

“Retenciones Móviles”: en que consisten y cómo se calculan

Por Maximiliano Vera Barros (*)

Las llamadas “Retenciones al campo”, técnicamente son Derechos de Exportación establecidos para la exportación de determinadas mercancías. Breve análisis de la estructura y forma de cálculo de los mismos.

En medio de la gran polémica desatada en las últimas semanas a raíz de la decisión del Gobierno Nacional de modificar la alícuota de los Derechos de Exportación sobre determinadas mercancías (cereales y oleaginosas), intentaremos aportar un poco de claridad a la cuestión desde el punto de vista técnico, haciendo hincapié en el análisis de la estructura de dichos tributos, en la forma de cálculo y de pago, reservando para otro análisis las cuestiones relacionadas con la coyuntura.

Como dijimos, las famosas “retenciones” no son otra cosa que Derechos de Exportación (D.E.), es decir: son uno de los tributos específicos regidos por la legislación aduanera. El Código Aduanero (C.A., Ley N° 22.415) es el principal cuerpo normativo que regula los tributos nacionales relacionados con el Derecho Aduanero. Además de los derechos de exportación, a modo de ejemplo de tributos regidos por la legislación aduanera podemos citar: Derechos de Importación; Impuesto de Equiparación de Precios; Derechos Antidumping; Derechos Compensatorios; Tasa de Estadística; Tasa de Comprobación; Tasa de Servicios Extraordinarios; Tasa de Almacenaje; etc.

Además de los tributos mencionados, la actividad exportadora podrá a su vez configurar un hecho imponible gravado con otros tributos regidos por la legislación tributaria interna (Impuesto a las Ganancias, I.V.A.; Impuestos Internos; Impuesto a los Débitos y Créditos; Ingresos Brutos; Actividad Comercial; etc.).

Los Derechos de Exportación son los tributos que gravan la exportación para consumo (art. 724,C.A.) **de cualquier mercancía** que no esté exceptuada por ley, decreto del Poder Ejecutivo o resolución ministerial, de AFIP o del BCRA. Así, obviamente también gravan la exportación para consumo de todos los cereales y oleaginosas en la medida que dichas mercancías no se encuentren exceptuadas especialmente. Será exportada “para consumo” cuando se extraiga del territorio aduanero por tiempo indeterminado (art. 725,C.A.).

I.- Clases de Derechos de Exportación:

Existen dos clases de derechos de exportación: *ad valorem* y específicos.

➤ *Ad valorem* son aquellos 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** (Free on Board). **Las retenciones que analizamos encuadran en esta clase de D.E.**

➤ Específicos serán aquellos cuyo importe se obtenga de aplicar una **suma fija de dinero** por cada unidad de medida.

Ingresando directamente al caso que nos ocupa, vemos que para determinar con exactitud el monto al que ascienden las *retenciones* (D.E. *ad valorem*) es necesario previamente identificar otro valor que será la base del cálculo de la alícuota. En el caso de los cereales y oleaginosas, es un precio oficial FOB informado permanentemente por el Ministerio de Economía de la Nación. Dicho precio FOB incluye no sólo el precio de mercado de la mercancía sino además, los gastos de transporte; comisiones; gastos de obtención de documentos internos; gastos de estiba; tributos del mercado interno; etc., de manera que al efectuar el cálculo de las *retenciones* a pagar, ya se han descontado no sólo los gastos sino los impuestos del mercado interno que hayan gravado dicha operación.

II.- Mercancías gravadas:

La Resolución N° 125/2008 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación dispuso la modificación de la alícuota aplicable a la exportación de cereales y oleaginosas en la medida que se encontraren comprendidas en las siguientes posiciones arancelarias del Nomenclador Común del Mercosur (N.C.M.): **Trigo** (1001.10.90 y 1001.90.90); **Maíz** (1005.90.10 y 1005.90.90); **Soja** (1201.00.90) y **Girasol** (1206.00.90).

Dicho nomenclador, es el que reúne y clasifica las diversas mercancías susceptibles de ser objeto de comercio internacional entre los países miembros del MERCOSUR con la finalidad de uniformar la denominación de tales mercancías y evitar desacoples producto de las diferencias culturales, de idioma o de los dialectos propios de cada país. Sin embargo, las *retenciones* en cuestión se aplicarán a las exportaciones en general sin discriminar si el país de destino es miembro del MERCOSUR o no. La utilización del N.C.M. es al sólo efecto de determinar la mercancía a gravar, remitiéndose la Resolución a las posiciones arancelarias de dicho nomenclador.

III.- Forma de cálculo:

Es común que los D.E. se encuentren incluidos en el Precio FOB de la mercadería. En ese caso para calcular y pagar los derechos habrá que efectuar una deducción y luego ingresar el tributo.

Dicha deducción no se aplicará en las mercaderías que tengan precios oficiales, ya que esos precios son la base para la liquidación de los D.E.

En el caso de las *retenciones*, el Precio FOB está marcado por el Gobierno periódicamente (es precio oficial), por lo que los D.E. no están incluidos en dicho precio, razón por la cual para calcular el importe de los D.E. habrá que realizar la siguiente operación.

Una vez determinada la mercancía conforme la posición arancelaria del N.C.M. y establecido el precio FOB **en dólares** aplicable por tonelada (lo establece el Gobierno), veremos, dentro del rango de precios FOB previsto por la Resolución, en cuál de las cinco categorías existentes para el Trigo y el Maíz o de las seis, para la Soja y el Girasol, nos encontramos.

Ubicados en la categoría, podremos saber cuál es el **Valor Base** (VB) en dólares; el porcentaje de la **Alícuota Marginal** (AM) y el **Valor de Corte** (VC) -también en dólares- establecidos para esa categoría. Dichos datos han sido fijados por el Ministerio de Economía de la Nación mediante la Resolución N° 125/2008.

El Derecho de Exportación aplicable se calcula partiendo de la diferencia entre el precio FOB menos el Valor de Corte para la categoría. A esa diferencia se la multiplica por el porcentaje de la Alícuota Marginal y luego se suma al Valor Base. Al ese resultado se lo divide por el precio FOB y luego se multiplica todo por cien. El resultado final obtenido es el Derecho de Exportación

(retención) a ingresar a la DGA. respecto de la cantidad de toneladas del cereal u oleaginosa que se exporte.

Dicho en otros términos, la fórmula es la siguiente: **D.E. es igual a VB más AM por Precio FOB menos VC dividido Precio FOB por cien.**

Como se observa, la alícuota relacionada con estos D.E. es móvil, ya que está sujeta a variaciones permanentes conforme los valores que publique el Gobierno Nacional.

IV.- Forma de pago:

Básicamente existen tres formas de pago de los D.E.:

➤ **De contado:** como el cálculo se efectúa en dólares estadounidenses, se paga tomando como parámetro el tipo de cambio comprador al día hábil inmediato anterior al día de pago. Se paga previamente a la exportación de la mercadería y el Sistema "María" de AFIP deducirá automáticamente los importes de los D.E. correspondientes mediante cuentas especiales a tal efecto.

➤ **Régimen de Espera:** el exportador contará con un plazo de quince (15) días contados a partir de embarcada la mercadería. Se utilizar el tipo de cambio vendedor al día hábil anterior al de pago.

➤ **Régimen Opcional:** El exportador contará con un plazo de ciento veinte (120) días contados a partir de embarcada la mercadería o a partir del ingreso de las divisas. Si no coinciden las dos fechas, se computará el plazo menor. El tipo de cambio es idéntico al del régimen de espera.

V.- Fundamento legal:

Desde el punto de vista técnico, la alícuota aplicable es resorte del Poder Ejecutivo Nacional, ya que es tributo (D.E.) fue creado por ley del congreso, cual es el Código Aduanero, respetando los principios relacionados con el derecho tributario y constitucional.

Es el propio C.A. el que expresamente autoriza al Poder Ejecutivo a "gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo" (art. 755, inc. "a" del C.A.) y "modificar el derecho de exportación establecido" (art. 755 inc. "c" del C.A.). A su vez, el propio Gobierno Nacional, mediante decreto N° 2752 del 26 de diciembre de 1991 delegó dichas facultades en el entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación.

Asimismo el art. 754 del C.A. establece que "El derecho de exportación **específico** deberá ser establecido por ley", con lo cual, interpretando *contrario sensu* dicha norma nos preguntamos ¿que sucede con los derechos de exportación *ad valorem*?

La norma no nos deja demasiadas alternativas. Los derechos de exportación han sido creados por Ley del Congreso (ley *stricto sensu*) tal como vimos (Código Aduanero). Sin embargo, también vimos que los derechos *ad valorem* dependen de una serie de valores que hacen al cálculo y determinación de su importe. Dichos valores son móviles atento a que son el reflejo de determinadas variables económicas, razón por las cual obviamente deben ser fijados periódicamente por Gobierno Nacional. Desde ese punto de vista, surge razonable que los D.E. **específicos** deban ser establecidos por ley, ya que no dependen de ningún valor para establecer su importe. Lo que puede hacer el Poder Ejecutivo es modificar los valores y las fórmulas para calcular los D.E. *ad valorem* sobre determinadas mercancías, lo que desde el punto de vista técnico es correcto toda vez que hace al ámbito reglamentario de la norma y no establece un tributo nuevo, sino que permite la aplicación de uno existente y creado por ley. Lo mismo ocurre cuando el Ministerio de Economía o la AFIP mediante sus

respectivas resoluciones modifican la alícuota aplicable a algún impuesto del mercado interno (I.V.A., Ganancias; Bienes Personales; etc.), algo que por otra parte, ocurre prácticamente a diario.

Ahora bien, dicho esto y aún sosteniendo la corrección del procedimiento llevado a cabo por el Poder Ejecutivo Nacional para determinar la alícuota aplicable, nos queda pendiente una última cuestión: la de la confiscatoriedad del tributo. El procedimiento puede ser técnicamente correcto, pero eso no garantiza que el importe a ingresar a la AFIP-DGA no sea confiscatorio. Indudablemente si el monto a pagar supera los límites hasta los cuales el tributo no se considera confiscatorio, podrá cuestionarse no el procedimiento, sino la alícuota en si misma. Establecer si es o no el caso del tributo que nos ocupa, es cuestión que excede el presente análisis.-

(*) Abogado – Diplomado en Aspectos Jurídicos del Comercio Exterior
Socio de “Castaño, Vera Barros & Asociados” - Estudio Jurídico Contable
mverabarroscastano@castanoverabarroscastano.com.ar
www.castanoverabarroscastano.com.ar