

TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO EXTERIOR

PREGUNTAS Y RESPUESTAS

Apéndice de cuadros y ejemplos prácticos

ALFREDO R. STERNBERG

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

Viamonte 1546 Piso 2° Of. 200
(1055) CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
Telefax: 4374-5418/6692/8855

E-mail: info@aplicacion.com.ar
Web: <http://www.aplicacion.com.ar>

Sternberg, Alfredo R.

Tributación en el comercio exterior: preguntas y respuestas.

1° ed. - Buenos Aires. Aplicación Tributaria S.A., 2008.

304 p. ; 15x21 cm.

I.S.B.N.: 978-987-1487-24-0

1. Impuestos. I. Título

CDD 336.2

Fecha de catalogación: 01/08/2008

©COPYRIGHT 2008 BY **APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

1ª Edición, Agosto de 2008

ISBN 978-987-1487-24-0

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL POR CUALQUIER
MEDIO, YA FUERE MECÁNICO, ELECTRÓNICO, ETCÉTERA, SIN
AUTORIZACIÓN ESCRITA DEL AUTOR Y DEL EDITOR

El presente trabajado ha sido minuciosamente revisado y corregido.

No obstante, ni la Editorial ni el autor se hacen responsables, bajo ningún concepto,
de ningún tipo de perjuicio que cualquier error y/u omisión puedan ocasionar.

Este libro será actualizado, en caso de corresponder por
internet ingresando a la página:

www.librosactualizados.com.ar,

durante el plazo de un año desde la fecha de edición o
hasta que se edite la nueva edición, lo que suceda primero.

Este libro se terminó de imprimir en Agosto de 2008 en

APLICACIÓN TRIBUTARIA S.A.

Viamonte 1550

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

*Una vez más, dedico este trabajo
a Sonia, Damián y Diego,
y a la memoria de mis Padres*

Alfredo Ricardo Sternberg

- ◆ Contador Público Nacional (UBA).
- ◆ Funcionario de la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- ◆ Docente universitario, en diversas carreras de grado y de postgrado de universidades nacionales y del exterior.
- ◆ Docente de carreras terciarias de comercio exterior.
- ◆ Disertante y expositor sobre temas de su especialidad, en múltiples entidades profesionales y empresarias.
- ◆ Ex–Asesor de la OEA.
- ◆ Autor de *“Los impuestos y el Comercio Exterior Argentino, 1ª edición”*, Buenos Aires, 1998, de *“Derecho y Procedimiento Tributario”*, Buenos Aires, 2000, de *“Los Impuestos y el Comercio Exterior Argentino, 2ª edición”*, Buenos Aires, 2000 y de *“El I.V.A. y las Exportaciones de Bienes y Servicios, 1ª y 2ª edición”*, Buenos Aires, 2003 y 2006.
- ◆ Autor de numerosos trabajos publicados en medios técnicos y especializados.
- ◆ Miembro de la Comisión de Estudios Impositivos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal.

Sumario Analítico

PROLOGO

.....	13
-------	----

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN	17
1. INTRODUCCIÓN	17

PREGUNTAS Y RESPUESTAS RELATIVAS A PRINCIPIOS INTERNACIONALES DE TRIBUTACIÓN

CAPÍTULO 2

PRINCIPIOS INTERNACIONALES DE TRIBUTACIÓN	21
1. MÉTODOS DE IMPOSICIÓN	21
2. ALCANCES DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN EL PAÍS DE DESTINO	23

PREGUNTAS Y RESPUESTAS SOBRE TRIBUTACIÓN EN OPERACIONES DE IMPORTACIÓN

CAPÍTULO 3

DERECHOS DE IMPORTACIÓN	29
1. CONCEPTO Y EVOLUCIÓN	29
2. CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	30
3. ASPECTOS LEGALES Y ECONÓMICOS DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	32
4. CUANTIFICACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	34
5. HECHO IMPONIBLE GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	35
6. MOMENTO IMPONIBLE DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	36
7. SUJETO PASIVO DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	38
8. BASE IMPONIBLE DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN	39
9. DERECHOS ANTIDUMPING Y COMPENSATORIOS	41
9.1. Concepto de “dumping”	42

9.2.	Concepto de subsidio	43
9.3.	Derechos antidumping y compensatorios.	45
10.	TASAS ADUANERAS.	51
10.1.	Tasa de estadística	52
10.2.	Tasa de comprobación de destino.	55
10.3.	Tasa de servicios extraordinarios	55
10.4.	Tasa de almacenaje	56
10.5.	Arancel Sistema Informático María	56
11.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LA IMPORTACIÓN DE COSAS MUEBLES	57
11.1.	Hecho imponible	57
11.2.	Sujeto pasivo	57
11.3.	Impuesto periódico o instantáneo.	58
11.4.	Momento imponible	58
11.5.	Exenciones	59
11.6.	Base imponible	60
11.7.	Alicuota.	61
11.8.	Pago del impuesto	61
11.9.	Facilidades de pago.	63
11.10.	Cómputo como crédito fiscal	66
11.11.	Percepción adicional del impuesto al valor agregado	68
11.12.	Certificado de Validación de Datos de Importadores.	70
11.13.	Valores criterio y alícuotas de la percepción adicional	72
11.14.	Alícuotas de la percepción adicional del impuesto al valor agregado	73
11.15.	Importaciones amparadas por regímenes de promoción	73
12.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS	74
12.1.	Hecho imponible	75
12.2.	Sujeto pasivo	76
12.3.	Base imponible	77
12.4.	Alicuota.	78
12.5.	Exenciones	79
12.6.	Cómputo como crédito fiscal	79
12.7.	Impuesto periódico o instantáneo.	80
12.8.	Forma, plazo y condiciones de pago	81
13.	LOS IMPUESTOS INTERNOS Y LA IMPORTACIÓN	83
13.1.	Hecho imponible	83
13.2.	Cómputo como pago a cuenta	85
13.3.	Base imponible de impuestos internos	86
13.4.	Oportunidad y forma de pago del impuesto interno	91

14. LA IMPORTACIÓN Y EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	92
14.1. No generación del hecho imponible	92
14.2. Prácticas de mercado	92
14.3. Precios de transferencia.	94
14.4. Percepción de impuesto a las ganancias sobre importaciones	95
14.5. Cálculo de la percepción de impuesto a las ganancias	96
14.6. Importación de bienes para uso o consumo particular	97
14.7. Certificado de Validación de Datos de Importadores	98
14.8. Valores criterio	98
14.9. Cómputo de los importes pagados como percepción	99
14.10. Alícuotas de la percepción del impuesto a las ganancias	99
15. EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y LAS IMPORTACIONES	100

PREGUNTAS Y RESPUESTAS SOBRE TRIBUTACIÓN EN LAS OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

CAPÍTULO 4

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES SOBRE

INCENTIVOS A LA EXPORTACIÓN 107

1. INCENTIVOS A LA EXPORTACIÓN	107
2. DERECHOS DE EXPORTACIÓN	109
2.1. Concepto de los derechos de exportación	109
2.2. Cuantificación de los derechos de exportación	110
2.3. Evolución mundial y nacional de los derechos de exportación	111
2.4. Características técnicas de los derechos de exportación.	112
2.5. Principio de legalidad	112
2.6. Efectos económicos de los derechos de exportación	114
2.7. Restablecimiento de los derechos de exportación	114
2.8. Momento imponible de los derechos de exportación	115
2.9. Plazo para el pago de los derechos de exportación	116
2.10. Tipo de cambio aplicable para los derechos de exportación	117
3. LOS IMPUESTOS INTERNOS Y LAS EXPORTACIONES	117
3.1. Exportaciones realizadas antes del hecho imponible	118
3.2. Exportaciones realizadas después del hecho imponible	118
3.3. Exportación de bienes con insumos gravados	119
3.4. Exportación de bienes gravados por el impuesto sobre objetos suntuarios	119
3.5. Esquematación.	120
3.6. Aprovisionamiento para rancho	122

3.7.	Acreditación (compensación)	123
4.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LAS EXPORTACIONES DE COSAS MUEBLES.	124
4.1.	Régimen de recuperó	126
4.2.	Perfeccionamiento de la exportación	130
4.3.	Exclusiones subjetivas del régimen “ <i>único</i> ” de recuperó.	131
4.4.	Límites del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	133
4.5.	Consulta al archivo de datos de proveedores	137
4.6.	Presentación de la solicitud de recuperó	140
4.7.	Información sobre incumplimientos de obligaciones y deudas pendientes	141
4.8.	Retención sustitutiva 100% del impuesto al valor agregado	144
4.9.	Exportaciones en consignación	145
4.10.	Recuperó por inversiones en bienes de uso	146
4.11.	Imputación de créditos	147
4.12.	Certificaciones y otros requisitos	148
4.13.	Informe especial de contador público	148
4.14.	Plazos de la solicitud	153
4.15.	Modificaciones posteriores a la emisión de la comunicación de pago.	156
4.16.	Detracción de importes	157
4.17.	Régimen de recuperó sujeto a fiscalización previa	159
4.18.	Compensación con sumas retenidas o percibidas	160
4.19.	Transferencia a terceros	162
4.20.	Exportaciones por cuenta de terceros	163
4.21.	Régimen especial de recuperó para pequeños exportadores	167
4.22.	Régimen simplificado de exportaciones para zonas de frontera	168
4.23.	Afectación del recuperó del impuesto al valor agregado a los Recursos de la Seguridad Social.	173
4.24.	Créditos fiscales de operaciones con “ <i>Draw Back</i> ”	174
4.25.	Recuperó del impuesto al valor agregado por operaciones asimiladas a exportaciones	176
4.26.	Transporte internacional y actividades conexas	176
4.27.	El transporte de pasajeros y cargas propiamente dicho	178
4.28.	Servicios Postales PSP o “ <i>courier</i> ”	179
4.29.	El aprovisionamiento de insumos a bordo o “ <i>rancho</i> ”	180
4.30.	Reparaciones, mantenimiento y conservación de embarcaciones y aeronaves	182
4.31.	Régimen de recuperó para turistas extranjeros	183
4.32.	Compras de turistas extranjeros	184
4.33.	Servicios de alojamiento y desayuno a turistas extranjeros	188

4.34.	Cooperativas, consorcios y compañías de comercialización internacional	190
4.35.	Convenios de Cooperación Internacional	191
4.36.	Misiones diplomáticas.	192
4.37.	Donaciones de fiscos extranjeros	194
4.38.	Exportaciones a Tierra del Fuego	195
5.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS	197
5.1.	Antecedentes de la exportación de servicios en el impuesto al valor agregado	197
5.2.	Nuevo esquema normativo para la exportación de servicios	198
5.3.	Normas operativas para el recupero del impuesto al valor agregado en las exportaciones de servicios	199
6.	PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA SOLICITAR EL RECUPERO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	201
6.1.	Situación anterior a la sanción de la Ley N° 25.795.	201
6.2.	Reforma de la Ley N° 25.795	202
7.	EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y LAS EXPORTACIONES	202
8.	EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y LAS EXPORTACIONES	205
8.1.	Determinación de la ganancia	205
8.2.	Franquicias, reintegros y reembolsos	209
8.3.	Prorateo de costos y gastos	210
8.4.	Deducción del 10% del valor F.O.B.	211

PREGUNTAS Y RESPUESTAS SOBRE “ESTÍMULOS” A LA EXPORTACIÓN Y RÉGIMENES ESPECIALES

CAPÍTULO 5

<i>EL RÉGIMEN DEL “DRAW-BACK”.</i>	215
1. INTRODUCCIÓN.	215
2. CONDICIONES PARA ACCEDER AL “DRAW-BACK”	216
3. DETERMINACIÓN DE LOS IMPORTES A COBRAR POR “DRAW-BACK”.	218
4. PROCEDIMIENTO PARA EL COBRO DEL “DRAW-BACK”.	219
5. IMPORTACIÓN TEMPORARIA PARA PERFECCIONAMIENTO INDUSTRIAL	221
5.1. Reposición de existencias en el régimen de importación temporaria	225

6.	EL RÉGIMEN DE REINTEGROS	225
6.1.	Características del régimen	226
6.2.	Cálculo del reintegro	227
6.3.	Condición de cumplimiento fiscal para el cobro del reintegro	230
6.4.	Condición documental para el cobro del reintegro	231
6.5.	Condición de la mercadería para obtener el reintegro.	232
6.6.	Exención del reintegro en el impuesto a las ganancias	232
6.7.	Prorrato de costos y gastos en el impuesto a las ganancias	234
7.	EL REEMBOLSO POR LA EXPORTACIÓN DE PLANTAS LLAVE EN MANO	234
7.1.	Régimen de reembolsos por puestos patagónicos	238

APÉNDICE

CAPÍTULO 6

CUADROS, CASOS PRÁCTICOS Y EJEMPLOS DE LIQUIDACIÓN 243

1.	EJEMPLO DE LIQUIDACIÓN DE IMPUESTO INTERNO EN UNA IMPORTACIÓN	243
2.	EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS EN IMPORTACIONES	245
2.1.	Caso N° 1: Importación definitiva para consumo de jugo de fruta	245
2.2.	Caso N° 2: Importación de herramental para máquinas herramienta. Mercadería para revender en mercado interno	249
2.3.	Caso N° 3: Importación para consumo	251
2.4.	Caso N° 4: Importación para consumo de mercadería para reventa en el mercado interno	253
2.5.	Caso N° 5: Importación definitivas para consumo para revender en el mercado interno	255
2.6.	Caso N° 6: Importador que se registra en la Aduana por única vez	257
2.7.	Caso N° 7: Importación de insumos químicos.	259
2.8.	Caso N° 8: Importación de aparatos de grabación o reproducción de imágenes y sonido	261
2.9.	Caso N° 8: Importación de telas	264
2.10.	Caso N° 10: Importación de tabaco	266
3.	EJEMPLO DE TIPIFICACIÓN PARA EL DRAW-BACK	269
4.	EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LIQUIDACIÓN DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA EXPORTACIÓN.	273
4.1.	Caso N° 1: Exportación de cerveza en lata	274
4.2.	Caso N° 2: Exportación de productos industriales	277
4.3.	Caso N° 3: Crédito fiscal computable. Devolución	282

5. EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LIQUIDACIÓN DE DERECHOS	
ANTIDUMPING	283
5.1. Caso N° 1	283
5.2. Caso N° 2	287
6. EJEMPLOS DE LIQUIDACIÓN DE DERECHOS DE EXPORTACIÓN . .	290
6.1. Ejemplo N° 1: Cuando el precio de venta es aceptado como valor imponible	290
6.2. Ejemplo N° 2: Cuando el precio de venta sufre ajustes de Aduana, de acuerdo a la normativa sobre valor teórico	2912
6.3. Ejemplo N° 3: Cuando el precio de venta es superior al precio oficial.	293
6.4. Ejemplo N° 4: Cuando el precio oficial es igual al precio de venta	294

BIBLIOGRAFÍA GENERAL CONSULTADA
..... 297

PROLOGO

Todos aquellos que estamos abocados al estudio de los temas impositivos, ya sea desde el ámbito académico, profesional o laboral, en este último caso, tanto en la esfera pública como privada, damos la bienvenida a esta nueva obra de Alfredo Sternberg dedicada al análisis de la tributación en el comercio exterior.

Demás está en esta instancia ponderar las condiciones profesionales del autor, cuya probada solvencia en el tema se encuentra avalada por una extensa trayectoria dedicada a esta disciplina tanto desde la docencia universitaria así como por su desempeño como experto internacional de la O.E.A. y el desarrollo de su actividad en la función pública, ocupando distintos cargos de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Dicha experiencia es la que le permite a Alfredo Sternberg abordar la materia desde un punto de vista minuciosamente analítico para cada caso y tributo en particular, y al mismo tiempo darle un enfoque didáctico que hace que su obra no sólo resulte una importante herramienta de consulta para los profesionales relacionados con las operaciones del comercio exterior sino que también constituye un aporte sustancial para el aprendizaje de los estudiantes de las carreras relacionadas con el tema.

Las varias ediciones de sus trabajos anteriores, “El I.V.A. y las Exportaciones de Bienes y Servicios” y “Los Impuestos y el Comercio Exterior Argentino”, corroboran la exitosa acogida que los mismos han tenido en el medio al que estuvieron dirigidos, circunstancia que confirma que el camino elegido por el autor resulta el apropiado para cumplir con sus objetivos, es decir, concentrar en una obra el encuadre fiscal de este tipo de operaciones, a fin de facilitar a todos aquellos interesados en esta temática una visión integral del tratamiento tributario dispensado a las mismas.

El libro que hoy se presenta es de características muy especiales, ya que la metodología adoptada permite un análisis profundo de cada uno de los temas, pero desde un terreno eminentemente práctico, concreto y didáctico, mediante la formulación de un cuestionario que incluye más de quinientas preguntas con sus correspondientes respuestas, basadas en el amplio conocimiento que el autor tiene de la materia abordada.

Sternberg ha diagramado atinadamente su trabajo, dividiéndolo en distintos Capítulos que se corresponden con el análisis específico de cada uno de los grandes temas que lo conforman.

De tal forma, comienza acertadamente con una breve reseña de los principios internacionales de la tributación, para luego introducirse de lleno, en sendos Capítulos, en las operaciones de importación y las operaciones de exportación.

En ambos casos, las preguntas y respuestas que se incluyen presentan un amplio panorama de los temas relacionados con los derechos aduaneros de importación y exportación, como así también del tratamiento tributario dispensado a dichas operaciones en el impuesto al valor agregado, los impuestos internos, el impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los ingresos brutos.

El libro comprende asimismo un Capítulo dedicado a los estímulos a la exportación y regímenes especiales, temas todos ellos que por su relevancia son siempre requeridos por quienes desenvuelven su actividad en relación con el comercio exterior.

Finalmente, se incluye un apéndice con cuadros, casos prácticos y ejemplos de liquidación que constituyen una inmejorable síntesis de las cuestiones abordadas a lo largo de la obra.

De manera que, dando por descontado el éxito que tendrá este nuevo trabajo de Alfredo Sternberg, nos congratulamos en acompañarlo en su presentación, con el entrañable afecto de tantos años compartidos en este vertiginoso y fascinante mundo de la tributación.

*Dr. Eduardo Carbone
Profesor Universitario
Ex Director Nacional de Impuestos*

CAPÍTULO 1

Introducción

1. INTRODUCCIÓN

Una vez más presentamos un trabajo relativo a las cuestiones tributarias vinculadas con las operaciones de comercio exterior, cuya consulta proponemos a los profesionales relacionados con estas operatorias, a los estudiantes de las carreras afines con tales temáticas y, en general, a todo lector interesado.

En esta oportunidad hemos adoptado un formato distinto, toda vez que desarrollamos los diferentes temas atinentes a los distintos aspectos tributarios involucrados, como preguntas y respuestas, siguiendo un itinerario que nos pareció lógico desde un enfoque temático.

A través de ese itinerario, formulamos más de quinientas preguntas con sus correspondientes respuestas, primero respecto de los principios tributarios que rigen la imposición en el comercio exterior en el plano internacional, para abordar luego las cuestiones relativas a los tributos, tanto aduaneros como del sistema tributario interno, que recaen sobre la importación y sobre la exportación.

En el último aspecto mencionado, formulamos también preguntas concernientes a los regímenes que acuerdan ventajas comparativas en el plano tributario para las exportaciones, tales como el régimen del

“*draw-back*”, el de reintegros y reembolsos, el de la importación temporaria para perfeccionamiento industrial, etcétera.

Agregamos como elemento coadyuvante a la mejor apreciación de algunos temas, cuadros esquemáticos y ejemplos prácticos de liquidación de algunos tributos y estímulos, tanto respecto de operaciones de importación como de exportación. A través de estos ejemplos pretendemos ofrecer una versión cuantificada de algunos de los temas abordados, para poder mostrar la importancia relativa de cada uno, desde lo monetario.

Deseamos volver a expresar, aunque sea reiterativo, nuestro agradecimiento a todos quienes –sabiéndolo o no– colaboraron en la elaboración de este trabajo, desde los ámbitos profesionales, académicos, familiares y editoriales, ya que todos ellos han enriquecido nuestras posibilidades y disposición para la realización de esta nueva versión de la temática tantas veces abordada. También en esta oportunidad, queremos expresar un sentido homenaje y recuerdo a la memoria de nuestro amigo y maestro el Contador Aldo Fratolocchi, reciente y lamentablemente desaparecido.

Con gran modestia, pero también con un no disimulado orgullo, aspiramos que el trabajo que presentamos sea de utilidad para quienes se interesen en el tema, que es a quienes va dirigido.

El autor

*Preguntas y Respuestas
Relativas a Principios
Internacionales de
Tributación*

CAPÍTULO 2

Principios Internacionales de Tributación

1. MÉTODOS DE IMPOSICIÓN

¿Cuáles son los métodos posibles de imposición para evitar que se superpongan los tributos que gravan los bienes y servicios que se transfieren de un país a otro?

Existen básicamente dos métodos, que son antagónicos: el método de imposición en el país de destino y el método de imposición en el país de origen.

¿En qué consiste el método de imposición en el país de destino?

Consiste en que el país exportador no debe gravar los bienes y servicios exportados, y el país de destino grava el bien o servicio con los impuestos vigentes en su propio mercado.

En tal sentido, se atribuye el derecho de imposición al país de destino, es decir donde se producirá el consumo, reconociéndose la potestad tributaria de los países de los compradores.

¿En qué consiste el método de imposición en el país de origen?

Según este método, los bienes y servicios exportados sólo tributan en el país productor o exportador, con independencia de su destino, que puede ser:

- ◆ Para consumo interno.
- ◆ Para exportación.

Se caracteriza por retener toda la potestad tributaria para el país de origen y dejar a los países de los compradores sin posibilidad de aplicar tributos.

¿Cuál de los dos métodos sigue la República Argentina?

Nuestro país utiliza el primero de los métodos mencionados, es decir el de imposición en el país de destino.

¿Cuál es el sustento normativo – institucional de la adopción del referido método de imposición en el país de destino?

Surge del Acuerdo Internacional del GATT (OMC), del que nuestro país forma parte. La Argentina ha adoptado asimismo, por Ley N° 24.176, el Código de Subsidios y Derechos Compensatorios del citado Acuerdo, y por Ley N° 24.425 los resultados de la Ronda Uruguay que dispone que los países miembro que actúen como países de destino, deben abstenerse de toda discriminación contra las mercaderías que se comercialicen internacionalmente, en materia de impuestos indirectos sobre el consumo.

2. ALCANCES DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN EL PAÍS DE DESTINO

¿Cuáles son los alcances del principio de tributación en el país de destino?

Establece simétricamente la eliminación de la incidencia de iguales impuestos por parte del país de origen, cuando de exportaciones se trata. Este principio rector ha sido recogido por diferentes acuerdos y tratados internacionales y el mismo ha sido ampliamente reconocido por la doctrina.

¿A qué tributos comprende la cláusula de tributación en el país de destino?

Alude a la neutralización por el país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos, de los ajustes de frontera y de los tributos aduaneros que gravan la importación de insumos de los productos exportados, para lograr que el país de destino aplique los que rigen en su jurisdicción.

Respecto de los impuestos indirectos, ¿Cómo se logra la referida neutralización?

Tal neutralización requiere la aplicación combinada de dos estrategias:

- ◆ La liberación del pago de los mismos en la etapa exportadora, y
- ◆ La devolución al exportador de lo que se hubiera pagado previamente por tal concepto.

Respecto de los tributos que gravaron la importación de insumos, ¿Cómo se refleja normativamente su neutralización en nuestra legislación?

Esta neutralización encuentra reflejo normativo en dos regímenes integrantes de nuestro sistema tributario, que son el Régimen del “*draw-back*” y el Régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial. Estos regímenes prevén, respectivamente, la devolución al exportador de determinados tributos que gravaron la importación de los insumos, y la liberación del pago de los mismos a condición de efectivizar la exportación en un cierto plazo.

¿Cómo debe actuar el país de destino respecto de los bienes y servicios importados?

El país importador, o país de destino, mantiene íntegramente –en los términos de la cláusula señalada– su potestad tributaria en lo concerniente a los tributos a aplicar sobre los bienes y servicios importados. Sin embargo, no debe efectuar discriminación alguna en la materia, al brindar a tales bienes y servicios el mismo tratamiento que el que acuerda a sus similares de producción o prestación local, en particular en cuanto a tasas, exenciones, gravabilidad, etcétera.

¿La Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene disposiciones específicas que reflejen este principio?

Sí. El artículo 45 de la mencionada ley dispone que “*a los efectos de esta ley no se admitirán tratamientos discriminatorios en lo referente a tasas o exenciones, que tengan como fundamento el origen local o foráneo de los bienes*”. Sin perjuicio de ello, los artículos 8º, inciso d), 43 y sin número incorporado a continuación del 43 establecen la exención de las exportaciones y el derecho al recupero del impuesto al valor agregado pagado en las etapas anteriores a la exportación.

La neutralización de los efectos de los tributos sobre las exportaciones, ¿Tiene alguna limitación?

Efectivamente, la aplicación de otras medidas tributarias para las exportaciones, que no sean las expresadas, y aún el empleo de las enunciadas de manera que excedan cuantitativamente el nivel de lo tributado o hubiera correspondido tributar, es susceptible de ser considerado por la normativa internacional como un subsidio o subvención, y en tal caso podría ser contrabalanceada mediante la aplicación de derechos compensatorios o “*countervailing duties*” por parte del país que se agravie de tal circunstancia. Esto requiere la sustanciación previa de dilatados procesos de investigación y negociación entre las partes involucradas.

¿Qué importancia reviste la aplicación del principio de tributación en el país de destino respecto del impuesto al valor agregado?

La neutralización de los efectos del impuesto al valor agregado respecto del precio de los bienes y servicios exportados, constituye una de las pocas medidas que la legislación internacional acepta como viable y no califica como subsidio susceptible de ser contrabalanceado con la imposición de derechos de represalia u otras acciones tendientes a evitar y contrarrestar tales subvenciones.

En tal sentido, la aplicación del mencionado principio de tributación en el país de destino adquiere gran relevancia como herramienta de estímulo a las exportaciones, a tal punto que muchos países han reformado sus sistemas tributarios intensificando la incidencia relativa del impuesto al valor agregado respecto de otros tributos, a fin de que, con su neutralización completa para las exportaciones, se mejore la inserción en el mercado mundial al competir mediante menores precios.

¿Cuál es la posición de la Argentina en relación al impuesto al valor agregado y al principio de tributación en el país de destino?

Nuestra legislación ha recogido dicha doctrina desde hace mucho tiempo. Puede citarse como antecedente la situación imperante respecto del impuesto a las ventas (cuya aplicación precedió a la del impuesto al valor agregado), el que hasta 1960 gravaba las exportaciones de manera casi generalizada, incluso en el caso de bienes exentos en el mercado interno. Luego, el Decreto N° 614/60 y –más propiamente– el Decreto N° 3.696/60 eximió del impuesto a las ventas a las exportaciones de productos “*no tradicionales*”, otorgándose además el recupero del impuesto contenido en los insumos que formaban parte constitutiva de los mismos. El Decreto N° 384/66 y la Ley N° 19.413 extendieron la exención de este impuesto a todas las exportaciones (no sólo a las de bienes “*no tradicionales*”), subsistiendo el recupero del gravamen contenido en el valor de los insumos. El actual impuesto al valor agregado neutraliza por completo su incidencia de las exportaciones, por imperio de lo establecido por los artículos 8°, inciso d), 43 y sin número incorporado a continuación del 43, todos de la ley de este impuesto. De tal manera, se aplica el principio de tributación en el país de destino al disponerse por un lado la exención de las exportaciones y por el otro el derecho de los exportadores de recuperar el impuesto pagado en las etapas anteriores.