

El Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina

Carlos Monzó

Cuadernos del Instituto AFIP



C7

2009

Cuadernos del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP
Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo
Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial
Alejandro M. Estévez (Editor Responsable)
Alejandro Otero
Susana Esper

Diseño
Icónica

ISSN: 1851-9873. Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086), Capital Federal, República Argentina. //
Publicación trimestral de la AFIP, confeccionada por el Instituto AFIP. // Corresponde
exclusivamente a los autores la responsabilidad por los conceptos expuestos en los
artículos firmados, de lo cual debe inferirse que la AFIP puede compartir las opiniones
vertidas o no. // Se autoriza la reproducción de los textos incluidos en la revista, con la
necesaria mención de la fuente. Impreso por los talleres gráficos de la AFIP, Humberto I°
110. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Diseño y armado: Icónica.

Tabla de contenidos

El Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina <i>Por Carlos Monzó</i>	5
Normativa relativa al procedimiento simplificado de exportación	7
Ámbito geográfico de aplicación del procedimiento simplificado de exportación.....	8
Objetivos del procedimiento simplificado de exportación	12
Requisitos para la aplicación del régimen simplificado de exportación	14
Requisitos de inscripción para la utilización del procedimiento simplificado de exportación	25
Documentación operativa necesaria para la utilización del procedimiento simplificado de exportación	31
Procedimientos operativos para la utilización del procedimiento simplificado de exportación	37
Disposiciones generales del procedimiento simplificado de exportación	60
Actualidad del Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina.....	64
Proyecciones del Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina.....	69
Sobre el autor	72

El Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina

Por Carlos Monzó

RESUMEN

El presente trabajo versa sobre el régimen simplificado de exportación en la República Argentina. Se revisan las principales normativas, el ámbito geográfico de aplicación, objetivos y requisitos, así como también las disposiciones generales del procedimiento simplificado de exportación. Finalmente, se analiza la actualidad de la cuestión en nuestro país, así como también sus principales proyecciones a futuro.

Palabras clave: Régimen simplificado, Aduana, Administración Federal de Ingresos Públicos, exportación.

Normativa relativa al procedimiento simplificado de exportación

La normativa argentina relativa al procedimiento simplificado de exportación está constituida por los Decretos del Poder Ejecutivo Nacional números 855/97 (P.E.N.) de fecha 27 de Agosto de 1997, 298/00 (P.E.N.) de fecha 04 de Abril de 2000, 350/00 (P.E.N.) de fecha 27 de Abril de 2000, y 684/02 (P.E.N.) de fecha 26 de Abril de 2002; y por las Resoluciones Generales de la Administración Federal de Ingresos Públicos números 13/97 (A.F.I.P.) de fecha 03 de Setiembre de 1997, 26/97 (A.F.I.P.) de fecha 29 de Setiembre de 1997, 42/97 (A.F.I.P.) de fecha 04 de Noviembre de 1997, 166/98 (A.F.I.P.) de fecha 13 de Julio de 1998, 302/98 (A.F.I.P.) de fecha 18 de Diciembre de 1998, 686/99 (A.F.I.P.) de fecha 21 de Setiembre de 1999, 1.617/03 (A.F.I.P.) de fecha 29 de Diciembre de 2003, y 1.696/04 (A.F.I.P.) de fecha 28 de Junio de 2004.

Cabe señalar aquí que para el dictado del Decreto 855/97 (P.E.N.), el Poder Ejecutivo Nacional asume competencias atribuidas a la entonces Administración Nacional de Aduanas –actual Dirección General de Aduanas- por el artículo 333 del la Ley 22.415 –así denominada Código Aduanero-, el cual prescribe que “La Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas, agregado nuestro) determinará los demás requisitos y las formalidades con que deberá comprometerse la declaración prevista en el art. 332, incluidas las relativas a la descripción de la mercadería, como así también la documentación complementaria que deberá presentarse con aquélla.”.

Como se podrá apreciar de las respectivas consideraciones que efectuaremos, mediante el dictado de todas las Resoluciones Generales apuntadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos flexibilizó, dentro de las facultades otorgadas por el Poder Ejecutivo Nacional, los requisitos originariamente establecidos por éste para la aplicación del procedimiento simplificado de exportación.

Ámbito geográfico de aplicación del procedimiento simplificado de exportación

Cabe el análisis de este tópico, desde dos perspectivas, a saber: una primera perspectiva relativa a las jurisdicciones aduaneras en las cuales pueden tramitarse operaciones bajo el régimen simplificado de exportación, y una segunda perspectiva relativa a los países a los cuales pueden exportarse mercaderías bajo el régimen simplificado de exportación.

En cuanto a las jurisdicciones aduaneras en las cuales pueden tramitarse operaciones bajo el régimen simplificado de exportación, en ocasión del Dictado del Decreto número 855/97, el Poder Ejecutivo Nacional había circunscrito originariamente la aplicación del régimen a ciertas y determinadas zonas de frontera, esto es, las jurisdicciones de las Aduanas de La Quiaca (Provincia de Jujuy, de frontera con la República de Bolivia), de Clorinda (Provincia de Formosa, de frontera con la República del Paraguay), y de Posadas (Provincia de Misiones, de frontera con la República del Paraguay), tal como reza su artículo 2°.

Casi inmediatamente –sólo seis días después-, y encontrándose la Administración Federal de Ingresos Públicos facultada por el Poder Ejecutivo Nacional a ese efecto¹, aquel organismo resolvió, mediante el dictado de la Resolución General número 13/97, incorporar al régimen simplificado opcional de exportación a la jurisdicción de la Aduana de Iguazú (Provincia de Misiones, de frontera con la República del Paraguay y con la República Federativa del Brasil).

Desde el mismo inicio de la vigencia del régimen, subyacía el interrogante relativo a los motivos de limitar geográficamente la posibilidad de utilizar procedimientos simplificados, interrogante para el cual no se encontraba una

¹ El artículo 5° inc. (b) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: “*Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: (...) b) disponer la incorporación al mismo (al régimen así denominado “régimen simplificado opcional de exportaciones, agregado nuestro) de las operaciones que se realicen por otras Aduanas (...)*”.

respuesta adecuada, habida cuenta de los objetivos de desarrollo regional tenidos en miras.

Esta circunstancia indicada en el párrafo anterior seguramente influyó para que la Administración Federal de Ingresos Públicos, facultada a ese efecto por el Poder Ejecutivo Nacional², dictara la Resolución General número 302/98, por la cual en su artículo 1º se posibilitó a los “*exportadores cuya actividad industrial y comercial se desarrolle fuera de las zonas establecidas en el artículo 1º de la Resolución General número 26/97*” (esto es, las correspondientes a las Aduanas de La Quiaca, Clorinda, Posadas, e Iguazú, indicadas precedentemente) acceder “*al régimen de exportaciones simplificadas*”.

En cuanto a los países a los cuales pueden exportarse mercaderías bajo el régimen simplificado de exportación, en ocasión del Dictado del Decreto número 855/97, el Poder Ejecutivo Nacional había circunscrito originariamente la aplicación del régimen a las mercaderías destinadas hacia los países limítrofes, esto es, la República de Bolivia, la República del Paraguay, y luego la República Federativa del Brasil, tal como se desprende del inciso © de su artículo 3º cuando condiciona la aplicación del régimen a que “*el adquirente tenga residencia habitual en el país colindante con la Aduana de salida*”. En sentido concordante, la Administración Federal de Ingresos Públicos preveía en el punto 3.2. del inciso (b) del artículo 7º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), en punto a los datos del comprador a insertar en el formulario “FACTURA-DECLARACION DE IMPORTACION SIMPLIFICADA-Dec.855/97”, “*Domicilio de residencia en el país limítrofe de la Aduana de salida...*”.

También a este respecto subyacía el interrogante relativo a los motivos de limitar geográficamente la posibilidad de utilizar procedimientos simplificados, interrogante para el

² El artículo 6º del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: “*Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para establecer otros regímenes simplificados para exportaciones de menor cuantía, en condiciones análogas a las establecidas en el presente Decreto, cuando razones de oportunidad, mérito y conveniencia así lo aconsejen.*”.

cual no se encontraba una respuesta adecuada, habida cuenta de los objetivos de desarrollo regional tenidos en miras.

Esta circunstancia indicada en el párrafo anterior también debió de haber influido para que la Administración Federal de Ingresos Públicos, facultada a ese efecto por el Poder Ejecutivo Nacional³, dictara la Resolución General número 302/98, por la cual en su artículo 1º se posibilitó a los “*exportadores cuya actividad industrial y comercial se desarrolle fuera de las zonas establecidas en el artículo 1º de la Resolución General número 26/97*” (esto es, las correspondientes a las Aduanas de La Quiaca, Clorinda, Posadas, e Iguazú, indicadas precedentemente) acceder “*al régimen de exportaciones simplificadas, cualquiera sea el destino de las mercaderías.*”.

Sobre esta última disposición se suscita a nuestro juicio una cuestión de carácter interpretativo y otra cuestión de carácter tributario, sobre las cuales volveremos al tratar los acápite relativos a la residencia del importador y al tratamiento del Impuesto al Valor Agregado.

³ El artículo 6º del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: “*Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para establecer otros regímenes simplificados para exportaciones de menor cuantía, en condiciones análogas a las establecidas en el presente Decreto, cuando razones de oportunidad, mérito y conveniencia así lo aconsejen.*”.

Objetivos del procedimiento simplificado de exportación

Los objetivos explicitados en los Considerandos del Decreto 855/97 (P.E.N.) para la instauración del régimen simplificado de exportación en la República Argentina son dos: propender al desarrollo económico regional, y desalentar la realización de operaciones marginales.

- **Propender al desarrollo económico regional**

La utilización de procedimientos simplificados de exportación importa mayores oportunidades para aquellos empresarios que efectúan operaciones comerciales de escasa entidad relativa, y que se encuentran mayoritariamente alejados de los grandes centros de comercialización (de allí que en una primera instancia se beneficiara a las zonas fronterizas), de planificar el acceso de sus pequeñas o medianas empresas a los mercados externos. Como consecuencia natural, el crecimiento de las empresas importa el desarrollo de las regiones en donde están asentadas, desde que aumentará la demanda de factores productivos tales como capital (financiamiento para los nuevos emprendimientos que demanden los mercados externos) y trabajo (necesidad de aumentar los recursos de mano de obra).

- **Desalentar la realización de operaciones marginales**

La utilización de procedimientos simplificados de exportación invita a un mayor compromiso del empresario vendedor respecto del destino de las mercaderías que vende, en tanto la escasa entidad relativa de las operaciones no significará un obstáculo para emprender la actividad exportadora, con lo cual el vendedor no tendrá motivo alguno para desentenderse de las circunstancias en que un comprador domiciliado en el extranjero transportará las mercaderías compradas hacia su país (en el límite de la legalidad, o un poco más allá también).

Requisitos para la aplicación del régimen simplificado de exportación

El artículo 3° del Decreto número 855/97 (P.E.N.) establece los siguientes requisitos para que pueda ejercerse la facultad de optar por el régimen simplificado de exportación:

- **Exportador inscripto y habilitado**

Conforme el inciso (a) del artículo 3° precitado, el Exportador debe encontrarse “*inscripto en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas*”, y “*habilitado para operar*”.

En este marco, debemos señalar que a tenor del punto 1° del artículo 2° de la Resolución General número 26/97, la Administración Federal de Ingresos Públicos exigía, que para acceder al presente régimen, las empresas debían “*Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria y el alta en el Impuesto al Valor Agregado como responsables inscriptos. (...)*”.

La exigencia de la Clave Única de Identificación Tributaria es natural, desde que la misma es inherente al ejercicio de la calidad de comerciante.

En cuanto a la exigencia del alta en el Impuesto al Valor Agregado, cabe su análisis desde dos perspectivas.

Desde una primera perspectiva, apuntamos que la Ley número 23.349 –así denominada Ley del Impuesto al Valor Agregado- y sus modificatorias, prevén un esquema que resulta beneficioso para los exportadores, desde que no sólo las exportaciones se hallan exentas del impuesto -arg. artículo 8 inciso (d) de la Ley precitada-, sino también porque el artículo 43 expresa que “*Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les*

hubiere sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable (...)”. Cabe agregar que las pautas de tramitación administrativa para el alta en el Impuesto al Valor Agregado (por remisión del artículo 69 del Decreto número 692/98 (P.E.N.) reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado) están a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la cual a su vez dictó la Resolución General número 10/97 (A.F.I.P.) a ese efecto.

Desde una segunda perspectiva, debemos señalar que la sola previsión del alta en el Impuesto al Valor Agregado, excluía a las numerosas empresas que se acogieron a las disposiciones de la Ley 24.977 –denominada Ley de Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, o más sencillamente, Ley de Monotributo-. Esta Ley, al expresar en su artículo 1 que *“Se establece un régimen integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes”*, está dirigida, precisamente, a quienes son componentes del grupo que podríamos caracterizar como de naturales destinatarios del régimen simplificado de exportación, ya que conforme la definición de pequeño contribuyente inserta en su artículo 2, comprende *“(…) a las personas físicas que ejercen oficios o son titulares de empresas unipersonales (...) que habiendo obtenido en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, ingresos brutos inferiores o iguales a PESOS CIENTO CUARENTA Y CUATRO MIL (\$ 144.000.-), no superen en el mismo período los parámetros máximos (...) que se establezcan para su categorización a los efectos del pago integrado de impuestos que les corresponda realizar.”*.

Las transcripciones precedentes no son en modo alguno baladíes, puesto que ambas aluden a un impuesto integrado, que engloba al Impuesto a las Ganancias, al Impuesto al Valor Agregado, y a los Aportes al Sistema Previsional. Este régimen es excluyente del alta en el Impuesto al Valor Agregado, como surge con más claridad del artículo 4 de la Ley del Monotributo, el cual establece que *“Los sujetos que*

encuadren en la condición de pequeño contribuyente (...) podrán optar por inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (...)". Esto es, que quienes se inscriben en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, optan por no registrar el alta en el Impuesto al Valor Agregado.

Esta exclusión debía ser motivo de revisión, de modo que la normativa del régimen simplificado de exportación requiera alternativamente ambas inscripciones⁴, participándose de las ventajas de los dos regímenes impositivos hasta ahora excluyentes entre sí.

En este sentido, la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el dictado de la Resolución General número 1.696/04 (A.F.I.P.), con el objeto explícito de "*(...) posibilitar a los pequeños operadores inscritos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), el acceso al referido procedimiento opcional de exportación (el régimen simplificado opcional de exportaciones, agregado nuestro)*", establece en el apartado (1) de su artículo 1 que "*Modifícase la Resolución General 26, sus modificatorias y complementarias, en la forma que se detalla seguidamente:*

1. *Sustitúyese el punto 1 del artículo 2º, por el siguiente: "1. Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) y el alta como responsables inscritos en el Impuesto al Valor Agregado o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (...)."*

- **Valores límite por operación**

Si bien conforme el inciso (d) del artículo 3º precitado, el Poder Ejecutivo Nacional ordenó originariamente que "*el valor F.O.B., F.O.R., o F.O.T. de las cada operación no supere la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES CINCO MIL (\$*

⁴ Una iniciativa en tal sentido fue enviada a la División Proyectos Normativos "B" por el suscripto, entonces a cargo de la Administración de la Aduana de Gualeguaychú, mediante mensaje de correo electrónico número 537/01 (AD GUAL) de fecha 24 de Agosto de 2001. Pensamos que hubiera sido una buena oportunidad el introducir esta materia en ocasión del dictado del Decreto número 684/02 (P.E.N.).

5.000.-)”, este valor límite fue aumentado a la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES DIEZ MIL (u\$s 10.000.-) mediante el dictado del Decreto n° 298/00 (P.E.N.).

Este es uno de los escasos supuestos en que las modificaciones para flexibilizar el régimen simplificado de exportación no partió de la Administración Federal de Ingresos Públicos, porque el inciso © del artículo 5° del Decreto número 855/97 (P.E.N.) no faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos para aumentar los valores límite por operación, aún cuando sí la faculte para reducirlos. Esta previsión aparece como razonable para determinar, en base a la experiencia operativa, la entidad de las operaciones que no requiere más que sencillas labores de control, en base a la información acotada de la declaración contenida en el formulario específico y propio del régimen simplificado.

A la luz de las consideraciones precedentes, cabe preguntarse si las variaciones sufridas en el tipo de cambio no ameritan la revisión del valor límite fijado originariamente. En este sentido, nos inclinamos por la respuesta afirmativa, desde que los precios internos no variaron en la misma proporción que la variación producida en el tipo de cambio, por lo que el actual valor límite implica operaciones mayores que lo que suponen operaciones de escasa significación económica. Pero no solamente por eso: un aumento sustancial que se produzca en la cantidad de operaciones a tramitar por el régimen simplificado de exportación podría enfrentarse a la imposibilidad práctica de la Aduana de satisfacer los nuevos requerimientos con los recursos humanos y materiales de que dispone, mientras las operaciones deban ser registradas por el personal del servicio aduanero (sobre esta cuestión volveremos más adelante).

Así, pensamos que sería adecuada la disminución del valor F.O.B. límite por operación, de la suma de DOLARES DIEZ MIL (u\$s 10.000.-), equivalentes aproximadamente a la suma de PESOS TREINTA MIL (\$ 30.000.-), a la suma de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000.-)⁵.

⁵Tanto las observaciones como la propuesta fueron elevadas por el suscripto en su carácter de Administrador de la Aduana de San Luis a su superioridad jerárquica,

En este sentido, se dictó la Resolución General número 1.696/04 (A.F.I.P.) de fecha 28 de Junio de 2004, el cual disminuyó el valor límite por operación, no ya a la suma de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000.-), sino a su equivalente aproximado en dólares estadounidenses. El efecto, el artículo 2 de la Resolución número 1.696/04 (A.F.I.P.) dispone que *“Sustitúyese el inciso b) del artículo 4ª -de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), agregado nuestro-, por el siguiente:*

b) No superar el valor F.O.B., F.O.R. o F.O.T. la suma de TRES MIL QUINIENTOS DOLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 3.500.-) por cada operación.”.

- **Valores límite por mes**

Conforme el inciso (e) del artículo 3º precitado, el Poder Ejecutivo ordena que *“el valor F.O.B., F.O.R., o F.O.T. de las exportaciones efectuadas por este régimen no supere el límite que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.*

En este marco, cabe informar que si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos estableció en el inciso © del artículo 4º de la Resolución General número 26/97 un valor límite mensual de DOLARES ESTADOUNIDENSES CINCUENTA MIL (u\$s 50.000.-), este valor límite fue modificado, aumentando hasta la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES CIEN MIL (u\$s 100.000.-) mediante el dictado del artículo 1º de la Resolución General número 686/99.

Es del caso apuntar que en esta última Resolución General número 686/99, la Administración Federal de Ingresos Públicos precisó que el valor límite mensual era el establecido aún cuando las operaciones se efectuaran por más de una Aduana, precisión no contemplada en la Resolución General número 26/97.

Aún cuando el valor límite de DOLARES ESTADOUNIDENSES CIEN MIL (u\$s 100.000.-) implique una suma por demás significativa, no estamos del todo de

mediante la elevación del Mensaje de Correo Electrónico número 622/02 (AD SALU) de fecha 17 de Octubre de 2002.

acuerdo con esta limitación. Creemos que la exigencia de valor F.O.B., F.O.R. o F.O.T. límite por operación, por las razones ya apuntadas, es suficiente para la aplicación del régimen. En principio, no cabe abrigar ningún temor por la desnaturalización del régimen mediante el fraccionamiento de operaciones para utilizar el régimen simplificado de exportación en desmedro del régimen general, debido a que el fraccionamiento provocará un aumento en los costos de transporte para el importador (por ejemplo, los tiempos de espera de los distintos medios de transporte del exportador), incompatible con la logística de transporte utilizada para operaciones de comercio internacional de envergadura. De todos modos, deberá prestarse atención a la posibilidad de fraccionamiento de operaciones, las cuales pueden detectarse sin demasiada dificultad, cuando por ejemplo nos encontramos ante varias operaciones de exportación, documentada cada una de ellas con un formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, del mismo vendedor-exportador al mismo comprador-importador, con la misma fecha de emisión.

Sin perjuicio de la afirmación precedente, y ante el evento de mantenerse la previsión relativa a un valor F.O.B. límite por mes, pensamos que dada la modificación operada en el tipo de cambio, posiblemente deberá revisarse el requisito de valores límite de operaciones, ya que los importes que en Diciembre de 2001 implicaban la suma de PESOS CIEN MIL (\$ 100.000.-), en la actualidad importan aproximadamente la suma de PESOS TRESCIENTOS MIL (\$ 300.000.-).

Así, pensamos que sería adecuada la disminución del valor F.O.B. límite por mes, de la suma de DOLARES CIEN MIL (u\$s 10.000.-), equivalentes aproximadamente a la suma de PESOS TRESCIENTOS MIL (\$ 300.000.-), a la suma de PESOS CIEN MIL (\$ 100.000.-)⁶.

En este sentido, se dictó la Resolución General número 1.696/04 (A.F.I.P.) de fecha 28 de Junio de 2004, el cual disminuyó el valor límite mensual, no ya a la suma de PESOS

⁶Tanto las observaciones como la propuesta fueron elevadas por el suscripto en su carácter de Administrador de la Aduana de San Luis a su superioridad jerárquica, mediante la elevación del Mensaje de Correo Electrónico número 622/02 (AD SALU) de fecha 17 de Octubre de 2002.

CIEN MIL (\$ 100.000.-) sugerida, sino a una suma mayor en dólares estadounidenses. En efecto, el artículo 3 de la Resolución número 1.696/04 (A.F.I.P.) dispone que “*Sustitúyese el inciso c) del artículo 4ª -de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), agregado nuestro-, por el siguiente:*

b) Las operaciones de venta mensuales comprendidas en el presente régimen no deben superar la suma total de SETENTA MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 70.000.-) en sus valores F.O.B., F.O.R. o F.O.T., aún cuando las operaciones se realicen por más de una Aduana.”.

Bienes producidos en el país, nuevos, no sujetos a prohibiciones, suspensiones o cupos

Conforme el inciso (f) del artículo 3º precitado, el Poder Ejecutivo Nacional ordena que sólo podrán ser objeto del régimen simplificado de exportación “*bienes producidos en el país, nuevos sin uso, y no se encuentren alcanzados por una prohibición, suspensión, o cupo a la exportación”.*

Esta previsión aparece como razonable, desde que el régimen simplificado de exportación se extiende en sus efectos a las operaciones que no requieren más que sencillas labores de control, en base a información acotada, circunstancias que no se compadecen con un eventual análisis de estado de las mercaderías o su condición de exceptuadas del régimen arancelario general para su exportación.

Cabe recordar que en ocasión del dictado del Decreto 855/97, El Poder Ejecutivo Nacional previó originariamente como sólo podía aplicarse el régimen simplificado de exportación, respecto de bienes que tampoco “*(...) se encuentren sujetos al pago de derechos de exportación (...)”.* Pues bien, con el dictado del Decreto número 310 de fecha 13 de Febrero de 2002 y la Resolución número 11 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura de fecha 4 de Marzo de 2002, advino la imposición de derechos de exportación para el universo de mercaderías que son objeto de solicitud de destinación de exportación para consumo.

Como puede apreciarse, significaba la inaplicabilidad absoluta del régimen simplificado de exportación. Afortunadamente, y explicitando en las consideraciones de ese acto “*el propósito de mantener dicho régimen simplificado tendiente a impulsar el desarrollo económico regional*”, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto número 684/2002 de fecha 26 de Abril de 2002, sustituyendo el texto originario del inciso (f) del Decreto número 855/97, por el transcripto al inicio de este acápite.

¿Actividad industrial y comercial localizada?

El inciso (b) del artículo 3º del Decreto número 855/97 (P.E.N.) condicionaba la aplicación del régimen, a que “*la actividad industrial y comercial del exportador se desarrolle en jurisdicción de las Aduanas comprendidas*”, vale decir, las Aduanas de La Quiaca, Clorinda, y Posadas, a las cuales se agregó inmediatamente la Aduana de Iguazú.

Nos expresamos en tiempo pasado, ya que la Administración Federal de Ingresos Públicos, en uso de las facultades que le fueron conferidas a ese efecto por el Poder Ejecutivo Nacional⁷, prescribió en el artículo 1º de la Resolución General número 302/98 que “*Los exportadores cuya actividad industrial y comercial se desarrolle fuera de las zonas establecidas en el artículo 1º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) (...), podrán acceder al régimen de exportaciones simplificadas*”. A nuestro juicio, esta prescripción constituye un avance, desde que pone fin a una limitación innecesaria, por la que se impedía a amplias regiones del país la posibilidad de una herramienta cuyas características operativas no imponen su exclusiva utilización por algunas zonas de frontera, ello sin perjuicio del mayor impacto que puede admitirse en estas últimas áreas, donde se concreta más intensamente la integración entre países limítrofes.

⁷ Artículos 5º inciso (b) y 6º del Decreto número 855/97 (P.E.N.), transcriptos en notas (1) y (2).

¿Residencia Importador?

El inciso (c) del artículo 3º del Decreto número 855/97 (P.E.N.) condicionaba la aplicación del régimen, a que “*el adquirente tenga residencia habitual en el país colindante con la Aduana de salida*”, vale decir, la República de Bolivia (colindante con la jurisdicción de la Aduana de La Quiaca), y la República del Paraguay (colindante con las jurisdicciones de las Aduanas de Clorinda y Posadas), a las cuales se agregó inmediatamente la República Federativa del Brasil (colindante con la jurisdicción de la Aduana de Iguazú, sin perjuicio de ser igualmente colindante la República del Paraguay con esta última jurisdicción).

Nos expresamos en tiempo pasado, ya que la Administración Federal de Ingresos Públicos, en uso de las facultades que le fueron conferidas a ese efecto por el Poder Ejecutivo Nacional⁸, prescribió en el artículo 1º de la Resolución General número 302/98 que “*Los exportadores cuya actividad industrial y comercial se desarrolle fuera de las zonas establecidas en el artículo 1º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) (...), podrán acceder al régimen de exportaciones simplificadas, cualquiera sea el destino de las mercaderías*”. En este sentido, se ha desvirtuado la exigencia, lo que constituye sin dudas un avance para el desarrollo del régimen simplificado de exportación.

Pero a pesar de las bondades aludidas, nótese que la redacción utilizada ha originado, con seguridad involuntariamente, una cuestión interpretativa, y es la de si con arreglo al texto del artículo 1º precitado, los exportadores de las Aduanas indicadas en el artículo 1º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) pueden acceder al régimen de exportaciones simplificadas, cualquiera sea el destino de sus exportaciones, desde que están expresamente excluidas de los alcances de la norma transcripta en el párrafo anterior.

Muy a pesar nuestro, nos inclinamos por la respuesta negativa, no sólo por el texto mismo de la norma en análisis, sino por el examen de sus Considerandos, ya que el artículo 6º del Decreto número 855/97 (P.E.N.) citado como fundamento de la Resolución número 302/98 (A.F.I.P.), se

⁸ Artículos 5º inciso (b) y 6º del Decreto número 855/97 (P.E.N.), transcritos en notas (1) y (2).

refiere a la facultad de la Administración Federal de Ingresos Públicos de “(...) *establecer otros regímenes simplificados (...) en condiciones análogas a las del presente Decreto*”.

A modo de corolario de las observaciones que anteceden, creemos en la necesidad del dictado de una nueva Resolución General por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, para que el destino de las exportaciones no permanezca como una limitación respecto de las Aduanas de La Quiaca, Clorinda, Posadas, e Iguazú, con fundamento en las facultades conferidas por el artículo 5 inciso (b) del Decreto 855/97 (P.E.N.)⁹.

⁹ Tanto las observaciones como la propuesta fueron elevadas oportunamente por el suscripto en su carácter de Administrador de la Aduana de Gualeguaychú a su superioridad jerárquica, mediante la elevación del Mensaje de Correo Electrónico número 305/01 (AD GUAL) de fecha 30 de Mayo de 2001.

Requisitos de inscripción para la utilización del procedimiento simplificado de exportación

El artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) establece los siguientes requisitos para la inscripción en el régimen simplificado de exportación:

- **Presentar formulario OM-1228/E en tres ejemplares, en la Aduana de jurisdicción del domicilio**

En punto a la inscripción en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas exigida por el Artículo 3° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.), el punto (3) del artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) expresa que el operador puede inscribirse *“en la misma Aduana en cuya jurisdicción se encuentra el domicilio comercial”*, entendiéndose por tal *“los establecimientos industriales y/o comerciales con domicilio comercial estable (...), debidamente habilitados por las autoridades competentes, en los cuales se efectúen ventas directas de bienes a nombre propio”*.

En esta sede, y conforme la previsión contenida en inciso (a) del punto (3) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), el responsable deberá *“presentar el formulario OM-1228/E en tres ejemplares”*, en cumplimiento de las exigencias previstas en la Resolución número 145/93 de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas).

Para el supuesto de que el operador ya se encuentre inscripto como Exportador bajo el régimen general, el párrafo 2° del punto (3) del artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prevé que *“Aquellos sujetos que se encontraren inscriptos como exportadores deberán inscribirse nuevamente en las condiciones que se establecen en*

la presente.”. No alcanzamos a advertir cuáles son los motivos de esta inscripción adicional, aún cuando con el dictado del artículo 1° de la Resolución General número 42/98 (A.F.I.P.) la Administración Federal de Ingresos Públicos la haya exceptuado del pago de la tasa de inscripción entonces vigente por imperio del artículo 1° de la Resolución número 3.617/96 de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas).

Por el contrario, creemos adecuada la posibilidad de aplicabilidad del régimen atendiendo, no ya a una inscripción adicional, sino a una opción del exportador expresada fehacientemente por ante la Aduana, cuando se trata de una operación comercial que satisface los requerimientos normativos como para tramitarse en sede aduanera por el procedimiento simplificado de exportación¹⁰.

- **Exhibir la Clave Única de Identificación Tributaria**

En punto a la inscripción en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas exigida por el Artículo 3° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.), el punto (3) del artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) expresa además que los responsables deberán cumplimentar con las exigencias previstas en la Resolución número 145/93 de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas).

En este marco, y conforme la previsión contenida en el inciso (b) del punto (3) del artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), el responsable deberá *“exhibir ante las autoridades del Registro la constancia otorgada por este organismo de la Clave Única de*

¹⁰ Tanto las observaciones como la propuesta fueron elevadas oportunamente por el suscripto en su carácter de Administrador de la Aduana de Gualeguaychú a su superioridad jerárquica, mediante la elevación del Mensaje de Correo Electrónico número 305/01 (AD GUAL) de fecha 30 de Mayo de 2001.

Identificación Tributaria (C.U.I.T.) asignada, o copia de la misma autenticada por Escribano Público”.

Esta previsión es concordante con lo establecido en el punto (1) del artículo 2º de la misma Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), el cual establece que para acceder al régimen simplificado de exportación, los sujetos deben poseer “*la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)*”. Cabe agregar que si bien ambas previsiones encontraban su fundamento último en el Decreto número 2.284/91 así denominado de “Desregulación Económica”, por cuyo artículo 29º “*Simplifican los requisitos para la inscripción en el registro de Importadores y Exportadores de la (entonces, agregado nuestro) Administración Nacional de Aduanas. Se exigirá únicamente para la inscripción en el mencionado Registro que las personas de existencia visible e ideal acrediten la inscripción en la Dirección General Impositiva a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)*.”¹¹, la derogación de dicho Decreto mediante el dictado por el Poder Ejecutivo Nacional del Decreto número 2.690/02 no les quita fundamento normativo, ya que al reponer los artículos 95 a 98 de la Ley 22.415 que habían sido a su vez derogados por el Decreto número 2.284/91, entre las modificaciones que les introduce se encuentra la previsión atinente a la tramitación de la Clave Única de Identificación Tributaria. Así, el artículo 2º del Decreto número 2.690/02 (P.E.N.) prescribe que “*Incorpóranse como Artículos 94 (...) los textos que a continuación se establecen: “Artículo 94: 1. Son requisitos para la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores cuando se tratare de personas de existencia visible: (...) b) acreditar la inscripción en la Dirección General Impositiva, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos (...) a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT). (...) 2. Son requisitos para la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores cuando se tratare de personas de existencia ideal: (...) b)*

¹¹ Resulta ilustrativo señalar que esta disposición de un Decreto dictado como “de necesidad y urgencia”, por la que se derogan todas las previsiones del Código Aduanero, en orden a inscripción de firmas Importadoras-Exportadoras, halla su fundamento en uno de entre sus numerosos Considerandos por el cual se expresa “*Que la simplificación de los requisitos para la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores de la (entonces, agregado nuestro) Administración Nacional de Aduanas facilitará la incorporación de amplios sectores económicos a los beneficios derivados del comercio exterior.*”.

acreditar la inscripción en la Dirección General Impositiva, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos (...) a través de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).”.

- **Declarar domicilio comercial, adjuntando constancia**

En punto a la inscripción en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas exigida por el Artículo 3º inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.), el punto (3) del artículo 2º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) expresa además que los responsables deberán cumplimentar con las exigencias previstas en la Resolución número 145/93 de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas).

En este marco, y conforme la previsión contenida en el inciso (b) del punto (3) del artículo 2º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), el responsable deberá *“declarar el domicilio comercial del establecimiento industrial o comercial (...) adjuntando constancia emitida por la autoridad habilitante del establecimiento”.*

Si bien el cumplimiento de este requisito no inviste la relevancia de cuando el domicilio debía situarse dentro de las jurisdicciones de las Aduanas indicadas en el artículo 1º de la Resolución número 26/97 (A.F.I.P.), continúa siendo importante como domicilio legal a los efectos de las tramitaciones aduaneras a que hubiere lugar¹².

- **Personería para representación, en su caso**

En punto a la inscripción en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas exigida por el Artículo 3º inciso (a) del Decreto

¹² En el Capítulo XIV “Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero”, el artículo 1.002 del Código Aduanero prescribe que *“Siempre que estuviere ubicado dentro del radio urbano de la oficina aduanera en que tramitare la actuación, el domicilio registrado en dicha oficina será considerado constituido mientras el interesado no constituyere otro en la actuación mencionada”*; y el artículo 1.003 subsiguiente prescribe que *“Siempre que el interesado no hubiere constituido domicilio, el registrado ante el servicio aduanero, que estuviere ubicado fuera del radio urbano de la oficina aduanera en que tramitare la actuación, será considerado como domicilio constituido al solo efecto de practicar la primera notificación. (...)”.*

número 855/97 (P.E.N.), y conforme las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 5° de dicho Decreto¹³, la Administración Federal de Ingresos Públicos prescribe en el último párrafo del punto (3) del artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) que *“En las inscripciones realizadas por personas jurídicas o por intermedio de terceros, deberán acreditarse debidamente la personería y/o el mandato otorgado a ese efecto.”*

La expresión *“debidamente”* debe interpretarse como una remisión a los artículos 31 y 32 del Decreto 1.759/72 (P.E.N.) reglamentario de la Ley 19.549 -denominada Ley Nacional de Procedimientos Administrativos-, los cuales establecen respectivamente en materia de actuación por poder y representación legal que *“La persona que se presente en las actuaciones administrativas por un derecho o interés que no sea propio, aunque le competa ejercerlo en virtud de representación legal, deberá acompañar los documentos que acrediten la calidad invocada. Sin embargo, los padres que comparezcan en representación de sus hijos y el cónyuge que lo haga en nombre del otro, no tendrán obligación de presentar las partidas correspondientes, salvo que fundadamente le fueran requeridas.”*, y en cuanto a la forma de acreditar la personería que *“Los representantes o apoderados acreditarán su personería desde la primera gestión que hagan a nombre de sus mandantes con el instrumento público correspondiente, o con copia del mismo suscripta por el letrado, o con carta-poder con firma autenticada por autoridad policial o judicial, o por escribano público. (...)”*.

Nótese que no aludimos al articulado del Código Aduanero, por cuanto éste contiene previsiones específicas de personería para los procedimientos de impugnación, de repetición, y por infracciones (artículos 1.030 a 1.033), y por falta de previsión en la materia en trato, debemos recurrir a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos¹⁴.

¹³ El artículo 5° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: *“Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: a) dictar las normas complementarias del presente régimen”*.

¹⁴ El apartado (1) del artículo 1.017 del Código Aduanero prescribe que *“1. Las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se aplicarán supletoriamente en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero.”*

- **Publicación de la inscripción en el Boletín de la Dirección General de Aduanas**

Resta en punto a la inscripción en el Registro de Importadores/Exportadores de la Dirección General de Aduanas exigida por el Artículo 3º inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.), una breve referencia a la publicación de la inscripción que debe realizarse en el Boletín de la Dirección General de Aduanas.

En este marco, y conforme las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 5º de dicho Decreto¹⁵, la Administración Federal de Ingresos Públicos prescribe en el segundo párrafo del artículo 3º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) que *“Las inscripciones (...) serán publicadas en el Boletín de la Dirección General de Aduanas, detallándose: a) el apellido y nombres, denominación o razón social; b) Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.); c) Domicilio comercial.”*

Cabe preguntarse aquí si la publicación en trato es de efectos constitutivos o declarativos, esto es, si se requiere la publicación de la inscripción para que un exportador pueda iniciar sus operaciones por el régimen simplificado de exportaciones.

Nos inclinamos por la respuesta negativa, porque las condiciones que deben reunirse están taxativamente enumeradas en el artículo 2º de la Resolución número 26/97 (A.F.I.P), de cuya redacción surge que *“Para acceder al presente régimen, los sujetos (...) deberán reunir las siguientes condiciones”*. También puede sostenerse este criterio, porque el primer párrafo del artículo 3º de la Resolución General mencionada, prevé la extensión de una constancia, *la cual acreditará la habilitación del responsable para realizar operaciones por el presente régimen*. Pero además, tampoco existe en los artículos 2º y 3º de la Resolución General número 26/97 una expresión *“sin perjuicio de lo dispuesto...”* u otra equivalente, que sugiera alguna identidad temática entre ambas disposiciones.

¹⁵ El artículo 5º inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: *“Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: a) dictar las normas complementarias del presente régimen”*.

Documentación operativa necesaria para la utilización del procedimiento simplificado de exportación

Como expresáramos al principio, del texto del artículo 4° del Decreto número 855/97 (P.E.N.), surge que el Poder Ejecutivo Nacional ordena a la Administración Federal de Ingresos Públicos “*establecer un procedimiento simplificado relativo a la documentación exigida por las normas impositivas y aduaneras, prescindiendo a tal efecto de los requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal.*”.

En el sentido de lo ordenado, y conforme las facultades contenidas en el inciso (a) del artículo 5° del Decreto número 855/97 (A.F.I.P.)¹⁶, la Administración Federal de Ingresos Públicos, en ocasión del dictado de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prevé la utilización de la siguiente documentación:

- **Formulario Factura- Permiso de Exportación Simplificada- Dec.855/97**

El formulario “Factura- Permiso de Exportación Simplificada- Dec.855/97” constituye la documentación que más refleja operativamente la simplificación ordenada por el artículo 4° del Decreto mencionado, relativa a la documentación aduanera.

Fundamos esta apreciación, en la circunstancia de que el exportador bajo el régimen simplificado de exportación, se encuentra exceptuado de confeccionar y presentar el Documento Único Aduanero (D.U.A.) previsto para la realización de todas las operaciones aduaneras.

De las disposiciones del artículo 7° de la Resolución General número 26/97 relativas al tamaño y encabezado identificatorio exigidos^{17,18}, así como a los datos requeridos

¹⁶ Transcripto en la Nota precedente.

¹⁷ El artículo 7° inciso (a) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que el comprobante deberá “*Tener un tamaño mínimo de 0,20 metros de ancho por 0,15 metros de largo.*”.

¹⁸ El artículo 7° inciso (b) punto (1) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que “*Las operaciones serán documentadas mediante comprobantes que*

respecto del emisor¹⁹, respecto del comprador²⁰, respecto de las mercaderías²¹ y de su precio²², surgen notables diferencias con la información que se requiere para el régimen general que se documenta con el Documento Único Aduanero. Así por ejemplo, cabe notar que en el régimen simplificado no se exige la información correspondiente a la clasificación arancelaria de las mercaderías que se exportarán. La flexibilización que implica la ausencia de obligación de confeccionar el Documento Único Aduanero o de consignar la posición arancelaria de las mercaderías torna innecesaria la intervención de un asesor técnico especializado (como un Despachante de Aduana), con la

deberán (...) b) Contener los datos que se indican seguidamente (...): 1) Identificación en el encabezado con la leyenda "FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97."

¹⁹ El artículo 7° inciso (b) punto (2) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que *"Las operaciones serán documentadas mediante comprobantes que deberán (...) b) Contener los datos que se indican seguidamente (...): 2) Respecto del emisor:*

2.1. Pre-Impresos:

2.1.1. Nombres y apellido o razón social.

2.1.2. Domicilio comercial en la jurisdicción aduanera por la que se han de efectuar las exportaciones.

2.1.3. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).

2.1.4. Número de inscripción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o condición de no contribuyente.

2.1.5. Fecha de inicio de actividades.

2.1.6 La leyenda "I.V.A. RESPONSABLE INSCRIPTO".

2.2. Fecha de emisión

2.3. Numeración –independiente de las demás utilizadas por el responsable- pre-impresos, consecutiva y progresiva."

²⁰ El artículo 7° inciso (b) punto (3) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que *"Las operaciones serán documentadas mediante comprobantes que deberán (...) b) Contener los datos que se indican seguidamente (...): 3) Respecto del comprador:*

3.1. Nombres y apellido o razón social.

3.2. Domicilio de residencia en el país limítrofe con la Aduana de salida (calle y número, localidad, paraje, provincia o estado y país).

3.3. Documento de Identidad emitido por el país de residencia (tipo y número), de tratarse de persona física.

3.4. De corresponder, datos identificatorios de la persona, que en nombre del comprador, presentará ante las autoridades aduaneras la mercadería que se exporta."

²¹ El artículo 7° inciso (b) punto (4) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que *"Las operaciones serán documentadas mediante comprobantes que deberán (...) b) Contener los datos que se indican seguidamente (...): 4) Identificación del bien vendido indicando en forma detallada, a los fines del control de la Aduana:*

4.1. Cantidad.

4.2. Unidad de medida.

4.3. Descripción de la mercadería consignando, según corresponda: especie, calidad, marca, número de serie, etcétera."

²² El artículo 7° inciso (b) puntos (5) y (6) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescriben que *"Las operaciones serán documentadas mediante comprobantes que deberán (...) b) Contener los datos que se indican seguidamente (...): 5) Precios unitarios y totales F.O.B., F.O.R., o F.O.T., (...) 6) Todo elemento que incida cualitativamente en el importe total de la operación."*

consiguiente reducción de costos operativos a modo de aliciente adicional.

- **Copias del formulario Factura- Permiso de Exportación Simplificada- Dec.855/97**

En punto a la tramitación relativa al formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, y conforme las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 5° de dicho Decreto²³, la Administración Federal de Ingresos Públicos prescribe en el primer párrafo artículo 8° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) que “(...) *deberá emitirse por cuadruplicado. El duplicado, triplicado y cuadruplicado, contendrán los mismos datos y se ajustará a los requisitos del documento original.*”.

La justificación de la cantidad de ejemplares requeridos está en el destino asignado a cada uno de ellos. A este respecto, el segundo párrafo del artículo 8° en trato prevé que “*Los comprobantes que se emiten y sus respectivas copias tendrán el destino que se asigna seguidamente: a) Original: para el adquirente. b) Duplicado: quedará en poder del emisor como constancias de la operación de exportación realizada, y para su procesamiento administrativo y contable. c) Triplicado y Cuadruplicado: serán retenidas por la Dirección General de Aduanas para el procesamiento, control de la exportación y estadística.*”.

Cuando se generaliza con el advenimiento de la Resolución General número 302/98 (A.F.I.P), la -hasta entonces circunscripta a algunas zonas de frontera- posibilidad de tramitar operaciones de exportación bajo su régimen simplificado, la posible intervención de una Aduana interior en la cual se tramitara la operación y una Aduana de salida de las mercaderías amparadas por esa misma operación, impuso la necesidad sobreviniente de otros ejemplares, uno para que obrara constancia en la Aduana de salida, y otro para el control del tránsito de exportación que significa el recorrido de las mercaderías objeto de la operación de exportación por territorio nacional hasta su

²³ El artículo 5° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: “*Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: a) dictar las normas complementarias del presente régimen.*”.

egreso del mismo. En ese sentido, el artículo 3° de la Resolución General mencionada establece que “*Cuando la modalidad de exportación se corresponda con un tránsito, el exportador aportará dos (2) copias adicionales de la Factura, que oficiarán de Guía y Tornaguía respectivamente (...)*”.

- **Declaración Jurada sobre origen y estado de las mercaderías.**

El inciso (f) del artículo 3° del Decreto número 855/97 (P.E.N.) determina las características de las mercaderías susceptibles de ser exportadas por el régimen simplificado de exportación, al prescribir que “*se trate de bienes producidos en el país, nuevos sin uso (...)*”. En estricta concordancia, el inciso (d) del artículo 5° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) condiciona la aplicación del régimen simplificado de exportación a que se trate de “*bienes producidos en el país, nuevos sin uso*”.

En este marco, a los efectos de la aplicación del régimen simplificado de exportación, y en uso de las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 5° de dicho Decreto²⁴, la Administración Federal de Ingresos Públicos prescribe en el artículo 4° de la Resolución General número 166/98 (A.F.I.P.) “*Los exportadores, además de consignar la información establecida en el artículo 7° apartado (b) punto (4) de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.)²⁵, deben declarar con carácter de declaración jurada que la mercadería es de origen nacional, nueva y sin uso.*”.

Esta declaración jurada es la única exigencia de comprobación de origen de las mercaderías objeto del régimen simplificado de exportación. Sobre esta cuestión volveremos al tratar el acápite relativo a aquéllas situaciones en que se emiten Certificados de Origen.

- **Certificados de Intervención, en su caso**

A los efectos de la aplicación del régimen simplificado de exportación, y en uso de las facultades conferidas por el

²⁴ El artículo 5° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: “*Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: a) dictar las normas complementarias del presente régimen*”.

²⁵ Transcripto en la Nota (17).

inciso (a) del artículo 5° de dicho Decreto²⁶, la Administración Federal de Ingresos Públicos prescribe en el inciso (a) del artículo 5° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) que las mercaderías deberán *“En el momento de la exportación, estar acompañadas de los certificados o autorizaciones que correspondan al tipo de mercadería, emitidos por los organismos pertinentes (SNSCA, IASCAV, Fabricaciones Militares, etcétera), de acuerdo con las normas que los exijan.”*

La norma aparece como de toda razonabilidad, porque la simplificación aduanera está referida a la declaración y su formulario respectivo, y no a la exclusión de documentación complementaria alguna²⁷. Además, la importancia de la intervención de organismos públicos con conocimientos científicos y técnicos especializados coadyuva decisivamente a las labores de control a cargo del servicio aduanero en torno a las características de las mercaderías y su estado, simplificando esta actividad, en orden a la previsión del artículo 5° de la Resolución General número 166/98 /A.F.I.P.) de que *“Las Aduanas de registro de la exportación deben adoptar los mecanismos de control pertinentes, tendientes a constatar la correspondencia de la declaración en la FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97 con la cantidad, especie y calidad de la mercadería.”*

- **Certificado de Origen, en su caso**

Resta en punto a la documentación exigida para la aplicación del régimen simplificado de exportación, una breve referencia a la emisión de Certificados de Origen respecto de mercaderías que se exporten por el régimen simplificado.

El artículo 6° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prevé que *“Cuando corresponda y los compradores lo soliciten –aunque no sea necesario con relación al régimen–,*

²⁶ El artículo 5° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: *“Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: a) dictar las normas complementarias del presente régimen”*.

²⁷ Este criterio es concordante con el de la Unión Europea, a tenor del punto (4) del artículo 260 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, ya transcripto en la Nota (5).

los exportadores gestionarán ante las Cámaras o entidades habilitadas los Certificados de Origen de la mercadería, a fin de ser exceptuada del Arancel Externo Común que pudiera corresponder en el país de importación”.

Queda claro del texto transcripto que no será necesaria a los efectos de la determinación del origen de las mercaderías en el régimen simplificado de exportación, ninguna otra documentación que la Declaración Jurada de Origen prevista por el artículo 4° de la Resolución General número 166/98 (A.F.I.P.), emitiéndose Certificado de Origen al sólo efecto de ser requerido por el comprador para la aplicación de preferencias o exenciones arancelarias otorgadas por el país importador en base al origen de las mercaderías.

Procedimientos operativos para la utilización del procedimiento simplificado de exportación

En este acápite, trataremos algunos aspectos de los procedimientos relativos a la tramitación de una operación de exportación bajo el régimen simplificado, tales como las alternativas operativas según el lugar de entrega de las mercaderías (con una breve digresión en punto al tratamiento del Impuesto al Valor Agregado), las pautas impartidas para la verificación física de las mercaderías, y la carga de datos en el Sistema Informático MARIA.

Alternativas operativas según el lugar de entrega de las mercaderías en el procedimiento simplificado de exportación

Los incisos (a) y (b) del artículo 9° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prevén respectivamente dos procedimientos alternativos, según que la venta se efectúe con el paso de las mercaderías por la Aduana , o se efectúe con la entrega de las mercaderías en el establecimiento comercial o industrial del vendedor-exportador.

Para el primer caso, el inciso (a) del artículo 9° en trato prevé que *“deberán presentarse en la Aduana, juntamente con la mercadería que se exporta, los cuatro (4) ejemplares (del formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, agregado nuestro) y de corresponder los certificados referidos en el inciso (a) del artículo 5° (ya aludidos en el acápite donde tratamos los Certificados de Intervención, agregado nuestro). La intervención aduanera al dorso del duplicado será la constancia de haberse efectuado la exportación, sin perjuicio*

de las registraciones pertinentes a los fines de las verificaciones a realizar por este Organismo.”.

Así, y ante el supuesto de hecho que el vendedor-exportador se presente ante la Aduana con la documentación y las mercaderías, la Aduana efectuará los controles que correspondieren, y de no constatarse irregularidades, liberará las mercaderías para su egreso del país, con entrega del ejemplar “duplicado” del formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, a los efectos establecidos en el inciso (b) del segundo párrafo del artículo 8° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), transcripto en el acápite donde tratamos las copias del formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”.

Para el segundo caso, el inciso (b) del artículo 9° en trato prevé que *“(…) el vendedor deberá entregar al comprador la mercadería juntamente con el original, triplicado y cuadruplicado de la factura respectiva a los efectos de que éste los presente en la Aduana en el momento de la exportación, juntamente –de corresponder- con los certificados referidos en el inciso (a) del artículo 5° (ya aludidos en el acápite donde tratamos los Certificados de Intervención). El paso por la Aduana de los bienes vendidos bajo este procedimiento deberá realizarlo el adquirente dentro de los sesenta (60) días corridos de emitida la factura.”*

Así, y ante el supuesto de hecho que el comprador-importador se presente ante la Aduana con la documentación y las mercaderías, la Aduana efectuará los controles que correspondieren, y de no constatarse irregularidades, liberará las mercaderías para su egreso del país, sin perjuicio de la reserva del ejemplar “duplicado” del formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97” en poder del vendedor-exportador, a los efectos establecidos en el inciso (b) del segundo párrafo del artículo 8° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), transcripto en el acápite donde tratamos las copias del formulario “FACTURA- PERMISO

DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”.

En ambos supuestos, la intervención aduanera en el ejemplar “duplicado” del formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, es la constancia en poder del vendedor-exportador, de la realización regular de la exportación, que deberá exhibir en ulteriores inspecciones. En este sentido, el último párrafo del artículo 9° en análisis prescribe que *“La falta de intervención de la Aduana en el duplicado de la factura –en el supuesto que trata el inciso (a) precedente-, o la falta de registración de la exportación en la Dirección General de Aduanas –de utilizarse el proceso indicado en el inciso (b)- dentro del plazo dispuesto en el último párrafo de este inciso, hará presumir que la venta se ha efectuado en el mercado interno, por lo que el responsable (vendedor) deberá rectificar las declaraciones juradas presentadas e ingresar las diferencias de impuesto que se determinen y los intereses resarcitorios respectivos.”*.

Volviendo sobre el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado en materia de régimen simplificado de exportación, cabe aquí realizar una breve referencia al ejercicio contable dentro del cual debe computarse el Impuesto al Valor Agregado para los supuestos de venta con entrega de las mercaderías en el establecimiento comercial o industrial del vendedor-exportador.

El artículo 12° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prescribe que *“Cuando se utilizara el procedimiento que dispone el inciso (b) del artículo 9°, a los fines previstos por el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997, se considerará período en el cual se realiza la exportación aquel en el que se cumplan los sesenta (60) días corridos de la emisión de la FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97.”*.

El plazo previsto en el artículo 12° transcrito en el párrafo precedente se fundaba en la necesaria correlación con el plazo –originariamente también de sesenta (60) días- previsto en el artículo 9° inciso (b) de la misma Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.).

Ahora bien, en base a la experiencia recogida, de la cual se concluyó que el plazo de sesenta (60) días corridos era por demás excesivo para que egresaran las mercaderías objeto de una venta acordada anteriormente, por Resolución General número 166/98 (A.F.I.P.) se redujo ese plazo del inciso (b) del artículo 9° al más razonable de tres (3) días corridos, pero sin modificarse explícitamente el plazo de sesenta (60) días del artículo 12° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.).

A todo evento, y a los efectos del cómputo contable respectivo en los términos del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, entendemos que esta incongruencia normativa deberá interpretarse como una imprevisión del legislador, y por tanto deberá considerarse período en el cual se realiza la exportación, aquél en el que se cumplan los sesenta (60) días corridos de la emisión de la FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97.

Pautas para la verificación física de las mercaderías en el procedimiento simplificado de exportación

En cuanto a las tareas de verificación física de las mercaderías objeto del régimen simplificado de exportación, y al existir previsión expresa al respecto efectuada por el Poder Ejecutivo Nacional en ocasión del dictado del Decreto número 855/97 (P.E.N.), y sin perjuicio de lo previsto por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el segundo párrafo del artículo 10° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) en el sentido de que *“Las operaciones de exportación bajo este régimen serán de verificación selectiva”*, la Dirección General de Aduanas mediante el dictado de la Resolución número 363/97 (D.G.A.) estableció el requisito de la verificación física obligatoria para las mercaderías que se exportaran bajo el régimen simplificado.

Debido a la experiencia recogida, de la cual surgió que ni la entidad económica ni las características de las mercaderías justificaban la verificación física de las mercaderías en todos los casos, la Administración Federal de Ingresos Públicos modificó la Resolución número 363/97 (D.G.A.) mediante el dictado de la Resolución General número 166/98 (A.F.I.P.), dispuso en su artículo 2° “*Dejar sin efecto el artículo 1° de la Resolución número 363/97 (D.G.A.)*.”, instaurando por tanto el régimen de selectividad de controles ya establecido para el régimen general mediante Resolución número 125/97 de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas).

Modalidad de registración de las operaciones en el procedimiento simplificado de exportación.

Los párrafos primero y segundo del artículo 10° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), según los textos que fueran reemplazados mediante el dictado del artículo 2° de la Resolución número 166/98 (A.F.I.P.), dispone que “*En el ámbito de la División Aduana de jurisdicción (...) se registrarán por medios manuales o informáticos las operaciones con los ejemplares de la documentación retenida, individualizando al exportador con la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) asignada, siendo el número de FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97 el que corresponda a la operación respectiva. Facúltase a los Jefes de División Aduana a disponer el ámbito, Sección u Oficina, donde se llevará a cabo el registro mencionado precedentemente, debiendo adoptar las medidas de control interno que el caso impone, sin perjuicio de consolidar las registraciones en la Sección Registro.*”.

Del texto transcrito, surge una importantísima excepción a la regla operativa vigente en materia de

regímenes generales aduaneros, cual es la presentación del Documento Único Aduanero por parte del declarante en el Sistema Informático MARIA, y su ulterior validación en dicho Sistema por parte del personal aduanero, o bien la presentación del Documento Único Aduanero por parte del Declarante conforme el método así denominado “manual”. En materia de régimen simplificado de exportación, es el agente aduanero interviniente quien carga la información en el Sistema Informático MARIA, o bien registra el formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97” conforme el método –así denominado “manual”- tradicional subsidiario.

La carga de información al Sistema Informático MARIA por parte del servicio aduanero incluso se proyecta sobre la atinente al pago de los derechos de exportación. Cuando el exportador opta por pagar el importe de los derechos previamente a la oficialización de la destinación, tarea que como vimos está a cargo del servicio aduanero, sólo debe efectuar un depósito en la cuenta respectiva, tal como reza los puntos (1.1.) y (1.2.) del ítem (A) “PAGO DE TRIBUTOS” del Anexo IV de la Resolución General número 1.921/05 (A.F.I.P.), los cuales establecen respectivamente en sus partes pertinentes que *“A fin de cancelar la totalidad de los derechos de exportación y demás tributos, (los exportadores, agregado nuestro) deberán efectuar un depósito en la cuenta Recaudación a Afectar de la Aduana ante la que operará. (...)”*, y que *“En forma previa a la oficialización seleccionarán el depósito a afectarse el pago de la liquidación. (...)”*. Para cuando el exportador opte por pagar dentro de los plazos establecidos por la normativa vigente (a los cuales nos referimos en el acápite relativo al pago de los derechos de exportación en el régimen simplificado de exportación), el párrafo quinto del punto (2.2.1) del Anexo IV de la Resolución General precitada prevé de modo explícito que *“Las liquidaciones motivo LAEX (liquidaciones automáticas del Sistema Informático MARIA cuando el exportador opta por pagar los derechos de exportación dentro de los plazos de espera fijados en la normativa vigente, agregado nuestro) deberán cancelarse en forma previa al vencimiento de la*

obligación (...).”.

Cabe ilustrar que el mismo punto (2.2.1), pero del Anexo I de la Resolución General número 1.161/01 (A.F.I.P.) aclaraba que la cancelación de las liquidaciones motivo LAEX se efectuaban “(...) *previo depósito en la cuenta Recaudación a Afectar correspondiente a cada Aduana de registro de la operación. En los casos de exportación simplificada la afectación se realizará por parte del personal aduanero, aplicando saldos de uno o más depósitos disponibles en la subcuenta del deudor, hasta cubrir el importe de la liquidación.*”. Si bien se ha obviado esta aclaración en la redacción de la Resolución General número 1.921/05 (A.F.I.P.), entendemos que los procesos continúan siendo los mismos.

Esta excepción que implica la ausencia de obligación del exportador de cargar la información en el Sistema Informático MARIA, ahora a cargo de personal aduanero, también posee la virtualidad de tornar innecesaria la intervención de un asesor técnico especializado (como un Despachante de Aduana), con la consiguiente reducción de costos operativos a modo de aliciente adicional.

Deseamos extendernos sobre la actividad a cargo del servicio aduanero, de efectuar las registraciones a que hubiere menester con ocasión de la tramitación de una operación de exportación bajo el régimen simplificado, porque es una facilidad operativa que la Aduana confiere al exportador, inédita en los antecedentes de Derecho Comparado que hemos consultado.

Y nos parece que puede ser una facilidad para quienes se inicien en las actividades de comercio exterior, y una herramienta de enorme utilidad que el Estado ofrece en la primera etapa del proceso de acercamiento entre los empresarios y la Aduana.

Así, el empresario sólo debe munirse de los formularios “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, realizar las actividades de mercadeo en el extranjero, y una vez celebrado acuerdo con clientes del extranjero, acordar también la modalidad más conveniente para ambos de presentación de la operación por

ante la Aduana del país exportador. Lo demás, estará a cargo de la Aduana.

Para apreciar los beneficios que irroga esta modalidad de registración, nos remitimos a la sola lectura de la Resolución General número 1.921/05 (A.F.I.P), por la que se instrumenta la modalidad general de registración de destinaciones de exportación.

De todos modos, podría meritarse la posibilidad de que las operaciones que se tramiten por el régimen simplificado de exportación no se registren informaticamente en el Sistema Informático MARIA, bastando un registro en base a la numeración de los respectivos formularios “FACTURA – PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec. 855/97”, y la inserción en ellos de las constancias de intervención (posicionamiento arancelario, y firma del Agente aduanero interviniente), no sólo por la escasa significación económica de las operaciones aduaneras que pueden asimilarse al régimen simplificado de exportación, sino porque liberaría recursos humanos y materiales del servicio aduanero, relativamente escasos.

El ingreso de las divisas por cobro de exportaciones en el procedimiento simplificado de exportación

La Comunicación “A” número 3.473 del Banco Central de la República Argentina introdujo un régimen de liquidación de las divisas que ingresan al país por cobro de exportaciones, en el marco de la obligatoriedad del ingreso de divisas provenientes de operaciones de comercio exterior prescrita por la Comunicación “A” número 3.382.

Así, el punto (1) de la Comunicación en trato prescribe que *“Los cobros de exportaciones de bienes y servicios, netos de la aplicación de anticipos y préstamos de prefinanciación de exportaciones de bienes, deberán ser liquidados en el Mercado Único y Libre de Cambios en los plazos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio según el tipo de producto.”*

Si bien este punto alude a exportaciones de servicios, seguramente por influjo del texto de la Ley 25.063, cuyo artículo 8, al sustituir el artículo 10 del Código Aduanero, agrega el apartado (2) al artículo 10 en trato, el cual prescribe a partir de su vigencia que *“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”*. También sustituye el título del Capítulo Tercero del Título Preliminar, antes titulado *“Mercadería”*, por el título *“Mercaderías y Servicios”*. No obstante ello, hacemos propicia la ocasión para puntualizar junto a autorizada doctrina nacional²⁸, que debe relativizarse este criterio, por cuanto el artículo 10 del Código Aduanero debe interpretarse en cuanto a sus alcances de modo inescindible con el artículo 11 que le sigue, cuyo apartado (1) prevé que *“1. En las normas que se dictaren para regular el tráfico internacional de mercadería, ésta se individualizará y clasificará de acuerdo a la Nomenclatura para la Clasificación de la Mercadería en los Aranceles Aduaneros (...)”*²⁹. Esta posición, abonada por el aval jurisprudente³⁰, sostiene la vigencia de la clásica interpretación del término *“mercadería”*, en cuanto éste es comprensivo exclusivamente de bienes materiales.

Por otra parte y retornando al comentario del punto (1) de la Comunicación “A” número 3.473 en trato, si bien el

²⁸ VIDAL ALBARRACIN Héctor G., *Alcance del concepto de mercadería en el contrabando*, “Criterios Tributarios – Edición Digital”, viernes 22 de Junio de 2001.

²⁹ Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan Patricio Cotter Moine, y Héctor G. Vidal Albarracín, expresan en su comentario al artículo 10 de la Ley 22.415 que *“La disposición de este artículo se complementa con la del artículo 11, que exige que en las normas que se dictaren para regular el tráfico internacional de mercadería, ésta se debe individualizar y clasificar de acuerdo a la Nomenclatura para la Clasificación de la Mercadería en los Aranceles Aduaneros (...). En efecto, como su propio nombre lo indica, toda nomenclatura es un instrumento destinado a dar nombre, es decir, a individualizar o distinguir y, en este caso, los objetos individualizados a los fines aduaneros son las mercaderías. Eso significa que todos los objetos que pueden individualizarse en esa nomenclatura son mercaderías para la legislación aduanera.”*(ALSINA Mario A., BARREIRA Enrique C., BASALDUA Ricardo Xavier, COTTER MOINE Juan Patricio, y VIDAL ALBARRACIN Héctor G., *Código Aduanero*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Tomo I, pág. 64).

³⁰ Síntesis Jurisprudencial en la publicación indicada en la Nota (27).

Banco Central pareciera delegar genéricamente en la Secretaría de Industria y Comercio de la Nación la fijación del plazo para que las divisas se liquiden en el mercado único y libre de cambios, en su punto (2) establece sin embargo que *“Los ingresos por servicios al exterior tendrán quince (15) días hábiles para su liquidación en el Mercado Único y Libre de Cambios, a partir de la fecha de su percepción en el exterior o en el país, o acreditación en cuentas del exterior.”*. Tratando de conciliar esta aparente dicotomía, puede pensarse que el plazo fijado por el Banco Central de la República Argentina en el punto (2) es genérico, sin perjuicio del establecimiento de plazos específicos según el tipo de producto por parte de la Secretaría de Industria y Comercio.

En cuanto a estos plazos específicos, luego del dictado de varias Resoluciones por parte de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería de la Nación y el Ministerio de Economía de la Nación ajustando los plazos a algunas mercaderías así como a algunas modalidades de pago, se dictó la Resolución número 53/02 (S.I.C.M.) por la que se prevén distintos plazos, de hasta sesenta (60) días corridos, noventa (90) días corridos, ciento veinte (120) días corridos, ciento cincuenta (150) días corridos, y trescientos sesenta (360) días corridos, para las mercaderías cuyas posiciones arancelarias fueran de las incluidas en cada plazo.

No puede ocultarse que este requisito sobreviniente implica para el pequeño y mediano operador una complicación que puede desalentar su predisposición a tramitar destinaciones aún por el régimen simplificado de exportación. Creemos que podría volverse sobre esta cuestión, desde que la obligación de ingreso de divisas es a todas luces una medida para impedir maniobras especulativas con el tipo de cambio, que sólo pueden ser idóneas si se comprometen volúmenes significativos de dinero, posibilidad lejana para un pequeño y mediano exportador.

El pago de los derechos de exportación en el régimen simplificado de exportación

Como ya expresamos, con el dictado del Decreto número 310/02 (P.E.N.) de fecha 13 de Febrero de 2002 y la Resolución número 11/2002 (ex M.E.I.) del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura de fecha 4 de Marzo de 2002, advino la imposición de derechos de exportación para el universo de mercaderías que son objeto de solicitud de destinación de exportación para consumo; en un primer momento, por el Decreto número 310/02 (P.E.N.) la imposición de derechos se circunscribió a las mercaderías del rubro combustibles y lubricantes en base a una alícuota del veinte por ciento (20%), pero posteriormente por la Resolución número 11/2002 (ex M.E.I.) esa imposición se extendió a las mercaderías agrícolas en base a una alícuota del cinco por ciento (5%), y a todas las demás mercaderías en base a una alícuota del diez por ciento (10%).

A todo evento, y en lo que respecta al momento de pago de los derechos de exportación, el artículo 789 del Código Aduanero prescribe que *“El pago de la obligación tributaria aduanera debe ser efectuado al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía.”*. Para una mejor comprensión en cuanto al alcance de la expresión *“antes del libramiento”*, apuntamos que el artículo 330 del Código Aduanero expresa que *“Libramiento, a los efectos de exportación, es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza la salida con destino al exterior de la mercadería objeto de despacho.”*.

La salvedad del artículo 789 del Código Aduanero relativa a la sustitución del pago por la constitución de una garantía, tiene su debido correlato en el artículo 453 inciso (b) del artículo 453 del cuerpo legal citado, el cual prevé que *“El régimen de garantía previsto en este título debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: (...) b) el libramiento de mercadería con una espera o una facilidad de las que autorizare la reglamentación para el pago de los tributos. La garantía debe asegurar el importe de los tributos, intereses y*

demás accesorios resultantes de la espera o facilidad de pago de que se tratare". A este respecto, cabe apuntar que el plazo de espera de tres (3) días a partir del libramiento previsto inicialmente en el inciso (a) del artículo 54 del Decreto Reglamentario del Código Aduanero, fue ampliado mediante el dictado del Decreto número 583/2002 (P.E.N.) de fecha 09 de Abril de 2002, el cual sustituyó su texto del anterior, estableciendo que *"a) en operaciones de exportación, (la Administración Nacional de Aduanas, agregado nuestro) acordará una espera de quince (15) días, sin intereses, para el pago de los derechos y demás tributos que las gravaren, contados a partir del día siguiente al del libramiento."* Pocos meses después, este plazo es nuevamente ampliado mediante el dictado del Decreto número 835/02 (P.E.N.) de fecha 15 de Junio de 2002, cuyo artículo 1 incorpora como segundo párrafo del inciso (a) del artículo 54 del Decreto 1001 y sus modificatorias la previsión en el sentido que *"En el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha de registro de la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado menos de VEINTE MILLONES DE DOLARES ESTADOUNIDENSES (u\$s 20.000.000), el plazo de la espera será hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador a ciento veinte (120) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento, el que fuere menor."*

En cuanto a la carga de información relativa al pago de los derechos de exportación en el Sistema Informático MARIA, recientemente (podríamos decir que a partir del 01 de Enero de 2004) se han instrumentado las diferentes modalidades de pago de los derechos de exportación en el Sistema, esto es, la modalidad de pago previo, o la modalidad de pago dentro de un plazo de espera. Así, cuando el exportador opta por pagar el importe de los derechos previamente a la oficialización de la destinación, tarea que como vimos está a cargo del servicio aduanero, sólo debe efectuar un depósito en la cuenta respectiva, tal como rezan los puntos (1.1.) y (1.2.) del ítem (A) "PAGO DE TRIBUTOS" del Anexo IV de la Resolución General número 1.921/05

(A.F.I.P.), los cuales establecen respectivamente en sus partes pertinentes que *“A fin de cancelar la totalidad de los derechos de exportación y demás tributos, (los exportadores, agregado nuestro) deberán efectuar un depósito en la cuenta Recaudación a Afectar de la Aduana ante la que operará. (...)”*, y que *“En forma previa a la oficialización seleccionarán el depósito a afectarse el pago de la liquidación. (...)”*.

Reiteramos también aquí que el mismo punto (2.2.1), pero del Anexo I de la Resolución General número 1.161/01 (A.F.I.P.) aclaraba que la cancelación de las liquidaciones motivo LAEX se efectuaban *“(...) previo depósito en la cuenta Recaudación a Afectar correspondiente a cada Aduana de registro de la operación. En los casos de exportación simplificada la afectación se realizará por parte del personal aduanero, aplicando saldos de uno o más depósitos disponibles en la subcuenta del deudor, hasta cubrir el importe de la liquidación.”* Si bien se ha obviado esta aclaración en la redacción de la Resolución General número 1.921/05 (A.F.I.P.), entendemos que los procesos continúan siendo los mismos.

Resta observar que los mecanismos de pago desarrollados precedentemente, presentaban algunos inconvenientes en cuanto a su adecuación a las alternativas operativas para la realización de las operaciones bajo el régimen simplificado de exportación, ya que el régimen general con la impronta del Sistema Informático MARIA prevé la constitución de sub-cuentas a nombre de un Importador/Exportador y un Despachante de Aduana, cuentas en las que se acreditan los fondos. Si bien este inconveniente ha sido subsanado insertando la expresión *“DGA REGIMEN SIMPLIFICADO DE IMPORTACION”* y un número de Clave, no se puede pasar por alto el hecho de que los derechos de exportación deberán haber sido pagados por el vendedor-exportador si es el comprador-importador quien se presenta por ante el servicio aduanero, presumiendo por nuestra parte graves dificultades para el evento de que el vendedor-exportador opte por la alternativa de constituir garantía a cuenta del pago de

derechos posterior al libramiento³¹. Resta agregar para mayor ilustración, que para la constitución de una sub-cuenta para realizar operaciones bajo el régimen simplificado de exportación, se aprovechó la experiencia recogida con la implementación del régimen simplificado en materia de importación, el cual preveía desde su inicio el pago de tributos; en efecto, el punto (2.1) del Anexo IV de la Resolución General número 503/91 (A.F.I.P.) establece que *“Los depósitos bancarios para el pago de liquidaciones aduaneras serán efectuados por los usuarios (...). Teniendo en cuenta que en estas operaciones no intervendrán despachantes, en las boletas de depósito, en los campos correspondientes al nombre y la Clave Única de Identificación Tributaria del despachante, se deberá ingresar el nombre DGA REGIMEN SIMPLIFICADO IMPORTACION, y la Clave (...). En los campos referidos al importador, deberá registrarse su nombre y su número de Clave Única de Identificación Tributaria.”*

En suma, el pago se efectúa prácticamente en ocasión misma de solicitar la destinación de importación para consumo, mediante el depósito de los importes respectivos en la cuenta bancaria asignada a esos efectos, a cuya información sobre movimientos el Sistema Informático MARIA tiene acceso electrónico.

Así, el exportador debería efectuar el pago de los tributos de importación en ocasión misma de la carga de la información en el Sistema Informático MARIA por parte del servicio aduanero, esto es, que debe ir munido del dinero equivalente al importe de los tributos que dicho importador calcule primariamente, advirtiéndose sin mayor esfuerzo la complicación que para un pequeño o mediano empresario pueden representar estas tareas de cálculo.

En este orden de ideas, nos pronunciamos por la conveniencia de que el servicio aduanero genere una liquidación tributaria –la liquidación tributaria así

³¹ Estas dificultades fueron planteadas por el Doctor Gustavo Daniel González, entonces a cargo de la Administración de la Aduana de Clorinda, mediante mensaje de correo electrónico de fecha 29 de Abril de 2002.

denominada “manual”-, y notifique al importador del importe de los tributos liquidados, para su pago en un plazo que no podrá ser superior al de libramiento de las mercaderías, salvo que el importador constituya una garantía de pago de los tributos en los plazos fijados a ese efecto, consistente en una declaración jurada.

En efecto, en materia de régimen general de exportación –que puede transpolarse al régimen simplificado de exportación-, el párrafo tercero del punto (b) del Anexo II de la Resolución General número 2.435/08 (A.F.I.P.) –Anexo a cuyas pautas deberá ajustarse la constitución de garantías para el pago de derechos de exportación con plazo de espera- establece en orden a la declaración jurada prevista en el artículo de la Resolución General en trato, que “(...) *la declaración jurada se considerará constituida al validar afirmativamente el texto que aparecerá al registrar una destinación de exportación en el Sistema Informático MARIA (SIM). Este acto implicará asumir el siguiente compromiso:*

a) El exportador se constituye en deudor, por el importe que surge de la presente destinación en concepto de derechos, gravámenes, tasas, servicios de cualquier naturaleza y/o multas, cuya percepción haya sido encomendada a la Aduana, con más los intereses compensatorios y/o punitivos resultantes de la aplicación de los Artículos 791, 794 y 797 del Código Aduanero y cualquier otro tipo de adeudo que pudiera surgir en razón o con motivo de la exportación efectuada por la mencionada firma.

b) El deudor hace expresa renuncia al beneficio de la notificación previa del mismo y de las deudas contraídas por las operaciones de exportación que se efectuaren, amparadas por la presente declaración jurada. La exigibilidad de la deuda se producirá una vez vencido el plazo de espera, según lo determinado en la normativa vigente, quedando constituido el firmante, en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo aludido, sin necesidad de cualquier otra intimación, judicial o extrajudicial considerándose los plazos perentorios, constituyendo el presente suficiente título hábil, al que las partes reconocen fuerza ejecutiva. La no cancelación de la deuda contraída por la operación aduanera amparada por la presente destinación una vez producido su vencimiento,

implicará la inmediata aplicación del Artículo 1.122 y subsiguientes del Código Aduanero.

c) Los efectos de este compromiso tendrán vigencia por el mismo tiempo que las obligaciones asumidas y se extenderán a los accesorios civiles y procesales de dichas obligaciones. El exportador expresamente renuncia a oponer la excepción o defensa de prescripción con respecto al término transcurrido entre el día que ocurriera el hecho que motivó la operación aduanera y el día de la fecha. Únicamente podrá oponer la excepción de prescripción, por el período que transcurra desde el día de la fecha en adelante.”.

Anunciamos que las previsiones de la declaración jurada relativas a la renuncia a la interposición de excepción o defensa de prescripción se ajustan a las previsiones del artículo 806 del Código Aduanero, el cual prescribe que “*La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por:*

la notificación de la liquidación de la liquidación tributaria aduanera;

los actos de ejecución en sede aduanera tendientes a percibir los tributos adeudados;

la demanda interpuesta en sede judicial tendiente a percibir los tributos adeudados;

la renuncia al tiempo transcurrido;

el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria aduanera.”.

Cabe señalar que para el caso de alguna inconducta constatada respecto de algún exportador, el párrafo primero de este mismo punto (b) prevé que “*Por tratarse este tipo de aval de una facilidad asociada a un comportamiento adecuado por parte del exportador en el pago de los derechos de exportación, se podrá bloquear el uso de este beneficio a través de la lista “EXPOR1342”, previa evaluación del comportamiento del exportador. La lista referenciada será administrada en el ámbito nacional por el Departamento Selectividad, dependiente de la Dirección Gestión del Riesgo. Los administradores de cada aduana deberán mantener el debido régimen informativo hacia el mencionado departamento, para la correcta administración de la lista. La*

inclusión de un exportador en esta lista tendrá como consecuencia que dicho exportador no podrá tomar la opción de garantizar mediante declaración jurada y, en el caso de utilizar el plazo de espera para el pago, sólo podrá garantizar el pago de los tributos mediante la afectación de otras garantías a satisfacción de la Dirección General de Aduanas, en los términos de la normativa vigente.

La Dirección General de Aduanas podrá limitar su aplicación para aquellos que mantengan estricto cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, fiscales y de la seguridad social. El mismo criterio restrictivo será aplicable a los nuevos exportadores que no registren actividad impositiva o provisional.”. Por cierto que las demás garantías son por cierto más gravosas, ya que implicarán al menos la obligación de constituir la garantía mediante el depósito en este carácter de dinero en efectivo, o la presentación de una póliza de caución.

Tratamiento de los estímulos a la exportación

El artículo 8° del Decreto número 855/97 (P.E.N.) establecía que *“El acogimiento al presente régimen (simplificado de exportación, agregado nuestro) implicará la renuncia irrevocable a solicitar reintegros, reembolsos o cualquier otro estímulo aduanero que le pudiere corresponder a las mercaderías objeto de la exportación.”.*

Esta implicancia normativa de renunciar al derecho de solicitar reintegros (derecho para el que están expresamente excluidos, por otra parte), marcaba una simplificación tributaria prevista en el artículo 4° del Decreto número 855/97 (P.E.N.)³², habida cuenta que los países colindantes a las Aduanas a las cuales originariamente se circunscribía la aplicabilidad del régimen simplificado de exportación, eran –y son– Estados Parte del Mercado Común del Sur –

³² El artículo 4° del Decreto 855/97 (P.E.N.) prescribe: *“Las operaciones que se efectúan con arreglo al presente régimen cumplirán las condiciones y formalidades que a tal efecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que deberá establecer un procedimiento simplificado relativo a la documentación exigida por las normas impositivas y aduaneras, prescindiendo al efecto de los requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal.”.*

MERCOSUR-, y por tanto no se aplicaba a su respecto el régimen de reintegros a la exportación previsto para algunas mercaderías.

Pero el estado de cosas descrito se modificó con el dictado de la Resolución General número 302/98 (A.F.I.P.), ya que a partir de entonces podía esgrimirse el régimen simplificado de exportación “(...) cualquiera sea el destino de las mercaderías”, y por tanto quien exportaba a terceros países no partes del MERCOSUR bajo la modalidad simplificada, se hallaba en inferioridad de condiciones frente a quien exportaba bajo el régimen general, puesto que éste posee derecho a solicitar los reintegros a la exportación que correspondieren.

Esta situación motivó el advenimiento del Decreto número 350/00 (P.E.N.), por el cual el Poder Ejecutivo Nacional sustituyó el texto del artículo 8° del Decreto número 855/97 (P.E.N.), ordenando a su vez que “*Las exportaciones que se realicen a extrazona gozarán de los reintegros, reembolsos o cualquier otro estímulo aduanero que pudieran corresponder a las mercaderías, mientras que las destinadas a intrazona implicarán la renuncia irrevocable a solicitar dichos beneficios.*”.

En cuanto al procedimiento de cobro de los estímulos a la exportación, son los mismos que los diseñados para el régimen general de exportación, por lo cual en honor a la brevedad expositiva remitimos a los conceptos desarrollados en el Capítulo 11 de esta obra relativo a los Institutos Procesales Generales para el Cobro de los Estímulos a la Exportación, en la Parte III dedicada a los Procedimientos Administrativos para las Exportaciones.

Tratamiento del Impuesto al Valor Agregado

En concordancia con la disposición precedente, el punto (5) del artículo 7° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prevé que los precios unitarios y totales F.O.B., F.O.R., o F.O.T. que se consignen en el formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, “(...) dada la regulación de la operatoria en el marco de las exportaciones, no deberán contener el Impuesto al Valor Agregado”.

Por su parte, el inciso (d) artículo 32 de la Resolución General número 616/99 (A.F.I.P.), preveía que “*Los sujetos mencionados en el primer párrafo del artículo anterior (Exportadores, Armadores, Compañías Aéreas, Empresas de Transporte Terrestre, agregado nuestro) no podrán optar por el presente régimen (de recupero anticipado del Impuesto al Valor Agregado, agregado nuestro), cuando: (...) d) efectúen operaciones con arreglo al régimen simplificado opcional de exportaciones, establecido por el Decreto 855 de fecha 27 de Agosto de 1997.*”.

Esta disposición concordaba con el punto (5) del artículo 7º de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) que ordenaba la abstención de incluir en los precios de factura los importes en concepto de Impuesto al Valor Agregado. Pero evidentemente significaba una desventaja que presentaba la utilización del régimen simplificado de exportación, que no obedecía a fundamento cierto alguno.

Este inconveniente se solucionó con el dictado de la Resolución General número 1.351/02 (A.F.I.P.) –dejada sin efecto por la Resolución General número 2.000/06 (A.F.I.P.), sin perjuicio de lo cual en lo que respecta a estos institutos mantiene los lineamientos de la Resolución General derogada-, porque se elimina la vigencia de un régimen de recupero anticipado del Impuesto al Valor Agregado, implementándose un régimen único. Como expresa Alfredo R. Sternberg en relación a la Resolución General número 1.351/02 (A.F.I.P.), “*(...) a partir de este nuevo esquema normativo, legal y reglamentario, desaparecen:*

- *los dos regímenes preexistentes con sus diferentes plazos:*
 - *el ordinario y*
 - *el de pago anticipado,*
 - *las garantías que exigía el segundo y*
 - *las demás exigencias y trasvasamientos entre uno y otro, derivados de los mismos.*

En cambio, la nueva resolución general está estructurada sobre la base de un régimen “único” y general para formular

las solicitudes de recupero (...)”³³

Pero además, la Resolución General número 2.000/06 (A.F.I.P.), como lo hacía la Resolución General número 1.351/02 (A.F.I.P.), exige a los exportadores que operan bajo el régimen simplificado en análisis, de controles previstos para la tramitación general, tal la obligación de auditoría a los proveedores generadores del impuesto generado cuyo recupero se solicita. Así, el punto (c) del artículo 14 de la Resolución General en trato prescribe que *“Las tareas de auditoría que involucren acciones sobre los proveedores generadores del impuesto facturado, citadas en el inciso c) del artículo 13 ³⁴, no serán obligatorias respecto de: (...) c) Las solicitudes formuladas por los sujetos encuadrados (...) en el Decreto N° 855 de fecha 27 de agosto de 1997.”*

Otro problema derivado del imperativo de no consignar el Impuesto al Valor Agregado en el formulario “FACTURA-PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA-Dec.855/97”, fue que al no encontrarse los exportadores no productores obligados a consignar el Impuesto al Valor Agregado, de hecho podían adquirirlas sin pagar ese impuesto, situación irregular que la normativa impedía detectar de modo directo. Para contrarrestar este efecto no querido, periódicamente la Dirección General de Aduanas envía información a la Dirección General Impositiva para que ésta efectúe las investigaciones que considere pertinentes relativas a las personas que proveyeron las mercaderías a quienes ulteriormente las exportaron bajo el régimen simplificado. La escasa entidad de las irregularidades detectadas no indujeron a otra alternativa de control, cual es la de exigir al exportador en carácter de documentación complementaria, la factura comercial de su proveedor.

³³ STERNBERG Alfredo R., *El I.V.A. y las exportaciones de bienes y servicios*, Ed. Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, 2003, pág. 67.

³⁴ El inciso © del artículo 13 de la Resolución General número 2.000/06 (A.F.I.P.) prescribe que *“Los responsables deberán formalizar la presentación aportando los elementos que se indican seguidamente: (...) Un informe especial extendido por contador público independiente. A tal fin serán de aplicación los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.”*

Los tránsitos de exportación en el procedimiento simplificado de exportación

El segundo párrafo del artículo 14 de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) prevé que *“Todo traslado de mercaderías comprendidas en el presente régimen (simplificado de exportación, agregado nuestro) deberá realizarse con el respaldo de la factura respectiva como único documento válido.”*. Por su parte, el artículo 3° de la Resolución General número 302/98 (A.F.I.P.) prescribe que *“Cuando la modalidad de la operación de exportación se corresponda con un tránsito, el exportador aportará dos (2) copias adicionales de la factura que oficiarán de Guía y Tornaguía, respectivamente, siendo de aplicación el Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional Terrestre (...) cuando corresponda.”*.

Las disposiciones transcritas en el párrafo anterior, correlacionadas con las disposiciones del Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional Terrestre, traen aparejada una serie de cuestiones interpretativas, a saber: una primera, referida a si el formulario “FACTURA-PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA-Dec.855/97” desplaza al formulario MIC/DTA previsto en el Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional Terrestre; una segunda, referida al requisito de habilitación de los medios de transporte de las mercaderías exportadas bajo el régimen simplificado; y una tercera, referida a si la circunstancia de que los dos ejemplares adicionales deban ser aportados por el exportador significa la veda normativa a que el comprador –importador pueda gestionar la operación de exportación en los términos de la previsión contenida en el inciso (b) del artículo 9° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.), cuando se requiera del traslado previo de las mercaderías desde una Aduana interior hasta la Aduana de salida.

Es que, en efecto, el artículo 14 del Anexo I “Aspectos Aduaneros” del Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional Terrestre, suscripto por la

República Argentina³⁵, prescribe que para la iniciación de la tramitación aduanera en las operaciones de tránsito aduanero internacional, “(...) *la unidad de transporte con la carga deberá ser presentada junto con la declaración DTA.*”. Por su parte, el artículo 20 del Acuerdo establece que “*Para establecer servicios de transporte internacional por carretera y sus modalidades, deberá mediar un acuerdo previo entre las Partes. Estas otorgarán los permisos correspondientes con el objeto de hacer efectiva la reciprocidad, independientemente entre las empresas de pasajeros y las de carga.*”.

Entendemos que esta aparente discordancia debe encontrar solución en el marco de las propias disposiciones del Acuerdo, dada la primacía constitucional de los Tratados por sobre las Leyes Internas. Y es en este marco, que la Resolución General número 6/97 (A.F.I.P.), actualmente vigente en lo que respecta a la aplicación del Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional en el ámbito interno aduanero, prevé en el punto (6) del texto incorporado como Anexo II’J” de la Resolución número 2.382/91 de la entonces Administración Nacional de Aduanas (actual Dirección General de Aduanas) que “*La Aduana de carga de la mercadería definida en el artículo 1º del Anexo I del Acuerdo, permitirá la utilización de camiones no habilitados para el Transporte Internacional Terrestre para el tránsito de la mercadería hasta la Aduana de salida, en la cual se iniciará la operación de Tránsito Aduanero Internacional (TAI), cuando en el Permiso de Embarque se declare que el tránsito de exportación se efectuará mediante trasbordo en la Aduana de salida (Aduana de partida a los fines del Acuerdo) a una unidad de transporte habilitada para el Tránsito Internacional.*”.

Esta previsión concilia a todas luces la modalidad de tránsito de las mercaderías exportadas por el régimen simplificado, hasta la misma frontera, el cual se encontrará documentado adecuadamente con los ejemplares

³⁵ Tratado Internacional puesto en vigencia internamente mediante Resolución de la entonces Sub-Secretaría de Transporte Terrestre de la Secretaría de Transportes de la Nación número 263/90 (SST).

correspondientes del formulario “FACTURA- PERMISO DE EXPORTACION SIMPLIFICADA- Dec.855/97”, y no requerirá la utilización de un medio de transporte especialmente habilitado para el transporte internacional, con la consiguiente reducción de costos operativos a modo de aliciente adicional.

Disposiciones generales del procedimiento simplificado de exportación

Prohibición de acceso al procedimiento simplificado de exportación

En punto al acceso al régimen simplificado de exportación, y conforme las facultades conferidas por el inciso (a) del artículo 5° de dicho Decreto³⁶, la Administración Federal de Ingresos Públicos prescribe en el artículo 11° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) que *“No podrán acceder al presente régimen quienes posean antecedentes penales o contravencionales a las normas que regulan las exportaciones e importaciones, o se encontraran comprendidos en denuncias formuladas o querellas iniciadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos o la Dirección General Impositiva, con fundamento en la Ley 23.771 y sus modificaciones o Ley 24.769, según corresponda, siempre que se hubiera dictado la prisión preventiva o, en su caso, existiera auto de procesamiento.”*

Esta norma merece a nuestro juicio varias observaciones.

En primer lugar, que conforme la sistemática normativa, aparecería como más adecuada la inserción de esta previsión como punto (4) del artículo 2° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P), desplazando a los puntos (4) y (5) del artículo citado.

En segundo lugar, que aparece como por demás gravoso que todo antecedente contravencional en materia aduanera impida el acceso al régimen simplificado de exportación, ya que la operatoria aduanera frecuente no impide la posibilidad de incurrir en una falta contravencional. En este sentido, sí sería adecuada la prohibición ante el supuesto de antecedentes contravencionales de gravedad, o reiterados. Ese es el lineamiento impreso a la legislación comunitaria

³⁶ El artículo 5° inciso (a) del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe: *“Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para: a) dictar las normas complementarias del presente régimen”*.

europea, la cual prevé que no se concederá cuando se constate esta causal de antecedentes contravencionales o reiterados, autorizaciones para operar en los procedimientos simplificados de declaración simplificada para el despacho de libre práctica³⁷, de domiciliación para el despacho de libre práctica³⁸, de declaración simplificada en el régimen de depósito aduanero³⁹, y por remisión, también para la autorización en los procedimientos simplificados de declaración simplificada⁴⁰ y de domiciliación para la exportación⁴¹.

Para mayor abundamiento, cabe agregar que la causal en comentario igualmente rige en materia de autorización para la constitución de garantías globales⁴².

En tercer lugar, se excluye de la prohibición, sin que alcancemos a advertir el motivo, a las querellas en trámite por delitos aduaneros, respecto de las cuales podrían aplicarse las disposiciones actualmente vigentes para el

³⁷ El apartado (2) del artículo 261 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que *“En principio, se denegará a autorización contemplada en el artículo 260 (autorización para efectuar la declaración simplificada en el despacho a libre práctica, agregado nuestro) cuando la persona que la solicite:*

- haya cometido una infracción grave o sucesivas infracciones contra la normativa aduanera; (...).”

³⁸ El apartado (2) del artículo 264 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que *“En principio, se denegará a autorización contemplada en el artículo 260 (autorización para utilizar el procedimiento de domiciliación en el despacho a libre práctica, agregado nuestro) cuando la persona que la solicite:*

- haya cometido una infracción grave o sucesivas infracciones contra la normativa aduanera; (...).”

³⁹ El apartado (3) del artículo 270 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que *“En principio, se denegará a autorización contemplada en el artículo 260 (autorización para efectuar la declaración simplificada en el régimen de depósito aduanero, agregado nuestro) cuando:*

- el interesado haya cometido una infracción grave o repetidas infracciones a la normativa aduanera; (...).”

⁴⁰ El apartado (1) del artículo 282 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que *“Previo petición por escrito, en la que se hagan constar todos los elementos necesarios para la concesión de la autorización, se autorizará al declarante, en las condiciones y con arreglo a las modalidades enunciadas en los artículos 261 y 262, aplicables mutatis mutandis (...).”*

⁴¹ El apartado (1) del artículo 284 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que *“Los artículos 264 y 265 se aplicarán mutatis mutandis.”*

⁴² El inciso © del apartado (1) del artículo 360 del Texto Consolidado de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario prescribe que *“El uso de la garantía global se concederá a las personas: (...) c) que no hayan cometido infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera o fiscal.”*

régimen general.

Y en cuarto lugar, que en lugar de la expresión “*antecedentes penales o contravencionales*” debería haberse redactado “*antecedentes delictuales o contravencionales*”, o no aludir a antecedentes contravencionales, ya que los mismos son también antecedentes penales.

Régimen sancionatorio en el procedimiento simplificado de exportación.

El artículo 7° del Decreto número 855/97 (P.E.N.) prescribe que “*El incumplimiento de los requisitos establecidos en el presente régimen (simplificado de exportación, agregado nuestro) hará pasible al exportador de la exclusión del mismo, sin perjuicio de la aplicación de las penalidades que correspondieren en virtud de lo dispuesto por las normas vigentes.*”. En este marco, el artículo 13° de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.) establece que “*La aplicación de las sanciones que pudieren corresponder por incumplimiento a los requisitos del régimen, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7° del Decreto número 855/97, no afectará la inscripción del responsable para continuar exportando por el régimen general.*”.

No estamos del todo de acuerdo con esta disposición, desde que la conducta del exportador debiera ser considerada como única, y por tanto cualquier sanción debería extenderse a su habilitación como firma Importadora-Exportadora.

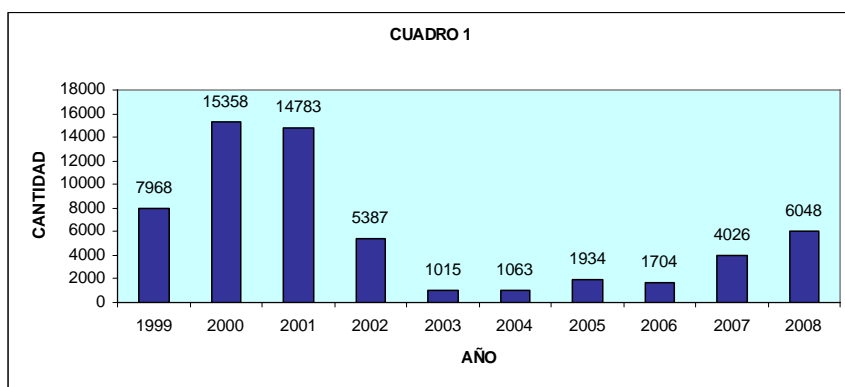
Tampoco estamos de acuerdo en que cualquier falta apareje sin más la exclusión, aún cuando se interprete que ésta puede ser no sólo definitiva (la eliminación) sino también temporal (la suspensión). En este sentido, nos parece adecuada la remisión a la estructura sancionatoria definida en la Ley 22.415, que prevé la sanción de apercibimiento, además de la suspensión y la eliminación⁴³.

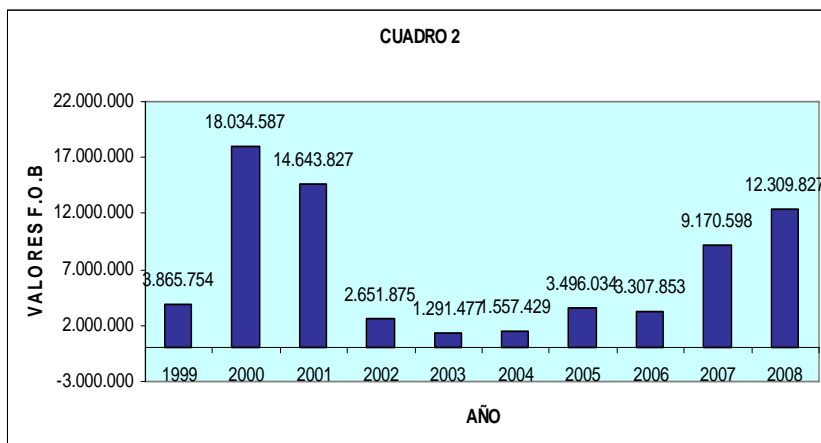
⁴³ El artículo 100 del Código Aduanero prescribe que “*El Administrador Nacional de Aduanas, según la índole de la falta cometida, el perjuicio ocasionado o que hubiera podido ocasionarse y los antecedentes del interesado, podrá aplicarle las siguientes sanciones: a) apercibimiento; b) suspensión de hasta dos (2) años; c) eliminación del Registro de Importadores y Exportadores.*”.

Actualidad del Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina

De datos estadísticos de la Dirección General de Aduanas de la Administración Federal de Ingresos Públicos, correspondientes a los años 1999 a 2008, arribamos a la conclusión que los esfuerzos normativos que se han reseñado durante este trabajo, han tenido un tímido correlato en la utilización del régimen por parte de los operadores a quienes estaba destinado, aún cuando se registren aumentos relativos, tal como lo reflejan los Cuadros 1 a 5.

Así, por ejemplo, si bien del Cuadro 1 relativo a la cantidad de operaciones anuales surge que el número de operaciones ha aumentado en el año 2000 con relación al año 1999, debe tenerse en cuenta que en ese año 2000 el Poder Ejecutivo Nacional ordenó el aumento del valor límite por operación de PESOS CINCO MIL (\$ 5.000.-) a PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000.-) en ocasión del dictado del Decreto número 298/00 (P.E.N.). Esta circunstancia explica la aparente paradoja de que el aumento en la cantidad de operaciones no guarde estricta relación con el aumento de los valores F.O.B. anuales que muestra el Cuadro 2 relativo a los valores F.O.B.

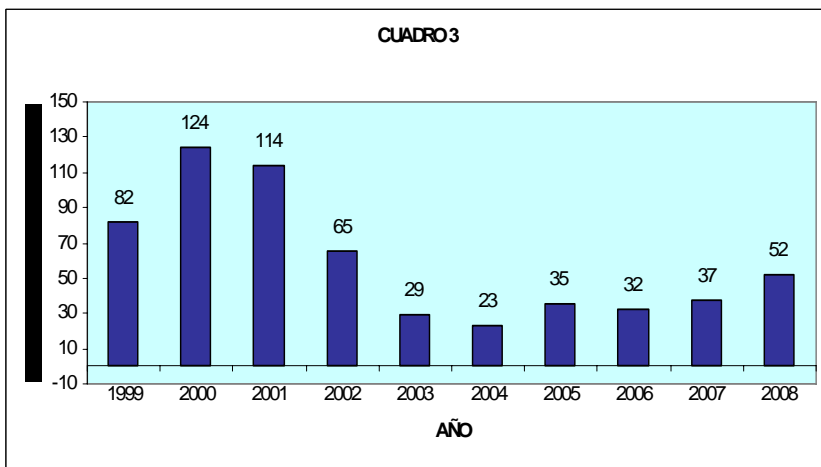




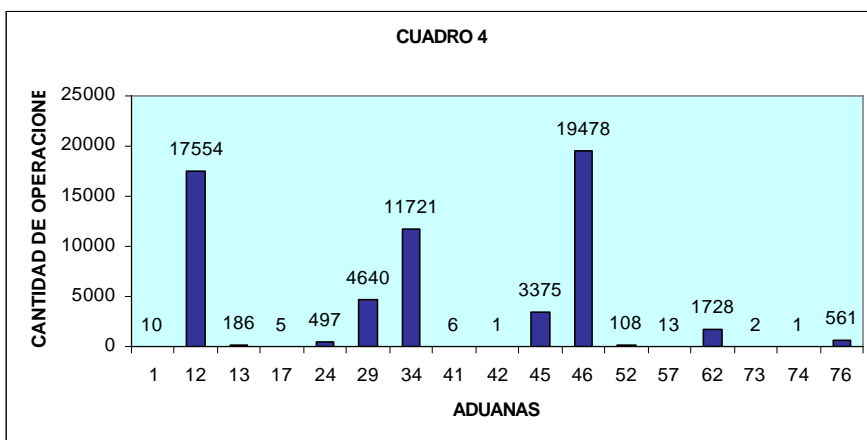
Cabe señalar que si bien en el año 2001 las operaciones de exportación simplificada descendieron tanto en número de operaciones como en valores F.O.B., este descenso es leve, teniéndose en cuenta el entorno de aguda recesión económica general.

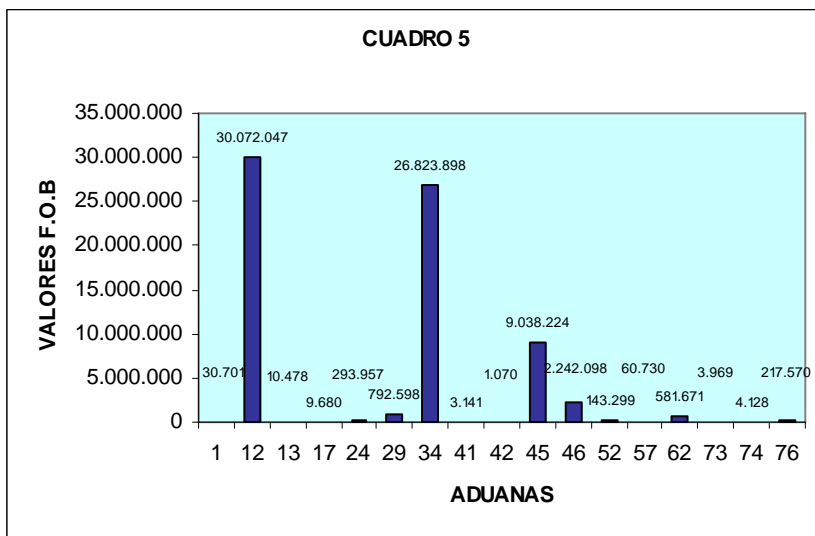
Por otra parte, debemos apuntar que los datos insertos en los Cuadros 1 y 2, relativos al número de operaciones y a los valores F.O.B. correspondientes al año 2002 poseen un mero valor de actualización estadística, dada la imposibilidad de aplicación del régimen simplificado de exportación, provocada por el dictado del Decreto número 310 de fecha 13 de Febrero de 2002 y la Resolución N° 11 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura de fecha 4 de Marzo de 2002 de imposición de derechos de exportación, a que aludiéramos en acápite anterior. Como se puede apreciar, esta imposibilidad se extendió a lo largo de tres meses y medio, esto es, más de una cuarta parte del año en cuestión.

Los movimientos observados en la cantidad de operaciones y en los valores F.O.B. comprometidos guardan correlato proporcional con el número de operadores que año a año operan por el régimen simplificado de exportación, tal como lo denota el Cuadro 3 relativo a la cantidad de operadores por año.



Es interesante observar además el movimiento tanto de operaciones como de valores F.O.B. que se ha tramitado en cada Aduana, del cual dan cuenta los Cuadros 4 y 5 respectivamente, representándose las Aduanas por sus códigos de identificación interna: Buenos Aires (1), Clorinda (12), Colón (13), Córdoba (17), Formosa (24), Iguazú (29), La Quiaca (34), Paraná (41), (42), Pocitos (45), Paso de los Libres, Posadas (46), Rosario (52), San Lorenzo (57), Santa Fe (62), Ezeiza (73), Tucumán (74), y Orán (76).





Proyecciones del Régimen Simplificado de Exportación en la República Argentina

Como expresáramos en el acápite anterior, de la información expuesta en los Cuadros respectivos, surge una dirección discontinua de ascensos y descensos en el movimiento de operaciones y operadores bajo el régimen simplificado de exportación.

De la cronología normativa analizada, surge que en la República Argentina la legislación ha avanzado en cuanto al otorgamiento de facilidades a los pequeños y medianos empresarios para superar las barreras que obstan a intentar la apertura de mercados externos, hasta ahora vedados.

Así, de habilitarse originariamente a tres (3) jurisdicciones aduaneras fronterizas para la utilización del régimen simplificado de exportación, actualmente están habilitadas todas las jurisdicciones aduaneras del país; de circunscribirse originariamente a las exportaciones a países colindantes con las jurisdicciones aduaneras originariamente habilitadas, actualmente se permiten las exportaciones a cualquier destino; de limitarse originariamente los valores F.O.B. por operación a la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES CINCO MIL (u\$s 5.000.-), actualmente se encuentra en el importe ampliamente superior de DOLARES ESTADOUNIDENSES DIEZ MIL (u\$s 10.000.-); de limitarse originariamente los valores F.O.B. mensuales a la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES CINCUENTA MIL (u\$s 50.000.-), actualmente se encuentra en el importe ampliamente superior de DOLARES ESTADOUNIDENSES CIEN MIL (u\$s 100.000.-); de ordenarse la verificación física obligatoria para las mercaderías exportadas por el régimen simplificado, a establecerse la verificación selectiva de las mismas; y, finalmente, de ordenarse la renuncia irrevocable para percibir reintegros y demás estímulos aduaneros, a permitir el cobro de estos beneficios cuando se tratan de

exportaciones a terceros países que no son partes del MERCOSUR.

De todas maneras, debe reconocerse que los Cuadros insertos en el acápite anterior denotan que no existe una adhesión masiva a este régimen simplificado. Es más: a tenor de los datos insertos en los Cuadros 3.4. y 3.5., se concluye sin esfuerzo alguno que a pesar de la ampliación del ámbito geográfico de aplicación del régimen simplificado de exportación, establecido con el dictado de la Resolución General número 302/98 (A.F.I.P.), la gran mayoría de los operadores se encuentran concentrados en las tres (3) Aduanas indicadas originariamente por el Decreto número 855/97 (P.E.N.), esto es, las Aduanas de Clorinda, La Quiaca, y Posadas, a las cuales se agrega la Aduana de Iguazú indicada por la Resolución General número 13/97 (A.F.I.P.).

Puestos a analizar críticamente los factores que pudieron haber incidido en la escasa adhesión al régimen por parte de mayoría de las jurisdicciones aduaneras de nuestro país, concluimos que esos factores no están vinculados a cuestiones normativas, habida cuenta del cúmulo de facilidades que, además de las originarias, fueron agregándose con las sucesivas normas modificatorias tanto del Decreto número 855/97 (P.E.N.) como de la Resolución General número 26/97 (A.F.I.P.).

Las únicas cuestiones estrictamente normativas estarían a nuestro criterio relacionadas al pago de los derechos de exportación y al ingreso de las divisas. No nos referimos al régimen de derechos de exportación en sí sino a la tramitación tendiente a su pago, porque una exención a su respecto configuraría una situación de subsidio

En este sentido, propugnamos una excepción a la obligación de ingresar divisas para quienes utilicen el régimen simplificado de exportación, y en cuanto a la tramitación del pago de derechos de exportación, que éste sea efectuado mediante notificación de la liquidación tributaria fijada por el servicio aduanero, en un plazo que no podrá ser posterior al momento de libramiento de las mercaderías importadas (como en el caso de la normativa peruana), salvo que el importador constituya en oportunidad

de ser notificado una garantía de pago del importe de los tributos. Este es un correlato lógico del íter procedimental, que eliminará un obstáculo a los pequeños y medianos empresarios para quienes puede parecer dificultosa la tarea de fijar por sí los tributos emergentes de una destinación de exportación.

Yendo a las causas no normativas, tenemos la convicción de que un factor muy importante es la falta de una persistente difusión del régimen simplificado de exportación y sus ventajas. Decimos persistente, porque somos testigos de que en su momento se efectuó una adecuada difusión, pero la misma se realizó circunscribiéndose generalmente a una reunión informativa en las sedes de las algunas Cámaras de Comercio, no reiterándose con la intensidad y frecuencia que hubiera sido deseable tanto en los ámbitos donde se efectuaron las reuniones informativas, cuanto en otros ámbitos comunitarios.

Pero pese al tiempo transcurrido, no ha dejado de ser oportuna la realización de las actividades de difusión a que hubiere menester, sino que por el contrario, hoy se han tornado más oportunas que ayer, dada la actual situación en la cual el comercio exterior aparece como alternativa válida para la reactivación de la economía nacional.

Sobre el autor

Carlos Monzó

Abogado. Posee tres títulos de postgrado: Especialización en Derecho de la Integración y Mercosur, Maestría en Finanzas Públicas y Especialización en Asesoramiento de Empresas. Docente en cursos de grado y de postgrado universitario. Actualmente, es Asesor Coordinador en la Aduana de San Nicolás. Publicó numerosos artículos en materia de Derecho Aduanero. También publicó un libro sobre Regímenes Simplificados Aduaneros.