# ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS DE EXPORTACIÓN Y VENTA AL EXTERIOR

por *Federico M. Palavecino* y *Adrián M. Miguez*

## SUMARIO

I. LAS OPERACIONES DE INTERMEDIACIÓN.
II. VENTA AL EXTERIOR SEGUIDA DE EXPORTACIÓN.
- II.1. Instrumentación.
- II.2. Tratamiento ante el Impuesto a las Ganancias.
- II.3. Tratamiento ante el Impuesto al Valor Agregado.
- II.4. Tratamiento ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

III. COMPRA SOBRE BUQUE DE MERCADERÍA EXPORTADA Y VENTA EN EL EXTERIOR.
- III.1. Enfoque desde el Derecho Privado.
- III.2 Instrumentación.
- III.3. Reintegros de estímulo a la exportación.
- III.4. Tratamiento ante el Impuesto a las Ganancias.
- III.5. Tratamiento ante el Impuesto al Valor Agregado.
- III.6. Tratamiento ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- III.7. Variante en la operatoria: utilización de una sociedad extranjera.
- III.8. Venta de mercadería al extranjero, obtención de carta de crédito, transferencia a un tercero, cobro de la diferencia.

IV. EXPORTACIÓN POR CUENTA DE TERCEROS.
V. MANDATO COMERCIAL.
- V.1. Instrumentación.
- V.2. Tratamiento ante el impuesto a las ganancias.
- V.3. Tratamiento ante el impuesto al valor agregado.
- V.4. Tratamiento ante el impuesto sobre los ingresos brutos.

VI. COMISIÓN.
- VI.1. Instrumentación.
- VI.2. Tratamiento ante el impuesto a las ganancias.
- VI.3. Tratamiento ante el impuesto al valor agregado.
- VI.4. Tratamiento ante el impuesto sobre los ingresos brutos.

*El presente trabajo analiza las implicancias aduaneras e impositivas de distintas alternativas para estructurar operaciones de intermediación económica en la venta de mercaderías argentinas al exterior desde el punto de vista de una empresa intermediaria domiciliada en el país.*

## I. LAS OPERACIONES DE INTERMEDIACIÓN.

Debemos recordar que la intermediación económica puede ser instrumentada jurídicamente a través de distintos contratos, siendo los habituales la compraventa de las mercaderías y los servicios de intermediación.

Si bien existen otras modalidades de intermediación, en este trabajo analizaremos las siguientes operaciones:

1. La compra de mercaderías en el mercado interno por la empresa intermediaria al productor residente en el país, y su venta a un cliente residente en el exterior, asumiendo la empresa intermediaria la realización de los trámites de exportación y el carácter de exporta-

dor ante la Dirección General de Aduanas (D.G.A.) y la Dirección General Impositiva (D.G.I.). Identificaremos esta operación como una *"venta al exterior seguida de exportación"*.

2. La compra de mercaderías por la empresa intermediaria al productor residente en Argentina, a ser entregada por el productor sobre buque con destino al exterior luego de realizar el propio productor los trámites para la exportación de la mercadería y obtener su cumplido de embarque; y su venta a un cliente radicado en el exterior. Llamaremos a esta operación *"compra sobre buque"* y *"venta en el exterior"*

3. La prestación al productor local del servicio de tramitación y gestión de la exportación para consumo de las mercaderías ya vendidas por un productor local a un comprador del exterior, actuando como mandataria del productor local y cobrando honorarios por el servicio sin participar en el resultado de la operación de compraventa entre el mandante y el comprador del exterior y limitando su responsabilidad a la prestación de la labor encomendada. Esta operación es un caso de *"mandato"* comercial.

4. La prestación al productor del servicio de intermediación en la venta de las mercaderías. En este caso la empresa intermediaria concreta *a su propio nombre* la venta al exterior y asume las responsabilidades emergentes con el comprador extranjero, asumiendo jurídicamente el carácter de exportador ante el servicio aduanero. Esta operación es un caso de *"comisión"*.

En las dos primeras operaciones, la intermediación económica de la empresa se desarrolla mediante sucesivos contratos de compraventa, unos para adquirir los bienes y otros para enajenarlos, que encuadran exactamente en la definición típica de acto de comercio contenida en el inciso a del artículo 8 del Código de Comercio: *"...toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble ... para lucrar con su enajenación..."*

En este tipo de operaciones la empresa intermediaria obtiene sus utilidades de la diferencia entre los precios de compra y de venta y, eventualmente, de los reintegros a la exportación concedidos por el Estado Argentino.

A cambio de ello, asume los riesgos de la operación y, generalmente, la carga financiera por diferencia temporal entre el pago del precio de la primera operación y el cobro de la segunda.

En cambio, en las dos últimas operaciones, la empresa intermediaria se limita a prestar un servicio, bajo una de las dos especies del género *mandato comercial*: el *mandato* comercial propiamente dicho y la *comisión*.

En ambos casos la empresa intermediaria actúa por cuenta del vendedor local, diferenciándose por la circunstancia que en el *mandato* el intermediario actúa en nombre del titular del negocio, mientras que en la *comisión* actúa en su nombre propio.

En ambos casos, la empresa intermediaria obtiene sus ingresos por la retribución o *"comisión de venta"* cobrada al productor local y vendedor de la mercadería.

Precisando este punto, debe recordarse que ambas especies de actuación por cuenta de terceros se diferencian por el nombre en el que actúa el mandatario. En el *mandato* comercial propio, el mandatario negocia y concluye las operaciones *en nombre y por cuenta de su mandante*, que es quien resulta acreedor o deudor de la operación y se beneficia con el resultado de la misma. Por tal servicio de intermediación el mandatario tiene derecho a percibir sus honorarios independientemente del resultado del negocio.

En el contrato de *comisión, el mandatario* o *comisionista* concluye las operaciones a nombre propio pero por cuenta del *comitente* o *mandante*. De este modo, el acreedor o deudor de la operación con el tercero resulta ser el propio *comisionista*, pero quien se beneficia o perjudica con el resultado de la operación —quien es el "dueño" del negocio— es el *comitente*, no participando el comisionista en el resultado de la misma. Así es que, por su investidura jurídica de acreedor o deudor en la operación, el comisionista es quien —en la comisión de venta— deberá entregar las mercaderías y recibir

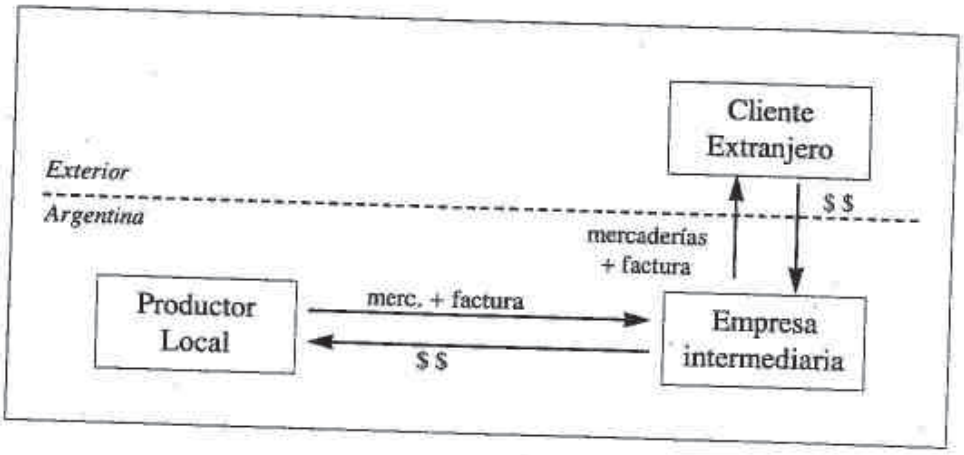
el pago. Al finalizar el negocio, el comisionista tiene la obligación de rendir cuentas y liquidar el negocio a su comitente, lo que se instrumenta mediante una "cuenta de venta y líquido producto" o simplemente "cuenta de líquido producto", documento en el que el comisionista declara lo obtenido por la venta, descuenta sus gastos y comisión, y manifiesta el excedente a entregar a su comitente.

Diferenciadas las operaciones, a continuación analizaremos la instrumentación y el tratamiento impositivo de cada una de ellas.

## II. VENTA AL EXTERIOR SEGUIDA DE EXPORTACIÓN

El caso habitual de intermediación en la venta de mercaderías al exterior consiste en su adquisición en el mercado interno y posterior venta a un cliente radicado en el exterior, asumiendo la empresa intermediaria la realización de los trámites de exportación y el carácter de exportador ante la D.G.A. y la D.G.I.

El siguiente cuadro esquematiza la operación:




Atento que esta operatoria ya ha sido ampliamente estudiada en diversos trabajos, nos limitaremos aquí a efectuar un mero repaso de las principales cuestiones que se plantean con el objeto de permitir una rápida comparación con las operatorias que abordaremos posteriormente.

### II.1. INSTRUMENTACIÓN

La compra de mercaderías en el mercado interno debe instrumentarse mediante una factura emitida por el productor local en favor de la empresa intermediaria.

En la generalidad de los casos, tanto el vendedor como también el comprador serán responsables inscriptos ante el IVA, motivo por el cual corresponderá la emisión de un comprobante del tipo A, debiendo discriminar el impuesto que grava la operación del precio neto de ésta.

La posterior venta de mercaderías para su exportación debe instrumentarse mediante la emisión de una factura que, conforme lo que dispone el artículo 19 de la Resolución General de la Dirección General Impositiva nº 3434, tendrá que ser distinta a las utilizadas para las ventas en el mercado interno, estar identificada con la leyenda "Operaciones de Exportación" y contar con la letra identificatoria de tales facturas que se hubiera informado a la D.G.I., y que usualmente es la E, por lo que en adelante nos referiremos a ellas como "facturas tipo E" o "facturas E".

Tal factura deberá posteriormente ser acompañada por la documentación aduanera de exportación de la mercadería facturada, consistente en una copia del OM 1993 A SIM en caso de documentación emitida a través del Sistema MARIA, o bien el OM 1993/3 (*Documento Único Aduanero* o D.U.A.), cualquiera de ellos con el correspondiente cumplido de embarque.

## II.2. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley del impuesto a las ganancias expresamente prevé en su artículo 8 que *"...las ganancias provenientes de la exportación de bienes... comprados en el país, son totalmente de fuente argentina..."*, lo que da lugar a que tales rentas se encuentren gravadas en el país tanto en caso que el exportador sea un sujeto residente como un beneficiario del exterior.

La ganancia neta se establece deduciendo del precio de venta, el costo de los bienes exportados, los gastos de transporte y seguro que corran por cuenta del exportador, los gastos de venta —incluidas las comisiones— y los demás gastos que sean necesarios para obtener la ganancia gravada, los cuales deberán hallarse adecuadamente respaldados por el correspondiente comprobante emitido a favor del exportador o la constancia de que tales gastos fueron efectuados por su cuenta y orden.

Por su parte, el artículo 20, inciso 1, de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone la exención a los reintegros y reembolsos que se otorguen a la exportación de los bienes; razón por la cual no son deducibles los gastos que se realicen para el cobro de tales beneficios. Según lo dispone el segundo párrafo del artículo 36 del decreto reglamentario, t.o. 1998, esta exención a los reintegros no alcanza al recupero del IVA ni al draw back.

## II.3. TRATAMIENTO ANTE EL IMP. AL VALOR AGREGADO

El IVA prevé un tratamiento de *"tasa cero"* para las exportaciones[1], lo que se instrumenta a través de:

1. La *exención* del impuesto a la exportación, entendida —al solo efecto de esta norma— como la venta de una cosa mueble situada en el territorio del país a un sujeto del exterior, y su posterior envío (artículo 8º de la Ley de IVA, t.o. 1997); y

2. el *derecho a recuperar "...el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecusión de las mismas, les hubiera sido facturado..."* (artículo 43 de la Ley de IVA). Tal impuesto facturado ha recibido generalmente la denominación de "crédito fiscal vinculado a las exportaciones".

### *II.3.A. IMPUESTO RECUPERABLE*

El exportador puede recuperar el IVA que le hubiera sido facturado en tanto el impuesto: (i) haya sido facturado al exportador *en forma discriminada* por un sujeto responsable inscripto en el impuesto empleando una factura que cumpla con los requisitos formales exigidos por la RG AFIP 100; (ii) se vincule directa o indirectamente con operaciones de exportación; y (iii) su monto no sobrepase el límite de aplicar la alícuota del impuesto vigente sobre el precio neto de la exportación, salvo que pueda demostrarse que el importe de tal límite es inferior al monto de impuesto vinculado a exportaciones que hubiera sido facturado en el período fiscal[2].

También se ha dicho que la ausencia de previa compensación contra débitos fiscales es un requisito para recuperar el impuesto facturado, lo que no es técnicamente correcto ya que esta compensación es la primer manera de efectuar el recupero y, obviamente, no puede recuperarse el mismo impuesto dos veces: una mediante compensación y otra por uno de los demás me-

---

1. A pesar que la aplicación del IVA sobre esta operatoria plantea una interesante serie de cuestiones no nos detendremos en su estudio profundizado, que ha sido tratado por diversos autores en una variedad de obras. Entre ellos, puede verse: Francisco M. Vázquez, *"Reintegro del Impuesto al Valor Agregado por Exportaciones"*, Errepar, 1999; Federico M. Palavecino, *"Exportaciones e Impuesto al Valor Agregado"*, Errepar, 1997; y las obras y trabajos en ellos citados.

2. Israel Chalupowicz, *"Las exportaciones y la recuperación del Impuesto al Valor Agregado"*, Periódico Económico Tributario del 31 de marzo de 1998, recuerda que tal límite fue adoptado como presunción, dándole automaticidad a las peticiones que estuvieran por debajo de ese valor, y el carácter de excepción con un análisis más especial cuando el monto a recuperar lo excediera.

dios. Sí existe un requisito adicional en caso de utilizar un medio distinto a la compensación, y es haber pagado el impuesto facturado previo a la presentación de la solicitud utilizando alguno de los mecanismos de pago autorizados[3].

A pesar de la usual denominación de "crédito fiscal vinculado a las exportaciones", debe notarse que el segundo párrafo del inciso a del artículo 12 de la Ley de IVA claramente establece que "crédito fiscal" a los efectos del IVA es un nombre reservado al impuesto facturado por las adquisiciones *"...que se vinculen con las operaciones* ***gravadas****, cualquiera fuese la etapa de su aplicación"*; y **no** con las operaciones **exentas**, como es el caso de las exportaciones (conforme artículo 8, inciso d, Ley de IVA).

Por ello, la limitación que establece el artículo 12 de la Ley del impuesto para el cómputo de los créditos fiscales provenientes de la adquisición de automóviles y su reparación, mantenimiento y uso, las adquisiciones de servicios de alimentación y alojamiento, y la adquisición de indumentaria sólo sería aplicable a los "créditos fiscales" en sentido estricto (esto es, al impuesto facturado vinculado a operaciones *gravadas* de mercado interno) y no al impuesto facturado atribuible a operaciones de exportación. Lo contrario generaría el traslado del impuesto al precio de los bienes exportados, produciendo un indeseado efecto de *exportación de impuestos*, con la consiguiente pérdida de competitividad de los productos argentinos en los mercados internacionales.

Esta aplicación del límite del artículo 12 sólo a los créditos fiscales vinculados a operaciones gravadas y no a exportaciones ha sido aceptado en la RG AFIP 74, referida al alojamiento y alimentación de las tripulaciones de medios de transporte internacional de pasajeros y carga, y por el Dictamen DGI 27/97 (DAT) del 15.05.97, referido al alojamiento y alimentación a los empleados de empresas pesqueras[4].

### *II.3.B. IDENTIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES RECUPERABLES*

La vinculación con una operación de exportación que habilita el recupero del impuesto facturado puede ser directa o indirecta. La vinculación *directa* se produce cuando la adquisición de un bien o la contratación de un servicio puede atribuirse o imputarse completamente a una o varias operaciones de exportación.

Se incluyen aquí, entre otros conceptos, el precio de compra de las mercaderías a exportar, los gastos incurridos para su conservación y acondicionamiento, el costo de transporte y seguro interno, y las comisiones y honorarios por trámites de exportación.

La vinculación *indirecta* se produce cuando las adquisiciones de bienes o servicios por las que se facturó el impuesto se destinan tanto a operaciones *gravadas* (p.e., ventas de cosas muebles situadas en el territorio del país) como *exentas* (p.e., exportaciones), o *no alcanzadas* (p.e., ventas de cosas muebles situadas fuera del territorio del país), sin poder establecer un vínculo o imputación inmediata entre una adquisición determinada y una operación determinada. Se ubican aquí, entre otros, los gastos generales de oficina, la adquisición de bienes de uso, y los gastos de teléfono o comunicación si no pueden imputarse a una operación determinada.

El porcentaje de créditos fiscales *indirectos* recuperables por los mecanismos autorizados

---

3. Conforme la RG AFIP 151, cabe notar que, tanto respecto a este requisito formal como al de facturación previsto en la RG AFIP 100 ya citada, estamos de acuerdo con José R. D'Agostino, *"El condicionamiento del cómputo de ciertos conceptos fiscales por razones formales"*, Doctrina Tributaria Errepar XIX 389, quien sugiere que tal prohibición de computar de pagos efectuados en la mecánica de liquidación del impuesto, al desconocer la realidad económica atenta contra la capacidad contributiva e implica una sanción de confiscación.

4. A ello se sumó la doctrina: Israel Chalupowicz, citado; Juan Oklander, *"Exportadores: el recupero de IVA por automotores"*, Ámbito Financiero del 14 de abril de 1997; Alejandro Casal, *"IVA exportaciones: nuevas normas para su recupero"*, Ámbito Financiero del 20 de enero de 1998.

por el artículo 43 de la Ley del IVA se establecerá por prorrateo en proporción a las operaciones de exportación efectuadas por la empresa —neto del valor de las importaciones temporarias— sobre el total de las operaciones realizadas, ambas medidas por su precio neto de venta y consideradas en forma acumulada desde el inicio del ejercicio fiscal hasta el mes en que se efectuaron las operaciones que se declaran. El porcentaje obtenido se aplicará sobre el total de créditos fiscales que no tuvieran imputación específica, determinándose de esta forma el monto total de impuesto facturado vinculado indirectamente a exportaciones.

La D.G.I. expresó claramente en su Dictamen 171/94 (DAT) que cuando la apropiación directa sea posible el contribuyente no tiene opción para utilizar el sistema de prorrateo y que *"...al método del prorrateo debe recurrirse en último término cuando ya se agotaron los mecanismos que permiten atribución directa o proporcional..."*, ya que *"...el mecanismo del prorrateo en la mayoría de los casos produce distorsiones que, como es obvio, repercuten en la cuantía de la obligación fiscal, y debe tenerse en claro que ello puede funcionar tanto a favor del Fisco como en su contra..."*

En consecuencia y a pesar de no preverlo la norma, creemos que en caso de utilizar el sistema de prorrateo —de existir diferencias entre los prorrateos realizados y el porcentaje total de operaciones realizadas en el ejercicio— al finalizar su ejercicio comercial, el contribuyente deberá realizar un ajuste para determinar precisamente el porcentaje de crédito fiscal indirectamente vinculado a las exportaciones en relación con las demás operaciones.

### *II.3.C. MODOS DE RECUPERO DEL CRÉDITO FISCAL POR EXPORTACIONES*

La primera modalidad para recuperar el crédito fiscal vinculado directa o indirectamente a operaciones de exportación consiste en su compensación contra el saldo a pagar que surja de su declaración jurada mensual del impuesto.

Esta forma de recupero no exige trámite alguno —ya que la realiza la empresa en su declaración jurada mensual— ni requiere esperar a la efectiva exportación, ni se encuentra sujeta a límite cuantitativo alguno. Sin embargo, este mecanismo no resulta útil para las empresas que son predominantemente exportadoras, ya que el monto de su crédito fiscal normalmente supera el monto de su débito y, por ende, su declaración jurada mensual rara vez arroja saldo a ingresar.

En caso que no pudiere efectuarse la compensación de los créditos fiscales de exportación contra el saldo de la declaración jurada, el artículo 43 de la Ley de IVA prevé otros mecanismos de recupero cuyo empleo requiere de una solicitud a la DGI, a saber: (i) compensación (llamada *acreditación) "...contra otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva..."*, (ii) devolución en efectivo, y (iii) transferencia a favor de terceros, para que éstos apliquen el monto transferido para compensar sus propias obligaciones fiscales.

### *II.3.D. LÍMITE PARA EL RECUPERO*

El empleo de estos medios de recupero del crédito fiscal acumulado (acreditación contra otros impuestos, devolución en efectivo, o transferencia a terceros) no resulta de aplicación inmediata, como es el caso de la compensación dentro del mismo impuesto, sino que se encuentra sujeta a un doble límite, temporal y cuantitativo. Resulta así que, conforme lo disponen los artículos 43, segundo párrafo, de la Ley de IVA y 41 y 75 de su decreto reglamentario, el recupero recién podrá solicitarse el mes siguiente al del cumplido de embarque de la mercadería exportada y por hasta el monto resultante de aplicar la alícuota del impuesto sobre el valor imponible de las mercaderías exportadas, salvo que *"...pueda demostrarse fehacientemente ... que el importe del aludido límite ... es inferior al monto del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, realizadas en el período fiscal..."*

### *II.3.E. ACREDITACIÓN CONTRA OTROS IMPUESTOS A CARGO DE LA DGI*

Para utilizar este mecanismo es necesario que ambas obligaciones, la obligación fiscal de la empresa hacia el fisco y la obligación del fisco a la empresa reflejada en el crédito fiscal, reúnan ciertos requisitos:

(a) respecto a la obligación impositiva: (i) su recaudación debe ser competencia de la D.G.I., (ii) debe ser exigible, (iii) debe ser susceptible de extinción por compensación, lo que, salvo norma específica en contrario, ocurre con todas las obligaciones tributarias cuya recaudación ha sido encomendada a la D.G.I. (artículos 28 y 29, Ley 11.683, t.o.1998);

(b) respecto al crédito fiscal, éste debe: (i) ser exigible, lo que se cumple en el caso de los créditos fiscales cuando se vinculan a exportaciones y las exportaciones se han cumplido en el mes anterior al que se solicita la acreditación; (ii) ser fungible, condición que se pierde si una ley dispone su consolidación y pago en bonos; (iii) ser líquido y determinado en su cuantía; y (iv) estar expedito, lo que implica que no debe estar afectado a otro trámite de recupero.

Reunidos estos requisitos podrá computarse el crédito fiscal contra el concepto elegido, previa interposición de solicitud a la DGI, aunque sin necesidad de aguardar su pronunciamiento.

### *II.3.F. CONCEPTOS CONTRA LOS QUE PUEDEN COMPENSARSE LOS CRÉDITOS FISCALES*

Los créditos fiscales podrán computarse contra: (i) el impuesto a las ganancias de la empresa intermediaria y sus correspondientes anticipos; (ii) el impuesto a la ganancia mínima presunta; (iii) el impuesto sobre los intereses pagados; (iv) las retenciones o percepciones de IVA que hubiera realizado la empresa intermediaria (RG AFIP 616, artículo 48 y siguientes); y (v) la percepción de IVA aplicable a la importación de mercaderías por parte de un sujeto beneficiario de liberación o diferimiento de IVA por un régimen promocional.

En este caso, la RG D.G.I. 3507 permite que una vez solicitada la devolución del crédito fiscal, ese monto se aplique contra la percepción de IVA aplicable a las importaciones según la RG D.G.I. 3431.

No podrán utilizarse los créditos fiscales para compensar: (i) el IVA aplicable a las importaciones (RG D.G.I. 3920); y (ii) las percepciones y retenciones efectuadas por el exportador por conceptos distintos al IVA u otro expresamente autorizado por la autoridad fiscal (RG D.G.I. 3384).

Un caso que ha sido controvertido y tuvo diversas etapas normativas fue la posibilidad de compensar los créditos fiscales contra las obligaciones de la seguridad social.

Si bien la línea jurisprudencial de los tribunales de primera y segunda instancia tendía a reconocer el derecho de los contribuyentes[5], recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió una sentencia en sentido contrario[6].

En un voto dividido, la decisión de la mayoría se fundó en que el artículo 22 del decreto 507/93 —que otorga a la Dirección General Impositiva la función recaudatoria de tales recursos— sólo dispone la aplicación al régimen de seguridad social del ex-artículo 34 de la Ley 11.683 (que admite la compensación dentro del mismo tributo) pero no de los ex-artículos 35 y 36 (que admiten la compensación contra otros conceptos), afirmando dogmáticamente que las obligaciones de seguridad social tienen una naturaleza diferente a los impuestos en virtud de su afectación específica a financiar dicho sistema.

---

**5.** Un relevamiento de estos fallos ha sido hecho por Teresa Gómez, *"La mayoría de la CSJN no acepta las compensaciones"*, Periódico Económico Tributario 190, del 8 de octubre de 1999.

**6.** *"Urquía Peretti S.A. c. D.G.I."*, 16 de septiembre de 1999. Integraron la mayoría: Belluscio, Petracchi, Bossert, Vázquez y López. En disidencia: Moliné O'Connor, Fayt y Boggiano. Ver fallo en Impuestos LVII-B 4, con nota de Daniel Malvestiti.

En nuestra opinión, esta afirmación es incorrecta, porque un tributo es un recurso, y su naturaleza no la dicta el gasto a que se afecte su recaudación, sino la estructura de su hecho imponible.

Creemos que es mucho más acertado el análisis de la minoría, que admite la compensación para los aportes patronales y la niega para las retenciones que el empleador efectúa sobre la remuneración de los empleados, ya éstos últimos no son titulares de los créditos fiscales de IVA.

Resta abrigar la esperanza que, atento tratarse de una sentencia dividida, los tribunales inferiores entiendan que mantienen su libertad de decisión, permitiendo que un nuevo caso llegue a la Corte y le dé oportunidad de revertir tal criterio.

Otro caso que merece comentario es la compensación contra cuotas de los planes de facilidades de pago, situación que se encontraría regida por las normas del correspondiente plan de pagos.

En defecto de norma expresa sobre el punto, entendemos que son aplicables las normas generales de extinción de obligaciones tributarias, entre las que se cuenta la compensación. No constan en nuestro conocimiento fallos sobre el fondo del asunto.

### *II.3.G. OTROS MECANISMOS*

En caso de ausencia de cualquier concepto contra el cual compensar, el contribuyente aún tiene la posibilidad de solicitar la devolución del monto de los créditos fiscales en efectivo. Otra alternativa disponible para recuperar el crédito fiscal es solicitar su transferencia a terceros, la que debe ser aprobada por la D.G.I. previo a su cómputo por el tercero.

### *II.3.H. PROCEDIMIENTO PARA SOLICITAR EL RECUPERO*

El recupero de los créditos fiscales de IVA vinculados a exportaciones mediante su compensación con saldos a ingresar de la declaración jurada mensual del mismo impuesto no requieren trámite alguno más que su expresión en la referida declaración. El recupero por el procedimiento de acreditación contra otros impuestos, devolución en efectivo o transferencia a terceros, requiere la presentación de una solicitud a la D.G.I. en los términos de la RG AFIP 616, la que prevé dos vías de recupero: una general, y otra anticipada previa garantía por el monto a recuperar.

El análisis del preciso detalle de los pasos a cumplir para confeccionar y tramitar la solicitud excede el objetivo que nos fijamos para este trabajo.

### *II.3.I. AMPARO POR MORA DE LA D.G.I.*

A partir de la admisión formal de la solicitud de reintegro, la D.G.I. tiene un plazo preciso para expedirse sobre el reclamo, el cual es de 180 días hábiles en el trámite general y de 20 días en el trámite anticipado, conforme los artículos 28 y 36 de la RG AFIP 616.

En la práctica, se observa que la Dirección ha dificultado el trámite exigiendo a los exportadores informaciones inconducentes a la decisión sobre el recupero, buscando evitar o retrasar por cualquier medio la entrega de fondos. Ello se comprueba con mayor rigor en el último mes de cada trimestre, fecha en que vencen los servicios de la deuda pública.

Debe insistirse sobre las informaciones exigidas por el juez administrativo que lleva el trámite. Este funcionario ciertamente tiene competencia para establecer si se han reunido los extremos exigidos por la normativa vigente para la procedencia del recupero y para verificar esta situación puede requerir la información que discrecionalmente crea adecuada al efecto.

Lo que no puede hacer es exigir información referida a temas inconducentes e irrelevantes para la resolución de la solicitud del contribuyente, ni requerir el cumplimiento de mayores condiciones a las establecidas por la normativa vigente.

En tales casos, eventualmente, el funcionario podría incurrir en el delito de violación de

los deberes de funcionario público, tipificado por el artículo 249 del Código Penal que pena al *"...funcionario público que ilegalmente ... retardare algún acto de su oficio..."*, o de retención indebida, tipificado específicamente por el artículo 173, inciso 2, del Código Penal, que pena a quien *"...con perjuicio de otro se negare a restituir o no restituyere a su debido tiempo, dinero ... que se le haya dado en ... título que produzca obligación de entregar o devolver."*

Vencido el plazo fijado por las normas para que el juez administrativo se expida sin que éste lo haya hecho, la empresa tendrá dos posibilidades:

(i) solicitar el pronto despacho de su petición, aguardar durante treinta días, considerar que la falta de respuesta es una negativa a la petición, e iniciar la acción de repetición del impuesto; o

(ii) iniciar una acción de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación para que ordene a la D.G.I. que se pronuncie sobre la petición.

Esta vía, en su momento de controvertida aplicación, ha sido aceptada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en el fallo *"Argentoil S.A. c. D.G.I."* del 30 de septiembre de 1997.

## II.4. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

El impuesto sobre los ingresos brutos alcanza a los ingresos generados por ventas al exterior seguidas de exportación sin que ello represente la existencia de una aduana interior ni agravie de manera alguna a las normas constitucionales sobre libertad de comercio interjurisdiccional.

Tal postura fue sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo *"Indunor S.A. c. Provincia del Chaco"* del 13 de septiembre de 1973, poniendo fin a un arduo debate sobre la aplicabilidad del impuesto sobre tales ingresos.

Sin embargo, a partir de 1977, las distintas normas provinciales y de la Capital Federal incorporaron una renuncia a recaudar el tributo sobre las exportaciones, entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de mercaderías con destino directo al exterior con sujección a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, actual D.G.A.

Tal renunciamiento se instrumentó a través de una exención a los ingresos provenientes de tales actos, o bien a través de una exclusión del hecho imponible o de una exclusión de la base de cálculo del impuesto.

En términos prácticos, cualquiera de tales mecanismos tiene el efecto de tornar no exigible el impuesto en relación a los ingresos derivados de tales actos, sin perjuicio de la diferencia de tratamiento que generan ante la distribución del tributo por el mecanismo del Convenio Multilateral.

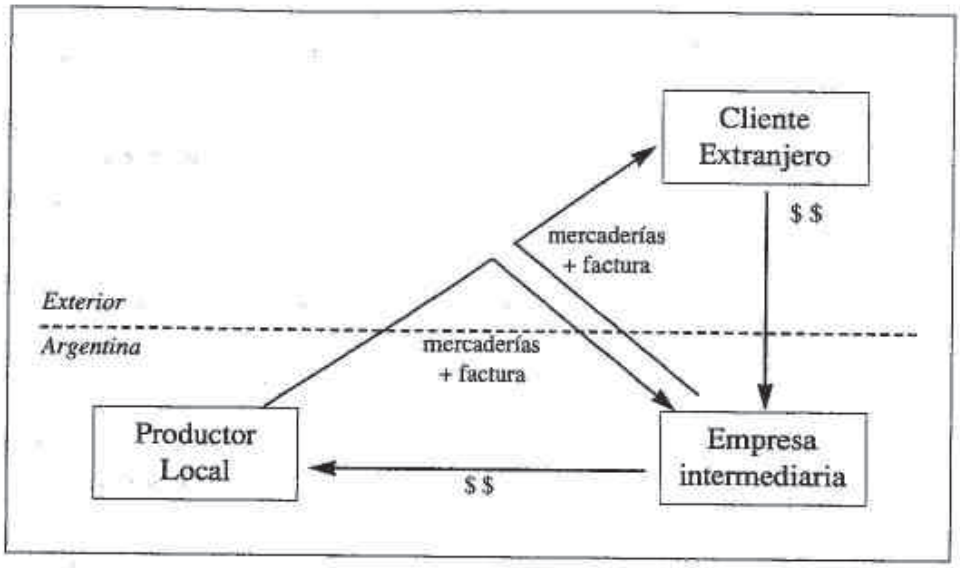
## III. COMPRA SOBRE BUQUE DE MERCADERÍA EXPORTADA Y VENTA EN EL EXTERIOR

Realizado el análisis del tratamiento tributario de las "ventas al exterior seguidas de exportación", estudiaremos aquí otra modalidad de intermediación en la venta de mercaderías argentinas al exterior.

La operación analizada en este apartado es aquella en la cual la empresa intermediaria residente en Argentina compra la mercadería al productor residente en Argentina, a ser entregada por este productor cargada a bordo del buque que la conducirá con destino al exterior y luego de realizar los trámites para la exportación de la mercadería y obtener su cumplido de embarque (cláusula FOB).

Posteriormente, la empresa intermediaria efectuará la venta de la mercadería exportada a un cliente radicado en el exterior. En líneas generales la operación se asimilaría a la compra de la mercadería en un país extranjero para venderla en otro país extranjero.

El siguiente gráfico ilustra la operación:




## III.1. ANÁLISIS DESDE EL DERECHO PRIVADO

Las partes de un contrato de compraventa pueden convenir aquellas condiciones que mejor satisfagan sus intereses, las cuales forman para ellas una regla a la que deben someterse como a la ley misma (artículo 1197 del Código Civil). Entre tales condiciones pueden fijar el lugar de entrega de una cosa (artículos 576 y 1212 del mismo cuerpo), previendo la legislación soluciones supletorias que sólo se aplican en ausencia de estipulación de las partes.

Es así que las partes de un contrato de compraventa mercantil pueden acordar que las mercaderías se entreguen en cualquier lugar (artículo 461 del Código de Comercio) y momento que les plazca (artículo 464 del mismo cuerpo), corriendo los gastos de entrega por cuenta de cualquiera de ellas (artículo 460 del Código de Comercio, que dispone que *a falta de pacto en contrario* corresponden al vendedor los gastos de entrega y al comprador los gastos de recepción). Consecuentemente, no existe obstáculo jurídico alguno a que la empresa intermediaria convenga que las mercaderías adquiridas le sean entregadas cargadas a bordo de un buque determinado o a determinar que tuviera destino al exterior, en fecha determinada o a determinar, y una vez cumplidos los trámites de exportación.

Vale aquí mencionar que el artículo 463 del Código de Comercio, que dispone que la tradición —entrega con ánimo de transmitir la propiedad— de la mercadería se produce en forma simbólica por entrega de la factura, requiere para su aplicación que *en ese momento* la mercadería exista, sea propiedad del vendedor, pueda ser puesta inmediatamente a disposición del comprador y que la entrega se hubiera pactado en forma inmediata y en el lugar donde se encontrare la mercadería. Si tal regla se aplicara a las operaciones de la empresa intermediaria, la entrega de la mercadería se produciría en el mercado interno, y por ende, se hallaría sujeta al tratamiento tributario general.

Sin embargo, la regla del artículo 463 no resulta aplicable a una operación determinada si alguna o todas estas condiciones se encuentran ausentes, o bien se pacta expresa o tácitamente la entrega de la mercadería en otras condiciones, como ocurre en las operaciones en que la empresa intermediaria compre la mercadería pactando su entrega puesta sobre buque.

Una operación en la cual se pacte que la mercadería será entregada en un determinado puerto de carga puesta a bordo de un buque con destino a otro puerto determinado no es inusual. Tal es así que esta modalidad de contratación se encuentra identificada internacionalmente con la cláusula Incoterms denominada FOB *(Free On Board,* ICC Incoterms

1990), que exige al vendedor la entrega de las mercaderías a bordo de un buque en el puerto de embarque con destino al exterior *con los trámites de exportación cumplidos*, lo que implica para el vendedor la necesidad de presentarse como exportador y la posibilidad de beneficiarse con el reembolso o reintegro de tributos interiores.

Esta cláusula FOB, si bien ha sido diseñada para operaciones de compraventa internacional en que comprador y vendedor se encuentran establecidos en países diferentes, no encuentra obstáculo alguno para su aplicación a una operación entre partes residentes en el mismo país, ya que es una cláusula que se agrega al contrato entre las partes por voluntad de éstas.

En su caso, lo poco usual de su aplicación entre partes radicadas en un mismo país responde a igual falta de habitualidad respecto a que las mercaderías se entreguen fuera del circuito económico interno, obligando al comprador que deseara reingresarlas a tramitar su reimportación.

## III.2. INSTRUMENTACIÓN

### *III.2.A. COMPRA*

La operación de compra de las mercaderías en estas condiciones deberá instrumentarse mediante una factura tipo E o la letra que hubiera sido denunciada por el exportador a la D.G.I. como correspondiente a sus facturas de exportación (artículo 19, Resolución General de la D.G.I. nº 3434) emitida por el productor local en favor de la empresa intermediaria residente en Argentina, sin aplicar IVA alguno.

El hecho que la empresa intermediaria sea residente local no obsta a la emisión en su favor de una factura E ya que, a diferencia de las facturas tipo A, B y C cuya emisión se selecciona según los sujetos intervinientes en la operación (artículo 8, Resolución General de la D.G.I. 3419), la factura E corresponde a una especie de operación: la operación de exportación, sin importar quienes son los sujetos intervinientes.

Si bien el régimen de facturas E puede haber sido previsto para situaciones en que el emisor de la factura resultaba *vendedor directo al exterior y exportador* de la mercadería, ninguna norma obliga a su utilización únicamente en situaciones de coincidencia de investiduras en un mismo sujeto.

Por tanto, en operaciones como la analizada en este apartado, en que un sujeto es el exportador y otro es quien —recibiendo la mercadería ya exportada— efectúa la venta a un sujeto del exterior; y no existiendo norma alguna en el ordenamiento jurídico nacional que prohiba expresa o implícitamente la emisión o entrega de facturas E por un exportador nacional a un sujeto establecido en el país; nada impide que la empresa intermediaria residente en el país reciba del vendedor local una factura E, que por otra parte será de necesaria emisión para el vendedor local para tramitar el recupero del impuesto vinculado a las operaciones de exportación.

La factura E emitida deberá ser luego acompañada de la documentación aduanera de exportación de la mercadería facturada, consistente en copia del OM 1993 A SIM en caso de documentación a través del Sistema MARIA, o del DUA si se utilizó el sistema tradicional, en cualquier de los dos casos con el correspondiente cumplido de embarque.

A ello deberá agregarse el conocimiento de embarque o el documento de transporte que corresponda según la vía empleada, y los demás documentos cuya entrega se hubiera pactado.

El conocimiento de embarque debería emitirse con destino al puerto convenido y a la orden de la empresa intermediaria, que luego podrá endosarlo a su cliente del exterior.

Debe notarse que si la operación se realiza empleando una Carta de Crédito, es conveniente que la misma prevea la posibilidad de utilizar un conocimiento a la orden endosado; de lo contrario será necesario lograr que la Agencia Marítima emisora del conocimiento lo reemplace.

Volviendo sobre la factura, es necesario acotar que ella deberá emitirse en la fecha en

que se concierte la operación entre el productor local y la empresa intermediaria, cualquiera sea la situación de existencia o titularidad de los bienes vendidos (esto es, que el vendedor puede vender mercadería que aún no existe o que no es de su propiedad) y de la existencia de una venta de la empresa intermediaria al comprador del exterior, y con independencia de que en ese momento se efectúe pago alguno (que eventualmente se documentará mediante comprobantes bancarios o recibos).

Por otra parte, si la operación se concierta sobre precio a determinar, el productor local debe emitir la factura expresando que se trata de una operación con precio a determinar, el momento y modo de determinación del precio, y el monto de seña que confirma la operación sin congelar precio[7].

Por último, cabe resaltar que a la estructura operativa descripta en este apartado no le resulta aplicable el sistema previsto para las compañías de comercialización internacional (*"traders"*) reguladas por el Decreto 256/96, que operen adquiriendo mercaderías en el mercado interno y realizando la exportación en su propio nombre y cuenta, ya que en el caso bajo estudio la intermediaria no efectúa compras en el mercado interno y luego exporta, sino que adquiere la mercadería una vez exportada.

### *III.2.B. VENTA*

La operación de venta al cliente del exterior de una mercadería adquirida luego de ser exportada deberá instrumentarse mediante la emisión de una factura por parte de la intermediaria en favor del comprador de la mercadería. Una cuestión se plantea al establecer qué tipo de factura debería emplearse para documentar tales operaciones.

Conforme la estricta aplicación literal del artículo 8 de la RG D.G.I. 3419, la factura a emplear por una intermediaria que fuera responsable inscripta ante el IVA debería ser de tipo B, ya que éste es el que corresponde a las ventas realizadas a un sujeto *no responsable* del impuesto, que sería el caso de un sujeto residente en el exterior.

Sin embargo, atendiendo al espíritu de la reglamentación sobre facturación (más precisamente las consideraciones tenidas en cuenta al crear el sistema de facturación separado para operaciones de exportación, diseñado para que la D.G.I. pueda fácilmente identificar los comprobantes relativos a tales operaciones), puede llegarse a la conclusión que la factura a emitir debiera ser distinta a las utilizadas para las ventas en el mercado interno, pudiendo emplearse entonces las de *Operaciones de Exportación* u otras creadas especialmente para *Operaciones de Mercado Externo*, aplicables a las ventas de mercadería no situada en el territorio del país, e informando su utilización a la Dirección General Impositiva.

En síntesis, ante la falta de previsión normativa específica de operaciones de venta de mercaderías no situadas en el territorio del país, se abren las siguientes alternativas:

(i) utilizar un comprobante específico para las *Operaciones en el Mercado Externo*, aplicable a las ventas de mercadería que no se encuentra situada en el país; o

---

7. Es conveniente recordar que, en caso de venta de mercaderías al exterior sin haber concertado el precio al momento de la exportación, la Resolución ANA 2780/92 establece las normas para la exportación de productos sujetos a precios revisables. Esta norma dispone que en el momento del registro del permiso de embarque el exportador deberá acreditar que la operación fue concertada sujeta a una determinación de precio posterior al momento de registro de dicha operación. Dicha acreditación de la modalidad contractual deberá hacerse presentando copia autenticada del contrato de compraventa, en el cual deberá constar el momento de determinación del precio final. Registrada la operación bajo este régimen, el exportador tendrá un plazo de sesenta días para determinar los precios definitivos de la exportación, acompañando la publicación de donde surja el precio. Si el precio fuera mayor al declarado en forma estimada en la primera presentación, deberá acompañarse una nota de crédito por la diferencia; mientras que si el precio fuera menor deberá adjuntarse nota de débito. La falta de fijación de precio dentro del plazo indicado puede acarrear diversas sanciones, entre ellas la suspensión en la matrícula de Importadores y Exportadores hasta que declare la fijación del precio. Por último, es importante tener en cuenta que la liquidación de los reintegros a la exportación se diferirá hasta el momento en que el precio se encuentre firme.

(ii) utilizar el comprobante diseñado para las operaciones con las que guarda mayor similitud, que son las *Operaciones de Exportación;* o

(iii) utilizar el comprobante que corresponde según la interpretación literal de la normativa vigente, que sería el tipo B, por ser el comprador del exterior un sujeto no responsable del IVA argentino.

En caso de utilizar el comprobante de Operaciones de Exportación el monto de estas operaciones no deberá computarse para determinar el límite de crédito fiscal computable para el período mensual siguiente de acuerdo a las previsiones del 2º párrafo del artículo 43 de la Ley de IVA, ya que no se trata de exportaciones, sino de ventas en el mercado externo.

## III.3. REINTEGROS DE ESTÍMULO A LA EXPORTACIÓN

En la operatoria descripta, desde el punto de vista aduanero la empresa intermediaria no asume el rol de exportador de la mercadería, ya sea directamente o como tercero por cuenta del cual otro exportador realiza la operación. En consecuencia, no le corresponde solicitar reintegros por la exportación, correspondiendo éstos al documentante.

## III.4. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

De acuerdo al artículo 1º de la Ley del Impuesto a las Ganancias, toda ganancia obtenida por un sujeto residente en el país se encuentra sujeta a tributación en Argentina, cualquiera sea el lugar del mundo donde se sitúe su fuente productora. En consecuencia, la ganancia obtenida por la empresa intermediaria por las operaciones analizadas en este apartado se encuentra alcanzada por el impuesto.

## III.5. TRATAMIENTO ANTE EL IMP. AL VALOR AGREGADO

### *III.5.A. HECHO GRAVADO: VENTA DE COSAS MUEBLES SITUADAS EN EL PAÍS*

Conforme al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997, este tributo grava la venta de cosas muebles *situadas en el país*, la prestación de servicios realizada en el territorio del país y la importación definitiva de cosas muebles. De acuerdo a la reforma introducida por Ley 25.063, el impuesto también grava a la llamada "importación de servicios"[8].

De tales hechos gravados, interesa aquí analizar la venta de cosas muebles. Tales operaciones se encuentran alcanzadas por el IVA sólo cuando las cosas vendidas se encuentran *"situadas en el país"*, entendiéndose que ello ocurre en el caso de mercaderías importadas sólo cuando la importación hubiera sido *definitiva para consumo*, según lo aclaran los artículos 1º y 2º del decreto reglamentario de la ley del impuesto.

Tal importación definitiva para consumo, conforme la define el artículo 233 del Código Aduanero, es aquella en la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero. Tal ingreso implica, salvo norma especial en contrario, la inexistencia de restricciones a su circulación física o transferencia económica o jurídica.

De ello puede inferirse que el criterio de *"situación en el país"* sostenido por la Ley de IVA *no se refiere al lugar físico* en que se encuentren las mercaderías, ya que éstas pueden encontrarse en el territorio del país sin haber sido importadas definitivamente, y por ende sin tener libre circulación (por hallarse en zona franca, por haber sido importadas temporariamente, u otra razón), sino que la situación en el país se define por un *criterio jurídico económi-*

8. En la jerga correspondiente al Impuesto al Valor Agregado se denomina "importación de servicios" a los servicios prestados en el exterior y utilizados económicamente en el país, y "exportación de servicios" a los servicios prestados en el país y utilizados económicamente en el exterior.

*co* que requiere que las mercaderías hayan ingresado libremente al comercio jurídico y económico interno.

A consecuencia de tal criterio, la venta de cosas muebles que no se encuentren situadas jurídica y económicamente en el territorio del país no se encuentra alcanzada por el impuesto, por más que las cosas físicamente consideradas se hallen dentro del territorio nacional.

### *III.5.B. APLICACIÓN DEL CRITERIO DE "SITUACIÓN EN EL PAÍS" A LAS EXPORTACIONES*

La falta de situación en el país de una cosa mueble desde el punto de vista jurídico económico puede verificarse no sólo por no haberse perfeccionado a su respecto la importación definitiva cuando se trata de una mercadería importada, sino también en caso de mercaderías de origen nacional por haberse ya producido su exportación definitiva, abandonando de tal modo la circulación económica en el mercado interno.

Tal situación es receptada por la normativa del IVA en el artículo 41 del decreto reglamentario, cuando dispone que a efectos de este impuesto los bienes se consideran exportados con el cumplido de embarque, sujeto a la condición que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque.

Si esta condición se cumple, se considera que los bienes han sido exportados a la fecha de cumplido de embarque, lo que permite inferir que el no cumplimiento de la salida del país es una condición resolutoria; esto es, que la falta de salida del país vuelve atrás la exportación ya perfeccionada al cumplirse el embarque.

Es así que, supeditado a la efectiva salida de los bienes del país en ese embarque, desde el punto de vista jurídico económico *los bienes ya no se encuentran situados en el país a partir del cumplido de embarque*, a pesar que físicamente aún puedan encontrarse dentro del territorio nacional.

Esta postura no se ve menoscabada por la jurisprudencia existente respecto del rancho de buques pesqueros de altura que realicen sus actividades en la Zona Económica Exclusiva, casos en que la jurisprudencia[9] negó la existencia de exportación para consumo desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado considerando que en aquellos casos la mercadería era consumida dentro de la Zona Económica Exclusiva, que es parte del territorio nacional. Por lo tanto, la mercadería jamás completaba su salida del país. En cambio, en la situación de venta sobre buque *la mercadería efectivamente sale del país* y es destinada a su consumo fuera del territorio nacional.

### *III.5.C. DISGRESIÓN: ALCANCE DEL TÉRMINO "PAÍS" PARA EL IVA*

A pesar de la opinión vertida anteriormente por uno de los autores de este trabajo[10] en el sentido de que debía considerarse que la salida del país exigía traspasar los límites de la Zona Económica Exclusiva, queremos apuntar hoy nuestras dudas respecto a los alcances de esta afirmación. Indudablemente el tema excede el alcance de este trabajo y requerirá de un posterior desarrollo que seguramente abordaremos en el futuro.

La cuestión se plantea aquí en virtud que la normativa del IVA exige la "salida del país" para tener por configurada la exportación ante este impuesto, y consiguientemente otorgar el recupero del impuesto facturado vinculado a las mercaderías exportadas.

En consecuencia, es necesario definir el vocablo "país" para establecer el alcance de la norma impositiva.

---

9. *"Almacén Naval Humberto Luis Nyville e Hijos SRL"*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, del 26 de noviembre de 1993, y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, del 22 de noviembre de 1994. Ver también *"Todo Juntas S.A."*, Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, del 07.04.1995, y CNACAF, Sala I, 16 de febrero de 1999.

10. Federico M. Palavecino, *"Exportaciones e Impuesto al Valor Agregado"*, UBA & Errepar, 1997, página 97.

Queda claro que "país" es un término equívoco y no es sinónimo de "territorio aduanero". El Diccionario de la Real Academia Española lo define como *"Nación, región, provincia o territorio"*. A los fines de este tema consideramos que debe asimilárselo al concepto de Estado que, en su quinta acepción del mismo Diccionario, significa *"país o dominio"*. Desde un punto de vista jurídico-político debemos referirnos más estrictamente al *"Estado"* definiéndolo a través de sus elementos constitutivos: población, territorio y poder.

Asimilado Estado y País, podemos afirmar que el país está integrado por un territorio en el que se encuentra asentada una población y que sobre ambos existe un poder que se traduce en un gobierno.

Este poder, a su vez, debe tener una característica distintiva que es la de *ser soberano*. Esta cualidad del poder conlleva el hecho de ser supremo —no hay otro sobre él—, ilimitado —no sujeto a restricciones jurídicas positivas—, absoluto —sobre todo y todos—, indivisible, perpetuo e imprescriptible. Este rápido acercamiento al tema no empece a la existencia de normas de coordinación entre los Estados que limitan —voluntariamente— ciertos derechos soberanos, como ocurre en algunos procesos de integración regional.

En atención a lo afirmado, si el País implica —simplificando— un territorio y una población sobre los que se ejerce un poder soberano, corresponde definir su extensión espacial preguntándose cuáles son sus límites externos.

En las fronteras terrestres la solución es sencilla, dado que, salvo territorios sujetos a discusión, existen tratados con los demás Estados vecinos que establecen la delimitación de las fronteras.

Respecto a los espacios marítimos, en cambio, la solución es más compleja. Doctrinariamente se ha aceptado la prolongación del territorio hacia el mar, habiendo quedado en franca discusión, por mucho tiempo, la anchura de esta prolongación. Desde Grocio hasta las Conferencias de Naciones Unidas sobre Derecho del Mar se ha discutido no ya sobre los derechos del Estado costero sino sobre las millas marinas que tales derechos alcanzan. Con las Convenciones de Ginebra de 1958 el problema no se soluciona, pero es claro que existe un Mar Territorial, en el que se ejerce soberanía, y una Zona Contigua, que es parte del Mar Libre, donde las potestades del Estado ribereño se limitan a la prevención y represión de violaciones en materia fiscal, aduanera, sanitaria y de migraciones.

Al aprobarse la Convención de Naciones Unidas sobre Derecho del Mar de Montego Bay de 1982 quedó claro que el Mar Territorial no podrá tener una extensión mayor a las 12 millas marinas medidas desde las líneas de base, mientras que la Zona Contigua no podrá superar las 24 millas marinas mensuradas de la misma manera. La gran diferencia respecto a sus antecedentes es que la Convención acepta la existencia de un nuevo espacio, la Zona Económica Exclusiva (ZEE), donde el Estado ejercerá poderes soberanos limitados a lo atinente a la exploración, explotación y conservación de los recursos vivos y no vivos existentes en la zona, sin ejercer soberanía sobre las aguas.

Según Pastor Ridruejo[11] la ZEE así descripta no es parte del Mar Territorial pero tampoco del Mar Libre o Alta Mar. Posee un carácter autónomo o *sui generis*. En consecuencia, al no ejercer el Estado poder soberano en las condiciones mencionadas, la ZEE no formaría parte del territorio y no podría afirmarse que la frontera marítima del país se extienda hasta el límite exterior de la ZEE. El país tendría derechos soberanos limitados sobre tal zona, pero esta zona no sería parte del país. Por tanto, sólo correspondería hablar de país hasta el límite exterior del Mar Territorial, es decir 12 millas.

Incluso, no puede considerarse que la Zona Contigua sea parte del ámbito de aplicación de las leyes impositivas, dado que las facultades que otorga la Convención en este sentido son restringidas a *"prevenir las infracciones de sus leyes y reglamentos aduaneros, fiscales, de in-*

11. José A. Pastor Ridruejo, *"Curso de Derecho Internacional Público"*, Tecnos, Madrid, 1987, página 341.

*migración o sanitarios que se cometan en su territorio o en su mar territorial y sancionar las infracciones de esas leyes y reglamentos cometidas en su territorio o en su mar territorial*", y no a aplicar dichas leyes y reglamentos en la propia Zona Contigua. En consecuencia, menos aún podría hacerlo en la ZEE, zona donde el Estado ni siquiera tendría facultades para prevenir y sancionar infracciones cometidas en su territorio o mar territorial.

En este punto, debe notarse que mediante la Ley 24.968 y el Decreto 2326/91 la Argentina se autoatribuyó —en exceso de lo admitido por la Convención de Montego Bay— potestad aduanera y fiscal sobre la ZEE, aplicando las reglas de las importaciones y exportaciones a las mercaderías introducidas o extraidas de la ZEE (artículos 586 y 587, Código Aduanero), lo que —eventualmente— sólo se podría aplicar a aquellas operaciones que guarden relación con la exploración o explotación de recursos vivos y no vivos, descartando las actividades de transporte, tendido de cables submarinos, etc.

Analizando si ésta declaración es válida frente al Derecho Internacional vigente, debe notarse que, si bien al momento del dictado de tales normas la Argentina no había ratificado la Convención aludida, la normativa contenida en la misma era generalmente aceptada como una recopilación de las normas consuetudinarias del Derecho del Mar y vinculantes por tal motivo[12].

La duda se presenta respecto a si, en tal momento, la limitación de potestades en la ZEE era una norma consuetudinaria, o era una norma convencional que aún no había entrado en vigencia.

No obstante, a partir de la ratificación de la Convención las limitaciones a la potestad de aplicación de la legislación fiscal en la ZEE son parte del Derecho Internacional vigente y vinculante para Argentina.

Por tal razón no creemos que el límite al territorio del país pueda fijarse en el límite externo de la ZEE, sino que el territorio sobre el cual Argentina ejerce un poder soberano irrestricto que amerita que sea llamado País concluye con el límite del Mar Territorial.

A pesar de esta conclusión, debe notarse que la Convención de Montego Bay reconoce al Estado ribereño:

(i) soberanía limitada a la explotación, exploración y administración de los recursos vivos y no vivos presentes en la ZEE, y

(ii) jurisdicción aduanera, fiscal, migratoria y sanitaria sobre las construcciones, artefactos acuáticos e islas artificiales ubicadas en cualquier punto de la ZEE.

Justamente en esta línea de pensamiento se inscriben los decretos reglamentarios de la Ley de Impuesto a las Ganancias (artículos 9 y 10) y de Impuesto al Valor Agregado (artículo anterior al 1) que regulan las operaciones realizadas en la ZEE bajo el principio de considerarlas como operaciones realizadas en el interior del país; aclaración que no hubiera sido necesaria si su territorio se extendiera hasta el límite externo de la ZEE y se ejerciera hasta allí soberanía en sentido lato.

### *III.5.D. ASPECTOS SUBJETIVOS DE LA OPERACIÓN*

Otro aspecto a considerar se refiere a los sujetos implicados en el tipo de operaciones bajo análisis: el productor local que asumiendo el carácter de exportador vende la mercadería sobre buque y ya exportada, y la empresa intermediaria que le compra al productor local mercadería puesta sobre buque y exportada.

A diferencia de las reglas aduaneras que atribuyen el carácter de exportador al documentante *formal* de la operación aduanera, el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley del impuesto define al exportador como aquel sujeto *por cuya cuenta* se realiza la exportación, independientemente si se trata o no de la misma persona que presenta la solicitud de exportación ante el servicio aduanero.

---

12. Debe recordarse que el artículo 38.1.b del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia menciona a la costumbre internacional "*...como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho*".

En el caso bajo análisis no cabe duda que el productor local y vendedor de la mercadería que pactó entregar exportada es aquél quien realiza la exportación por su propia cuenta.

Es así que este sujeto será el acreedor de los beneficios económicos de la operación, consistentes en el cobro del precio pagado o por pagar por la empresa intermediaria, de los eventuales reintegros, y del recupero del IVA.

De ninguna manera en el esquema operativo que venimos analizando puede entenderse que el productor local efectúa la exportación por cuenta y orden de la empresa intermediaria, ya que el productor local realmente *vende* las mercaderías a la intermediaria y no le presta ningún servicio cuyo precio corra por separado.

No deja de existir una exportación porque la empresa intermediaria y compradora inmediata de las mercaderías se encuentre domiciliada en el país, ya que, aún cuando generalmente puedan presentarse conjuntamente, resulta incorrecto asimilar una *operación de compraventa internacional* a una *operación de exportación*.

La *compraventa* es un contrato por el cual un sujeto se obliga a transferir la propiedad de una cosa a cambio de un precio determinado, pudiendo los dos sujetos estar situados en cualquier punto del globo. Su calificación de interna o internacional va a depender del ordenamiento que se utilice para calificarla, ya que cada ordenamiento puede tomar distintos criterios para tal tarea (la residencia de las partes, un diferente lugar de celebración y cumplimiento, etc.).

En cambio, la *exportación* consiste en una extracción de mercaderías del territorio aduanero, motivada por una venta o por otra razón, sea de negocios (envío de maquinaria para prestar un servicio en el exterior, o para alquilarla o darla en leasing, compensación de mercadería defectuosa, remisión de mercaderías entre sucursal y matriz, etc.) o de otra índole (donaciones de ayuda humanitaria, exposiciones en el exterior, etc.).

Cuando una *exportación* tiene por origen una *compraventa*, la calificación de "exportación" para esta venta no depende de las características subjetivas del comprador (cuál sea su identidad o en qué lugar se encuentre establecido), sino de las características de la operación: que la mercadería se envíe para su consumo al exterior del país.

### *III.5.E. PUNTO DE VISTA DE LA REALIDAD ECONÓMICA*

Conforme a los artículos 1 y 2 de la Ley 11.683, t.o. 1998, que disponen la aplicación del criterio de la realidad económica a la interpretación de las normas tributarias y de los hechos alcanzados por ellas, puede notarse que la empresa intermediaria estaría actuando como un comprador que recibe la mercadería exportada y puesta sobre buque (a lo que no se opone ninguna norma jurídica) tal como un comprador del exterior que pacte la condición FOB.

Tal situación no provoca perjuicio alguno al fisco argentino, puesto que el IVA que gravaría el margen o el valor agregado de la empresa intermediaria en su posterior venta de exportación —y que no resultaría alcanzado— es el que debería ser devuelto a esta empresa al exportar.

Por otra parte, si este tipo de operaciones fuera gravada con IVA una vez perfeccionada la exportación por el productor local, no habría oportunidad ni procedimiento para recuperar el IVA aplicado sobre la operación, provocando la "exportación" del impuesto y contrariando expresamente el sistema del gravamen.

### *III.5.F. CONCLUSIÓN*

Por todo lo expuesto, cabe concluir —con relación a este punto— en que la compra por una empresa intermediaria de una mercadería puesta sobre buque y exportada por el productor local, no califica como una venta de cosa mueble *situada en el país*, atento que ya se perfeccionó su exportación al momento del cumplido de embarque (bien que sujeto a condición de la efectiva salida de los bienes del país en ese embarque).

En consecuencia, *tal venta no se encuentra gravada con IVA, no generando débito fiscal al productor local/exportador/vendedor ni crédito fiscal a la empresa intermediaria/compradora sobre buque.*

## III.6. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Como ya mencionamos, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el desarrollo de cualquier actividad habitual a título oneroso en el territorio de la jurisdicción. Por aplicación de los artículos 1 y 2 del Convenio Multilateral y conforme lo enseña Bulit Goñi[13], una actividad se considera desarrollada en el territorio de una jurisdicción cualquiera sea el ámbito en el que se ubique (p.e. zona portuaria), cuando la empresa realice en su territorio gastos directamente vinculados con la actividad.

En el caso de una empresa intermediaria residente en el país, tal situación en principio se hallaría configurada respecto de al menos una de las jurisdicciones.

Con respecto a la exención prevista en los distintos cuerpos normativos de cada jurisdicción a *"...la venta de ... mercaderías ... con destino directo al exterior del país..."* (según redacción tomada del artículo 104, inciso 12, de la Ordenanza Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, t.o. 1998), debe notarse que las distintas jurisdicciones siempre requieren para la aplicación de la exención el cumplimiento de dos condiciones que la empresa intermediaria no reunirá en la mecánica comercial analizada:

(i) en primer lugar, para resultar exentas tales ventas de exportación deberán ser *"...efectuadas por el propio exportador..."*, que en el caso sería el productor local que entrega sobre buque; *"...o por terceros por cuenta y orden de éste..."*, rol que no es asumido por la empresa intermediaria, y

(ii) en segundo lugar, tales ventas deben ser efectuadas *"...con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos..."*, lo que implica la necesidad de cumplir con la tramitación de la exportación según lo regulado por la Dirección General de Aduanas. La venta que cumplirá tales trámites será la del productor local y no la de la empresa intermediaria, quien no tendrá la documentación de exportación y que por ese motivo no calificaría para la exención.

Sin embargo, distinto resultaría el caso en el cual la intermediaria compre y venda la mercadería luego de la partida del buque y una vez que abandonó el territorio nacional, acreditando tal situación del buque.

Un antiguo fallo del Tribunal Fiscal de la Nación[14] se refirió a una situación similar en un caso de una compañía dedicada a la venta de lanas que al momento de concertarse el negocio estaban situadas en los territorios de Chile y Perú a clientes establecidos en Estados Unidos. En tal caso, a pesar de considerar el argumento que las normas impositivas no exigen la presencia de los productos en el territorio de la jurisdicción, el Tribunal determinó que jurídica y económicamente no es posible sostener que el producido de tales ventas provenga de una actividad desarrollada en el territorio de la Capital Federal —jurisdicción promotora de la determinación— aunque en ella tuviera su sede la empresa y desde ella se hubieren impartido las órdenes del caso. En el mismo sentido respecto a una compra realizada en una jurisdicción provincial y venta realizada en otra jurisdicción provincial, ambas distintas de aquella en la que la empresa tenía su sede, la Cámara Fiscal de Buenos Aires[15] decidió que la jurisdicción donde se hallaba la sede de la empresa no tenía potestad tributaria sobre tales operaciones. Tales precedentes permitirían sostener que las ventas realizadas fuera de la jurisdicción no resultarían alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

---

13. ENRIQUE G. BULIT GOÑI, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Ed. Depalma, 1986, página 75.
14. *Ledama S.A.*, 19 de octubre de 1962, Derecho Fiscal XIII 108.
15. La Ley, 73-415.

## III.7. VARIANTE EN LA OPERATORIA: UTILIZACIÓN DE UNA SOCIEDAD EXTRANJERA

La operación de compra sobre buque y venta en el exterior analizada en este apartado admite otras alternativas de instrumentación. Así resulta que una alternativa a la instrumentación analizada hasta aquí consiste en efectuar la compra de la mercadería al productor local a través de una sociedad extranjera completamente controlada por la empresa intermediaria local. La mecánica de la operación sería la siguiente:

(i) la sociedad extranjera adquiriría la mercadería del productor local y recibiría una factura E de éste,

(ii) la sociedad extranjera revendería la mercadería a la empresa intermediaria local, que recibiría una factura de la sociedad extranjera, y

(iii) la empresa intermediaria local vendería una mercadería en el extranjero emitiendo una factura por tal operación.

Con tal estructuración de operaciones no se estaría violentando ninguna norma local, ya que si no infringe norma alguna no es exigible al contribuyente local seguir el camino fiscalmente más oneroso (como sería efectuar compras en el mercado interno y exportar) ni operar exclusivamente a través de vehículos societarios locales (pudiendo utilizar para ello una sociedad constituida en el extranjero).

En el caso, la utilización de una sociedad del exterior para aumentar en un paso la transacción ocasiona el mismo efecto que la instrumentación de la operación a través de la compra sobre buque y venta en el exterior, salvo que la sociedad del exterior se encuentre más fuerte o débilmente gravada que la empresa intermediaria local. En este caso, la porción de utilidad correspondiente a tal sociedad tendría un tratamiento distinto al que recibiría la ganancia de la intermediaria local.

Tal circunstancia no constituye una maniobra ilícita desde que, insistimos, nadie está obligado a seguir el camino fiscalmente más oneroso al estructurar sus negocios.

Sin embargo, deberá atenderse a los precios de transferencia entre las sociedades vinculadas, con la consiguiente obligación de efectuar el correspondiente estudio y presentar la declaración jurada informativa anual, cuidando que la porción de utilidad asignada a cada una guarde proporción con las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los bienes aportados por cada una de ellas, o, en su defecto, efectuando el ajuste correspondiente.

## III.8. TRANSFERENCIA DE CARTA DE CRÉDITO

Otra alternativa de instrumentación de la operación analizada en este apartado es aquella en la cual la empresa intermediaria concierta una venta de la mercadería en el exterior previo a su compra, obteniendo la apertura de una carta de crédito transferible a su nombre.

Posteriormente, al momento de comprar la mercadería a un productor radicado en el país, la empresa intermediaria le transfiere la carta de crédito reemplazando el nombre del ordenante.

Al presentarse el productor local al banco notificador con la documentación requerida por la carta de crédito, cobrará el monto acordado en su operación con la empresa intermediaria.

Luego, la empresa intermediaria concurrirá al banco a reemplazar la factura presentada por el productor local por las facturas propias por el monto de la operación concertada con el sujeto del exterior, y cobrará la diferencia.

Desde el punto de vista contractual, la operación descripta es similar a la descripta como venta sobre buque.

Tal es así que, concertada la compra al productor local, éste asume la obligación de entregarla exportada sobre buque y concurrir con la documentación acreditativa a cobrar el precio al banco notificador de la carta de crédito.

Al realizar tal operación, como ocurre en el supuesto genérico de venta sobre buque, el productor local asume el rol de exportador en su propio nombre y por su propia cuenta.

En lo referido a la venta por la empresa intermediaria de mercaderías de existencia futura o de propiedad ajena, cabe decir que ambas se encuentran permitidas, las primeras por los artículos 1327 y 1332 del Código Civil, y las segundas por los artículos 450 y 453 del Código de Comercio.

Respecto al crédito documentado de esta operación, debe notarse que el mismo debe ser transferible conforme al artículo 48 del Brochure 500 de la ICC, y aceptar un conocimiento de embarque endosado a la orden del ordenante del crédito, modalidad admitida por los artículos 298 y 304 de la Ley 20.094 de Navegación.

La documentación de las operaciones será similar a la descripta para las operaciones de venta sobre buque. En el caso, el productor local/exportador deberá emitir una factura E para posibilitar el trámite aduanero y el cobro de su precio de la carta de crédito abierta. Posteriormente, la empresa intermediaria deberá emitir otra factura para reemplazar aquella presentada al banco por el productor local.

La operación de compra de las mercaderías, por las razones ya expuestas en el punto **III.5**, no se encuentra gravada con IVA, no generando débito fiscal al productor local/exportador ni crédito fiscal a la empresa intermediaria compradora sobre buque. El recupero del IVA, así como la percepción de los reintegros de estímulo a la exportación, corresponderan al productor local que asumió el rol de exportador.

## IV. EXPORTACIÓN POR CUENTA DE TERCEROS

Conforme mencionamos en la primera parte del presente trabajo, las actividades de intermediación pueden instrumentarse de maneras diversas. Entre ellas, dentro de la prestación de servicios, se destacan dos especies del género *mandato comercial*: el *mandato* comercial propiamente dicho y la *comisión*.

Debe recordarse aquí que ambas especies de actuación por cuenta de terceros se diferencian porque en el *mandato* el intermediario actúa en nombre del titular del negocio, mientras que en la *comisión* el mandatario o comisionista actúa en su nombre propio.

En otras palabras, en el *mandato* comercial propio, el *mandatario* negocia y concluye las operaciones en nombre y por cuenta de su *mandante*, que es quien resulta acreedor o deudor de la operación y se beneficia con el resultado de la misma. Por tal servicio de intermediación el mandatario tiene derecho a percibir sus honorarios independientemente del resultado del negocio.

Por su parte, en el contrato de *comisión*, el *mandatario* o *comisionista* concluye las operaciones a nombre propio pero por cuenta del *comitente* o *mandante*. De este modo, el acreedor o deudor de la operación con el tercero resulta ser el propio *comisionista*, pero quien se beneficia o perjudica con el resultado de la operación —quien es el "dueño" del negocio— es el *comitente*, no participando el comisionista en el resultado de la misma.

Así es que, por su investidura jurídica de acreedor o deudor en la operación, el comisionista es quien —en la comisión de venta— deberá entregar las mercaderías y recibir el pago.

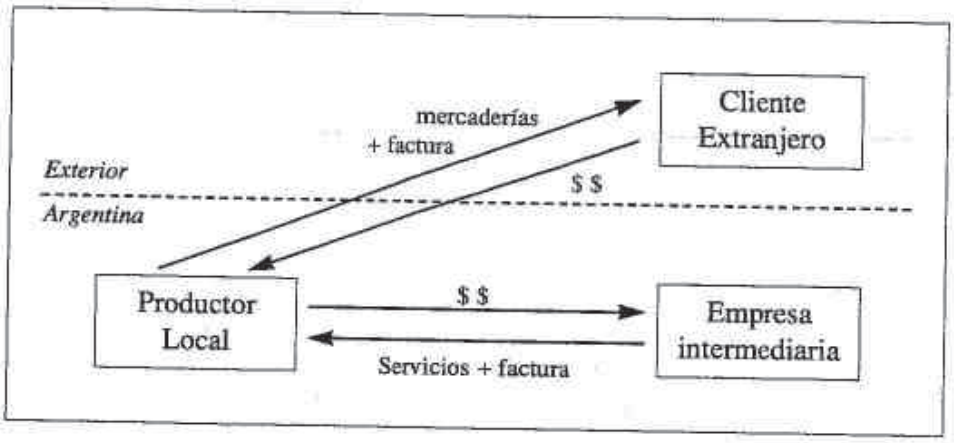
Al finalizar el negocio, el comisionista tiene la obligación de rendir cuentas y liquidar el negocio a su comitente, lo que se instrumenta mediante una "cuenta de venta y líquido producto" o simplemente "cuenta de líquido producto".

Visto las dos modalidades de operar por cuenta de terceros, en *nombre del mandante* en el mandato propio y en *nombre del mandatario* en la comisión, a continuación analizaremos el tratamiento de cada una de ellas en su empleo en operaciones de exportación.

## V. MANDATO COMERCIAL

El *mandato* propio comprende aquellas situaciones en que un sujeto pacta una venta con un comprador del exterior y utiliza para concretar la exportación para consumo los servicios de una firma exportadora, que en el caso sería la empresa intermediaria, la que al actuar

como mandataria limita su responsabilidad a la prestación de la labor encomendada. En tal caso, la mandataria prestará un servicio de tramitación y gestión por el que cobrará sus honorarios sin participar en el resultado de la operación. Para el exportador, la mandataria será otro proveedor de servicios del mercado interno. El siguiente cuadro ilustra la operación:




Esta operación de exportación se enmarca en el Título IV de la Resolución General de la AFIP nº 616, que reemplaza sin mayores modificaciones a la Resolución General de la AFIP nº 150, y su anterior Resolución ANA 1524/97[16], referida a la exportación por cuenta de terceros.

## V.1. INSTRUMENTACIÓN

La operación de exportación celebrada a través de un *mandatario* va a requerir de la emisión de una factura E al comprador del exterior, *por parte del vendedor local y mandante*.

Los honorarios de la empresa intermediaria por su rol de mandataria deben ser facturados al mandante en una factura A.

## V.2. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Conforme lo expuesto en los apartados anteriores, las ganancias obtenidas por un sujeto residente en el país se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias argentino cualquiera sea la fuente de las mismas. En el caso, la ganancia de la empresa intermediaria será de fuente argentina por provenir de un servicio prestado en el país.

## V.3. TRATAMIENTO ANTE EL IMP. AL VALOR AGREGADO

### *V.3.A. APLICACIÓN DEL IMPUESTO*

La actividad del mandatario consistente en la realización de actos u operaciones en nombre y por cuenta de terceros es un servicio

16. En realidad, la única modificación sustancial introducida por la RG AFIP 150, luego integrada en el texto de la RG AFIP 616, fue permitir la utilización del régimen por terceros inscriptos o no en el Registro de Importadores y Exportadores, cuando el régimen anterior exigía dicha inscripción. En los demás aspectos sustanciales, la nueva normativa no innova, manteniendo la percepción de estímulos aduaneros en cabeza del exportador "aduanero" o documentante, y asignando el recupero del IVA al exportador "impositivo", propietario o vendedor de la mercadería.
En nuestra opinión, el sentido de la norma sólo persigue traducir a lenguaje "impositivo" cuestiones claras del lenguaje "aduanero". La distinción entre el sujeto conductor del medio transportador (quien físicamente introduce o extrae la mercadería del territorio aduanero), quien asume a su nombre la operación (documentante y exportador desde el punto de vista aduanero) y aquel por cuya cuenta se realiza la exportación (vendedor y exportador desde el punto de vista del IVA) no eran cuestiones confusas que requiriesen de especial explicación a poco que se conociera el régimen aduanero.

prestado a tales terceros, y como tal resulta gravada por el IVA. Atento tratarse de un servicio realizado en el país a un sujeto establecido en el país, que es quien lo aprovecha, la actividad del mandatario no califica como "exportación de servicios"[17].

El sujeto con derecho a recuperar el IVA por la exportación y quien deberá realizar el correspondiente trámite será el mandante y no el mandatario. Concuerda con ello la opinión vertida por la DGI en la respuesta a una consulta de fecha 17 de septiembre de 1979[18] donde sostuvo que *"El propietario de la mercadería es el que está efectuando la venta al exterior..., aún cuando la realice por intermedio de un mandato comercial en favor de un administrador, intermediario o comisionista, con el que pacta una comisión por la retribución de servicios, correspondiéndole la titularidad de los productos a exportar y los riesgos y resultados de la operación. Atento a ello, tal sujeto ... resulta titular del crédito que en concepto de impuesto tributado en el mercado interno le corresponde computar por las compras de los insumos en las exportaciones"*.

Esta opinión está confirmada en la norma contenida en la RG AFIP 616, en cuyo artículo 56 dispone que el mandante de la operación resulta el titular de los créditos por el impuesto facturado, por lo que es a él a quien exclusivamente corresponde interponer las solicitudes de recupero del impuesto acompañando la factura emitida por el propio mandante al comprador del exterior.

### *V.3.B. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO*

En relación con la liquidación del impuesto, la empresa intermediaria deberá cargar en su factura el impuesto en forma discriminada, computando en la liquidación mensual del impuesto conforme a las reglas generales el crédito fiscal emergente de las adquisiciones vinculadas a la actividad.

En caso de haber realizado gastos en su propio nombre que sean reembolsables por quien encargó la intermediación, la empresa intermediaria deberá facturarlos al mandante de modo de neutralizar el impuesto en su cabeza y trasladarlo como crédito fiscal al mandante. Ello se realiza a través de una factura con el detalle de gastos incurridos y acompañada de copia de los respectivos comprobantes.

Si bien esta modalidad de instrumentación es neutra respecto al IVA, debe señalarse que los gastos así recuperados son considerados reintegros de capital no sujetos al pago del impuesto sobre los ingresos brutos.

## V.4. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En principio, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzaría los ingresos provenientes de la prestación de servicios de mandato. Los mismos se hallarían gravados a una tasa aproximada al 3%, variando según la jurisdicción sobre el monto de los honorarios de la empresa intermediaria y no sobre el monto de la venta de mercaderías al exterior.

En caso que se trate de una empresa mandataria radicada en la Ciudad de Buenos Aires, debe notarse que la Ordenanza Fiscal, t.o. 1998, dispone en su artículo 104, inciso 12, que *"Están exentos del pago de este gravamen: 12) ... servicios con destino directo al exterior efectuados ... por terceros por cuenta y orden* (del exportador), *con sujección a los mecanismos aplicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos..."*

Si bien la reglamentación aún no ha definido el concreto alcance de la norma, creemos

17. Conforme al artículo 13, tercer párrafo, del decreto reglamentario del IVA, y Circular DGI 1288/93, derogados por la Ley 25.063 al excluir del ámbito del impuesto a las exportaciones de servicios, convirtiéndolas en operaciones respecto de las cuales no era posible recuperar los créditos fiscales vinculados. Esta situación fue revertida por el decreto 1082/99, que reestableció la figura de exportación de servicios para el IVA en el artículo agregado a continuación del artículo 77 de su decreto reglamentario, to. 1998.

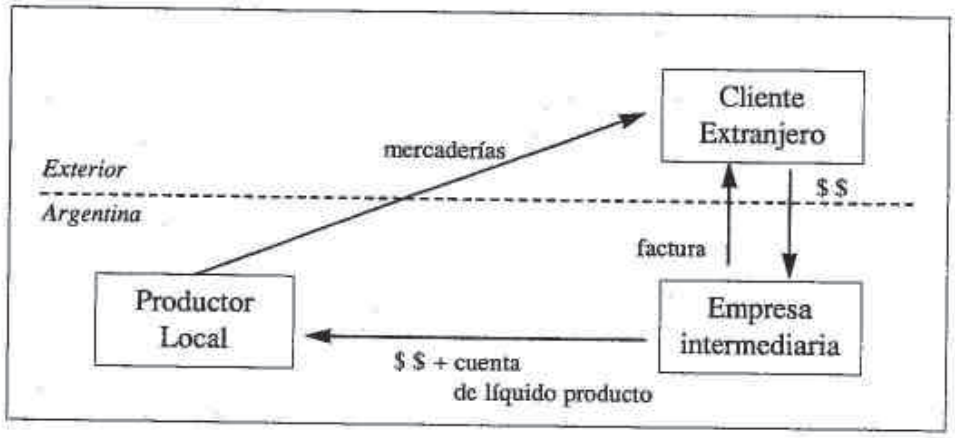
18. Consulta 260 en Errepar Impuesto al Valor Agregado, tomo II.

que resulta posible incluir en su texto a los servicios de una empresa mandataria que realice actividades como las descriptas en este apartado.

## VI.- COMISIÓN

El caso de la *comisión* se verifica en aquellas oportunidades en que los terceros emplean los servicios de una empresa intermediaria que pacta la venta al exterior *a su propio nombre* y asume las responsabilidades emergentes del contrato de compraventa con el comprador extranjero, asumiendo jurídicamente el carácter de exportador ante la DGA, debiendo documentar la exportación de la mercadería a su nombre y denunciar el nombre o razón social del tercero "exportador impositivo".

El siguiente gráfico ilustra la operación:




Tales operaciones se encuentran contempladas en la RG AFIP 616, que mantiene las soluciones dispuestas por el ordenamiento anterior (RG AFIP 150, y antes R ANA 1524/97 y CT DGA 1314/97), en el cual las operaciones resultaban documentadas por el comisionista, que tenía derecho al cobro de estímulos a la exportación, quedando al comitente el resultado de la operación y el recupero del IVA.

### VI.1. INSTRUMENTACIÓN

Conforme al Anexo X apartado B de la RG AFIP 616, el emisor de la factura E en la operación de exportación celebrada a través de *comisionista* debe ser el propio comisionista. La relación entre comitente y comisionista no se documenta por una factura emitida por el comitente sino por una *"cuenta de venta y líquido producto"* emitida por el comisionista al comitente al finalizar la operación.

En tal documento, redactado en un formulario que cumpla con las especificaciones de la RG D.G.I. 3419 y modificatorias, el comisionista declara lo obtenido por la venta, descuenta sus gastos y comisión, y manifiesta el excedente a entregar a su comitente. Conforme lo dispone el artículo 21 de la RG D.G.I. 3434, este comprobante deberá identificarse con la misma letra que corresponda al comprador, en el caso, con la letra E[19].

---

**19.** Una cuestión se ha planteado respecto a este tipo de operaciones, ya que la RG DGI 3419 no exime de emitir factura. Lo que ocurre es que la Ley de IVA establece que el crédito fiscal en estas operaciones no surge de la factura sino de la cuenta de líquido producto. Atento que la finalidad de la normativa de facturación es asegurar el control sobre las consecuencias fiscales de las operaciones comerciales, y que ello se obtiene con la cuenta de líquido producto de obligatoria emisión, creemos irrazonable exigir la emisión de factura al comitente ya que no es necesaria la existencia de dos documentos sobre una misma operación.

## VI.2. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Al igual que en caso de mandato y según lo expuesto y reiterado en los apartados anteriores, las ganancias obtenidas por un sujeto residente en el país se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias argentino cualquiera sea la fuente de las mismas. En el caso se tratará de renta de fuente argentina por provenir de un servicio prestado en el país.

## VI.3. TRATAMIENTO ANTE EL IMP. AL VALOR AGREGADO

### *VI.3.A. ENCUADRE*

El artículo 2º, inciso c, de la Ley de IVA asimila a ventas a *"...las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros"*, declarando en el inciso b del artículo 4º que son sujetos del impuesto quienes *"...realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras"*, es decir: los comisionistas.

Sin embargo, atento la especial relación que se entabla entre el comitente, el comisionista (rol que asumiría la empresa intermediaria) y el comprador o vendedor, el artículo 20 de la Ley establece un régimen especial de liquidación para el crédito o débito, según se trate de compra o de venta respectivamente.

En el caso de comisión de venta —operación que tratamos en este punto—, el artículo 20, primer párrafo, asume que la actividad del comisionista consiste en una compra a su comitente y en una venta al comprador. En consecuencia, reiteramos que para la normativa del IVA la comisión *no es una prestación de servicios* sino una operación que *se asimila a una venta* (artículo 2º, inciso c, de la Ley de IVA). Por lo tanto, este tipo de operaciones de ninguna manera podrían calificar dentro del concepto exportación de servicios.

### *VI.3.B. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. NOCIÓN PREVIA: OPERACIONES EN EL MERCADO INTERNO*

En caso de una venta realizada por el comisionista en el mercado interno, debe considerarse como su precio neto a efecto de la determinación del débito fiscal el precio facturado por el comisionista a los compradores, conforme a las disposiciones generales del impuesto.

La particularidad del tratamiento surge al definir el crédito fiscal del comisionista, que se calcula aplicando la alícuota del impuesto sobre el valor neto liquidado al comitente, quien es considerado vendedor por dicho importe, generándosele el correlativo débito fiscal.

El impuesto liquidado al comitente, para poder ser tomado como crédito fiscal por el comisionista, debe ser discriminado en la cuenta de líquido producto.

Un ejemplo ilustrará la mecánica de la operación: tómese el caso de un comisionista que realiza una venta en el mercado interno en nombre propio y por cuenta del comitente al comprador, todos ellos responsables inscriptos del gravamen. Para este ejemplo la venta será por un precio de $ 100.000 del que se deducirá una comisión del 10%.

**Paso 1.** El comisionista acuerda la venta de los bienes al comprador y emite una factura A respaldando la operación. En tal factura constará:

| | | |
|---|---|---|
| Precio neto: | $ 100.000 | |
| (+) IVA | $ 21.000 | (DF del comisionista y CF para el comprador) |
| (=) Total | $ 121.000 | |

**Paso 2.** El comisionista rinde cuenta de la operación a su comitente mediante la emisión de una Cuenta de líquido producto de tipo A. En tal Cuenta de líquido producto constará:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Precio neto de venta | $ | 100.000 | |
| (-) Comisión del 10 % | $ | (10.000) | |
| (=) Subtotal | $ | 90.000 | |
| (+) IVA (CF) | $ | 18.900 | (DF del comitente y CF del comisionista) |
| (=) Total a liquidar | $ | 108.900 | |

**Liquidación.** Posteriormente, deberá determinarse la posición del IVA del comisionista por la operación. Para ello deberá realizar el siguiente cálculo:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Débito fiscal (paso 1) | $ | 21.000 | |
| (-) Crédito fiscal (paso 2) | $ | (18.900) | |
| (=) Saldo a ingresar | $ | 2.100 | (igual al IVA sobre la comisión de $10.000) |

### *VI.3.C. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. OPERACIONES DE VENTA DE EXPORTACIÓN*

En caso que la venta efectuada por el comisionista sea de exportación, en tanto tales ventas se encuentran exentas del impuesto, la factura E emitida por el comisionista no debe incluir el gravamen.

En la cuenta de líquido producto que el comisionista debe emitir a su comitente rindiendo cuentas de la operación, puede plantearse la disyuntiva entre:

1. Que el comisionista aplique el IVA sobre el saldo liquidado a su comitente (artículo 20, primer párrafo, segunda parte), ya que ello sería lo mandado por la estricta letra de la ley, asimilándolo al caso de una compra en mercado interno;

2. Que comisionista no aplique el IVA sobre el saldo liquidado a su comitente, ya que en realidad tal aplicación del IVA obedece a un sistema de traslado del débito fiscal generado por la venta del comisionista para repartirlo entre el precio percibido por el comitente y la comisión ganada por el comisionista.

Como en el caso de venta de exportación tal débito fiscal no se habría generado, mal podría repartirse y trasladarse por ese sistema, no correspondiendo aplicarlo sobre el monto liquidado.

Por otra parte, el artículo 74 del decreto reglamentario define que exportador es aquél por cuya cuenta se realice la exportación (en el caso, el comitente), por lo que la supuesta "compra" que realizó el comisionista al recibir la mercadería de su comitente, debe ser tratada como una venta de exportación, y por ello exenta. En nuestra opinión, esta es la solución correcta, no debiendo aplicarse IVA sobre el saldo liquidado al comitente.

Debe notarse que, como exportador, es el comitente quien debe recuperar el IVA que hubiere abonado en el mercado interno, lo que concuerda con la opinión de la DGI expresada en la ya citada respuesta a consulta del 17 de septiembre de 1979 y con lo dispuesto por el artículo 56 de la RG AFIP 616.

Siguiendo el ejemplo ya planteado, para el caso que el comisionista hubiera realizado la venta a un sujeto del exterior exportando la mercadería, la liquidación sería la siguiente:

**Paso 1.** El comisionista acuerda la venta de los bienes al comprador del exterior y emite una factura E documentando la operación. En tal factura constará:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Precio neto | $ | 100.000 | |
| IVA: *no corresponde* | $ | - | (exento por exportación) |
| (=) Total | $ | 100.000 | |

**Paso 2.** El comisionista rinde cuenta de la operación a su comitente mediante la emisión de una

Cuenta de líquido producto de tipo E. En tal Cuenta de líquido producto constará:

| | | |
|---|---|---|
| Precio neto de venta | $ | 100.000 |
| (-) Comisión del 10 % | $ | 10.000 |
| (=) Subtotal | $ | 90.000 |
| (+) IVA: *no corresponde* | $ | - |
| (=) Total a liquidar | $ | 90.000 |

**Liquidación.** Posteriormente, al determinarse la posición del IVA del comisionista por la operación se encontrará que esta es neutra, por ausencia de impuesto en ambos casos.

| | | |
|---|---|---|
| Débito fiscal (paso 1) | $ | - |
| (-) Crédito fiscal (paso 2) | $ | - |
| (=) Saldo a ingresar | $ | - |

## VI.4. TRATAMIENTO ANTE EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las diversas jurisdicciones en general grava los ingresos provenientes de la actividad de comisionista con una alícuota aproximada al 3% sobre el monto de la comisión.

En el caso de la Ciudad de Buenos Aires, el artículo 104, inciso 12, de la Ordenanza Fiscal expresamente exime una operación como la presente, en que se produce una *"...venta de productos ... con destino directo al exterior del país efectuadas por ... terceros por cuenta y orden (del exportador), con sujección a los mecanismos aplicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos..."* En el caso, el tercero que actúa por cuenta y orden efectuando la venta directa al exterior resulta ser el comisionista, por lo que ninguna duda cabe que resulta alcanzado por la exención.