

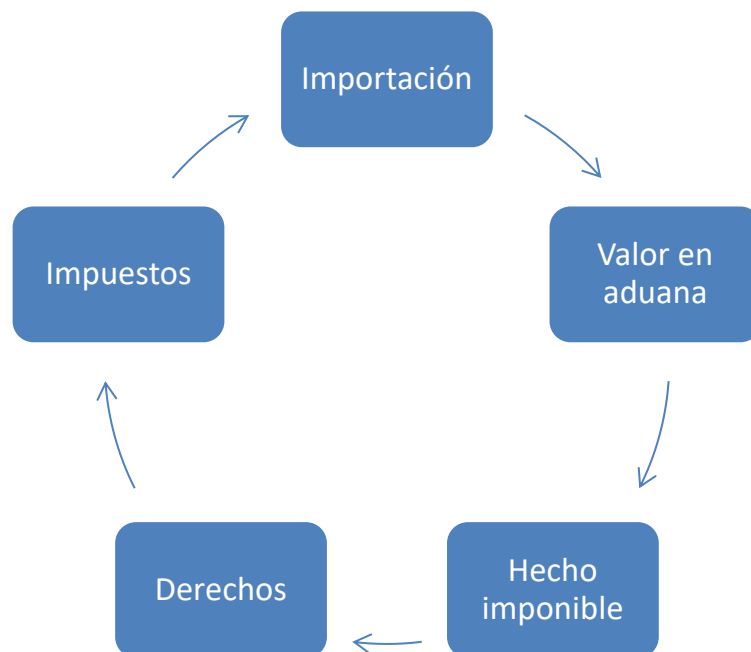
## **Clase 7**

---

### **Objetivos de la clase**

Introducir al alumno en los acuerdos de valoración vigentes, que incorpore los conocimientos necesarios para el cálculo de tributos que gravan la importación de mercaderías como así también la importancia de la correcta valoración.

### **Mapa conceptual de la clase**



## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>2</b>
<b>1-Breve reseña histórica.....</b>	<b>3</b>
<b>Definición del valor de Bruselas.....</b>	<b>3</b>
<b>Código de valoración de la Ronda de Tokio .....</b>	<b>3</b>
<b>2 La importancia de la valoración .....</b>	<b>4</b>
<b>3. Los tributos aduaneros .....</b>	<b>4</b>
• <b>Hecho imponible.....</b>	<b>5</b>
• <b>Momento imponible .....</b>	<b>5</b>
• <b>Base o valor imponible.....</b>	<b>8</b>
• <b>Alícuota .....</b>	<b>8</b>
<b>Los derechos aduaneros.....</b>	<b>8</b>
<b>Derechos adicionales .....</b>	<b>9</b>
<b>Tasas .....</b>	<b>9</b>
<b>Impuestos .....</b>	<b>9</b>
<b>Liquidaciones.....</b>	<b>12</b>
<b>DATOS PARA EL CÁLCULO DE LOS TRIBUTOS.....</b>	<b>12</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>13</b>

## INTRODUCCIÓN.

Al igual que ocurrió con la primera parte de la materia, ésta parte, donde nos concentraremos en el tema de la valoración de la mercadería, tiene mucha actividad práctica, resolución de ejercicios con ajustes y liquidación de tributos. Comenzaremos entonces con una breve mención a los antecedentes de la valoración y luego haremos un repaso de algunos conceptos teóricos adquiridos en otras asignaturas, pero que ahora necesitamos tenerlos muy presentes para poder llevarlos a un enfoque práctico.

Por otro lado, para darle un orden a la cursada, comenzaremos con valoración de importación y luego pasaremos a valoración de exportación, ya que existe una gran diferencia entre ambas porque, como verán en el desarrollo de las clases, los métodos de valor surgen de distintos Acuerdos.

## **1-Breve reseña histórica**

### **Definición del valor de Bruselas**

El Consejo de Cooperación Aduanera, órgano que ya mencionamos en la primera parte, desarrolló un método de valoración llamado Definición del Valor de Bruselas (DVB). A partir del decenio de 1950 muchos países calculaban los derechos de aduana utilizando este método, según el cual, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho ad valorem. Las desviaciones en la práctica de este precio, únicamente se tenían plenamente en cuenta cuando el valor declarado era superior al valor establecido. Las variaciones a la baja sólo se tenían en cuenta hasta el 10 por ciento. Este método no satisfacía en absoluto a los comerciantes, ya que las variaciones de los precios y las ventajas competitivas de las empresas no quedaban reflejadas hasta que la oficina de aduanas ajustaba el precio teórico transcurrido cierto tiempo. Los productos nuevos o raros no figuraban muchas veces en las listas, lo que hacía difícil determinar el “precio normal”. Por otro lado, vale señalar que los Estados Unidos nunca se adhirieron a la DVB, uno de los motivos fue que allí aplicaban el american selling price, método que se basaba en la noción positiva, asignando a aquella mercadería importada, competitiva de la industria nacional, como valor de aduana, el precio de venta en el mercado interno americano de mercadería idéntica o similar de fabricación en EEUU; así pues, se necesitaba un método de valoración más flexible y uniforme que armonizase los regímenes de todos los países.

### **Código de valoración de la Ronda de Tokio**

El Código de Valoración de la Ronda de Tokio, o Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT, concluido en 1979, estableció un sistema positivo de valoración en aduana basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El llamado “valor de transacción” tenía por objeto proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajustase a las realidades comerciales. Difiere del valor “teórico” utilizado en la Definición del Valor de Bruselas (DVB). En su calidad de acuerdo independiente, el Código de Valoración de la Ronda de Tokio fue firmado por más de 40 partes contratantes, entre ellos Argentina

Nuevo Acuerdo: tras la conclusión de la Ronda Uruguay, el Código de la Ronda de Tokio fue sustituido por el Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Este Acuerdo es igual en esencia al Código de Valoración de la Ronda de Tokio y se aplica únicamente a la valoración de mercancías a las que se les aplicarán derechos ad valorem a las importaciones. No contiene obligaciones sobre la valoración a efectos de determinar los derechos de exportación, ni establece condiciones para la

valoración de las mercancías con fines de aplicación de impuestos internos o control de divisas.

## **2 La importancia de la valoración**

¿Por qué es importante establecer correctamente el **valor en aduana** de la mercadería?

Por un lado, es necesario considerar que una parte importante de los ingresos de los países en desarrollo reposan en sus derechos aduaneros y, por otro lado, la protección a la industria nacional en estos países tiene un alto valor.

Entonces, el valor de las mercaderías con fines tributarios aduaneros es un tema esencial en las políticas comerciales internacionales, ya que es el punto de partida para la determinación y liquidación de los impuestos del comercio exterior.

Antes de comenzar a analizar cómo se obtiene el “valor en aduana” debemos tener en cuenta que esta materia no es Costos, y hago esta aclaración porque muchas veces se confunde el valor en aduana con el “costo de importación” de la mercadería. Una operación de importación se puede analizar desde un punto de vista “comercial”, y otro “aduanero”.

El “comercial” observa que el precio fijado entre vendedor y comprador surge de una negociación, y este precio es el que el comprador se compromete a pagar por recibir las mercaderías por parte del vendedor/exportador, a través de la aceptación mutua de un Incoterm determinado, en condiciones y plazos acordados entre las partes.

En cambio, no siempre el valor “comercial” está acorde con el valor imponible o la visión “aduanera”, ya que la reglamentación vigente establece mecanismos de ajustes (positivos o negativos) para la determinación de este valor imponible y posterior percepción por parte del fisco de los derechos de importación, aunque es dable aclarar que esta determinación “aduanera” no influye en lo más mínimo en el precio “comercial” de la operación.

## **3. Los tributos aduaneros**

La DGA es un organismo que depende de la AFIP y entre sus muchas tareas, está la de cobrar tributos, algunos aduaneros y otros no, es decir que en algunos casos actúa como Agente de Percepción, como ya se explicará más adelante.

Primero, vamos a tener en cuenta que todos los impuestos tienen los siguientes elementos: hecho imponible, momento imponible, base imponible, alícuota.

- **Hecho imponible**

El hecho imponible es el presupuesto fáctico, de carácter jurídico o económico, que la ley establece para configurar cada tributo cuya realización tiene como consecuencia el devengo del impuesto, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria. La definición de hecho imponible, la encontramos en el **art. 28.1** de la Ley General Tributaria.

Para decirlo de forma menos técnica, diremos que el hecho imponible es aquel suceso que da lugar a que tengamos una obligación tributaria pendiente, es decir, que pagar un impuesto.

Operación	¿Cuál es el hecho imponible?	¿Qué significa?
Importación	Importación definitiva a consumo	Son ingresos de mercaderías por un tiempo indeterminado.
Exportación	Exportación definitiva a consumo	Son egresos de mercaderías por un tiempo indeterminado.

- **Momento imponible**

El momento imponible es aquél que deja establecido el tratamiento tributario y normativo que le corresponde a un importación / exportación.

Operación	¿Cuál es el momento imponible?	Art. del C. A
Importación	<p>1. Es aplicable el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:</p> <p>a) la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con 5 días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado;</p> <p>b) el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p>2. Las reglas establecidas en los incisos del apartado 1 se aplicarán en el orden en que figuran, prelación que tendrá carácter excluyente.</p>	637

Departamento de Ciencias Económicas  
**2445 - Valoración y Clasificación Arancelaria**

Exportación	<p>Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.</p> <p>Cuando se trate de los supuestos a los que se refiere el apartado 2. del artículo 10, el derecho de exportación aplicable será el establecido por la norma vigente en la fecha de vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo. (Párrafo incorporado por Ley 25063).</p>	726
	<p>No obstante lo dispuesto en el art. 726, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) la Comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;</li> <li>b) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación o al de removido o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;</li> <li>c) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reimportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria o en caso de no poder precisarse la fecha de comisión del hecho, en la de su constatación.</li> </ul>	727
	<p>No obstante lo dispuesto en el art. 728 y cuando se tratare del supuesto previsto en el art. 726, el Poder Ejecutivo podrá establecer con relación a determinada mercadería un régimen opcional en virtud del cual, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, sean aplicables el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes a la fecha en que se perfeccionare el contrato de compraventa y siempre que el interesado registrare dicho contrato ante el organismo que al efecto se designare, dentro de un plazo que no podrá exceder de 5 días, contando desde el perfeccionamiento mencionado.</p> <p>2 a los fines de lo establecido en el apartado 1, el tipo de cambio aplicable para la conversión de la moneda extranjera en moneda Nacional de curso legal, será el</p>	729

Departamento de Ciencias Económicas  
**2445 - Valoración y Clasificación Arancelaria**

	vigente a la fecha del registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo.	
--	---	--

- **Base o valor imponible**

La base imponible es el valor en aduana de las mercaderías que se importan o se exportan a consumo.

Operación	¿Cuál es la base imponible?	¿Qué significa?
Importación	<b>Costo o valor CIF</b> (Costo, Seguro y Flete)	En las operaciones de importación para la determinación de la base imponible se utiliza la metodología definida en el “Acuerdo sobre Valoración de Mercaderías en Aduana” en el marco de la Organización Mundial de Comercio (OMC). 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
Exportación	<b>Costo o valor FOB</b>	El valor imponible de la mercadería se define como: FOB: para operaciones por vía acuática o aérea. FOT ó FOR: para operaciones por vía terrestre, según el medio de transporte que utilizara.

- **Alícuota**

La alícuota es el porcentaje a aplicar para el cálculo de los derechos ad-valorem. El porcentaje de los derechos de importación y exportación es regulado por el Ministerio de Economía y aplicado por la Dirección General de Aduanas.

### **Los derechos aduaneros**

Los derechos aduaneros se pueden clasificar básicamente en:

- Derechos “**ad valorem**” son un porcentaje que se determina sobre la base imponible.
- Derechos “**específicos**” consisten en la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida. (Por ejemplo: \$1 por metro de tela; \$ 2 por cada par de zapatillas).

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.



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.

El derecho de exportación ad valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor imponible de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales FOB.

El derecho de exportación específico es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

### **Derechos adicionales**

Desde el punto de vista de defensa comercial en comercio internacional se plantean algunas prácticas consideradas desleales como el Dumping y los Subsidios.

- ❖ Cuando una empresa vende sus productos por debajo de los costos de producción y comercialización con el propósito de poder ingresar a un mercado, a este proceder se lo denomina Dumping. Luego, mediante un proceso jurídico se determinan los daños que ocasiona y se define el Derecho de Importación Antidumping para compensar la diferencia de origen.
- ❖ Cuando un país otorga a las exportaciones un Subsidio, es decir que el exportador recibe un dinero del Estado por exportar, se le aplican Derechos Compensatorios.

Por eso, cuando un importador trae mercadería con Dumping o Subsidios debe pagar un Derecho Adicional.

### **Tasas**

Además de los derechos están las tasas aduaneras, que representan el cobro de servicios. Entre ellas podemos encontrar:

- Servicios extraordinarios, se pagan por ejemplo cuando la operatoria aduanera se lleva a cabo fuera del horario hábil de la aduana.
- Comprobación de destino: Cuando por la aplicación de alguna normativa la mercadería requiere un control especial sobre el lugar y uso donde se encuentra esta.
- Estadísticas: Se paga para solventar los gastos que tiene el estado para proveer de estadísticas de comercio exterior por ejemplo a través del (INDEC).

En otras épocas, hubo muchas otras tasas de servicios, por ejemplo, Fondo Forestal, Fondo Marina Mercante, Fondo Siderúrgico. Si bien no es la tendencia dado los acuerdos internacionales, no se puede asegurar que se agreguen otras en un futuro.

### **Impuestos**

La DGA, como ya mencionamos antes, es Agente de Percepción, lo que significa que al momento de documentar una importación a consumo, liquidará y cobrará los siguientes impuestos:

### 1. IVA (Impuesto al Valor Agregado)

Se paga en importación a consumo de cosas muebles. La alícuota es la misma que se emplearía para calcular el IVA en operaciones de mercado interno. Es decir que si el producto importado está gravado en el IVA al 21%, la importación utilizará la misma alícuota. En cambio, si está gravado con el 10,5%, se utilizará esta alícuota. También, si el producto está exento del pago del IVA en el mercado interno, lo estará en la importación.

Por otro lado, hay importaciones que se encuentran exentas del pago del IVA, por ejemplo:

- Mercadería de uso personal y del hogar, sujetas a regímenes especiales de despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, científicos y técnicos argentinos, personal del servicio exterior, representantes diplomáticos y otras personas amparadas por regímenes semejantes.
- Importaciones efectuadas por instituciones religiosas, asociaciones y entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, educación, instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y de cultura física o intelectual.
- Muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derecho de importación, también están exentas del IVA
- Importaciones de bienes donados al Estado nacional, provincial o municipal.
- Y otros casos de regímenes especiales aduaneros que están exentos de tributos en general, por lo tanto, comprenden el IVA.

*Para la resolución de la guía*, considerando que son empresas que importan mercadería a consumo, para venta en el mercado interno, la alícuota general será 21%

Solamente se modificará esta alícuota, si la importación es de un bien de capital, que estará indicado en el enunciado, en cuyo caso la alícuota será del 10,5%

### **Percepción del IVA adicional**

Por otra parte, desde el 1-12-91 la Aduana estableció una percepción adicional del IVA, que no es otra cosa que un anticipo del IVA, que el importador puede descontar de su declaración jurada mensual del IVA. La alícuota por aquella época era del 10% pero a partir de septiembre del 2012 la alícuota general es del 20%.

En este caso, también existen excepciones, a saber:

- Las importaciones que constituyen para el importador el carácter de bienes de uso. (aquellos que tienen una vida útil asignadas a los efectos de su amortización igual o superior a los 2 años).
- Las importaciones que tengan por destino el uso o consumo particular del importador y las reimportaciones exentas de derechos de importación.
- La importación de animales y carne de la especie bovina por parte de establecimientos faenadores.

- Importaciones de ciertas obras de arte por las que se hubiera celebrado un convenio de exhibición gratuita con la Secretaría de Cultura

Vale aclarar que un bien de uso puede ser, por ejemplo, una máquina industrial. Ahora bien, si la empresa que importa la máquina se dedica a comercializar máquinas industriales, no está exento del pago del IVA adicional, porque la está importando para venderla en el mercado interno y no como bien de uso para su empresa.

## **2. Impuesto a las ganancias**

Como su nombre lo indica, el impuesto a las ganancias es un tributo que grava utilidades, específicamente las ganancias que tengan carácter de habitualidad y provengan de una fuente que no se extingue con la obtención de la renta.

La liquidación del impuesto a las ganancias respecto de los productos importados procede recién cuando la ganancia correspondiente se obtiene, es decir, cuando el importador comercializa dicha mercadería o la obtenida a partir de ella en el mercado interno. Es decir, que la importación no configura, en sí misma, hecho imponible alguno previsto por la ley de este tributo, el que recién se presentará, en su caso, cuando se genere el beneficio sometido a su imposición.

A pesar de lo expresado respecto de la no generación del hecho imponible, con propósito semejante a los que generaron el establecimiento de la percepción del IVA adicional (recaudar lo antes posible) el fisco dispuso también un pago a cuenta del impuesto a las ganancias a efectuar sobre el valor de las importaciones de cosas muebles con vigencia a partir del 27 de julio de 1992 con una alícuota del 3%, pero que a partir septiembre de 2012 se duplicó, quedando hoy vigente en 6%

La percepción del impuesto a las ganancias recae sobre importaciones a consumo de bienes destinados a su comercialización en el mercado interno, excepto los que sean para el importador bienes de uso y las reimportaciones exentas de derechos de importación.

Por otro lado, las importaciones que constituyan para el importador bienes para uso o consumo personal, después de varias modificaciones, quedaron sometidas a una percepción del 11%, en lugar del 6% que constituye la alícuota general.

## **3. Ingresos brutos**

El impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto en cascada, indirecto, acumulativo que recae sobre los ingresos brutos obtenidos como consecuencia del desarrollo de actividades comerciales emprendidas con fines de lucro, ya sea por el comercio, la industria o el trabajo personal, excepto el realizado en relación de dependencia.

Es un impuesto local, en el sentido de que cada provincia y CABA, aplican cada una su propio impuesto sobre los ingresos brutos.

En consecuencia de lo expresado, la importación no genera el hecho imponible gravado por los impuestos sobre los ingresos brutos. Sin embargo, tanto las provincias como la CABA han establecido percepciones sobre las referidas importaciones, designando como

Departamento de Ciencias Económicas  
**2445 - Valoración y Clasificación Arancelaria**

agente de percepción a la Aduana. Estos pagos, al igual que ocurre con los anteriores, se consideran “pagos a cuenta” que el importador podrá luego deducir.

La percepción vigente es del 2,5% para la mayoría de las importaciones a consumo de bienes para reventa en el mercado interno, quedando excluidas las importaciones de bienes de uso y las que sean uso o consumo particular.

### **Liquidaciones.**

Para empezar con la parte práctica, vamos a plantear un ejercicio simple, con una importación a consumo de mercaderías que se revenderán en el mercado interno.:

Una empresa importa lámparas vintage, origen China,

<b>DATOS</b>	
Valor FOB	U\$ 50.000
Flete	U\$ 800
Seguro	U\$ 480
Derecho de importación	10%
Tasa de estadística	3%

### **DATOS PARA EL CÁLCULO DE LOS TRIBUTOS**

CIF:	FOB + Flete + Seguro
Derechos y tasas:	se calculan sobre CIF
Base Imponible:	CIF + Derechos + Tasas
Impuestos:	se calculan sobre Base Imponible

Departamento de Ciencias Económicas  
**2445 - Valoración y Clasificación Arancelaria**

**Ejemplo Liquidación**

FOB		50000,00
FLETE		800,00
SEGURO		480,00
CIF		51280,00
DERECHOS	(10%)	5128,00
TASA ESTADÍSTICA.	(3%)	2564,00
BASE IMPONIBLE		58972,00
IVA	(21%)	12384,12
IVA ADICIONAL	(20%)	11794,40
IMP. GANANCIAS	(6%)	3538,32
ING. BRUTOS	(2,5%)	1474,30
<b>TOTAL A PAGAR</b>		<b>36883,14</b>

El total a pagar es el importe que un importador debe pagarle a la aduana para poder nacionalizar la mercadería, que está formado por la sumatoria del derecho de importación, la tasa de estadística más todos los impuestos.

**BIBLIOGRAFÍA**

**BUENO, MIGUEL E. 2012.** *El valor en Aduana de las mercaderías.* Buenos Aires : IARA S.A., 2012.

ley 22.415 CÓDIGO ADUANERO.

**STERNBERG, ALFREDO R. 2013.** *Manual de tributación para importaciones y exportaciones.* Buenos Aires : IARA S.A, 2013.

### **ACTIVIDAD PEDAGÓGICA**

Las presentes preguntas le permitirán repasar los conceptos principales que se usarán durante toda la cursada.

- 1- ¿Por qué es necesario establecer el valor correcto de la mercadería?
- 2- Indique la diferencia entre momento imponible y hecho imponible.
- 3- La aduana es un agente de percepción ¿por qué?
- 4- Clasifique los derechos que cobra la aduana.
- 5- Indique el momento imponible en importación.