 34.107. Argentina. (6 de mayo de 2019, texto actualizado a octubre 2020).
- Decreto Nº 335/2019, Desgravación del Derecho de Exportación. Boletín Oficial del Estado, 34.108. Argentina. (7 de mayo de 2019).
- Decreto DNU Nº 833/2020, Régimen de Regularización de Deudas, prórroga. Boletín Oficial del Estado, 34.510. Argentina. (31 de octubre de 2020).

Decreto Nº 1.101/2016, Reglamentación del Régimen de Fomento para las MiPyMEs. Boletín Oficial del Estado, 33.484. Argentina. (18 de octubre de 2016, texto actualizado a octubre 2020).

Decreto Nº 1.201/2018, Derechos de Exportación. Boletín Oficial del Estado, 34.025. Argentina. (2 de enero de 2019, texto actualizado a octubre 2020).

Decreto Nº 1.330/2004, Importaciones. Mercaderías con Perfeccionamiento Industrial. Boletín Oficial del Estado, 30.497. Argentina. (1 de octubre de 2004, texto actualizado a octubre 2020).

Dirección General de Aduanas. (s.f.). *Conceptos Generales. Curso Virtual. Campus*. A.F.I.P. Módulo 7.

FAO & ALADI. (2017). *¿Cómo exportar? Guía Práctica para PYMES y Agricultura Familiar*. Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. Asociación Latinoamericana de Integración. Montevideo.

Fernández Lalanne, P. (1997). *Comentarios al Código Aduanero*. Tomo II. Editorial Guía Práctica.

García Vizcaíno, C. (2000). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo II. Editorial Abeledo Perrot.

García Vizcaíno, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Tomo III. Abeledo Perrot.

García Vizcaíno, C. (2020). *Manual de Derecho Tributario*. Quinta Edición Ampliada y Actualizada. Editorial Abeledo Perrot.

Ley Nº 11.683, Procedimiento Tributario. Boletín Oficial del Estado, 11.586. Argentina. (12 de enero de 1933, texto actualizado a octubre 2020).

Ley Nº 22.415, Código Aduanero de la República Argentina. Boletín Oficial del Estado, 24.633. Argentina. (23 de marzo de 1981, texto actualizado a octubre 2020).

Ley Nº 23.349, Impuesto al Valor Agregado. Boletín Oficial del Estado, 25.978. Argentina. (25 de agosto de 1986, texto actualizado a octubre 2020).

Ley Nº 24.467, Pequeña y Mediana Empresa. Marco Regulatorio. Boletín Oficial del Estado, 28.112. Argentina. (28 de marzo de 1995, texto actualizado a octubre 2020).

- Ley Nº 25.300, Ley de Fomento a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. Boletín Oficial del Estado, 29.478. Argentina. (7 de septiembre de 2000, texto actualizado a octubre 2020).
- Ley Nº 27.138, Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros. Adhesión al Convenio de Kyoto celebrado el 18/05/1973, versión revisada. Boletín Oficial del Estado, 33.132. Argentina. (19 de mayo de 2015).
- Ley Nº 27.264, Programa de Recuperación Productiva. Boletín Oficial del Estado, 33.430. Argentina. (1 de agosto de 2016, texto actualizado a octubre 2020).
- Ley Nº 27.430, Reforma Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 33.781. Argentina. (29 de diciembre de 2017, texto actualizado a octubre 2020).
- Ley Nº 27.541, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Boletín Oficial del Estado, 34.268. Argentina. (23 de diciembre de 2019, texto actualizado a octubre 2020).
- Ley Nº 27.562, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Ley 27.541 su Modificación. Boletín Oficial del Estado, 34.459. Argentina. (26 de agosto de 2020).
- Lombardo, M.C. (2018). *Importaciones Temporales y su Implementación*. (Monografía). Especialización en Tributación. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo.
- Meza, S. R. H., & Tobón, S. (2017). El director escolar desde el enfoque socioformativo. Estudio documental mediante la cartografía conceptual. *Revista de pedagogía*, 38 (102), 164-194.
<https://www.redalyc.org/pdf/659/65952814009.pdf>
- Ministerio de Desarrollo Productivo. (2020). *Detalle de los beneficios a los que pueden acceder las MIPYMES registradas*. <https://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/beneficios>
- Ministerio de Desarrollo Productivo. (2020). *MIPYMES. Parámetros, proceso de inscripción, renovación automática, beneficios*. <https://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme>

Ministerio de Desarrollo Productivo. (2020). *Registro de Empresas MiPyME*.

<https://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/registro-pyme>

Resolución Nº 220/2019 de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa - SEPyME, Registro de Empresas MiPyMEs. Categorías. Boletín Oficial del Estado, 34.095. Argentina. (15 de abril de 2019, texto actualizado a octubre 2020).

Resolución Conjunta Nº 4.642/2019 de A.F.I.P. y SEPyME, Certificado MiPyME. Renovación automática de la vigencia. Procedimiento. Boletín Oficial del Estado, 34.255. Argentina. (6 de diciembre de 2019).

Resolución General Nº 01/2019 de Comisión Arbitral, Texto de ordenamiento de Resoluciones de la Comisión Arbitral. Boletín Oficial del Estado, 34.055. Argentina. (13 de febrero de 2019).

Resolución General Nº 06/2020 de Comisión Arbitral, Percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en operaciones de Importación Definitiva a Consumo de Mercaderías. Boletín Oficial del Estado, 34.384. Argentina. (19 de mayo de 2020).

Resolución General Nº 2.161/2006 de A.F.I.P., Obligaciones Aduaneras. Transferencia Electrónica de Fondos. Boletín Oficial del Estado, 31.040. Argentina. (24 de noviembre de 2006).

Resolución General Nº 2.281/2007 de A.F.I.P., Impuesto a las Ganancias. Importación. Régimen de Percepción. Boletín Oficial del Estado, 31.209. Argentina. (2 de agosto de 2007, texto actualizado a octubre 2020).

Resolución General Nº 2.570/2009 de A.F.I.P., Procedimiento. Sistema Registral. Registros Especiales Aduaneros. Su Implementación. Boletín Oficial del Estado, 31.607. Argentina. (4 de marzo de 2009, texto actualizado a octubre 2020).

Resolución General Nº 2.937/2010 de A.F.I.P., Importación Definitiva de Cosas Muebles - Régimen de Percepción. Boletín Oficial del Estado, 32.028. Argentina. (15 de noviembre de 2010, texto actualizado a octubre 2020).

- Resolución General Nº 3.474/2013 de A.F.I.P., Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera. Su Implementación. Boletín Oficial del Estado, 32.615. Argentina. (10 de abril de 2013, texto actualizado a octubre 2020).
- Resolución General Nº 4.111-E/2017 de A.F.I.P., Sistema Informático Malvina - Arancel Único y Fijo. Boletín Oficial del Estado, 33.694. Argentina. (24 de agosto de 2017).
- Resolución General Nº 4.728/2020 de A.F.I.P., Garantías. Declaración Jurada del Exportador. Boletín Oficial del Estado, 34.394. Argentina. (1 de junio de 2020).
- Resolución General Nº 4.816/2020 de A.F.I.P., Procedimiento Ley 27.541. Ampliación del régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras. Su implementación. Boletín Oficial del Estado, 34.475. Argentina. (16 de septiembre de 2020).
- Resolución General Nº 4.826/2020 de A.F.I.P., Extensión de plazos para el pago de derechos de exportación. Boletín Oficial del Estado, 34.486. Argentina. (30 de septiembre de 2020).
- Resolución General Nº 4.843/2020 de A.F.I.P., Extensión de plazos para el pago de derechos de exportación. Boletín Oficial del Estado, 34.508. Argentina. (29 de octubre de 2020).
- Rios Diaz, F. E. (2013). *El tratamiento de las mercaderías en los convenios internacionales en Argentina y el MERCOSUR*. Boletín Informativo del CENSUD.
http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/39800/Documento_completo.pdf?sequence=1
- Robiglio, C. (2019). *Las personas jurídicas en el Régimen Penal Tributario y en la Ley Penal Empresaria*. Editorial Errepar.
- Rodríguez Eggers, E. (2017). *Un acercamiento a los Delitos Aduaneros*. Editorial Errepar.
- Sarli, J. C. (2018). *Tributos Aduaneros. Panorama Básico*. Síntesis esquemática con fines didácticos.
- Schurig, H. (2020). Modificaciones de la Ley 27.541 de Solidaridad Social a la materia aduanera. *Revista de Derecho Tributario*. Número 23.
- Tosi, J. L. (2014). *Código Aduanero Comentado y anotado*. Editorial Cathedra Jurídica.

Tosi, J. L. (2019). *Tratado de Derecho Aduanero*. Editorial EJ Editores.

Tosi, J.L. (2020). *Comercialización Internacional de la Mercadería*. Editorial IJ Editores.

Vaquero, F. (2017). *La reforma digital*. Doctrina Tributaria Errepar. Cita digital EOLDC097151A.

Zunino, G. (2018). *Los denominados derechos aduaneros a la exportación de servicios*. Doctrina Tributaria Errepar. Cita digital EOLDC098551A.