

## TRABAJO FINAL INTEGRADOR

CARRERA: Especialización en Tributación

EDICIÓN: Tercera

TÍTULO DEL TRABAJO: Análisis normativo sobre la importación de artículos tecnológicos en Argentina

ALUMNO: Jesica Gisele Lucesoli

TUTOR: Harry Schurig

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad Nacional de La Plata

AÑO: 2016

## INDICE

## OBJETIVO

## CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

### 1.1- Importaciones de artículos tecnológicos en Argentina

#### 1.1.1- Funciones de la Aduana

#### 1.1.2- Territorio aduanero. Definición. Clasificación. Zonas

#### 1.1.3- Mercadería. Nomenclatura arancelaria. Origen de la mercadería. Certificado de origen.

### 1.2- Inscripción como importador

## CAPITULO II: ANÁLISIS DE IMPUESTOS NACIONALES

### 2.1- Tributos aduaneros

#### 2.1.1- Hecho imponible

#### 2.1.2- Nacimiento del hecho imponible

#### 2.1.3- Base imponible

#### 2.1.4- Alícuota

#### 2.1.5- Derechos de importación. Tipos

##### 2.1.5.1- Ad valorem

##### 2.1.5.2- Específicos

#### 2.1.6- Tasas aduaneras

##### 2.1.6.1- Tasa de comprobación de destino

##### 2.1.6.2- Tasa de servicios extraordinarios

- 2.1.6.3- Tasa de estadística
- 2.1.7- Infracciones aduaneras
  - 2.1.7.1- Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas
    - 2.1.7.1.2- Declaraciones inexactas no punibles
  - 2.1.7.2- Mercadería a bordo sin declarar
- 2.1.8- Contrabando
- 2.2- Impuesto a las ganancias
  - 2.2.1- Renta de tercera categoría
  - 2.2.2- Operaciones de importación entre sujetos independientes.
    - 2.2.2.1- Operaciones de importación de bienes. Sujetos comprendidos
    - 2.2.2.2- Documentación a conservar
    - 2.2.2.3- Presentación de declaraciones juradas
- 2.3- Impuesto a la ganancia mínima presunta
  - 2.3.1- Hecho imponible
    - 2.3.1.1- Aspecto espacial
    - 2.3.1.2- Aspecto objetivo
    - 2.3.1.3- Aspecto subjetivo
    - 2.3.1.4- Aspecto temporal
  - 2.3.2- Valuación
  - 2.3.3- Liquidación y pago
    - 2.3.3.1- Base imponible

2.3.3.2- Alícuota

2.3.3.3- Pagos a cuenta

2.4- Impuesto sobre los bienes personales

2.4.1- Hecho imponible

2.4.1.1- Aspecto espacial

2.4.1.2- Aspecto objetivo

2.4.1.3- Aspecto subjetivo

2.4.1.4- Aspecto temporal

2.4.2- Régimen de responsabilidad sustituta

2.4.2.1- Régimen de retención

2.4.2.2- Valuación cuando se trate de empresas o explotaciones unipersonales

2.4.2.3- Reintegro del impuesto abonado

2.4.3- Liquidación y pago

2.4.3.1- Base imponible

2.4.3.1- Alícuota

2.4.3.2- Pagos a cuenta

2.5- Impuesto al valor agregado

2.5.1- Ámbito objetivo del hecho imponible

2.5.1.1- Importación definitiva de cosas muebles. Momento del pago. Pago y liquidación.

2.5.2- Ámbito subjetivo del hecho imponible

2.5.3- Ámbito temporal del hecho imponible

#### 2.5.4- Exenciones

2.5.4.5- Importaciones efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por determinados sujetos

2.5.4.6- Importaciones efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por entidades sin fines de lucro

2.5.4.7- Importaciones definitivas de muestras y encomiendas

2.5.4.8- Importaciones de bienes donados al Estado

2.5.5- La base imponible de las importaciones. Determinación.

2.5.5.1- Tipo de cambio

2.5.5.2- Controversias en cuanto a la determinación de la base imponible en Aduana

2.5.6- Tratamiento no discriminatorio de los bienes importados

2.5.6.1- Regímenes de percepción aplicables a los bienes importados y a los nacionales

2.6- Régimen simplificado para pequeños contribuyentes

2.6.1- Imposibilidad de optar por el régimen

### CAPITULO III: ANÁLISIS DE IMPUESTOS PROVINCIALES

3.1- Impuesto sobre los ingresos brutos

3.1.1- Hecho imponible

3.1.2- Base imponible

3.1.3- Contribuyentes y responsables

3.1.4- Determinación, liquidación y pago

3.1.4.1- Período fiscal

3.1.4.2- Determinación del impuesto

3.1.4.3- Alícuotas

3.1.4.4.- Anticipos mínimos

3.2- Convenio multilateral

3.2.1- Ámbito de aplicación

3.2.2- Régimen general

3.2.2.1- Operaciones entre ausentes

CAPITULO IV: FACTURACIÓN

4.1- Factura electrónica

CAPITULO V: CASO DE APLICACIÓN

CAPITULO VI: CONCLUSIONES

## OBJETIVO

El objetivo del presente trabajo es describir y analizar breve, concreta e integralmente los aspectos impositivos de la importación y comercialización de artículos tecnológicos. Para comenzar con el mismo, se va a realizar una breve introducción de las importaciones en Argentina, requisitos y trámites a efectuar.

Luego, se van a analizar los tributos aduaneros que inciden en esta actividad, sin olvidar desarrollar las infracciones aduaneras y sanciones correspondientes.

Más adelante voy a analizar la incidencia sobre esta actividad de los impuestos nacionales, ellos son, el impuesto a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, sobre los bienes personales y al valor agregado, y provinciales (ingresos brutos y convenio multilateral).

Otro aspecto a desarrollar será uno de los aspectos formales que inciden sobre esta actividad, la factura electrónica.

A lo largo del desarrollo del trabajo se analizarán las distintas disposiciones legales, y también recurriré a la diferente doctrina especializada en la materia.

Al final del trabajo se desarrollará un caso de aplicación referido a una empresa unipersonal dedicada a la importación de artículos tecnológicos de China y su posterior comercialización en varias jurisdicciones.

## CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

### 1.3- Importaciones de artículos tecnológicos en Argentina

El Código Aduanero, en su artículo 9, define a la importación como “la introducción de cualquier mercadería en el territorio aduanero”.

En Argentina, las importaciones han sido reguladas por el gobierno.

Citaré los antecedentes respecto de este tema:

El 11 de enero de 2012 se conoce que la AFIP va a exigir a los importadores una Declaración Jurada Anticipada de Importación (DJAI), por la cual quienes deseaban traer bienes del exterior debían presentar un formulario informando qué mercaderías traerían.

El 23 de enero de 2012 entró en vigencia la Resolución General 3255. Así, se instrumentaba el sistema de la “ventanilla única electrónica”. De acuerdo con la resolución, los organismos gubernamentales que adherían al régimen de DJAI debían efectuar las observaciones electrónicas que correspondiesen, en orden a su competencia, dentro de las 72 horas de la oficialización de la declaración.

El 22 de agosto de 2014 la Organización Mundial del Comercio falló contra la Argentina por las importaciones, tras el reclamo hecho por Estados Unidos, la Unión Europea y Japón. Sin embargo, la Argentina tenía, todavía, la posibilidad de apelar.

Durante julio de 2015, mientras los sectores de la economía sufrían los faltantes de diferentes productos importados, la OMC vuelve a fallar contra la Argentina y le exigió al país eliminar esas medidas.

Finalmente, en diciembre de 2015, la Resolución General 3823 (AFIP) eliminó el régimen de las DJAI y lo sustituyó por un mecanismo nuevo denominado “Sistema Integral de Monitoreo de Importaciones” (SIMI), que comprende a los importadores inscriptos en los “registros especiales aduaneros”.

El artículo 2 de la RG 3823 aclara que las declaraciones efectuadas mediante el SIMI tendrán plazo de validez por 180 días corridos, contados a partir de la fecha de su aprobación. Mientras que en el artículo 9 se establece que al momento de oficializar la destinación definitiva de importación para consumo, la norma dispone que el Sistema Informático MALVINA (SIM) exigirá el número identificador SIMI, realizará los controles de consistencia acordados con los organismos competentes y verificará que ella se encuentre validada por todos aquellos a quienes corresponda intervenir.

#### 1.1.1- Funciones de la Aduana

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

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

Además, la Aduana colabora en el resguardo de intereses del Estado, tales como la seguridad nacional, la economía, la salud pública y el medio ambiente, vedando el flujo de mercaderías peligrosas o ilegales.

También fomenta la cultura del cumplimiento voluntario por parte de los usuarios.

Las estrategias principales de la Aduana se vinculan con la facilitación y potenciación del comercio exterior y la verificación oportuna, a través de la sistematización y actualización permanente del servicio, dentro del contexto de una nueva gestión pública<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> <http://www.afip.gob.ar/aduanaDefault.asp>

### 1.1.2- Territorio aduanero. Definición. Clasificación. Zonas

El artículo 2 del Código Aduanero argentino establece que:

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

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

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

Por su parte el artículo 3 establece que no constituye territorio aduanero, ni general ni especial:

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

En estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros que para cada caso se contemplan en el código.

## **Zonas**

El territorio aduanero se divide en zona primaria, secundaria, de vigilancia especial y marítima.

### **Zona primaria:**

Art. 5 – 1. Zona primaria aduanera es aquella parte del territorio aduanero habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras, o afectada al control de las mismas, en la que rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de la mercadería.

2. La zona primaria aduanera comprende, en particular:

a) Los locales, instalaciones, depósitos, plazoletas y demás lugares en donde se realizaren operaciones aduaneras o se ejerciere el control aduanero.

b) Los puertos, muelles, atracaderos, aeropuertos y pasos fronterizos.

c) Los espejos de agua de las radas y puertos adyacentes a los espacios enumerados en los incs. a) y b) de este artículo.

d) Los demás lugares que cumplieren una función similar a la de los mencionados en los incs. a), b) y c) de este artículo, que determinare la reglamentación.

e) Los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados en los incisos precedentes.

### **Zona secundaria:**

Art. 6 – El territorio aduanero, excluida la zona primaria, constituye zona secundaria aduanera.

### Zona de vigilancia especial:

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

a) En las fronteras terrestres del territorio aduanero, entre el límite de éste y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente.

b) En las fronteras acuáticas del territorio aduanero, entre la costa de éste y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente.

c) Entre las riberas de los ríos internacionales y nacionales de navegación internacional y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente.

d) En todo el curso de los ríos nacionales de navegación internacional.

e) A los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados en los incisos precedentes.

2. En los incs. a), b) y c) del apart. 1 la distancia a determinarse no podrá exceder de cien kilómetros del límite correspondiente.

3. Salvo disposición expresa en contrario, los enclaves constituidos a favor de la Nación, y sus correspondientes espacios aéreos, constituyen zona de vigilancia especial, en cuanto no integren la zona primaria aduanera.

### Zona marítima Aduanera

Art. 8 – Zona marítima aduanera es la franja del mar territorial argentino y de la parte de los ríos internacionales sometida a la soberanía de la Nación

Argentina, comprendidos sus espacios aéreos, que se encuentra sujeta a disposiciones especiales de control y que se extiende entre la costa, medida desde la línea de las más bajas mareas, y una línea externa paralela a ella, trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente. La distancia entre estas dos líneas, que conforman la franja, no podrá exceder de veinte kilómetros.

### Área franca

Art. 590 – Área franca es un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieran establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.

1.1.3- Mercadería. Nomenclatura arancelaria. Origen de la mercadería. Certificado de origen.

Mercadería:

Según el artículo 8 del Código Aduanero “es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.”

“Se consideran igualmente — a los fines de este Código — como si se tratare 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.”

#### Nomenclatura arancelaria:

La Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) está basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas, siendo idéntico a éste hasta el nivel de la subpartida arancelaria (seis dígitos). La NCM utiliza dos dígitos adicionales para brindar mayor nivel de detalle a los códigos, utilizando ocho dígitos<sup>2</sup>.

#### Origen de la mercadería:

“En cuanto al origen de la mercadería, ello se refiere a dónde fue extraída (recurso natural), o elaborada (recursos industrializados), a los fines del arancel o valor de la misma. Por otra parte, este origen va a tener interés en la aplicación de prohibiciones que se encontraren vigentes”<sup>3</sup>.

#### Según el artículo 14 del Código Aduanero:

1. En ausencia de disposiciones especiales aplicables, el origen de la mercadería importada se determina de conformidad con las siguientes reglas:

a) la mercadería que fuere un producto natural es originaria del país en cuyo suelo, agua territorial, lecho y subsuelo submarinos o espacio aéreo hubiera nacido y sido criada, o hubiera sido cosechada, recolectada, extraída o aprehendida;

b) la mercadería extraída en alta mar o en su espacio aéreo, por buques, aeronaves y demás medios de transporte o artefactos de cualquier tipo, es originaria del país al que correspondiere el pabellón o matrícula de aquéllos. Del mismo origen se considera el producto resultante de la transformación o del perfeccionamiento de dicha mercadería en alta mar o en su espacio aéreo, siempre que no hubiese mediado aporte de materia de otro país;

---

<sup>2</sup>

[www.mercosur.int](http://www.mercosur.int)

<sup>3</sup>

Jorge Luis Tosi, Derecho Penal Aduanero, 2da Edición, Ed. Ciudad Argentina, 2002

c) la mercadería que fuere un producto manufacturado en un solo país, sin el aporte de materia de otro, es originaria del país donde hubiera sido fabricada;

d) la mercadería que fuere un producto manufacturado en un solo país, con el aporte total o parcial de materia de otro, es originaria de aquél en el cual se hubiera realizado la transformación o el perfeccionamiento, siempre que dichos procesos hubieran variado las características de la mercadería de modo tal que ello implicare un cambio de la partida de la Nomenclatura aplicable;

e) la mercadería que hubiera sufrido transformaciones o perfeccionamientos en distintos países, como consecuencia de las cuales se hubiesen variado sus características de modo tal que ello implicare un cambio de la partida de la Nomenclatura aplicable, es originaria del país al cual resultare atribuible el último cambio de partida;

f) cuando no resultaren aplicables las reglas precedentes, la mercadería es originaria de aquel lugar en el que se la hubiere sometido a un proceso que le otorgare el mayor valor relativo en aduana al producto importado, y si fueren dos o más los que se encontraren en tales condiciones, la mercadería se considera originaria del último de ellos.

2. Aun cuando fueren de aplicación las reglas previstas en los incisos d) y e) del apartado 1 de este artículo, el Poder Ejecutivo, por motivos fundados, podrá establecer que el origen de cierta especie de mercadería se determine por cualquiera de los siguientes métodos:

a) de conformidad con la regla prevista en el inciso f) del apartado 1 de este artículo;

b) en función de una lista de transformaciones o perfeccionamientos que se consideren especialmente relevantes;

c) conforme a otros criterios similares que se consideren idóneos a tales fines.

El Poder Ejecutivo podrá delegar la facultad prevista en este apartado en el Ministerio de Economía.

### Certificado de origen

Tosi en su trabajo “Derecho Penal Aduanero” establece que el Certificado de Origen “es el extendido por la cámara de comercio e industria, o las instituciones similares, del país de origen de la mercadería, que debe ser visado por el cónsul del país de importación, y donde se afirma la circunstancia de que esa mercadería tiene la nacionalidad del certificador, y se indica su posición arancelaria, según la nomenclatura de aplicación”.

1.2- Inscripción como importador: la autoridad de aplicación brinda el procedimiento para la inscripción como importador, el mismo se desarrollará en este apartado:

#### **Objetivo**

La inscripción otorgará facultades al importador/exportador para actuar como tal, en todas las Aduanas del país.

#### **Lugar de presentación**

La solicitud de inscripción como importador/exportador se realizará ante la Aduana que resulte competente en razón de su domicilio fiscal.

#### **Formulario**

Los sujetos que soliciten la inscripción en el Registro de Importadores/Exportadores, presentarán tres (3) ejemplares del formulario OM-1228-F.

#### **Requisitos para tramitar la inscripción de importadores / exportadores**

En el formulario OM-1228/F se indicará si es una inscripción nueva o una actualización, como también si ésta se solicita para operar en forma habitual o no habitual.

El domicilio consignado en el formulario OM-1228/F deberá ser coincidente con el domicilio fiscal declarado.

Los solicitantes de inscripción que no acrediten solvencia económica deberán constituir garantía con anterioridad a la presentación del formulario OM-

1228/F, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución General N° 2.220 y su modificatoria.

Las personas autorizadas a suscribir la documentación de importación/exportación, consignadas en el formulario OM-1228/F, deberán registrar sus firmas al dorso del citado formulario, respetando el número de ubicación indicado en el mismo.

Cuando se trate de la inscripción de una persona de existencia visible se deberá presentar, junto con el formulario OM-1228/F, fotocopia del Documento Nacional de Identidad (DNI), Libreta de Enrolamiento (LE), Libreta Cívica (LC) o documento equivalente y exhibir dicho documento.

La entrega del ejemplar del formulario OM-1228/F, correspondiente al importador/exportador, se efectuará al titular de la inscripción o a cualquiera de los autorizados consignados en dicho formulario.

#### Certificación de firmas en el formulario OM-1228/F:

El funcionario aduanero sólo está facultado para certificar la firma de la persona de existencia visible que solicita su inscripción -sin autorizados-.

La certificación de firmas de las restantes inscripciones deberá ser llevada a cabo por escribano público, legalizadas por el respectivo colegio.

El escribano actuante deberá indicar el carácter invocado del firmante, como también la documentación tenida a la vista con la cual acredita las facultades otorgadas para suscribir la presente solicitud.

#### Control de antecedentes

La Aduana de Inscripción controlará el cumplimiento de los requisitos mencionados.

De resultar cumplidos solicitará a la División Registros la correspondiente inscripción, que con carácter previo a concederla, serán remitidas por su orden a la Dirección Investigaciones y Dirección Control del Riesgo, ambas dependientes de la Subdirección General de Control Aduanero, para que tomen la intervención que les compete en el ámbito de sus respectivas funciones.

Dichas actuaciones serán devueltas con la intervención de ambas direcciones en un término no superior a los 10 días, a los fines que la División registro se expida.

Las dependencias receptoras de las solicitudes de inscripción remitirán una copia certificada del formulario OM-1228/F a la División Sumarios de Prevención - Sección Registro de Infractores- para que informe sobre la existencia de antecedentes respecto de los integrantes y autorizados consignados en dicho formulario, en los términos del Artículo 94 apartado 1, inciso d) o apartado 2, inciso d) del Código Aduanero.

Concluida la intervención de las áreas competentes, el Administrador de la Aduana intervendrá el formulario OM-1228/F a fin de autorizar la inscripción.

Asimismo, cargará en el Sistema de Registro los datos del solicitante/integrantes y de las personas autorizadas, según corresponda.

Caso contrario se procederá a su denegatoria por la División Registro<sup>4</sup>.

## CAPITULO II: ANÁLISIS DE IMPUESTOS NACIONALES

### 2.1- Tributos aduaneros

#### 2.1.1- Hecho imponible

En materia impositiva, cuando hablamos de hecho imponible, nos referimos a “lo que el legislador quiso gravar”.

En el caso de las importaciones, el artículo 635 del Código Aduanero establece que el derecho de importación grava la importación para consumo. Y, a continuación, el artículo 636 aclara que la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado.

---

<sup>4</sup>

[www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

### 2.1.2- Nacimiento del hecho imponible

Para saber en qué momento se produce el nacimiento del hecho imponible, el artículo 637 establece que:

1. Es aplicable el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:

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

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

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

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

e) el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, en los supuestos previstos en el apart. 2 del art. 10.

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

### 2.1.3- Base imponible

La base imponible es el valor en aduana de las mercaderías que se importan a consumo. Esto es el valor CIF (costo, seguro y flete). Esta metodología es la definida en el “Acuerdo sobre Valoración de Mercaderías en Aduana” en el marco de la Organización Mundial de Comercio. Nuestro país ratificó este acuerdo con la sanción de la Ley 24.425.

Se utiliza como base el valor de la transacción – Ajustes a deducir + Ajustes a incluir + Flete y Seguro Internacional.

#### 2.1.4- Alícuota

La alícuota de los derechos de importación es regulada por el Ministerio de Economía y aplicada por la DGA.

#### 2.1.5- Derechos de importación. Tipos

Los derechos de importación se pueden clasificar en ad valorem y específicos.

2.1.5.1- Ad valorem: El derecho de importación ad valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor en aduana de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales CIF, si éstos fueren superiores.

2.1.5.2- Específicos: El derecho de importación específico es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

#### 2.1.6- Tasas aduaneras

##### 2.1.6.1- Tasa de comprobación de destino

Es la tasa "Ad Valorem" que se cobra a la importación a consumo respecto de la cual el Servicio Aduanero prestare un servicio de control en plaza, para comprobar que se cumplen las obligaciones que hubieren condicionado los beneficios otorgados a tal importación. (Artículo 767 del C.A.)

Respecto a la base imponible para liquidar la tasa de comprobación, ésta es el valor en aduana de la mercadería de que se tratare. Dicho valor es el definido a los efectos de liquidar el derecho de importación. (Artículo 769 del C.A.)

La alícuota la establece el Poder Ejecutivo, y no podrá exceder del dos por ciento (2%). (Artículo 770 del C.A.)

También el Poder Ejecutivo, por razones justificadas, podrá otorgar exenciones totales o parciales de la tasa de comprobación, ya sean sectoriales o individuales. (Artículo 771 del C.A.)

#### 2.1.6.2- Tasa de servicios extraordinarios

El artículo 773 del Código establece que las operaciones y demás actos sujetos a control aduanero, cuya realización se autorizare en horas inhábiles, están gravados con una tasa cuyo importe debe guardar relación con la retribución de los servicios extraordinarios que el Servicio Aduanero debiere abonar a los agentes que se afectaren al control de dichos actos.

Quedan exentos de la aplicación de la tasa de servicios extraordinarios el tránsito vecinal y de turistas de cualquier origen, que se realicen en horas y días inhábiles por los puentes y pasos internacionales. La Administración Nacional de Aduanas establecerá un régimen compensatorio para los agentes que desempeñaren este servicio, en horario inhábil.

La Administración Nacional de Aduanas queda facultada para fijar y modificar la tasa de servicios extraordinarios. (artículo 774)

#### 2.1.6.3- Tasa de estadística

Es la tasa "Ad Valorem" que se cobra por la prestación de un servicio estadístico. (Artículo 762 C.A.)

La base imponible para liquidar la tasa de estadística es el valor en aduana de la mercadería de que se tratare. Dicho valor es el definido a los efectos de

liquidar el derecho de importación o de exportación, según correspondiere. (Artículo 763 C.A.)

Alícuota: El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar la alícuota de la tasa de estadística que se fijare. (Artículo 764 C.A.)

Exenciones: El Poder Ejecutivo, por razones justificadas, podrá otorgar exenciones totales o parciales de la tasa de estadística, ya sean sectoriales o individuales. (Artículo 765 C.A.)

#### 2.1.6.4- Tasa de almacenaje

El artículo 775 dice que cuando el servicio aduanero se constituyere en depositario de mercadería, percibirá una tasa de retribución del servicio de almacenaje.

Y el 776 establece que la Administración Nacional de Aduanas queda facultada para fijar y modificar la tasa de almacenaje, cuidando de que el nivel tarifario no exceda del que rigiere para análogos servicios.

#### 2.1.7- Exenciones

Con respecto a las exenciones el Código nos dice que:

**Art. 757 – 1.** El Poder Ejecutivo podrá otorgar exenciones totales o parciales al pago del derecho de exportación, ya sean sectoriales o individuales.

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

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

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

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

d) cortesía internacional;

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

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

**Art. 758** – En los supuestos en que acordare exenciones, el Poder Ejecutivo podrá establecerlas bajo la condición del cumplimiento de determinadas obligaciones.

#### 2.1.8- Infracciones aduaneras

El artículo 893 del Código Aduanero establece lo siguiente: “se consideran infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que este Título reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera. Las disposiciones generales de este Título también se aplicarán a los supuestos que este código reprime con multas automáticas.”

##### 2.1.8.1- Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas

Según el artículo 954 del Código existe declaración inexacta cuando una declaración efectuada ante el servicio aduanero difiera con lo que resultare de la comprobación. Y si pasare inadvertida produjere o hubiere podido producir:

a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;

b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;

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

Se puede citar el fallo Basabilbaso, Eduardo c/ A.N.A. – Aduana Rosario s/ demanda contenciosa:

La Cámara de Apelaciones de Rosario – SALA A- hizo lugar a la demanda contenciosa que dedujeron el importador Eduardo Basabilbaso y la despachante de aduana Marta Sosa contra la resolución del Administrador de la Aduana de Rosario, que los condenó al pago de una multa en los términos del artículo 954 inc c) del Código Aduanero por haber formulado una declaración inexacta.

Contra ese fallo el Organismo Aduanero planteó recurso extraordinario; para decidir la Cámara sostuvo que no se configura la infracción cuando la diferencia comprobada por la Aduana –respecto de la declaración formulada por el importador- ha sido sobre la cantidad de mercadería, y no sobre sus características y principalmente, tampoco sobre su valor.

Según la Corte, al faltar una serie de productos electrónicos declarados en el despacho, se podría haber producido el egreso de un importe diferente del que efectivamente correspondiere.

En virtud de lo expuesto, la Corte revocó el fallo apelado, y se declaró procedente el recurso extraordinario.

#### 2.1.8.1.2- Declaraciones inexactas no punibles

El artículo 958 del Código establece que, salvo disposición especial en contrario, en los supuestos en que este código hubiere previsto la dispensa del pago de tributos por las causales de siniestro, caso fortuito, fuerza mayor o en el supuesto de rectificación de declaración debidamente justificada, las diferencias que fueren consecuencia directa de dichas causales no serán tomadas en consideración a los efectos punibles.

#### 2.1.8.2- Mercadería a bordo sin declarar

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

Si la importación o la exportación de la mercadería en infracción estuviere sujeta a una prohibición, la multa podrá elevarse hasta DOS (2) veces su valor en plaza.

Se puede citar el fallo FERTIMPORT SA. En el mismo se condena al pago de una multa de \$ 44.672,52 por infracción al art. 962 del CA y al pago de otra multa por \$ 40.388,90 en sustitución de comiso.

El sumario fue iniciado como consecuencia de una Brigada de Fondo en el buque "Champion Trader" de bandera noruega, de quien fue agente

marítimo aduanero; que según el acta labrada por esta brigada se detectó la presencia de mercadería (electrodomésticos y electrónica) que no habrían sido declarados en la lista de rancho; que al contestar la vista en sede aduanera sostuvo que esos artículos habían sido declarados ante el servicio aduanero, pese a que no era necesaria su declaración en el manifiesto de rancho, y que no se daban los requisitos del art. 962 del CA; que la resolución condenatoria, entre otras consideraciones, entendió que la declaración era extemporánea, que los artículos en cuestión se encontraban en lugares de acceso reservado a la tripulación y que el deber de declararlos surge del art. 135 del CA.

#### 2.1.8.3- Contrabando

El delito de contrabando simple se encuentra previsto en los artículos 863 a

867 del código aduanero.

ART 863.- Será reprimido con prisión de 6 meses a 8 años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid u engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones.

Artículo 864.- Será reprimido con prisión de 6 meses a 8 años el que:

- a) importare o exportare mercadería en horas o por lugares no habilitados al efecto, la desviare de la rutas señaladas para la importación o la exportación o de cualquier modo la sustrajere al control que corresponde ejercer al servicio aduanero sobre tales actos;
- b) realizare cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación;
- c) presentare ante el servicio aduanero una autorización especial, una licencia arancelaria o una certificación expedida contraviniendo las disposiciones legales

específicas que regularen su otorgamiento, destinada a obtener respecto de mercadería que se importare o se exportare, un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere;

D) ocultare, disimulare, sustituyere o desviare, total o parcialmente, mercadería sometida o que debiere someterse a control aduanero, con motivo de su importación o de su exportación;

e) simulare ante el servicio aduanero, total o parcialmente, una operación o una destinación aduaneras de importación o de exportación, con la finalidad de obtener un beneficio económico.

Artículo 865.- Se impondrá prisión de 2 a 10 años en cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 863 y 864 cuando:

a) Intervinieren en el hecho tres o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice;

b) Interviniere en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice un funcionario o empleado público en ejercicio o en ocasión de sus funciones o con abuso de su cargo;

c) Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice un funcionario o empleado del servicio aduanero o un integrante de las fuerzas de seguridad a las que este código les confiere la función de autoridad de prevención de los delitos aduaneros;

d) Se cometiere mediante violencia física o moral en las personas fuerza sobre las cosas o la Comisión de otro delito o su tentativa;

e) Se realizare empleando un medio de transporte aéreo, que se apartare de las rutas autorizadas o aterrizare en lugares clandestinos o no habilitados por el servicio aduanero para el tráfico de mercadería;

f) Se cometiere mediante la presentación ante el servicio aduanero de documentos adulterados o falsos, necesarios para cumplimentar la operación aduanera;

g) Se tratare de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta;

h) Se tratare de sustancias o elementos no comprendidos en el art. 866 que por su naturaleza, cantidad o características pudieren afectar la salud pública.

Artículo 866.- Se impondrá prisión de 3 a 12 años en cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 863 y 864 cuando se tratare de estupefacientes en cualquier etapa de su elaboración. Estas penas serán aumentadas en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo cuando concurriere alguna de las circunstancias previstas en los incs. a), b) c) d) y e) del art. 865 o cuando se tratare de estupefacientes elaborados o semielaborados que por su cantidad estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional. (Texto según Ley 23353, B.O. 10-09-86).

Artículo 867.- Se impondrá prisión de 4 a 12 años en cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 863 y 864 cuando se tratare de elementos nucleares explosivos, agresivos químicos o materiales afines, armas, municiones o materiales que fueren considerados de Guerra o sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características pudieren afectar la seguridad común salvo que el hecho configure un delito al que correspondiere una pena mayor. (Texto según Ley 23353, B.O. 10-09-86).

### **Tentativa de contrabando**

Incorre en tentativa de contrabando el que, con el fin de cometer el delito de contrabando, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad. (Artículo 871 C.A.)

Penas: según el artículo 872 del C.A. la tentativa de contrabando será reprimida con las mismas penas que corresponden al delito consumado.

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

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

En la causa ISLAVIEVA, Tsvetanka A., KIRADZHISKA, Kameliya se las condena a las acusadas a prisión de 4 años y 6 meses por el delito de tentativa de contrabando calificado de estupefacientes. Las mismas arribaron al Aeropuerto Internacional de Córdoba e intentaron abordar el vuelo de la empresa LAN Chile con destino a Santiago de Chile. Fue entonces que al introducirse el equipaje llevado por las mencionadas en el control de rayos X de la Policía de Seguridad Aeroportuaria se detectó, en el interior del mismo, sustancia estupefaciente, concretamente 6386,56 gramos de clorhidrato de cocaína.

## 2.2- Impuesto a las ganancias

### Introducción

El hecho imponible se define como el hecho o acto o conjunto de éstos, de naturaleza económica, previstos en forma precisa en la norma legal y cuyo perfeccionamiento da origen a la relación jurídica tributaria principal, es decir, la obligación tributaria.

La conjunción de los elementos que integran el hecho generador de la obligación tributaria se produce al configurarse sus cuatro aspectos: objetivo, subjetivo, espacial y temporal.

Aspecto objetivo: es la descripción del hecho generador de la obligación tributaria. Está dado por la realización de actos, hechos o actividades cuya consecuencia sea la “obtención de ganancias”.

Aspecto subjetivo: es la definición del sujeto pasivo del impuesto, esto es, del contribuyente (persona) respecto del cual se verifica el hecho imponible. Son sujetos pasivos del impuesto a las ganancias las personas de existencia visible,

las personas de existencia ideal, las sucesiones indivisas y, como caso particular, los beneficiarios del exterior.

Aspecto especial: es la descripción del lugar en el que se configura el hecho imponible. Los residentes en el país tributan por sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior, mientras que los residentes en el exterior tributan sólo por sus ganancias obtenidas en el país.

Aspecto temporal: es la descripción del momento en que se verifica el hecho imponible. En este sentido, el impuesto a las ganancias es un gravamen de ejercicio, es decir, de formación sucesiva, que consiste en la acumulación de los actos, hechos o actividades que se verifican desde el primer día del inicio del período fiscal hasta el cierre de éste.

Según el artículo 18 de la ley, el año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Entonces, el período fiscal para las personas físicas y sucesiones indivisas coincide con el año calendario. Por otro lado, las ganancias obtenidas por los sujetos del artículo 49 inciso a) se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado. En lo que respecta a los restantes sujetos del artículo 49 de la ley, éstos tomarán como año fiscal para imputar sus ganancias aquél en que finalice el ejercicio comercial anual. El resultado impositivo determinado se asignará a los socios, quienes lo incluirán en sus declaraciones juradas correspondientes al año fiscal en que se produjo el cierre del aludido ejercicio comercial.

Cuando no se contabilicen las operaciones, el ejercicio coincidirá con el año fiscal<sup>5</sup>.

### 2.2.1- Renta de tercera categoría

El artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias establece que constituyen ganancias de la tercera categoría:

---

<sup>5</sup>

Impuesto a las Ganancias Explicado y Comentado, 5ta edición, Errepar

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.

b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.

c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

d) Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512.

... Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V. *(Inciso incorporado a continuación del inciso d) por [Ley N° 25.063](#), Título III, art.4°, inciso n).* - Vigencia: A partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para los ejercicios que cierren con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley o, en su caso, año fiscal en curso a dicha fecha.)

e) Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

Supongamos que quien realiza la actividad de importación sea una sociedad. En este caso, la actividad de venta de los artículos tecnológicos, quedaría encuadrada en la tercera categoría, esto debido al apartado a) del artículo 49, que incluye en la tercera categoría a los sujetos del artículo 69: personas de existencia ideal.

En el caso de que el importador sea una persona física, la actividad de venta también encuadra en la tercera categoría por el apartado b) del artículo 49 que incluye en dicha categoría a las ganancias que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país **o de empresas unipersonales** ubicadas en éste.

#### 2.2.2- Operaciones de importación entre sujetos independientes.

##### 2.2.2.1- Operaciones de importación de bienes. Sujetos comprendidos

En materia de operaciones de exportación e importación de bienes entre empresas independientes, la RG 1122 (AFIP) establece que:

“ Los contribuyentes y responsables que se detallan a continuación, siempre que efectúen operaciones de exportación e importación de bienes con personas o entidades independientes constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior, deben cumplimentar las obligaciones de conservar documentación y de presentar declaraciones juradas de acuerdo a las normas vigentes, tal como se menciona en los acápites siguientes:

a) Los comprendidos en el **artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

b) Los enunciados en el inciso b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d), ambos del **artículo 49 de la ley del gravamen**.

Estas disposiciones no serán de aplicación cuando los sujetos del exterior se encuentren constituidos, domiciliados, radicados o ubicados en países de baja o nula tributación (*dichos países -incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales-, se encuentran enumerados en el séptimo artículo s/n incorporado, a continuación del artículo 21 del Decreto N° 1037/00*) o cuando resulten aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 15 de la ley del gravamen, relativas a precios de transferencia.”

#### 2.2.2.2- Documentación a conservar

En cuanto a la documentación que deben conservar los sujetos del punto anterior, la RG 1122 (AFIP) establece que:

A efectos de demostrar la correcta determinación de las ganancias que derivan de las operaciones de exportación e importación de bienes entre entes independientes, los sujetos deberán conservar (entre otros), los comprobantes y/o elementos, con la información que para cada caso se indica seguidamente: a) Con relación al sujeto residente del país importador o exportador: sus datos identificatorios y sus funciones o actividades. b) Respecto de las personas independientes del exterior: apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributario, domicilio y país de residencia. c) Por las operaciones de exportación e importación realizadas entre los sujetos mencionados en el punto a) y los sujetos indicados en el punto b) anteriores: descripción de las mismas, su cuantía y la moneda utilizada para su pago, en cada período fiscal. d) Fuentes de información de los precios internacionales (de público y notorio conocimiento) de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares: detalle de las mismas, en caso de corresponder. e) Movimientos bancarios vinculados a las operaciones de exportación e importación: documentación bancaria respaldatoria. f) Cuando se trate de operaciones comprendidas en el último párrafo del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que en su conjunto

superen el monto anual por ejercicio comercial de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000.-) hasta la suma de veinte millones de pesos (\$ 20.000.000.-): papeles de trabajo donde conste claramente el cálculo y la determinación del coeficiente de rentabilidad. g) En el caso de operaciones comprendidas en el último párrafo del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que en su conjunto superen el monto anual por ejercicio comercial de veinte millones de pesos (\$ 20.000.000.-): papeles de trabajo donde conste claramente el cálculo y la determinación del coeficiente de rentabilidad, correspondiente a cada línea de producción, y la forma en que se determinaron estas últimas.

#### 2.2.2.3- Presentación de declaraciones juradas

Los contribuyentes y/o responsables, deberán informar los datos vinculados a sus operaciones de exportación e importación, por los períodos y en la forma, que para cada caso se indica a continuación:

a) Operaciones de exportación e importación de bienes (comprendidas en el anteúltimo párrafo del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones), respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, con personas o entidades independientes constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior: por cada uno de los semestres de un mismo ejercicio fiscal, presentarán el formulario de declaración jurada F. 741.

b) Operaciones de exportación e importación no comprendidas en el inciso precedente (comprendidas en el último párrafo del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones), cuyo monto anual por ejercicio comercial en su conjunto superen la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000.-): remitirán vía "Internet", por cada ejercicio anual,

el formulario de declaración jurada F. 867 (más información en Fechas y formas de presentación).

A los fines de la determinación del monto anual de exportaciones e importaciones, deberán considerarse los importes de las operaciones convertidos a pesos, conforme a las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Respecto al monto anual mencionado en el párrafo precedente, la Nota Externa (AFIP) 6/2005, aclara en su punto 1, las operaciones comprendidas y la forma de determinación del citado monto.

## 2.3- Impuesto a la ganancia mínima presunta

### 2.3.1- Hecho imponible

2.3.1.1- Aspecto espacial: el impuesto a la ganancia mínima presunta grava la posesión o pertenencia de activos situados en el país y en el exterior, al cierre de los ejercicios incluidos en el período de vigencia del gravamen.

2.3.1.2- Aspecto objetivo: está dado por la posesión o pertenencia de bienes (denominados como “activos”) independientemente del momento de ingreso al patrimonio, a la fecha del cierre del ejercicio.

2.3.1.3- Aspecto subjetivo: son sujetos de este impuesto:

- a) Las sociedades domiciliadas en el país;
- b) Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país;
- c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo;

d) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016 (sociedades de economía mixta, sociedades anónimas con participación estatal, bancos o entidades financieras nacionales, sociedades del Estado, etc)

e) Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles;

f) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley;

g) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones;

h) Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país.

2.3.1.4- Aspecto temporal: el impuesto bajo estudio se determina sobre la base de los activos existentes al cierre de cada ejercicio económico.

En nuestro caso de aplicación, ya sea que se trate de una sociedad o de una empresa unipersonal, en ambos casos, estaría alcanzado por el impuesto a la ganancia mínima presunta.

#### 2.3.2- Valuación.

A continuación pasaré a desarrollar, para el caso de aplicación, cuáles son las normas de valuación establecidas en el artículo 4 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta.

a) Bienes muebles amortizables, incluso reproductores amortizables:

1. Bienes adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio -excluidas, en su caso, diferencias de cambio- se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada oportunamente por la Dirección General Impositiva, entonces dependiente de la ex Secretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con arreglo a las normas previstas en dicho artículo. Detrayéndose la amortización de acuerdo a las normas de la ley del impuesto a las ganancias.

c) Los bienes de cambio: de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones; a saber el artículo 52 de dicha normativa, establece que, “mercaderías de reventa, materias primas y materiales: se valuarán al costo de la última compra efectuada en los DOS (2) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio.”

d) Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma: de acuerdo con el último valor de cotización, tipo comprador del Banco de la Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

Los créditos deberán ser depurados de acuerdo con los índices de incobrabilidad previstos para el impuesto a las ganancias;

e) Los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma: por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas hasta el 1º de abril de 1991, y el de los intereses que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio. Los créditos deberán ser depurados según se indica en el inciso precedente.

Los anticipos, retenciones y pagos a cuenta de gravámenes, incluso los correspondientes al impuesto de esta ley, se computarán sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida.

Del total de créditos podrá descontarse el importe de los que se mantengan en gestión judicial contra el Estado-deudor (nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), en los que no se haya producido transacción judicial o extrajudicial;

j) Los demás bienes: por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, actualizado por la aplicación del índice mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la mencionada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

### 2.3.3- Liquidación y pago

#### 2.3.3.1- Base imponible

La base imponible del gravamen está constituida por la suma de los valores de todos esos activos gravados. El “mínimo exento” es de \$200.000 (según el artículo 3 de la ley). Cuando la suma de los valores de los activos gravados superen \$200.000, todo estará gravado.

#### 2.3.3.2- Alícuota

El monto del impuesto surgirá de la aplicación de la alícuota del 1% sobre la base imponible del gravamen liquidado.

### 2.3.3.3- Pagos a cuenta

A efectos de obtener el monto del tributo a ingresar, se pueden detraer pagos a cuenta. Los mismos pueden ser:

- Anticipos
- Créditos de impuesto a las ganancias
- Crédito de impuesto extranjero

#### 2.3.3.3.1- Créditos de impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el impuesto a la ganancia mínima presunta podrá computarse como pago a cuenta de este último, neto de la porción que cabe atribuirle a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del 12 de la ley (inmuebles, situados en el país y en el exterior, excepto los que revisten el carácter de bienes de cambio), ello por cuanto el impuesto de este último artículo es un impuesto cedular e independiente del régimen general.

Este cómputo deberá realizarse siempre en primer lugar, antes de deducir los anticipos, retenciones, percepciones y saldos a favor.

En cuanto al impuesto a las ganancias a considerar, se trata de aquel que surge de aplicar la alícuota respectiva a la base imponible, debiéndose considerar previamente los quebrantos provenientes de ejercicios anteriores.

Si del cómputo previsto surgiera un excedente no absorbido, este no generará saldo a favor del contribuyente en el impuesto a la ganancia mínima presunta. Si, por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta, se admitirá –siempre que se verifique en cualquiera de los 10 ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido- computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio

en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

## 2.4- Impuesto sobre los bienes personales

### 2.4.1- Hecho imponible

A continuación describiré los cuatro componentes del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales:

2.4.1.1- Aspecto espacial: el impuesto bajo estudio recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

2.4.1.2- Aspecto objetivo: está dado por la posesión de bienes- cualquiera fuese el momento de su ingreso al patrimonio- al 31 de diciembre de cada año.

2.4.1.3- Aspecto subjetivo: la ley del impuesto sobre los bienes personales señala que:

- cuando se trate de personas físicas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas radicadas en él, tributarán por sus bienes situados en el país y en el exterior;

- en tanto que las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en él, lo harán solamente por sus bienes situados en el país.

2.4.1.4- Aspecto temporal: el impuesto se aplica sobre la posesión o pertenencia de bienes al 31 de diciembre de cada año, de esta forma, podemos asegurar que este tributo es "instantáneo"- es decir, los acontecimientos de hecho, para determinar si existe o no base imponible, se verifican en un momento

determinado, no importando las variaciones contiguas, salvo el caso de variaciones patrimoniales.

#### 2.4.2- Régimen de responsabilidad sustituta

##### 2.4.2.1- Régimen de retención

El artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales (en adelante, artículo 25.1) establece que las sociedades regidas por la ley 19.550 deberán liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a los titulares de las acciones o participaciones en dichas sociedades, en tanto el tenedor sea:

- una persona física y/o sucesión indivisa domiciliada/radicada en el país o en el exterior,

- y/o una sociedad y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

El artículo 20.2 del decreto reglamentario, con respecto al sujeto obligado a efectuar la retención e ingreso del gravamen, también incluye a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de la ley 19.550, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares. El importe retenido tendrá el carácter de pago único y definitivo, lo cual significa que las personas implicadas (socios o accionistas) quedan fuera de la obligación general de incluir al correspondiente ingreso en su declaración jurada anual.

##### 2.4.2.2- Valuación cuando se trate de empresas o explotaciones unipersonales

En estos casos no corresponde el pago en cabeza de la empresa – no existe régimen de sustitución-, sino que el valor calculado debe incluirse en la base imponible del sujeto pasivo del impuesto sobre los bienes personales.

Las pautas de valuación dependerán de si estas empresas llevan o no registros que permitan confeccionar balances.

En el primer caso se valorará según lo establecido en el artículo 20 del decreto reglamentario, esto es en función del capital de las empresas, que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre del año respectivo, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades, regidas por la Ley 19.550, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 de la ley. Al valor así determinado se le sumará o restará, respectivamente, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del socio al 31 de diciembre del año por el que se efectúe la liquidación.

En el segundo caso, es decir, el de los sujetos que no llevan registros que permitan confeccionar balances, el capital se determinará atendiendo a lo establecido en el artículo 22 del reglamento:

- el activo deberá valuarse de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, sin computar a dichos efectos la reducción que para los inmuebles rurales prevé el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo.

- el pasivo deberá considerarse conformado por:

- Las deudas de la sociedad, empresa o explotación y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre de ejercicio, las cuales incluirán el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

- Y los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

#### 2.4.2.3- Reintegro del impuesto abonado

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

A los fines de ejercer este derecho de reintegro, los referidos entes sociales deberán determinar en forma precisa el porcentaje real de las participaciones. Para ello, tendrán que considerar la situación particular de cada uno de los titulares de las acciones o participaciones que resultaron comprendidas en la liquidación del impuesto, atendiendo a:

- los saldos deudores o acreedores de las cuentas particulares de los socios;
- los aportes de capital, etc.

#### 2.4.3- Liquidación y pago

##### 2.4.3.1- Base imponible

La base imponible del gravamen está constituida por la suma de los valores de todos esos bienes gravados, excluidas las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad regida por la ley 19.550, con excepción de las empresas y explotaciones unipersonales.

A la referida base se le deducirá el importe al que se refiere el inciso i) del artículo 21 de la ley ("mínimo exento") de \$305.000. por ende, si la suma de los bienes arroja un importe igual o menor al indicado, el contribuyente estará exento del impuesto. Caso contrario, quedará alcanzado por el valor total de sus bienes.

##### 2.4.3.1- Alícuota

El gravamen surgirá de la aplicación, sobre el valor total de los bienes gravados por el impuesto, de la alícuota que para cada caso se fija a continuación:

Más de \$305.000 a \$750.000	0,50%
Más de \$750.000 a \$2.000.000	0,75%
Más de \$2.000.000 a \$5.000.000	1,00%
Más de \$5.000.000	1,25%

#### 2.4.3.2- Pagos a cuenta

Existen pagos por distintos conceptos que pueden deducirse del impuesto, a efectos de obtener el monto del impuesto a ingresar o, en su caso, saldo a favor del contribuyente:

**Anticipos:** las personas físicas y las sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país, respectivamente deberán determinar e ingresar cinco (5) anticipos en concepto de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda abonar.

Para establecer el importe de cada uno de ellos se aplicará el 20% sobre el monto del impuesto calculado en el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, deducida –de corresponder- la suma computada como pago a cuenta por los gravámenes similares pagados en el exterior.

**Saldo a favor:** del impuesto determinado también se podrán deducir los saldos a favor que tuviera el contribuyente por declaraciones juradas anteriores del impuesto sobre los bienes personales.

#### Créditos de impuesto

- **Crédito de impuesto extranjero:** el artículo 25 de la ley establece que podrán computarse como pago a cuenta los importes abonados por tributos de características similares, hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

- Crédito por el impuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 26 de la ley (inmuebles inexplorados, cuya titularidad corresponda a sociedades radicadas en el exterior, se presumirá que los mismos pertenecen a personas físicas domiciliadas en el país, deberán ingresar en concepto de impuesto el 1,25% del valor del inmueble).

- Por participación en empresas del exterior que, a su vez, poseen participación en sociedades locales (artículo 25)

Por lo antes expuesto, en nuestro caso de aplicación, de tratarse de una empresa unipersonal, el valor calculado de la misma debe incluirse en la base imponible del sujeto pasivo.

Si se trata de una sociedad, la misma deberá liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a los titulares de las acciones o participaciones en dicha sociedad.

## 2.5- Impuesto al valor agregado

### 2.5.1- Ámbito objetivo del hecho imponible

La ley 23.349 del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo primero el objeto de dicho gravamen, a saber:

a) La venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), e) y f) del artículo 4.

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación.

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en

el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos.

El caso que nos ocupa, la importación de artículos tecnológicos, lo desarrollaremos en el siguiente punto.

2.5.1.1- Importación definitiva de cosas muebles. Momento del pago. Pago y liquidación.

Según el inciso c) del artículo 1 este gravamen se aplicará sobre las importaciones definitivas de cosas muebles. Entonces, para que se configure el hecho imponible, se requiere la existencia de dos elementos:

- 1) Uno de carácter objetivo: la cosa importada debe ser mueble y
- 2) Otro de carácter territorial: la importación debe ser hecha a nuestro país.

El tercer párrafo del artículo 27 establece que en el caso de importaciones definitivas, el impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación. Es decir, deberá “anticiparse”.

Luego, cuando se efectúa la primera venta en el mercado interno al débito fiscal generado debe descontársele el gravamen pagado en la aduana.

El artículo 25 dispone que la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.

#### Momento del pago y hecho imponible

Mientras que la importación se perfecciona con el ingreso físico de la mercadería al territorio aduanero (lo cual se produce con el arribo del medio transportador a dicho territorio), el nacimiento de la obligación tributaria en el IVA, es decir el perfeccionamiento del hecho imponible, se produce posteriormente,

cuando dicho ingreso es por tiempo indeterminado. La jurisprudencia ha concluido que dicho momento se produce con el libramiento. Por ende, como los impuestos ya fueron ingresados con el inicio del despacho, dicho pago, hasta el libramiento, reviste el carácter de anticipo.

La determinación del momento en que nace la obligación tributaria es importante principalmente por dos motivos:

a) el de la destrucción de la mercadería: si se produce antes del nacimiento de la obligación tributaria entonces los impuestos no deberán pagarse y si fueron pagados deberán ser devueltos.

b) Por cambios en el régimen tributario: si son posteriores al momento imponible, pero anteriores al nacimiento de la obligación, entonces los impuestos deberán pagarse de acuerdo con el marco normativo vigente a este último momento<sup>6</sup>.

### Pago y liquidación del IVA por las importaciones

Como ya vimos, el tercer párrafo del artículo 27 determina que en el caso de importaciones definitivas, el impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.

El pago debe efectuarse una vez que la DGA le confirió una destinación a la mercadería y con dicho pago se inicia el proceso de despacho.

La Resolución General AFIP 3920 (1994), establece en su artículo primero lo siguiente:

*“El ingreso del impuesto al valor agregado correspondiente a las importaciones definitivas de cosas muebles deberá efectuarse, en las condiciones previstas en el cuarto párrafo del artículo 23 de la Ley de Impuesto al Valor*

---

<sup>6</sup> Ricardo Fenochietto, Impuesto al Valor agregado, 2da edición, Ed. La Ley, Buenos Aires 2007

*Agregado, según texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones, únicamente mediante depósito bancario.”*

Por lo tanto, no son de aplicación para cancelar las obligaciones de pago de las importaciones definitivas los regímenes de compensación, acreditación o transferencia. Con esta disposición se trata de establecer un tratamiento equitativo entre los bienes importados y los bienes adquiridos en el mercado interno, cuyo crédito fiscal no puede cancelarse con transferencias de saldos a favor ni compensaciones.

También, es importante señalar que el artículo 36 apartado a) de la ley establece que no están obligados a la inscripción en el impuesto los importadores, únicamente en relación a importaciones definitivas que realicen.

#### 2.5.2- Ámbito subjetivo del hecho imponible

Según el artículo 4 inciso c) de la ley de IVA, quienes importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros, son sujetos pasivos del impuesto. El principio general descrito en el artículo 36 de la ley, indica que los sujetos pasivos del gravamen deben inscribirse en la AFIP, pero con la excepción de:

- a) Los importadores, únicamente con relación a las importaciones que realicen, y
- b) Quienes sólo realicen operaciones exentas.

#### 2.5.3- Ámbito temporal del hecho imponible

En esta materia deben distinguirse dos momentos diferentes:

- a) El momento del pago de la obligación tributaria, aquél en que deben liquidarse los tributos aduaneros y los interiores (el IVA, internos, etc.)

b) El momento del perfeccionamiento del hecho imponible o nacimiento de la obligación tributaria, hecho producido con posterioridad al momento del pago<sup>7</sup>.

#### 2.5.4- Exenciones en materia de importaciones

El artículo 8 de la ley establece las siguientes exenciones:

a) Las importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y del hogar efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, con sujeción a los regímenes especiales relativos a: despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros; personas lisiadas; inmigrantes; científicos y técnicos argentinos, personal del servicio exterior de la Nación; representantes diplomáticos acreditados en el país y cualquier otra persona a la que se le haya dispensado ese tratamiento especial.

b) Las importaciones definitivas de mercaderías, efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, por las instituciones religiosas y por las comprendidas en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, cuyo objetivo principal sea:

1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los

---

<sup>7</sup>

Ricardo Fenochietto, Impuesto al Valor agregado, 2da edición, Ed. La Ley, Buenos Aires 2007

correspondientes programas, extendida por la SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA dependiente del MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACION.

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

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

#### 2.5.5- La base imponible de las importaciones. Determinación.

La ley establece en el artículo 25 que, en caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.

El artículo 64 del decreto reglamentario establece que, a los fines del artículo 25 de la ley, se entenderá por precio normal para la aplicación de los derechos de importación, el previsto como tal en el Código Aduanero. También que la mención de los tributos a que hace referencia el citado artículo no comprende el impuesto creado por la misma, ni los gravámenes de la ley de impuestos internos.

De esta manera, conforme al criterio de destino, se equipara a los bienes importados con los nacionales, toda vez que en ninguno de los dos casos la tasa se aplica sobre ella misma, ni sobre los impuestos internos<sup>8</sup>.

##### 2.5.5.1- Tipo de cambio

En cuanto al tipo de cambio, en el decreto reglamentario, artículo 49, se establece que “las operaciones en moneda extranjera que no tengan tipo de

---

<sup>8</sup> Ricardo Fenochietto, Impuesto al Valor agregado, 2da edición, Ed. La Ley, Buenos Aires 2007

cambio propio debidamente autorizado, se convertirán al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día anterior a aquél en el que se perfeccione el hecho imponible”.

El hecho imponible se perfecciona con el libramiento, porque es a partir de ese acto administrativo que la mercadería puede permanecer definitivamente en el territorio. Pero ese momento es posterior a aquél en que deben tributarse los impuestos. En la práctica, entonces, se toma el tipo de cambio vendedor del Banco Nación al cierre del día anterior al pago de los derechos aduaneros y los impuestos interiores.

#### 2.5.5.2- Controversias en cuanto a la determinación de la base imponible en Aduana

Dispone el decreto reglamentario en su artículo 65 que, cuando la legislación aduanera habilite el libramiento a plaza de los bienes, pero existan controversias con relación a los elementos integrantes de la determinación de los gravámenes a los que alude el artículo 25 de la ley y con ello de la base imponible utilizada para determinar el IVA, o no se pudiere fijar criterio respecto de los mismos en el tiempo requerido por el responsable, la DGA, queda facultada para liquidar el gravamen con carácter provisorio sobre la base declarada por el importador, sin necesidad del otorgamiento de garantías por eventuales diferencias del mismo, sin perjuicio de los recaudos que pudieran corresponder en materia aduanera.

Una vez fijados los criterios definitivos respecto de los elementos a que hace referencia el párrafo anterior, la DGA efectuará la liquidación definitiva y la percepción a que dé lugar.

Si de la referida liquidación surgiera una diferencia en favor del responsable, el citado organismo aduanero deberá, previa notificación a aquél, remitir los antecedentes del caso a la DGI, antes de vencido un mes de practicada. De mediar solicitud del responsable, la DGI deberá proceder a la devolución en la

medida en que los importes no hubieran sido ya utilizados como cómputo de crédito fiscal.

Si en la liquidación definitiva surgiera un mayor ingreso a cargo del responsable y la imputación ya hubiese dado lugar al cómputo de crédito fiscal, la diferencia entre el monto que hubiera correspondido computar de considerarse la declaración definitiva y el ya computado en base a la provisoria, incidirá en el ejercicio fiscal en que aquélla se practique.

#### 2.5.6- Tratamiento no discriminatorio de los bienes importados

El criterio de destino implica, no sólo que las exportaciones deben gravarse a tasa cero, sino también, que los bienes y servicios importados deben recibir igual tratamiento que los nacionales, de forma tal, que deben ser alcanzados por la misma alícuota, y por las mismas exenciones y exclusiones de objeto. Es decir, no se admite discriminación en el tratamiento por el origen del bien.

Tal principio se respeta, tanto en los tres primeros artículos de la ley del IVA al determinar el objeto del gravamen, como en el 7º al establecer la mayoría de las exenciones. Asimismo, está consagrado en el artículo 45 de la ley de IVA, el que 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 nacional o foráneo de los bienes”<sup>9</sup>.

##### 2.5.6.1- Regímenes de percepción aplicables a los bienes importados y a los nacionales

Tanto los bienes importados, como los nacionales, están sujetos a una alícuota de percepción adicional.

En el caso de los importados, se aplica la Resolución 3431 (DGI), que alcanza a las operaciones de importación de cosas muebles (excluidos los bienes de uso). El porcentaje general aplicable es el 10% sobre la base de imposición si

---

<sup>9</sup>

Ricardo Fenochietto, Impuesto al Valor agregado, 2da edición, Ed. La Ley, Buenos Aires 2007

se cuenta con CVD (certificado de validación de datos) o 20% sino se cuenta con el mismo (tasas que se reducen al 50% para bienes gravados al 10,5%).

## 2.6- Régimen simplificado para pequeños contribuyentes

A través de la ley 24.977 (B.O. 6/7/98) se estableció el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RSPC), de forma tal que quienes opten por él, sustituyen automáticamente el impuesto a las ganancias, el IVA y los recursos de seguridad social por un pago mensual.

### 2.6.1- Imposibilidad de optar por el régimen

La ley de Monotributo establece en su artículo primero que “se establece un régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes”.

En tanto, el artículo 2 define al “Pequeño Contribuyente” de esta manera: “A los fines de lo dispuesto en este régimen, se consideran pequeños contribuyentes las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, las integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones que se indican en el Título VI y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas.

Asimismo, se consideran pequeños contribuyentes las sociedades de hecho y comerciales irregulares (Capítulo I, Sección IV, de la ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 y sus modificaciones), en la medida que tengan un máximo de tres (3) socios.

En todos los casos siempre que cumplan las siguientes condiciones:

a) Hubieran obtenido en los doce (12) meses calendario inmediatos, anteriores a la fecha de adhesión, ingresos brutos provenientes de las actividades a ser incluidas en el presente régimen, inferiores o iguales a la suma de pesos

cuatrocientos mil (\$ 400.000) o, de tratarse de ventas de cosas muebles, que habiendo superado dicha suma y hasta la de pesos seiscientos mil (\$ 600.000) cumplan el requisito de cantidad mínima de personal previsto, para cada caso, en el tercer párrafo del artículo 8º;

b) No superen en el período indicado en el inciso a), los parámetros máximos de las magnitudes físicas y alquileres devengados que se establecen para su categorización a los efectos del pago del impuesto integrado que les correspondiera realizar;

c) El precio máximo unitario de venta, sólo en los casos de venta de cosas muebles, no supere el importe de pesos dos mil quinientos (\$ 2.500);

d) No hayan realizado importaciones de cosas muebles y/o de servicios, durante los últimos doce (12) meses del año calendario;

e) No realicen más de tres (3) actividades simultáneas o no posean más de tres (3) unidades de explotación.

Cuando se trate de sociedades comprendidas en este régimen, además de cumplirse con los requisitos exigidos a las personas físicas, la totalidad de los integrantes —individualmente considerados— deberá reunir las condiciones para ingresar al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).”

Por lo tanto, atento al inciso d) del artículo segundo, quien realice la actividad de importación de bienes no tiene la posibilidad de optar por el Régimen Simplificado.

## CAPITULO III: ANÁLISIS DE IMPUESTOS PROVINCIALES

### 3.1- Impuesto sobre los ingresos brutos

#### 3.1.1- Hecho imponible:

El código fiscal de la Provincia de Buenos Aires (ley 10.397) describe al hecho imponible de la siguiente manera:

**ARTÍCULO 182.** El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

**ARTÍCULO 183.** A los efectos de determinar la habitualidad a que se refiere el artículo anterior, se tendrá en cuenta especialmente la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Luego, el artículo 184 enuncia, taxativamente, algunas actividades que se encuentran alcanzadas por el impuesto.

En el caso que nos ocupa, la venta de artículos tecnológicos en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, realizada por cualquier sujeto, estará alcanzada en tanto se observe la habitualidad.

### 3.1.2- Base imponible

**ARTÍCULO 187.** Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

### 3.1.3- Contribuyentes y responsables

#### Contribuyentes

Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, sucesiones indivisas, fideicomisos y demás entes que realicen las actividades gravadas. Son también contribuyentes del impuesto las uniones transitorias de empresas y cualquier otra modalidad de asociación o vínculo entre empresas que verifiquen el hecho imponible.

El contribuyente es sujeto pasivo “**por deuda propia**”, ya que es a él, a quien se le atribuye “capacidad contributiva”.

La calidad de contribuyente se adquiere mediante el ejercicio de la actividad gravada.

El cese de la calidad de contribuyente se opera con el abandono de la actividad gravada.

### Responsables por deuda ajena

Hay otros sujetos vinculados con la obligación tributaria mediante relaciones de naturaleza diferente, que también resultan obligados al pago del tributo (si así lo dispone la ley).

Para asegurar la recaudación, suele incorporarse a la relación jurídica-tributaria a otros sujetos pasivos, cuya obligación no deriva de la realización del hecho imponible (contribuyente), sino de una especial carga legal.

Las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, y toda entidad o institución pública o privada que intervenga en operaciones alcanzadas por el impuesto actuarán como agentes de retención, percepción, recaudación e información, en la oportunidad, casos, formas y condiciones que establezca la Dirección Provincial de Rentas, sin perjuicio del impuesto que les correspondiere por cuenta propia.

### Otros responsables

Agentes de Información: tienen por función suministrar información al ente recaudador, sobre hechos que están conectados con obligaciones de terceros.

La naturaleza de la obligación es de orden “formal” y no sustantiva.

Su obligación es informar al Fisco y no actuar “en su lugar” (Ag. de retención y Percepción).

Es una derivación del deber formal de informar.

#### 3.1.4- Determinación, liquidación y pago

##### 3.1.4.1- Período fiscal

El IIBB es un impuesto anual cuyo período fiscal es el año calendario.

El pago se hará por ANTICIPOS MENSUALES sobre ingresos calculados base cierta, en la forma, condiciones, requisitos y plazos que determine la Autoridad de Aplicación.

La liquidaciones de anticipos revisten el carácter de DDJJ.

Los anticipos abonados fuera de término, no abonados o abonados por un monto inferior, devengarán INTERESES y originarán sanciones.

#### 3.1.4.2- Determinación del impuesto

Para la determinación del impuesto a los ingresos brutos debemos tomar la base imponible y multiplicarla por la alícuota correspondiente.

#### 3.1.4.3- Alícuotas

**ARTÍCULO 223.** La Ley Impositiva fijará la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad.

**ARTÍCULO 219.** Cuando un contribuyente ejerza dos (2) o más actividades o rubros alcanzados con distinto tratamiento, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos.

Cuando omitiera esta discriminación estará sujeto a la alícuota más elevada. Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal - incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la Ley Impositiva.

#### 3.1.4.4.- Anticipos mínimos

Actúan como parámetro que se compara con el anticipo mensual (que calcula el contribuyente).

Se compara:

\_ El anticipo (Base Imponible x Alícuota s/ Ley Impositiva vigente) y,

\_ Anticipo mínimo (fijado por Ley Impositiva vigente);

\_ *Luego se ingresa el importe mayor.*

**ARTÍCULO 224.** La Ley Impositiva establecerá importes mínimos de impuesto que deberán ingresarse en concepto de anticipo mensual.

LEY IMPOSITIVA, EJERCICIO FISCAL 2015. (Ley 14.808)

Artículo 36. Establécese en la suma de pesos ciento trece (\$147), el monto mínimo del impuesto sobre los Ingresos Brutos para anticipos mensuales, de conformidad con el artículo 224 del Código Fiscal -ley N° 10.397 (Texto ordenado 2011) y modificatorias.

3.1.4.5.- Régimen de percepción a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las destinaciones de Importación a Consumo

EL 2 de Enero de 2004 entró en vigencia el régimen de percepción a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de importación definitiva a consumo de mercaderías que ingresen al territorio aduanero, efectuadas por contribuyentes del citado gravamen, por parte de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS establecido por el Convenio N° 11/03 suscripto entre la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS y la COMISION ARBITRAL DEL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18-8-77 y la ADDENDA de fecha 17 de Noviembre de 2003<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> RG AFIP 1609

### 3.2- Convenio multilateral

Se trata de un acuerdo celebrado entre jurisdicciones del país que han adherido al mismo, con poderes tributarios propios, que tienen por objeto coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos estos fiscos han sancionado.

Es un instrumento que permite distribuir Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los casos en que los contribuyentes ejerzan actividad en más de una jurisdicción.

#### 3.2.1- Ámbito de aplicación

Sólo quedan alcanzadas las actividades que:

1. se ejercen en más de una jurisdicción,
2. por un mismo sujeto,
3. conformando un proceso único económicamente inseparable.

Para medir el volumen de actividad a asignar en cada jurisdicción el C.M. recurre a dos parámetros que son los ingresos y gastos (en idénticas proporciones).

Para ciertos supuestos existen regímenes especiales y la distribución de la base imponible se realiza conforme a porcentajes fijados por el Convenio Multilateral.

Suministra pautas para establecer que porción de los ingresos brutos del contribuyente podrá gravar cada jurisdicción, concluyendo aquí su función. Si los grava, cómo, cuándo, serán cuestiones propias de cada fisco.

### 3.2.2- Régimen general

#### 3.2.2.1- Operaciones entre ausentes

El último párrafo del artículo primero se refiere a las actividades formalizadas por correspondencias, teléfono, internet, etc y las incluye en el ámbito del Convenio. Luego establece que esos ingresos deben atribuirse al domicilio del adquirente de los bienes o servicios (inciso b) del artículo 2do).

## CAPITULO IV: FACTURACIÓN

### 4.1- Factura electrónica

Mediante la Resolución General N° 2.975 se incorporan dentro del régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales (RG 2485) a las operaciones realizadas en el mercado interno por sujetos inscriptos en el impuesto al valor agregado que revistan el carácter de importadores inscriptos en los “Registros Especiales Aduaneros”.

## CAPITULO V: CASO DE APLICACIÓN

A continuación voy a desarrollar el caso de una empresa unipersonal que se dedica a importar productos tecnológicos (celulares, notebooks, tablets y cámaras fotográficas) de China, y luego los vende en un local en Provincia de Buenos Aires, y a través de internet a todo el país.

En primer lugar debe efectuar la inscripción como importador, como ya he explicado.

Una vez inscripto, debe contactar al proveedor del exterior. Normalmente, el contrato de compra-venta internacional se formaliza a través de una "Orden de Compra", la cual es la aceptación expresa de la oferta o cotización del proveedor.

Luego, debe contactar al despachante de aduana que es quien hace la clasificación arancelaria del producto o productos que serán importados y determinan si estos requieren permisos para importación. Una vez hecha esta determinación debe confeccionar la declaración aduanera de importación y la presenta ante la Aduana de Jurisdicción donde se encuentre la mercancía.

En el proceso normal de aceptación de las Declaraciones Aduaneras de Importación, la aduana por medio de un método selectivo revisa la mercancía físicamente, proceso que consiste en ir al almacén fiscal donde se encuentre la mercancía y con un aforador (funcionario de Aduanas) se procede a revisar toda la mercancía.

Una vez revisado por la aduana se procede a la cancelación de impuestos a través del agente de aduanas, la cual sella una de las copias de la Declaración Aduanera de Importación con la leyenda "**Levante de Mercancía**", por medio de la cual el importador o su representante puede hacer retiro de la mercancía una vez cancelados los tributos aduaneros correspondientes<sup>11</sup>.

En cuanto al impuesto al valor agregado, el tercer párrafo del artículo 27 de la ley establece que en el caso de importaciones definitivas, el impuesto se

---

<sup>11</sup>  
www.econlink.com.ar

liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación. Luego, cuando se efectúa la primera venta en el mercado interno al débito fiscal generado debe descontársele el gravamen pagado en la aduana.

Ejemplo: el sujeto importa mercaderías por \$1000, el flete asciende a \$300 y el seguro a \$100. Los derechos de importación equivalentes al 20% y la tasa de estadística es del 3%. A su vez, existen percepciones de IVA e Ingresos Brutos.

Despacho a plaza:	Valor FOB	\$1000,00
	Flete	\$300,00
	Seguro	\$100,00
	Base Imponible para D. Importación	\$1400,00
	D. Importación (20%)	\$280,00
	Tasa estadística (3%)	\$42,00
	Base Imponible para el IVA	\$1722,00
	IVA en Aduana (21%)	\$361,62
	Percepción IVA (10%)	\$172,20
	Percepción IIBB (2,5%)	\$43,05
	<b>Total despacho</b>	<b>\$2298,87</b>

Por el lado del impuesto a las ganancias, el sujeto debe inscribirse en el impuesto y, al ser una empresa unipersonal, debe tributar a través de la tercera categoría. Debe determinar la base sumando los ingresos, descontando las deducciones admitidas en la ley, y aplicando la tabla del artículo 90.

También está alcanzado por el impuesto a la ganancia mínima presunta, por ser un sujeto empresa, debe valorar los bienes correspondientes a la empresa unipersonal según la ley de este impuesto, si dicha valuación supera los \$200.000 debe tributar, aplicando sobre la base imponible la alícuota del 1%.

En cuanto al impuesto a los bienes personales debe valorar sus bienes, según lo establecido en la ley del tributo, también está sujeto a impuesto su empresa unipersonal. Si el importe base es inferior a \$305.000 no debe tributar, en cambio si es superior tributa por el total.

En los 3 impuestos (ganancias, ganancia mínima presunta y bienes personales) si hay impuesto determinado, debe pagar anticipos.

Con respecto al impuesto a los ingresos brutos, bajo el supuesto de que el sujeto tiene domicilio en la Provincia de Buenos Aires, y efectúa ventas a través de internet a distintos puntos del país, debe inscribirse en las distintas jurisdicciones y distribuir la base a través del convenio multilateral, ya que, en el caso de ventas entre ausentes, los ingresos se deben atribuirse al domicilio del adquirente.

## CAPITULO VI: CONCLUSIONES

En la actualidad, la coyuntura de nuestro país no es favorable a la actividad de importación y comercialización de artículos tecnológicos. Sin embargo, sorteando algunos obstáculos la misma se podría desarrollar.

En cuanto a la carga impositiva esta es muy alta, ya que además de los tributos nacionales también se deben afrontar los derechos de importación.

Suponiendo un contribuyente persona física, debe afrontar: derechos de importación, impuesto al valor agregado, ingresos brutos, impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales.

Si bien el costo de estos bienes en el exterior es notablemente bajo, sumando los impuestos abonados los precios terminan alcanzando los nacionales, y en definitiva este es el objetivo. Es decir, que los bienes nacionales sean competitivos con los importados.