

Régimen Aduanero de Importación Temporal para Perfeccionamiento Activo

POR CORA ZUNINO
Y JORGE CELSO SARLI

SUMARIO

- I. Régimen del Código Aduanero y sus antecedentes.
- II. Inserción de los Regímenes especiales para Perfeccionamiento Activo, en el contexto legal.
- III. Análisis del actual régimen especial para perfeccionamiento activo.
 - 1 - Generalidades.
 - 2 - Alcance del régimen. Mercaderías susceptibles de ser importadas por éste.
 - 3 - Beneficiarios.
 - 4 - Plazos para exportar la mercadería.
 - 5 - Régimen tributario de los diversos impuestos.
 - 5.1. Importación temporal.
 - 5.2. Exportación para consumo de la mercadería perfeccionada.
 - 5.3. Exportación para consumo de mercadería sin el perfeccionamiento.
 - 5.4. Importación para consumo.
 - 6 - Garantía de tributos.
 - 7 - Transferencia de la mercadería importada temporalmente.
 - 8 - Otros casos de necesaria aplicación supletoria del Código Aduanero.
 - 9 - Disposiciones operativas y autoridad de aplicación.

I.- Régimen del Código Aduanero y sus antecedentes

El Código Aduanero, dentro del marco general de la destinación suspensiva de importación temporal (Sección III, Título II, Capítulo Tercero), contiene disposiciones que se refieren específicamente a la importación temporal para **perfeccionamiento activo**, es decir de mercaderías que en territorio aduanero deban ser **objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio**.

Así, el art. 251 contempla este instituto desde el punto de vista de una de las dos posibilidades de permanencia en el territorio aduanero, de la mercadería importada, en orden al **estado** de dicha mercadería, es decir en el mismo estado en que fuera

importada o bien **para recibir un perfeccionamiento o beneficio**.

Asimismo, el art. 258, en el grupo de artículos que regulan el esquema del régimen tributario en su conjunto (tanto en la importación misma como en la exportación de la mercadería importada, arts. 256 al 258), establece -en particular- el régimen tributario de la exportación para este tipo de mercaderías (obviamente para el supuesto de que efectivamente se exporta la mercadería).

Por otra parte, el art. 275, al establecer en su caso los plazos máximos de permanencia de la mercadería importada temporalmente, refiere especialmente a estas mercaderías en su apartado 2 (fijando al efecto un plazo de dos años).

Por último, el art. 268, que se refiere a las medidas para asegurar que se exporte la misma mercadería que se hubiera importa-

do, en su apartado 3 alude a un supuesto particular vinculado a las mercaderías de perfeccionamiento.

Debe señalarse también, que el art. 31 del decreto 1001/82, al reglamentar el art. 252 del Código Aduanero, establece en su apartado 3 ciertas disposiciones operativas y determinados requisitos, en relación a estas mercaderías para perfeccionamiento activo.

Para la exposición que aquí se realiza debe tenerse en cuenta el art. 277 del Código Aduanero en cuanto faculta al Poder Ejecutivo a establecer **regímenes especiales** de importación temporaria.

Es útil hacer una breve referencia al régimen anterior al del Código Aduanero. En primer lugar los arts. 114 y siguientes del decreto 83.708/41, reglamentario de la ley de aduana t.o. 1941, regulaban la "admisión temporal y la salida con libre retorno" de determinadas mercaderías en especiales circunstancias o condiciones y/o en su caso con precisas finalidades. Interesa destacar en particular que, en la nómina de mercaderías del art. 114⁽¹⁾, no se encuentra comprendido el supuesto de mercaderías para perfeccionamiento activo, salvo en el aspecto de la **reparación** de maquinarias y aparatos (inc. 6 del citado art. 114). El art. 140 bis de la ley de aduana t.o. 1962 y sus modificaciones (texto incorporado por la ley 17.586), que regulaba a partir de una ley formal la admisión temporal de mercaderías, incluía expresamente en su primer párrafo a las mercaderías que debían retornar al exterior después de haber sufrido un perfeccionamiento activo, consignándose desde este momento que ese perfeccionamiento

activo podía darse mediante "transformación, elaboración, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio", sin ninguna otra disposición especial al respecto, y previéndose asimismo la posibilidad de la existencia de **regímenes especiales** para ciertas mercaderías.

II.- Inserción de los regímenes especiales para perfeccionamiento activo en el contexto legal

De conformidad con lo expuesto precedentemente, resulta a todas luces evidente que con las disposiciones de carácter legal enunciadas hubiera sido posible realizar importaciones temporarias para perfeccionamiento activo, aún sin la existencia de regímenes especiales al respecto, precisamente al amparo o en virtud de las referidas normas legales, es decir aún exclusivamente en razón de esas normas, tanto con el régimen del Código Aduanero como con el régimen anterior.

Sin embargo, resulta igualmente evidente que para la envergadura e importancia que se quiso dar al instituto, a los fines de utilizar el mismo para promover la actividad económica en general y las actividades industrial y exportadora en particular, **no eran suficientes** las indicadas normas de ambos regímenes legales, y que por ello fue necesario el establecimiento de diversos **regímenes especiales** al respecto, los cuales -como hemos visto- están previstos en el Código Aduanero (art. 277) como lo estaban en el régimen anterior (art. 140 bis de la ley de aduana t.o. 1962)⁽²⁾.

Es de hacer notar que, tanto en el régi-

(1) En lo conceptual y sustancial, aunque con algunas diferencias en más y en menos, las mercaderías de esta nómina, están comprendidas en la nómina que actualmente rige en el juego armónico de los arts. 265 del Código Aduanero y 31 del decreto 1001/82.

(2) En cuanto a la importancia económica y a las finalidades perseguidas por los diversos regímenes especiales, resultan ilustrativos los siguientes párrafos de los "considerandos" de dichos regímenes: "...la admisión temporaria constituye un instrumento válido para incrementar las exportaciones del país" (decreto 2191/78); "...la importación temporaria constituye un instrumento válido para incrementar las exportaciones y mejorar la

men del Código Aduanero como en el régimen legal anterior, están y estaban, respectivamente, previstos los referidos regímenes especiales, no exclusivamente para los supuestos de perfeccionamiento activo, sino con carácter más general para cualquier finalidad dentro del régimen de importación temporaria (por lo que tales regímenes especiales podían alcanzar, en particular, por ejemplo, a bienes de capital, a muestras, a bienes para su exposición, etc.).

La utilización de estos regímenes especiales, hoy en los términos del citado art. 277 del Código Aduanero, de modo prácticamente exclusivo para la importación temporaria para perfeccionamiento activo, y según reglas más o menos complejas en su caso, es demostrativa de la importancia

del instituto en análisis.

Durante la vigencia del art. 140 bis de la ley de aduana t.o. 1962 según ley 17.586, se estableció el régimen del decreto 2191/78.

Ya en vigencia del Código Aduanero, casi dos años después de su entrada en vigor, se dictó el decreto 2076/83 por el cual quedó derogado el régimen del decreto 2191/78 ⁽³⁾, estableciéndose un régimen más estricto y/o limitado en relación al anterior, y luego, sucesivamente, se dictó el decreto 1554/86, por el cual se derogó el decreto 2076/83, estableciéndose en relación a este último un régimen con diferencias operativas y también respecto del tratamiento tributario de la mercadería que se exportara perfeccionada, y por último, se dictó la Resolución M.E. y O.S.P.

actividad económica nacional" (decreto 2076/83); "...El régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial constituye un estímulo a la promoción de exportaciones y por ende contribuye al incremento de la actividad productiva y mejoramiento del nivel ocupacional" (decreto 1554/86); "...El régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial constituye un incentivo ... Dicho incentivo posibilita la concurrencia de las mercaderías a los mercados exteriores en condiciones competitivas, ya sea mejorando la calidad o atenuando la incidencia de los mayores costos en el proceso productivo" (Resolución M.E. y O.S.P. N° 72/92).

(3) En cuanto a la vigencia del decreto 2192/78 se han establecido distintos criterios jurisprudenciales, en los pocos casos en que la finalización de su vigencia fue objeto de cuestión. El problema se suscitó al plantearse la aplicación o la no aplicación del derecho adicional del 100% establecido por el art. 9° del decreto 2191/78, a despachos de importación para consumo registrados con anterioridad a la entrada en vigencia del decreto 1001/82, y ello en razón de que el decreto 2076/83 no preveía la aplicación de dicho adicional ni -en principio- la importación para consumo, aunque contenía la disposición transitoria por la que se establecía la ultractividad del decreto 2191/78 para las autorizaciones que se hubieran otorgado por el régimen de este último decreto. Cabe hacer notar que también los regímenes posteriores al del decreto 2076/83 establecieron disposiciones transitorias similares en relación a la ultractividad del régimen que se derogaba y/o sustituía para los casos de autorizaciones y/o certificados otorgados al amparo del régimen que se derogaba y/o sustituía (así, el art. 31 del decreto 1554/86 y el art. 26 de la Resol. M.E. 72/92, en el mismo sentido que en lo sustancial establecía el art. 25 del decreto 2076/83). En lo concerniente al indicado problema suscitado, un dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, del 13.12.82, en expte. 31.377/82 de la Secretaría de Comercio, sostuvo que el decreto 2191/78 había sido derogado por el régimen del Código Aduanero y del decreto 1001/82 y, en su consecuencia, el dictamen 2162/83 del servicio jurídico de la Secretaría de Industria, adoptado por esta Secretaría, sostuvo la inaplicabilidad del adicional que establecía el decreto derogado (a importaciones temporarias otorgadas con posterioridad a la entrada en vigencia del decreto 1001/82) y que la ultractividad dispuesta por el art. 25 del decreto 2076/83 no alcanzaba al aludido adicional. Otro dictamen posterior de la Procuración del Tesoro de la Nación, del 25.11.85, emitido en el expte. 423.934/84, sostuvo el carácter tributario, y no sancionatorio, del adicional en cuestión, y la aplicación del decreto 2191/78 en su totalidad, incluido el adicional, a las importaciones temporarias realizadas antes del decreto 2076/83 (aunque fueran posteriores al decreto 1001/82). La Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, por la sentencia del 23.4.91, en la causa 6040-A "EST. FABRILES GUEREÑO", sostuvo, en el mismo sentido que en el citado último dictamen de la Procuración, que el decreto 2191/78 continuó en vigencia hasta la puesta en vigor del decreto 2076/83, y aún con ultractividad en los casos de autorizaciones dadas por el régimen del decreto 2191/78, por lo que en estos casos correspondía el adicional si se autorizaba o si se producía la importación para consumo. Más recientemente la Sala IV de la C.N.A.C.A.F., mediante sentencia del 9.9.92, por

72/92 por la cual, ya derogado con anterioridad el régimen del decreto 1554/86, se adoptó un sistema -como se dice en sus considerandos- más ágil y transparente.

III.- Análisis del actual régimen especial para perfeccionamiento activo

I.- Generalidades

Dicho régimen actual ha sido establecido por la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 (B.O. 27.1.92), con las modificaciones de la Resolución M.E. y O.S.P. 477/93 (B.O. 18.5.93) a su vez reglamentada por la Resolución S.I.C. 168/92 (B.O. 24.5.93).

Esta Resolución vino a sustituir al régimen del decreto 1554/86, aunque en realidad vino a llenar un vacío transitorio, por cuanto el mencionado decreto (el último régimen que precedió al actual) ya había sido derogado por el decreto 590/91 (B.O. 10.4.91), y esto último en razón de que, por entonces, se consideró que "otras" medidas eran suficientes para promocionar las exportaciones.

Si se atiende a los considerandos de la Resolución 72/92, de los que resulta que la promoción de las exportaciones constituyó un motivo fundamental para el establecimiento del respectivo régimen, debe concluirse en que aquellas otras medidas no eran suficientes dado el corto lapso que ha mediado entre la derogación del régimen anterior (10.4.91) y el decreto 2284/91 del 31.10.91 en cuya virtud se dictara la citada Resolución.

Precisamente, el decreto 2284/91 (con disposiciones de la esfera del Poder Legislativo, dictadas por el Poder Ejecutivo por razones de necesidad y urgencia), en su art. 33 estableció "...un

régimen de importación temporaria de mercaderías para su posterior exportación, de acuerdo a las modalidades que determine la Autoridad de Aplicación". Esta autoridad de aplicación es el Ministerio de Economía en virtud de lo dispuesto por el art. 116 del mismo decreto. Asimismo su art. 118 dispuso derogar todas las normas o disposiciones que se opusieran a las del decreto.

Las disposiciones indicadas, en su conjunto, de una amplitud poco común, y teniendo en cuenta el ámbito "legislativo" en el que incursionó el decreto, habrían permitido, incluso, lisa y llanamente, sustituir el régimen de importación temporaria de la Sección III del Código Aduanero. La finalidad expresada en la fórmula: "...para su posterior exportación", no hace más que indicar uno de los elementos de la naturaleza del instituto de la importación temporaria, cual es la obligación de exportar la mercadería importada. Ninguna disposición del decreto ni de sus considerandos, denotaba que el régimen a implantar **de acuerdo a las modalidades que determinara el Ministerio de Economía**, debía ser un régimen especial para perfeccionamiento activo, en términos análogos a los del art. 277 del Código Aduanero.

Sin embargo, al dictarse la Resolución 72/92, no cabe duda de que la autoridad de aplicación del decreto 2284/91 estableció un régimen especial de importación temporaria con "la modalidad" de serlo para perfeccionamiento pasivo, como se verá en el desarrollo de sus disposiciones y que, aunque no se haya mencionado al citado artículo del Código Aduanero, sino sólo a los arts. 33 y 116 del decreto 2284/91, resulta de forzosa aplicación la segunda

la que se revocara la sentencia del T.F.N. precedentemente indicada, sostuvo por ende el criterio de la derogación del decreto 2191/78 desde la entrada en vigencia del decreto 1001/82 reglamentario del Código Aduanero. Finalmente, la Sala "G" del T.F.N., por sentencia del 26.4.93, en la causa 6676-A "SUPBGA S.A.", por mayoría, invocando la sentencia de Cámara precedentemente indicada, sostuvo el mismo criterio; y el respectivo voto en disidencia sostuvo el criterio contrario, es decir, en este último caso, la derogación del decreto 2191/78 por el decreto 2076/83, y aún la ultractividad de aquél para importaciones temporarias otorgadas durante su vigencia

parte del referido art. 277 en virtud de la "aplicación supletoria" de las disposiciones del Código Aduanero según expresamente lo determina el art. 22 de la Resolución en análisis.

2.- Alcance del régimen. Mercaderías susceptibles de ser importadas por éste.

En cuanto a las mercaderías que pueden importarse por este régimen, a sus finalidades y a los sujetos que con él pueden beneficiarse, deben tenerse en cuenta los arts. 1º, 2º, 3º y 6º de la Resolución.

En primer lugar cabe señalar que es amplísima la gama de mercaderías susceptibles de importarse por este régimen, en razón de que la **condición objetiva fundamental** para dicha posibilidad es que la mercadería esté destinada a recibir un **perfeccionamiento industrial** (art. 1º) sin limitación adicional alguna ⁽⁴⁾, y en razón del amplísimo contenido conceptual con que se define en el propio régimen a dicho perfeccionamiento (art. 2º), esto es: "...todo proceso de manufactura que implique un beneficio, transformación, elaboración, combinación, mezcla, rehabilitación, montaje o incorporación a conjun-

tos, máquinas o aparatos de mayor complejidad tecnológica y funcional"⁽⁵⁾.

Más aún, en la gama de mercaderías susceptibles de importarse por este régimen se incluyen las que "...se consumen total o parcialmente, durante el proceso de manufactura" y las que "...fueren auxiliares habituales de la práctica comercial siempre que se exporten con las respectivas mercaderías" (art. 3º según la redacción dada por la Resolución 477/93) ⁽⁶⁾.

De modo que tan amplia es la gama de mercaderías que, en orden a su finalidad o tipo de perfeccionamiento industrial, pueden importarse por este régimen, que es posible importar desde materias primas o insumos propiamente dichos, para su cabal transformación (en mayor o en menor grado), hasta productos o artículos terminados que se consumen en un proceso de perfeccionamiento de otra mercadería (nacional o importada) y aún los terminados que se exporten montados a otros, o incorporados a conjuntos, máquinas o aparatos, o como auxiliares habituales de otro producto terminado.

3.- Beneficiarios.

Por último, existe un elemento subjeti-

y/o al amparo de sus normas.

(4) Desde el punto de vista de la mencionada condición objetiva fundamental, no se prevé ningún requisito o limitación adicional al respecto, en esto al igual que en el régimen del decreto 2191/78, y a diferencia de los regímenes de los decretos 2076/83 y 1554/86, en los cuales se requerían, además del perfeccionamiento industrial, la "inexistencia de producción nacional en condiciones de cantidad, calidad, plazos de entrega y precios razonables...", o que "así lo aconsejen razones de precio, calidad o insuficiencia de oferta en el país", respectivamente.

(5) Esta definición conceptual es, con muy ligeras diferencias no sustanciales, básicamente la misma definición contenida en los arts. 2º del decreto 2191/78, 2º del decreto 2076/83 y 5º del decreto 1554/86. Cabe señalar como particularidad, que el aspecto -integrante del contenido conceptual total- de la "reparación" incluido en los decretos 2191/78, 2076/83 y 1554/86, ha sido excluido en el régimen de la Resolución 72/92. Podría considerarse que la intención del legislador en el actual régimen fue la de excluir expresamente a la reparación como proceso de perfeccionamiento industrial, lo cual habría sido una limitación al amplísimo concepto de perfeccionamiento industrial, que va, incluso, más allá de lo que habitual o vulgarmente puede considerarse industrial. Sin embargo entendemos que se ha suprimido un término lisa y llanamente sobreabundante, en cuanto el concepto reparación está incluido en el más amplio de rehabilitación.

(6) La aclaración en el sentido de que la condición de exportarse junto con las respectivas mercaderías se da sólo respecto de las mercaderías auxiliares habituales, y no respecto de las que se consumen total o parcialmente, tal como se indica en el texto principal de este trabajo, viene expresamente efectuada por la citada Resolución

vo que posibilita beneficiarse con este régimen, cual es el doble carácter de **importador/exportador** inscrito en el registro de la Aduana ⁽⁷⁾, y de **usuario directo** de la mercadería que se importe ⁽⁸⁾.

El carácter de **usuario directo** debe entenderse en el sentido de que, en principio, es la persona (física o de existencia ideal) que realiza ella misma y/o en su propio establecimiento, el perfeccionamiento industrial que motivara la importación temporaria de la respectiva mercadería.

No obstante, el concepto está ostensiblemente **relativizado** si se tiene en cuenta que el art. 12 del actual régimen permite que el usuario directo entregue la mercadería a un tercero **para su procesamiento**, y que el art. 13 permite que la exportación de la mercadería resultante del perfeccionamiento, pueda ser, también, exportada por un tercero (aunque por cuenta y orden del beneficiario, usuario directo) ⁽⁹⁾.

Las posibilidades permitidas por los arts. 12 y 13 del actual régimen, en orden a la intervención de terceros (para el procesamiento o para la exportación), no están cabalmente condicionadas por requisito o limitación algunos (más que la previa comunicación a la Aduana, en el caso del art. 12), salvo que en el citado art. 12 se exige -para que la mercadería pueda ser objeto de procesamiento por un tercero- que el perfeccionamiento de que se trate requiera uno o más **procedimientos distin-**

tos de los que se cumplen (debe entenderse que "normalmente") en el establecimiento del usuario directo. Entendemos que la existencia de esta condición, que obviamente puede darse con carácter previo a la solicitud de importación temporaria, hace que en estos casos el carácter de usuario directo deje de ser un verdadero requisito, pues si es posible que "todos" los procedimientos que requiera el producto sean realizados por un tercero (porque ninguno se puede cumplir en el establecimiento del usuario directo), es decir que el tercero pueda realizar el perfeccionamiento completo, el usuario directo deja de ser un verdadero requisito, pues si es posible que "todos" los procedimientos que requiera el producto sean realizados por un tercero (porque ninguno se puede cumplir en el establecimiento del usuario directo), es decir que el tercero pueda realizar el perfeccionamiento completo, el usuario directo deja de ser directo o bien dicho beneficiario no es necesariamente quien le da a la mercadería el perfeccionamiento industrial, sino quien importa la mercadería y tiene la **responsabilidad de que se exporte la mercadería perfeccionada** (ver arts. 12 y 13, en ambos casos "in fine").

4.- Plazos para exportar la mercadería.

Ante todo debe señalarse que el plazo para exportar la mercadería importada temporariamente bajo este régimen ⁽¹⁰⁾, es decir

M.E. 477/93. Entendemos que esta aclaración disipa toda duda posible al respecto, aunque de no haberse efectuado expresamente, el único sentido lógico del texto era el que fue contenido de la aclaración pues las mercaderías que se consumen no son susceptibles de exportarse.

(7) El requisito de la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores de la Administración Nacional de Aduanas ha quedado **simplificado** en los términos del art. 29 del decreto 2284/91.

(8) El carácter de usuario directo fue incorporado por el régimen del decreto 2076/83, y también lo exigió el régimen del decreto 1554/86, en este último caso con la excepción -hoy contenida en el art. 12 del actual régimen- de la entrega de la mercadería a un tercero para su procesamiento, en determinadas condiciones.

(9) Como ya se indicó (ver nota 8 precedente), la posibilidad de entrega de la mercadería a un tercero para su procesamiento ya venía dada en el régimen del decreto 1554/86, pero la posibilidad de exportación por un tercero se introduce en el actual régimen.

(10) Salvo la mercadería que -según el art. 3º del régimen- se consuma durante el proceso de manufactura, la cual obviamente no se exportará y en cuyo caso el plazo para exportar estará -naturalmente- referido a la mer-

el **plazo de permanencia** de dicha mercadería en territorio aduanero, integra el contenido de la obligación básica del régimen, cual es que la mercadería importada al amparo de aquél **debe ser exportada para consumo, a otros países** ⁽¹¹⁾, **bajo la nueva forma resultante, dentro del plazo de permanencia**, es decir dentro del plazo "originario" o, en su caso, del plazo adicional de la eventual "prórroga" o, aún más eventualmente, del plazo de la "extensión" de la prórroga (arts. 1º, 4º y 5º).

El plazo "originario" es, como principio general, de **ciento ochenta días** desde la fecha de libramiento de la mercadería (art. 4º) ⁽¹²⁾. Este plazo no es un plazo máximo sino que es el plazo para todos los casos en que el servicio aduanero autorice la importación temporaria bajo este régimen (art. 7º), sin que dicho organismo pueda establecer un plazo inferior.

El régimen contempla igualmente (2do. párrafo del art. 4º según la Resolución 477/93) que en determinados casos especiales, cuando la mercadería importada se trate de **bienes de producción no seriada** ⁽¹³⁾, dicho plazo originario es de **setecientos veinte días**. Este plazo especial y excepcional constituye una novedad incorporada por el actual régimen.

El régimen prevé (art. 5º según la Resolución 477/93) la posibilidad de

otorgamiento de **una prórroga** (por única vez), de ciento ochenta días para todos los casos del principio general (plazo originario de 180 días) y de trescientos sesenta días para los antes mencionados casos especiales (plazo originario de 720 días) ⁽¹⁴⁾.

Estos plazos de prórroga, a diferencia de los regímenes anteriores ⁽¹⁵⁾, no son plazos máximos (como sí lo era, por otra parte, el único plazo de prórroga que existía en la redacción del art. 5º antes de la reforma introducida por la Resolución 477/83) sino plazos fijos que quedan establecidos en virtud del régimen, sin que el servicio aduanero (autoridad de aplicación en el actual régimen), si es que concede esa prórroga, pueda fijar plazos menores a los indicados.

En el régimen actual, si bien no se especifican las "razones justificadas" que se requieren para solicitar y obtener la prórroga (en esto al igual que en los regímenes anteriores), se establece que tales razones deben **impedir** el cumplimiento de la aquí denominada obligación fundamental del régimen (exportar la mercadería en las condiciones previstas en el art. 1º) dentro del plazo originario.

Por último, el actual régimen trae también otra importante novedad en materia de plazos, cual es que, ante especiales y taxativos supuestos de fuerza mayor y/o caso

cadería **resultante** -aún con insumos totalmente nacionales o nacionalizados- del proceso de manufactura en el que se hubiera consumido dicha mercadería importada por este régimen.

(11) El aspecto referido a que la exportación deba ser a **otros países** (arts. 1º y 4º del régimen), que como contenido de la obligación (o, lo que es lo mismo, como requisito para el cabal cumplimiento de ella) se introduce recién con el art. 1º del decreto 1554/86, especifica y/o califica especialmente a la exportación para consumo que debe realizarse de la mercadería resultante del perfeccionamiento o proceso industrial del que se trate, de modo que el régimen no se refiere a cualquier exportación para consumo en relación a su destino (no a cualquier destino de la exportación) sino que está limitado a las exportaciones al extranjero y por ende quedan excluidas las exportaciones al área franca o al área aduanera especial creadas por la ley 19.640 y, en su caso, al mar territorial y/o zona económica exclusiva, o al lecho o subsuelo submarinos (art. 587 del Código Aduanero y ley 23.968).

(12) Este plazo originario era de 360 días en los regímenes de los decretos 2191/78 (art. 1º), 2076/83 (arts. 1º y 12) y 1554/86 (arts. 1º y 16).

(13) Conforme lo delega el mencionado 2do. párrafo del art. 4º, la S.I.C. determinó la nómina de dichos bienes en el Anexo I de la Resolución S.I.C. 168/93 (B.O. 24.5.93), básicamente consistentes en determinadas máquinas y ciertos equipos y aparatos y medios de transporte de los Capítulos 84, 85, 86, 88 y 89 de la N.C.E.

(14) Los regímenes anteriores también prevenían la posibilidad de prórroga. En el decreto 2191/78 (art. 8º) podía solicitarse antes del vencimiento del plazo originario (pero sin una anterioridad mínima al efecto), ante la

fortuito, se prevé aún una **extensión de la prórroga acordada**, en este caso hasta un máximo de trescientos sesenta días, indistintamente, es decir sea que se trate de la prórroga dada por 180 días o de la prórroga dada por 360 días.

5.- Régimen tributario de los diversos supuestos.

Corresponde analizar aquí el tratamiento tributario de la importación temporaria propiamente dicha, de la exportación en cumplimiento de la obligación fundamental, de diversos supuestos de exportación sin dicho cumplimiento, y de la eventual importación para consumo.

5.1. Importación temporaria.

El art. 11 del régimen contempla el tratamiento tributario de la importación temporaria que se autorice al amparo de aquél, estableciendo que **no se abonarán los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, y sí las demás tasas retributivas de servicios** ⁽¹⁶⁾.

5.2. Exportación para consumo de la mercadería perfeccionada.

El art. 19 se refiere a las mercaderías "que se exporten en virtud de lo establecido en la presente resolución", debiéndose

por ello entender que no puede sino referirse a las mercaderías que se exporten de conformidad con la finalidad principal o primaria del régimen, esto es **en cumplimiento de la obligación fundamental** cual es, como se vio, **exportar para consumo** (la mercadería importada), **a otros países, en la nueva forma resultante del perfeccionamiento, y dentro del plazo establecido**. Ello así por cuanto ése es el único sentido lógico y razonable de aquella expresión del art. 19; y la aclaración es válida si se tiene en cuenta, por ejemplo, que la mercadería que se exporte sin cumplir el perfeccionamiento, entre otros casos, también se exportará en virtud de lo establecido en el régimen (en ese caso, según lo establecido en el art. 16).

Al respecto dicho art. 19 establece que en el caso corresponde el pago de los tributos y contribuciones que gravan la exportación para consumo, o bien, en su caso, el o los beneficios promocionales (estímulos) a la exportación ⁽¹⁷⁾.

En cuanto a los aludidos tributos de exportación, la indicada **sujeción**, que ya había sido introducida en el régimen del decreto 1554/86 variándose así el criterio inverso de los decretos 2191/78 y 2076/83, **se opone** al criterio establecido por el art. 258, primera parte, del Código Aduanero, que establece, por el contrario, la **exención**

Autoridad de Aplicación (que no era la Aduana), y se podían conceder más de una, pero todas ellas por un máximo posible, en conjunto, de 360 días. En el decreto 2076/83 (art. 12) se podía solicitar, hasta un mes antes del vencimiento del plazo originario, ante la Autoridad de Aplicación (que tampoco era la Aduana), y podía otorgarse sólo una hasta un máximo de 180 días. En el decreto 1554/97 (art. 16) podía solicitarse hasta 15 días antes del vencimiento del plazo originario, ante la Autoridad de Aplicación (que una vez más no era la Aduana), y podía otorgarse sólo una hasta un máximo de 360 días. En los tres regímenes se exigían -para el otorgamiento- "razones debidamente justificadas", aunque no se indicaban, ni taxativa ni ejemplificativamente, cuáles eran o podían ser dichas razones. Como puede verse en el texto principal de este trabajo, el actual régimen trae algunas diferencias de consideración sobre estos aspectos.

(15) Ver nota 14 precedente.

(16) Los decretos 2191/78 (art. 5º) y 2076/83 (art. 9º) establecían el mismo criterio, aunque correspondía el pago de la tasa de estadística. En el régimen del decreto 1554/86 (art. 3º), también quedó sentado el mismo criterio, pero aquí se introdujo, al igual que en el actual régimen, la disposición de exención de la tasa de estadística. En este aspecto el régimen es acorde (salvo lo atinente a la tasa de estadística) con lo establecido por el apartado 1. del art. 256 del Código Aduanero.

(17) Los decretos 2191/78 (art. 14) y 2076/83 (art. 18) establecían en materia de tributos de exportación, el

para el mismo supuesto.

Sobre este punto debe señalarse que, refiriéndose el segundo párrafo del art. 19 del régimen sólo al cálculo de los beneficios promocionales (deducción del valor de la mercadería importada) y no a los tributos de exportación, el tratamiento tributario de la exportación -del que aquí se habla- tampoco se adecua a lo establecido en la segunda parte del art. 258 del Código Aduanero⁽¹⁸⁾.

En efecto, según esta última disposición el organismo delegado puede dejar sin efecto la exención (se refiere a los tributos de exportación) o, lo que es lo mismo, puede gravar la exportación, pero sólo en lo que se refiere a lo **incorporado** a la mercadería en el territorio aduanero, es decir que según esta disposición **de la ley** no podría gravarse el insumo importado propiamente dicho (lo que es equivalente en el caso, a gravar la mercadería perfeccionada sobre su valor total), mientras que en el régimen en análisis la sujeción lisa y llana a los tributos que gravan la exportación para consumo, de la mercadería que se exporta en la nueva forma resultante, sin distinción o deducción algunos, implica claramente que el insumo importado temporariamente (o el valor del mismo en la mercadería perfeccionada) está alcanzado por la imposición tributaria del aludido art. 19 del actual régimen.

En cuanto a la legalidad o no de esta norma del actual régimen en relación a la precedentemente apuntada observación, debería considerarse, por una parte, si

dicho régimen es uno de los regímenes especiales previstos por el art. 277 del Código Aduanero⁽¹⁹⁾, y en tal caso analizar si la imposición tributaria comentada desvirtúa o no la destinación aduanera (límite que la aludida disposición legal pone al "régimen especial" que pudiera dictarse), o bien si el régimen ha sido establecido con autonomía de la facultad prevista por dicho art. 277, es decir derivado directamente de los arts. 33 y 116 del decreto 2284/91, disposiciones estas últimas dictadas en ejercicio de facultades que en realidad son propias del Poder Legislativo.

La cuestión así planteada no es de ningún modo abstracta y es plenamente actual desde el punto de vista jurídico, pues aunque en el presente no podrían suscitarse problemas de este tipo ya que prácticamente no hay derechos de exportación, éstos obviamente podrían volver a fijarse.

En primer lugar es conveniente descartar la aplicación, a los fines de lo que aquí se trata, del art. 755 del Código Aduanero; es decir que no sería posible "justificar" la imposición tributaria del art. 19 en análisis, a partir de las facultades del Poder Ejecutivo para "...gravar con derechos de exportación la exportación para consumo de mercaderías que no estuvieren gravadas con este tributo"; y ello así en cuanto la disposición por la cual la mercadería se exporta (y en cualquier caso y sin excepción reglada, para el insumo importado) no está gravada con derechos de exportación, es una disposición del mismo Código

principio inverso, es decir la exención del pago de los mismos (no así en materia de estímulos a cuyo fin se disponía también su aplicación), en este aspecto de conformidad (en particular el decreto 2076/83) con lo establecido por el art. 258, primera parte, del Código Aduanero. En cambio el decreto 1554/86 (art. 23) estableció el mismo criterio que el actual régimen, en ambos aspectos, es decir aún en relación a los tributos de exportación, estableciendo la sujeción al pago de los mismos.

(18) El referido art. 258 dispone: "Cuando la mercadería hubiera sido objeto de una transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio la exportación de la mercadería resultante está exenta del pago de los tributos que gravaren la exportación para consumo. **No obstante, el Poder Ejecutivo podrá dejar sin efecto, total o parcialmente, dicha exención en lo que se refiere a lo incorporado a la misma en el territorio aduanero.**"

(19) Los dos últimos párrafos del apartado 1, del presente Capítulo III.

Aduanero (la del art. 258) que constituye una norma específica frente a la general de aquel art. 755.

Sin embargo, como se ha visto, el Poder Ejecutivo también tiene la facultad del art. 277 respecto de regímenes especiales de importación temporaria. Esta última facultad podría oponerse al "principio general" establecido por el comentado art. 258, en cuanto es evidente que, así, es legalmente posible que el Poder Ejecutivo establezca un régimen especial de importación temporaria para perfeccionamiento activo y, si mediaran razones de interés público (debe suponerse que toda imposición tributaria implica en principio un interés público en juego), también sería legalmente posible imponer derechos de exportación a una mercadería que por la disposición general del art. 258 (aunque se refiera "específicamente" a las mercaderías de perfeccionamiento activo) estaría siempre desgravada por la parte correspondiente al insumo importado. Desde este punto de vista, el particular aspecto de gravar lo que por el principio general estaría siempre desgravado, no desvirtuaría la importación temporaria en sus principios fundamentales, pues la obligación principal sigue siendo la de exportar la mercadería perfeccionada.

Lo expuesto, que sería claramente aplicable al régimen del decreto 1554/86, cobraría aún más fuerza si se tiene en cuenta que el actual régimen, aunque se sostuviera la aplicación supletoria del Código Aduanero, no resulta del ejercicio del referido art. 277 sino del poder delegado por el decreto 2284/91 en autoestablecida igual jerarquía que la del citado código.

De todos modos, es útil tener en cuenta

que, al menos en relación al tiempo de vigencia del régimen del decreto 1554/86⁽²⁰⁾, de hecho no se han planteado cuestiones u originado conflictos que hayan motivado decisiones jurisdiccionales, por las que quedara en tela de juicio o impugnada esta imposición tributaria aún sobre el insumo importado, es decir computando el valor del mismo. En consecuencia, en los hechos se ha convalidado el criterio de los párrafos precedentes.

Otro aspecto a considerar en torno al art. 19 del actual régimen es la establecida aplicación de los beneficios promocionales, en cuanto éstos alcanzan claramente a los "estímulos a la exportación"; en cuanto a que tal aplicación se da respecto de "las mercaderías que se exporten en virtud de lo establecido en el régimen"; y en cuanto dichas mercaderías son las que se "exporten a otros países", es decir no las que se exporten con destino al área franca o al área aduanera especial creadas por la ley 19.640 o con destino al mar territorial o a la zona económica exclusiva⁽²¹⁾.

En consecuencia de esto último, y sin perjuicio de analizar después la implicancia de dicho aspecto a los fines de considerar un incumplimiento eventual o hipotéticamente infraccional (art. 21 del actual régimen), al solo efecto tributario entendemos que dichas exportaciones que **no sean a otros países** no quedan beneficiadas con los reintegros o reembolsos del régimen general. Ello así, aún pese a las disposiciones de los arts. 18 y 20 inc. e) de la ley 19.640 por las cuales las exportaciones del territorio nacional continental a las áreas franca y aduanera especial están beneficiadas con dichos estímulos **sin distinguir** las mercaderías nacionales o con

(20) La referencia a este tiempo de vigencia obedece a que, durante esta vigencia, la disposición por la que se gravaban con tributos de exportación las mercaderías perfeccionadas sin deducción del valor del insumo importado (ver nota 17 in fine), coexistió con la efectiva existencia de tributos de exportación (ello a diferencia del período de vigencia del actual régimen, en el cual prácticamente no hay derechos de exportación y la tasa de estadística quedó derogada por el decreto 2284/91).

(21) Ver nota 11.

insumos nacionalizados, de las mercaderías con insumos importados temporariamente; pues, en este caso, las disposiciones del régimen especial de importación temporaria para perfeccionamiento activo son obviamente más específicas que las de la ley 19.640.

5.3. Exportación para consumo de mercaderías sin el perfeccionamiento.

El art. 16 del actual régimen se refiere a las mercaderías que se exporten sin haberse cumplido con el perfeccionamiento industrial para el que se hubiera importado la mercadería. En este punto el régimen no hace referencia alguna, ni como requisito (sea al efecto de procedencia de lo que establece, sea al efecto de su hipotética no aplicación) ni de ningún modo, a las razones, causas, o justificativos, que pudieran haber motivado la situación de exportar sin el perfeccionamiento previsto. Desde este punto de vista sería absolutamente irrelevante -siempre que la exportación sea en término- que la exportación se realice sin el perfeccionamiento en razón de alguna imposibilidad material (deterioro o demérito de la mercadería), comercial, económica o industrial, o que ello derive lisa y llanamente de la mera voluntad del importador; aunque es lógico suponer que el régimen debió tener en cuenta -si no considerarlo implícito- algún tipo de imposibilidad. Tampoco, por último, el régimen exige autorización alguna para exportar en estas

condiciones.

Para esta situación dicho art. 16 establece que el importador (ahora exportador) deberá abonar un derecho de exportación del veinte por ciento (20%) del valor imponible definido por los arts. 735 y concordantes del Código Aduanero, aclarando el art. 17 que, en caso de demérito de la mercadería, dichos tributos deben aplicarse, de todos modos, sobre la base imponible que incluya el valor de lo meritado, salvo (arts. 260 y 262 del Código Aduanero) caso fortuito o fuerza mayor (no debe incluirse el referido valor de lo demeritado), y debiéndose entender que cuando por fuerza mayor o caso fortuito se hubiera producido la pérdida o destrucción total de la mercadería (mención en dicho art. 17 al art. 261 del Código Aduanero) no se pagan derechos de exportación, claro que fundamentalmente, porque no habría exportación ⁽²²⁾.

Podrían formularse sobre este punto dos interrogantes.

Por una parte, en razón de que la obligación fundamental del régimen es exportar para consumo la mercadería **con el perfeccionamiento industrial** previsto (arts. 1º y 4º), cabría preguntarse si la exportación **sin** ese perfeccionamiento, constituiría cabalmente una situación de "incumplimiento" eventualmente encuadrable en la infracción del art. 970 del Código Aduanero, máxime teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 21 del régimen ⁽²³⁾, de cuyo allí establecido

(22) Los tres regímenes anteriores establecían el mismo criterio, tanto en cuanto a no hacer referencia a causal o justificación alguna como en cuanto al 20% de la imposición tributaria. Asimismo, en todos ellos la base imponible no podía ser menor al valor en aduana de la mercadería en el momento de la importación, con actualización monetaria. El actual régimen innova parcialmente en este último aspecto, pues -como se indicó en el texto principal del presente- el art. 17 contempla la aplicación de la base imponible sin contar el demérito de la mercadería (lo que sería más o menos equivalente, desde el punto de vista económico, a tomar la base de los regímenes anteriores), aunque dejando a salvo -expresamente- los supuestos en que dicho demérito se hubiese producido por caso fortuito o fuerza mayor, lo cual no estaba establecido en los regímenes anteriores.

(23) El apercibimiento consignado en el referido art. 21 del régimen estaba asimismo establecido, en lo sustancial, por los arts. 23 del decreto 2076/83 y 28 del decreto 1554/86. Tal apercibimiento, en la indicada forma expresada, no lo disponía el decreto 2191/78, pero su art. 21 dejaba -obviamente claro está- a salvo los ilícitos y el respectivo régimen sancionatorio de la legislación aduanera, relativos a la importación temporaria.

apercibimiento puede desprenderse que el incumplimiento de las obligaciones por parte del beneficiario del régimen es potencialmente constitutivo de dicha infracción.

En primer lugar debe señalarse que la disposición del mentado art. 21 no puede constituir por sí misma la situación (incumplimiento de las obligaciones a cargo del beneficiario del régimen) incurso en la infracción referida, legislada en el Código Aduanero. Ello así, dada la naturaleza penal de la transgresión aludida y atento que el régimen en análisis, aunque sea un régimen especial y establecido en ejercicio de un poder delegado por una disposición que a su vez ejercitó facultades del Poder Legislativo, no deja de ser establecido por una mera resolución ministerial. La infracción en trato, como figura penal aduanera, está tipificada por el Código Aduanero, ley en sentido material y formal (como no podría ser de otra manera). En todo caso esta figura constituye una "ley penal en blanco" en cuanto sanciona el incumplimiento de las obligaciones en el régimen de la importación temporaria, y tales obligaciones, si bien están establecidas en el propio Código Aduanero, también pueden estar establecidas por la Reglamentación (art. 252 inc. e) del citado código) y, obviamente, por regímenes especiales como el que es objeto de análisis en este trabajo.

En consecuencia, el referido art. 21 no tipifica ni podría tipificar infracción alguna, sin perjuicio de lo cual el régimen define con toda claridad, especialmente en sus arts. 1º y 4º, las obligaciones a cargo del beneficiario; de lo cual se deduce que la exportación sin el perfeccionamiento previsto constituiría el incumplimiento de, al menos, uno de los contenidos de la obligación fundamental, incumplimiento al

fin, que podría considerarse, en la intención del legislador del régimen en trato (en todo caso expresada en dicho art. 21), como constitutivo de la infracción, sea la del art. 972, sea la del art. 970, del Código Aduanero, según se determine, respectivamente, que se hubiera afectado, o no, la finalidad que motivara el otorgamiento de la importación temporaria.

Sin embargo, entendemos que el legislador del régimen no sólo ha previsto la obligación fundamental con todos y cada uno de sus componentes ⁽²⁴⁾, sino que además ha previsto, específicamente, el cumplimiento pleno de esa obligación, es decir en todos sus componentes, en el art. 19 del régimen, estableciendo allí los efectos al respecto (sujeción ordinaria al pago de tributos o en su caso aplicación de beneficios promocionales), y también, en el art. 16, **la exportación sin perfeccionamiento**, estableciendo asimismo, especialmente, los efectos ante dicha situación (sujeción extraordinaria al pago de determinados tributos o, lo que es lo mismo, la aplicación de tributos especiales para ese caso). Sin perjuicio de ello también se ha previsto la autorización de importación para consumo (art. 15), con sus consecuencias especiales al respecto, caso en el cual (en esto en armonía o concordancia con el art. 271 del Código Aduanero) aquella obligación fundamental obviamente **queda sin efecto** (situación equivalente, desde el punto de vista de la subsistencia o no de la obligación, a la destrucción o pérdida total de la mercadería, por caso fortuito o fuerza mayor).

De modo que, entendemos, el legislador estableció la obligación fundamental y previó tanto su legal o legítimo no cumplimiento (esto es cuando la obligación "queda sin efecto") como su cumplimiento

(24) Tal como se ha visto el legislador previó, como contenido de la obligación, además de la exportación para consumo de la mercadería importada, que ella sea de dicha mercadería "perfeccionada" y "a otros países" (y obviamente dentro del plazo de permanencia).

pleno, y aún su cumplimiento que podríamos denominar **parcial**, previendo, en cada caso, sus respectivos efectos.

Al no hacerse salvedad alguna en el art. 16 (que es el que prevé esta especial situación de cumplimiento parcial) sobre el ilícito que pudiera constituir la situación descripta, y al no hacerse referencia a causales o razones de la exportación en tales condiciones (igualándose en principio la situación derivada del mero voluntarismo a la situación de fuerza mayor, cuando en este último caso está claro que no podría haber incumplimiento infraccional), es lógico suponer que el legislador tuvo a la situación en trato, más como el mentado cumplimiento parcial que como incumplimiento parcial o incumplimiento al fin, y que el incumplimiento a cuyo respecto el art. 21 del régimen prevé la aplicación de sanciones es, básicamente, el incumplimiento de la obligación de exportar para consumo, es decir cuando vence el plazo de permanencia -sin que la obligación hubiera antes quedado sin efecto- y la mercadería no se exporta para consumo, sea perfeccionada sea sin el perfeccionamiento.

Es razonable considerar que, en las indicadas condiciones en que se ha reglado la situación, exportar sin el perfeccionamiento, dejando de lado el probable perjuicio económico que ello acarrearía al importador, constituya un "derecho" del beneficiario, claro que con el "costo" de la tributación extraordinaria; y notorio es que el ejercicio de un derecho no puede constituir un ilícito.

Exactamente por las mismas razones, no podría considerarse que la exportación para consumo (de la mercadería aún perfeccionada) al área aduanera especial o al área franca de la ley 19.640, o al mar territorial o a la zona económica exclusiva (art. 587 del Código Aduanero y ley 23.968), en vez de "a otros países", constituya un

incumplimiento infraccional, sino que ante tal eventual situación, y según corresponde derivar de lo establecido en el art. 19 del régimen, simplemente no se aplicará el beneficio promocional respectivo.

Un segundo interrogante, de respuesta mucho más difícil, radica en determinar si los derechos de exportación previstos por el art. 16 del régimen son los **únicos** derechos que se aplicarán ante la situación descripta, o si son o deben ser **adicionales** a los que pudieran estar establecidos por el régimen general.

Claro que lo expuesto no sería objeto de cuestión en las circunstancias actuales en las que prácticamente no hay derechos de exportación establecidos, sin perjuicio de lo cual, cabe reiterar, pueden establecerse en algún momento y así cobrar virtualidad el interrogante. Es más, en el caso de restablecimiento de derechos de exportación, y aún en la hipótesis de no considerarse a los derechos del art. 16 como adicionales, podría suceder que el derecho que se fije por el régimen general, para la mercadería de que se trate, sea superior al 20%, en cuyo caso el interrogante versaría sobre lo equitativo o inequitativo de aplicar el menor derecho previsto por el régimen especial.

Entendemos, tanto en relación a uno como a otro aspecto de este interrogante, que hubiera sido más lógico a la vez que equitativo que el derecho de exportación del art. 16 del régimen hubiera sido establecido como **adicional** al derecho de exportación al que eventualmente estuviera sujeta la mercadería por el régimen general.

Sin embargo, no puede dudarse que el legislador del actual régimen, al igual que en los regímenes anteriores, estableció el derecho de exportación del art. 16 como único nivel arancelario, en estos casos, y no como adicional; ello así en cuanto ninguna referencia explícita o implícita

permite suponer el adicional en este punto y, por el contrario, en el art. 15, al tratarse la importación para consumo de la mercadería importada bajo este régimen, se estableció claramente que el nivel que al efecto se fijaba tiene el carácter de adicional y que el mismo corresponde "además" de los tributos correspondientes (por el régimen general) a esta destinación.

En apoyo de este criterio del legislador del régimen, o en miras a justificarlo, podría sostenerse (lo que no ocurría con regímenes anteriores) que la Resolución 72/92 en trato se dicta en un contexto temporal y normativo en el cual, en la práctica, no rigen derechos de exportación (nivel arancelario "cero" prácticamente para todas las posiciones) con lo cual el derecho del 20% podría considerarse como adecuadamente punitivo (aunque no penal) o indemnizatorio por cumplir la obligación sin uno de sus contenidos, esto es sin el perfeccionamiento propio de la finalidad primaria del régimen. Desde el mismo punto de vista, si eventualmente se impusieran derechos de exportación y aún -en su caso- más elevados que los del 20% del art. 16, podría ocurrir que este último derecho se establezca como adicional o bien que se establezca su elevación.

De todos modos, aún podría sostenerse que, cualquiera fuera el nivel del arancel general, el nivel único y no adicional del art. 16 es el arancel fijado para esta situación en particular, es decir para la exportación de mercaderías ingresadas al amparo de un régimen especial de

importación temporaria, y por ende diferente a la exportación de mercaderías nacionales o nacionalizadas. En todo caso el régimen, en este punto, adoptaría una solución incoherente con la sujeción al pago de tributos de la mercadería que se exporte perfeccionada (art. 19), en el supuesto de que en este último caso el gravamen fuera igual o superior al 20%.

5.4. Importación para consumo.

El art. 15 del régimen contempla el aspecto de la importación para consumo de la mercadería importada bajo dicho régimen, estableciendo al respecto, como antes ha quedado dicho, un derecho adicional del treinta por ciento, además de los tributos que graven la importación para consumo, al momento de registrarse la solicitud de esta última destinación⁽²⁵⁾.

Es evidente que el art. 15 hace referencia expresa a la importación para consumo "regular" bajo este régimen. Ello así, aunque no se defina a este supuesto regular o no se den pautas para así considerarlo, en cuanto el art. 15 se refiere a la importación para consumo que "...se autorice".

Ninguna disposición del régimen hace referencia a requisitos o condiciones para solicitar esta "conversión" de destinación, o bien no se dan pautas para la **autorización** a la que sí se refiere el art. 15, por el contrario de lo que al efecto disponían los regímenes anteriores⁽²⁶⁾.

Ante todo debe ponerse de relieve que en el actual régimen se abandona el criterio de la "prohibición de importar para con-

(25) En el régimen del decreto 2191/78 se fijaba un adicional del 100% (art. 10), el que no era aplicable en las especiales circunstancias de fuerza mayor que preveía el art. 15. El decreto 2076/83 no establecía derecho adicional alguno, por cuanto la importación para consumo quedaba prohibida en este régimen y los casos de excepción que expresamente se contemplaban, obviamente -aunque de modo implícito- quedaban sujetos al arancel general de importación (art. 13). En el decreto 1554/86, si bien también estaba prohibida la importación para consumo como principio general, se preveían excepciones, y para estos casos, debidamente actualizados, se establecía, además del arancel general, un adicional del 100%.

(26) En el decreto 2191/78, sin perjuicio del caso especial de fuerza mayor previsto por su art. 15, su art. 9º reglaba el plazo para solicitar la conversión y las condiciones para que el servicio aduanero pudiera autorizarla (estas condiciones, además de la obligada intervención de la entonces autoridad de aplicación, eran básicamente las mismas que las después establecidas por el art. 271 del Código Aduanero). En el régimen del decreto

sumo" como principio general, criterio que, con las expresas excepciones en cada caso (para las cuales a su vez se preveían las debidas "autorizaciones"), establecían los regímenes de los decretos 2076/83 y 1554/86. Se vuelve así, en este aspecto, a la posibilidad de importar para consumo, como principio general, como se había legislado en el régimen del decreto 2191/78 en el cual la excepción (no correspondía la importación para consumo) venía dada por las pautas mínimas que taxativa y negativamente condicionaban la autorización (prohibición de importación y desvirtuarse las finalidades del régimen). De modo que, mientras en los dos regímenes intermedios la posibilidad de importar regularmente para consumo se circunscribía a las regladas excepciones a la prohibición (excepciones en cuyo caso se preveía de todas formas la debida "autorización"), tanto en el régimen del decreto 2191/78 como en el actual régimen la posibilidad es la regla; y la autorización (condición formal necesaria) implica la no autorización -que pasa a ser la excepción a dicha posibilidad-, la cual en aquel primer régimen era o debía ser la consecuencia de darse las circunstancias que obstaban expresamente a la autorización.

Entendemos que en el actual régimen, tal como con distintos textos y diferentes

términos lo establecían expresamente los regímenes anteriores en los diversos supuestos en los que en cada caso se permitía la importación para consumo⁽²⁷⁾, las pautas para la autorización deben estar dadas meramente por la inexistencia de una prohibición de importación y por no desvirtuarse la finalidad del régimen⁽²⁸⁾; a lo que debe agregarse que la autorización debe emanar de la autoridad de aplicación (hoy la Administración Nacional de Aduanas), y que la solicitud debe efectuarse dentro de los plazos que al efecto establece la legislación aduanera o su reglamentación⁽²⁹⁾. En cuanto a las referidas pautas y a los indicados plazos, los mismos derivan, ante la absoluta inexistencia de disposición alguna sobre estos puntos en el régimen de que se trata, de la necesaria y forzosa aplicación supletoria del art. 271 del Código Aduanero⁽³⁰⁾.

Como se ha dicho, el art. 15 sólo hace referencia a la importación para consumo regular (que según lo precedentemente expuesto es la que se autoriza por la autoridad de aplicación bajo requisitos temporales y mínimas pautas de procedencia), en cuyo caso queda sin efecto la obligación de exportar para consumo; y no se hace referencia alguna al supuesto de importación para consumo "irregular" (art. 274 del Código Aduanero y art. 21 de este régi-

2076/83, pese a estar prohibida la importación para consumo, en los casos de excepción que se fijaban quedaba también reglada la aplicación de un procedimiento y condiciones al efecto, en este último caso por remisión a las finalidades de los arts. 252 inc. b) y 271 del Código Aduanero (art. 13). En el régimen del decreto 1554/86, para los casos de excepción a la prohibición del principio general, también se preveía una autorización, así como las condiciones igualmente por remisión a los arts. 252 inc. b) y 271 del citado código (art. 17). Ni en el régimen del decreto 2076/83 ni en el del decreto 1554/86 se preveían plazos para solicitar la conversión.

(27) Ver la precedente nota 26.

(28) Un ejemplo que entendemos haría inviable la autorización, en razón de desvirtuarse las finalidades del régimen, sería a nuestro juicio que se solicitase la importación para consumo sólo por la mera voluntad de hacerlo, ya que como mínimo deberían invocarse y acreditarse la conveniencia de la permanencia en plaza, o la imposibilidad o la razonable inconveniencia de la exportación para consumo.

(29) Al respecto cabe señalar que la Resolución N° 1644/86 de la A.N.A. modificó (amplió) los plazos para solicitar la importación para consumo fijados por el art. 271 del Código Aduanero, llevándolos a una anterioridad mínima de cinco días al vencimiento del plazo de permanencia, o hasta cinco días después de la notificación de la eventual denegatoria de prórroga.

(30) Ver los últimos dos párrafos del apartado 1. del presente Capítulo III de este trabajo.

men), es decir cuando la importación para consumo **no** sea la consecuencia de una solicitud en tiempo y de una debida autorización, sino del vencimiento del plazo de permanencia con la antes aludida obligación subsistente, sin que se exporte la mercadería (perfeccionada o sin perfeccionar). Tampoco se hacía referencia alguna en este sentido, en los regímenes anteriores.

No obstante, entendemos que es de toda lógica y, mucho más, necesaria y equitativa, la aplicación del adicional del art. 15 también en los supuestos de importación para consumo **irregular** o encuadrable en el ilícito respectivo, por cuanto de ningún modo el infractor puede quedar en mejor situación tributaria que la de quien ha cumplido regularmente sus obligaciones.

Un aspecto particular del tratamiento tributario, en especial de la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente y por ende complementario de lo dispuesto en el comentado art. 15, está constituido por el tratamiento tributario establecido en el art. 18 del régimen, relativo a las "mermas, residuos y sobrantes irre recuperables", a los que dicha norma considera como "pérdidas" lisa y llanamente. Debe entenderse que el concepto se corresponde con el de mercadería "irremediamente perdida" a que alude el art. 261 del Código Aduanero, aunque allí se prevé el supuesto de que en tal estado o situación se encuentre la "totalidad" de la mercadería importada temporariamente. La solución del art. 18 del régimen para este supuesto, que en el caso debe referirse obviamente a la pérdida irremediable de una parte del insumo importado temporariamente, es la misma, desde el punto de vista tributario, que la del citado art. 261 en cuanto a la importación para consumo (la merma, de hecho; y los residuos y sobrantes si esa destinación se realiza), es decir la no sujeción al pago de los

tributos que graven esa destinación. Por el contrario, si los residuos y los sobrantes tuvieren valor comercial (es decir que no fueren irre recuperables), según este art. 18 deberán exportarse o importarse para consumo dentro del plazo que allí se fija (90 días después de la cancelación del D.I.T. correspondiente), con el pago de los pertinentes tributos (los de importación para consumo según lo establece este art. 18, y los de exportación -si los hubiese- por la aplicación al caso del antes comentado art. 19 del mismo régimen). De este modo quedan regulados especialmente los supuestos relativos a las mermas, residuos y sobrantes, para los casos de mercaderías o insumos de este régimen, que los arts. 259, 262 y 263 del Código Aduanero regulan con carácter general, es decir para cualquier mercadería importada temporariamente.

6.- Garantía de tributos

Una importante novedad que trae el actual régimen es la que se regula en su art. 14, respecto de la garantía que debe prestarse (de conformidad con lo legislado en la Sección V, Título III del Código Aduanero) para obtener el libramiento de la mercadería al realizarse la importación temporaria, en el sentido de que **además** de cubrirse el monto de los tributos (incluida especialmente la tasa de estadística) que graven la importación para consumo de la misma mercadería (es decir lo que por ese concepto correspondería abonar si se realizara la importación para consumo), **dicha garantía debe cubrir el adicional del art. 15** (en ninguno de los regímenes anteriores -arts. 7, 11 y 15 respectivamente- se exigía cubrir el adicional previsto para el caso de producirse la efectiva importación para consumo).

7.- Transferencia de la mercadería importada temporariamente

El actual régimen no trae expresamente regulado el aspecto referido en especial a la "transferencia" de la mercadería importada temporariamente, en el sentido global que incluye no sólo a la transferencia de la propiedad sino también a la de la posesión, tenencia o uso (como está legislado en el art. 264 del Código Aduanero), a diferencia de los anteriores regímenes⁽³¹⁾.

Sin embargo, tal como más arriba se ha visto, los arts. 12 y 13 del actual régimen, que establecen respectivamente, que el "usuario" puede entregar la mercadería a un tercero para su procesamiento, bajo ciertas condiciones, y que un tercero pueda realizar la exportación por cuenta del usuario, de la mercadería perfeccionada, constituyen cabalmente dos claros aspectos de transferencia (posesión, tenencia, uso) que pueden llegar a comprender el plexo total del perfeccionamiento y la exportación misma (con la única salvedad de la subsistencia de la responsabilidad del usuario beneficiario).

De modo que las indicadas normas constituyen un modo indirecto de regular, para el caso particular, el instituto de la transferencia sustituyendo así, como régimen especial, a lo normado en lo relativo a la transferencia de la posesión, tenencia o uso, por el art. 264 del Código Aduanero, y a la vez quedando reservada la aplicación de dicho art. 264 al supuesto de transferencia de la propiedad, pero esto último por la ya indicada aplicación supletoria del régimen general del Código Aduanero.

8.- Otros casos de necesaria aplicación

(31) El decreto 2191/78 en su art. 7º, 2da. parte, regulaba la transferencia en el marco del art. 140 bis de la ley de aduana, poniendo como condición que dicha transferencia se efectuara por la totalidad de la mercadería, dentro del país, a título oneroso, y con el deber de comunicarla a la Autoridad de Aplicación (no se requería autorización de la Autoridad, pues la autorización que exigía aquella norma legal, quedaba constituida para todos los casos por el mismo decreto 2191/78). En el decreto 2076/83, el art. 11, al referirse a la ejecución de las garantías, aludía a las transferencias de las mercaderías sin autorización expresa de acuerdo a lo previsto al respecto por el Código Aduanero (tal remisión era a la norma del art. 264 del Código Aduanero, que exige, simplemente, "motivos fundados"). El decreto 1554/86, en su art. 7º y en armonía con el art. 15, reguló la transferencia exigiendo la previa autorización de la Autoridad de Aplicación, poniendo como condición que el importador demostrara fehacientemente la imposibilidad de cumplir con la operación de importación.

supletoria del Código Aduanero

Hasta aquí hemos visto diversos aspectos especialmente regulados, en muchos casos sobre puntos particulares no tratados por el Código, como por ejemplo el carácter de usuario directo, la complementación del concepto de perfeccionamiento industrial con alcance a otras mercaderías que no reciben estrictamente ellas mismas un perfeccionamiento, el cumplimiento parcial de la obligación de exportar, etc., y en otros casos en sustitución total o parcial de lo legislado por dicho código, en el régimen general de la importación temporaria (en algunos de tales casos y tal como en su lugar se indicó, en contradicción abierta a lo establecido en los respectivos puntos de dicho régimen general), como por ejemplo los plazos especiales de permanencia bajo este régimen, las posibilidades de prórroga de dichos plazos, la garantía para el libramiento y los importes a cubrir, todo el régimen tributario íntegramente considerado (exportación para consumo de la mercadería perfeccionada o no, importación para consumo, mermas, residuos y sobrantes), etc., como asimismo se han expuesto diversos casos de **aplicación supletoria** del régimen general del Código Aduanero sobre importación temporaria, ante la inexistencia en el régimen especial en análisis, de disposiciones sobre puntos que sí han sido regulados por ese régimen general, como por ejemplo las pautas para la autorización de importación para consumo, los plazos para solicitarla, y transferencia de propiedad del insumo importa-

do temporariamente.

Existen a nuestro juicio otros supuestos de necesaria y destacable aplicación supletoria del mencionado régimen general del Código Aduanero, entre los que deben señalarse los siguientes.

a) El modo especial de cumplimiento de la obligación principal de exportación para consumo, establecido por el art. 269 del Código Aduanero, esto es el ingreso de la mercadería (tal como se ha visto, perfeccionada o no, en su caso) en depósito provisorio de exportación y la solicitud de exportación para consumo (es decir sin necesidad de efectivizarse la exportación) antes del vencimiento del plazo de permanencia.

b) La dispensa de la mencionada obligación principal (extinción de dicha obligación con el mismo alcance que en los casos de destrucción total o pérdida de la mercadería por fuerza mayor o caso fortuito, y de importación para consumo regular de la mercadería importada temporariamente), en el supuesto previsto por el art. 270 del citado código, esto es el abandono a favor del Estado nacional o la destrucción o inutilización de la mercadería bajo los requisitos y condiciones indicados en dicha norma, en cuyo caso y en virtud de la expresamente indicada "dispensa", no sólo, obviamente, no corresponderán los derechos de exportación del art. 16 del régimen (la mercadería no se exporta), sino que tampoco corresponden, a nuestro juicio, los derechos de importación previstos en el art. 15, pues éste es un supuesto que debe lógicamente asimilarse al previsto en el art. 261 del mismo código y no al de la autorización para importar para consumo, en los términos de dicho art. 15 del régimen, que es incompatible con el abandono y que

denota claramente que su finalidad no es ni la destrucción ni su inutilización voluntarias, resultando también obvio por otra parte, que la responsabilidad tributaria no derivará de la comisión del ilícito, que no se da en el caso que se comenta.

c) Los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor contemplados en los arts. 260, 261, y 262 del Código Aduanero (deterioro, destrucción o pérdida total, y desechos o residuos resultantes de la destrucción o del deterioro), a los fines de la importación para consumo⁽³²⁾ de la mercadería importada temporariamente y en los casos no alcanzados expresamente por las previsiones del art. 18 del régimen en análisis⁽³³⁾.

9.- Disposiciones operativas y autoridad de aplicación

Además de la disposición transitoria del art. 23 por la que al igual que en los regímenes anteriores, se da ultractividad al régimen inmediato precedente, a los fines de los trámites pendientes de las operaciones efectuadas a su amparo, el régimen se completa con las "disposiciones operativas" de los arts. 7º, 8º, 9º, 10 y 14 (este último, ya comentado, en cuanto a la garantía que debe dar el importador) que juegan armónicamente con lo establecido en el art. 20 y, especialmente, en el art. 24, sobre los organismos involucrados en aquellas disposiciones operativas.

Estos organismos son la Administración Nacional de Aduanas, que es la Autoridad de Aplicación del régimen⁽³⁴⁾, según su art. 24, y la Secretaría de Industria y Comercio. En común tienen las facultades previstas en el art. 20, sobre inspecciones y verificaciones acerca del cumplimiento del

(32) A los fines de la exportación para consumo, la aplicación de estas normas (en realidad de los arts. 260 y 262, pues en el caso del art. 261 no habrá normalmente exportación) viene expresamente establecida, aunque de modo indirecto, por el art. 17 del régimen.

(33) Ver último párrafo del subapartado 5.4. del Capítulo III presente.

régimen, y las de reglamentar -en este caso en el ámbito de sus respectivas competencias- la aplicación de la Resolución aquí en análisis. Ambos organismos tienen las funciones y atribuciones, establecidas específicamente para cada uno de ellos, en los ya citados arts. 7º, 8º, 9º, 10 y 14.

La parte operativa del régimen responde al carácter de autoridad de aplicación que **ahora tiene** el servicio aduanero, ya que a los fines de los beneficios que aquél acuerda, es ante dicho organismo que debe efectuarse la solicitud de destinación (despacho de importación temporaria) **sin que hoy sea necesaria** la intervención previa de la Secretaría de Industria y Comercio ni, mucho menos, la **autorización** de esta última.

En la aludida solicitud ante el servicio aduanero, que es a quien corresponderá autorizar la operación (y a la vez dará libramiento a la mercadería), además de la declaración de los elementos de declaración exigible por la legislación y reglamentación aduaneras, deberán indicarse las "características técnicas de la mercadería a importar y de la que se exportará en consecuencia", constituyendo, esto último una suerte de "tipificación provisional" (independiente de la tipificación de los arts. 8º y 9º) que se efectúa ante la Aduana, a nuestro juicio mínima y suficiente para que ese organismo pueda otorgar (previa garantía del art. 14) la correspondiente autorización de la operación y en su consecuencia el libramiento de la mercadería en la importación temporaria

solicitada.

Es ante la Aduana donde debe efectuarse la solicitud de prórroga que en su caso corresponda (art. 5º) y es a ese organismo a quien compete otorgarla en función de los fundamentos del respectivo pedido. Asimismo, es a la Aduana a quien corresponde "autorizar" las importaciones para consumo de las mercaderías importadas bajo el régimen (art. 15). Por otra parte, el beneficiario del régimen debe obtener el **Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.)**, mediante la "tramitación" que al efecto debe realizarse -antes o después de la más arriba indicada solicitud de importación temporaria que se efectúe en la Aduana- ante la Secretaría de Industria y Comercio (arts. 8º y 9º). Este C.T.C., que determina -cualitativa y cuantitativamente- la relación entre el "insumo" (la mercadería importada bajo el régimen) y la mercadería resultante que deberá exportarse (art. 19), así como las mermas, sobrantes y residuos (arts. 18 y 19), es el documento que debe presentarse a la Aduana interviniente en la importación temporaria realizada, **después** de exportada la mercadería **en su totalidad**, en cumplimiento de la correspondiente obligación, a los efectos de la **cancelación** del respectivo Despacho de Importación Temporaria (arts. 8º y 10).

La aludida tramitación del C.T.C. se origina en la presentación por parte del beneficiario ante la Secretaría de Industria y Comercio, de la **Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y**

(34) Aquí se modifica el sistema en orden a la intervención de los organismos en la operativa del régimen, respecto de lo establecido en los tres regímenes anteriores en los cuales la Autoridad de Aplicación era la Secretaría de Estado de Desarrollo Industrial (decreto 2191/78, con las debidas intervenciones de la Secretaría de Estado de Comercio y del Servicio Aduanero), o la Secretaría de Comercio (decreto 2076/83; aunque no expresamente, esta facultad al citado organismo se daba en virtud de los arts. 4º, 5º, 6º, 7º y 8º de dicho decreto, con además las debidas intervenciones de la Secretaría de Industria y Minería y del Servicio Aduanero), o la Secretaría de Industria y Comercio Exterior (decreto 1554/86, con la debida intervención del Servicio Aduanero). El servicio aduanero en los tres regímenes anteriores, tenía -sin perjuicio de sus funciones específicas de control que le atribuía o le atribuye la legislación de la materia- una intervención meramente complementaria de la intervención de la respectiva Autoridad de Aplicación. Era esta última la que, cabalmente, en cada

Residuos, declaración que opera como "solicitud" del C.T.C. En consecuencia de esta declaración jurada la mencionada Secretaría deberá expedir, dentro del plazo de noventa días, el C.T.C. con las pertinentes especificaciones y determinaciones, para la indicada cancelación ante la Aduana, con la salvedad de que, de no expedirse así, se tendrá por válida (esto es con los efectos del C.T.C.) a aquella Declaración Jurada (art. 9º).

Por último, las determinaciones de la Secretaría de Industria y Comercio en el mentado C.T.C., tienen efecto vinculante para el servicio aduanero (art. 9º, penúltimo párrafo); debiéndose entender que sólo

pueden referirse a las indicadas especificaciones cualitativas y cuantitativas de la relación insumo importado-mercadería a exportar, y de las mermas, sobrantes y residuos, a los fines de la "cancelación", y no a la autorización de la importación temporaria bajo este régimen, la cual, como vimos, corresponde exclusivamente a la Aduana.

Es el descripto, evidentemente, el régimen operativo más ágil y expeditivo, que se ha presentado hasta el momento en los sucesivos regímenes especiales de importación temporaria para perfeccionamiento activo.

régimen, otorgaba la autorización de admisión temporaria, o daba las prórrogas, o en su caso expedía los certificados de tipificación, o autorizaba las importaciones para consumo, etc. En el actual régimen es el servicio aduanero la Autoridad de Aplicación, y por ende a este organismo le han sido conferidas dichas facultades, en forma originaria y exclusiva, con excepción de las correspondientes "tipificaciones" de mercaderías.