



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



El IVA en la actividad de las agencias marítimas y del transporte internacional

Schwartzman, Daniel Mario

1996

Cita APA: Schwartzman, D. (1996). El IVA en la actividad de las agencias Marítimas y del transporte internacional.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

DANIEL MARIO SCHWARTZMAN

DOCTOR EN CIENCIAS ECONÓMICAS

"EL IVA EN LA ACTIVIDAD DE LAS AGENCIAS
MARÍTIMAS Y DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL"

CURSO DE POSGRADO U.B.A. REGISTRO N°. 2006

Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0047



Nota preliminar

Col. 1502/0230

El presente ha sido realizado como "trabajo final" de la Carrera de Posgrado de Especialista en Tributación según el Reglamento aprobado por el Consejo Asesor Académico el 16/5/91.

En el mismo se establece que

"el trabajo final consistirá en el desarrollo metódico de un tema específico que culmine con una proposición sostenida en su contenido, que se refiera al mejoramiento de uno o varios aspectos de la diferente problemática analizada en los distintos cursos o a la profundización del análisis de un aspecto teórico".

El Director de la Carrera a la fecha de realización de éste trabajo es el Dr. Enrique Reig.

Deseo expresar mi especial agradecimiento a los profesores de la Facultad de Ciencias Económicas que me guiaron en el plan de trabajo, y me han prestado su invaluable ayuda, Contadora Pública *Margarita Zamkotzian* y Contador Público *Israel Chalupowicz*.

Otros agradecimientos :

Al Dr. Enrique Reig y a los profesores de los 8 módulos por su elevada y permanente dedicación a la Cátedra, que hizo posible el Curso,

A los contadores,

Rubén Oscar Amigo,

Sara Telias,

Rubén Marchevsky,

Juan Oklander,

María Luisa Vives

y a muchos otros colegas que de alguna forma me han inspirado y apoyado.

Dedico este trabajo a Silvia, Ani, Juan, Raquel y León,

Buenos Aires, 24 de marzo de 1996

CATALOGADO

Top. N. 2334. 4
SII
Trab. Posgr.

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo hemos enfocado el tratamiento impositivo en el impuesto al valor agregado de la actividad de los agentes marítimos.

El devenir temático nos condujo a la problemática mayor que plantea la actividad de transporte internacional. Por ello hemos estudiado la normativa aplicable y la práctica de las empresas y agencias marítimas, para arribar a la propuesta final de **mover el artículo agregado en segundo lugar después del 12 del decreto reglamentario de IVA, a la ley del gravamen**. Asimismo se propone su modificación, para que quede expresamente exento a tasa cero, o sea que reciba el tratamiento de exportaciones, tanto el precio de los fletes, como el de los servicios conexos. El alcance de éstos debería abarcar todos los servicios que sean costo o gasto tanto directos como indirectos, del transporte internacional.

Por ello se propone relevar los requisitos de que los referidos servicios sean prestados dentro de la zona primaria aduanera y de que puedan atribuirse a un determinado "acto de transporte", tal como es el criterio del Fisco actualmente vigente.

Igualmente la referida interpretación podría ser modificada, aun sin que lo sea la norma, ya que de la actual redacción del artículo 12.2 del reglamento no se desprende la exigencia de aquellos requisitos.

Esto es importante porque en la actualidad se obliga a los prestadores de servicios de transporte internacional, a realizar trámites de recupero de créditos fiscales, que podrían evitarse con una correcta interpretación y aplicación de la norma. Además se cumplirían así los fines del dictado de las mismas, en lugar de aplicarse injustificadas restricciones y recortes a la exención.

La agencia marítima presenta varias facetas; que incrementan la variedad de alternativas de realización del hecho imponible. Se pueden presentar las distintas posibilidades de operaciones por cuenta de terceros y propia, a la vez que ambas pueden ser realizadas en nombre propio o en nombre de terceros.

A la vez, pueden adquirir bienes y servicios para sí o para terceros. También puede darse el caso de que actúen con subagencias, negociando carga para otros agentes o atendiendo sus buques.

Los servicios y bienes que adquieren y venden pueden ser operaciones con beneficiarios del país o del exterior. A su vez los bienes y servicios prestados o vendidos pueden ser exentos por su naturaleza, como el caso de los fletes, gastos de salud de prepagas y obras sociales, o por ser destinadas a exportación o por ser conexas del transporte internacional.

La doctrina ha estudiado algunos aspectos relacionados con el tratamiento del transporte internacional y de sus servicios conexos, pero es factible precisar aun más en relación con los servicios conexos no exentos. Ello aun manteniendo la interpretación actual del Fisco -. Estos últimos, sin embargo, podrían ser tratados como exportaciones porque calificarían para ello, siempre que el beneficiario sea un **extranjero no establecido en el país** y el servicio se utilice en el exterior. La utilización en el exterior se verifica cuando el referido sujeto adquiere el servicio en el curso de su actividad y no como un consumidor final del mismo. Ello aunque se trate de servicios que se utilicen "físicamente" en el país, tales como el asesoramiento profesional, la locación de ciertos muebles, inclusive la hotelería de los empresarios y ejecutivos que viajan, etc.

Esta última afirmación depende de la aceptación de un criterio para definir qué se entiende por exportación de servicios, en especial respecto del lugar de utilización efectiva de los mismos, dado que es aquí dónde se restringe el alcance los servicios, respecto de los cuales se acepta que se han exportado.

Si bien comentamos el criterio del beneficiario extranjero no establecido, advertimos que el tema ha sido tratado por nosotros en otros trabajos con mayor profundidad, ya que no es objeto de estudio principal del presente.

Otros temas relacionados con estos aspectos son la forma de facturar las operaciones de las agencias marítimas y de quienes le proveen bienes y servicios para sí o como representante del principal.

2. EL CONTRATO DE AGENCIA MARÍTIMA

El agente marítimo es una institución que ha crecido en importancia debido a que las tareas, operaciones y trámites que debe realizar el capitán, el armador o propietario abarcan un período de tiempo muy superior al de permanencia del buque en el puerto. Tareas comerciales como conseguir carga, informar precios, concertar contratos de flete, y tareas preparatorias son anteriores al arribo del buque.

Las tareas y trámites de atención a la carga y descarga del buque por su parte se extienden mas allá de su permanencia en el puerto.

Por ello el agente marítimo es un brazo local del capitán, propietario o armador del exterior, o bien puede representar un factor auxiliar muy útil debido a su especialización también para los locales.

2.1 El contrato de agencia comercial en general

La agencia es una institución que forma parte de la evolución de la figura del mandato comercial. El agente es un factor que pone en forma independiente toda su organización para la creación de espacios comerciales, la adquisición de clientela, la representación del mandante, denominado "principal", en un lugar distinto del domicilio de aquél, o en el mismo lugar, pero respecto de aspectos especiales de la distribución de sus productos, servicios, etc.

Cabe distinguir la figura de la del distribuidor, que adquiere productos del principal, y los incorpora en su giro comercial. Aquí el contrato se acerca a una compraventa con exclusividad de producto.

El agente cubre un amplio espectro de actividades que realiza a su propio riesgo.

Según Cárdenas¹

¹ CÁRDENAS, Juan Pablo ; *El contrato de agencia mercantil*; Bogotá, Ed. Temis; 1984, p. 9.

En Argentina se ha estudiado el contrato de agencia, a pesar de que se refiere a un agente auxiliar del comercio, comprendiendo en tal expresión un gran número de personas que no son agentes, como el corredor, el rematador y el factor. La doctrina ha sostenido que el contrato de agencia es una forma de contrato de locación de obra, si bien cuando el agente tiene la facultad de concluir negocios, ha de verse en ella un mandato o comisión².

Según este punto de vista, puede actuar por cuenta propia o por cuenta ajena.

Siguiendo a Cárdenas³ "Que se actúe por cuenta de otro significa que se pretende obtener para un tercero, en este caso el principal, las utilidades del negocio". En el primero de los casos los riesgos del negocio corren por su cuenta y las ganancias y las pérdidas serán soportadas por él. En el segundo de los casos, los resultados del negocio son soportados por el principal y el agente percibe una remuneración por sus servicios.

La agencia comercial es un contrato no legislado por el Código Civil argentino en forma típica.

Para Marzorati⁴,

Agente es aquel que, en virtud de un contrato con el principal, asume de manera estable el encargo de promover, por cuenta de la otra parte, la conclusión de contratos en una forma determinada a cambio de una compensación, (remuneración), proporcional a la importancia de los negocios llevados a cabo. También puede darse la forma del agente representante, quien estará sujeto a las normas propias de la representación ordinaria. (Messineo)

Algunas de las características del agente, siguiendo a Marzorati⁵ son :

Esenciales :

- *Promoción de negocios*: promueve su concreción en un territorio determinado.
- *Independencia*, ya que soporta el riesgo de su propio negocio. Dispone del ingreso de sus comisiones, para sus propios costos y la estructura de su organización.
- *Unilateralidad* : la acción promotora la realiza en favor de una sola de las partes, el principal o mandante, y no en favor de ambas.

² Se refiere a la opinión de Roberto Fontanarrosa, Derecho Comercial Argentino. Parte general, TºI, p. 566.

³ *Op. cit.* nota 1, p.20

⁴ MARZORATI, OSVALDO J., *Derecho de los negocios internacionales*, Bs. As., ASTREA, marzo de 1993, p. 380.

- *Estabilidad* : la relación es estable con contrato de duración.
- *Asignación geográfica* : tiene exclusividad sobre determinados territorios y negocios del principal.

Ocasionales

Representación
principal, pudiendo c

r investido de la facultad de representar al
el mismo promueve."

Esta caracterís
típica de la actividad
representación tiende a ser legal, aduanera y de atención al buque.

a las agencias comerciales en general, es
, aunque más que para cerrar negocios, la

2.1.1 Diferencia entre agencia comercial y agencia marítima aduanera

El objetivo de señalar esta diferencia es la de discernir que el agente comercial bien puede actuar en su propio nombre o en nombre de terceros mientras que el agente marítimo aduanero actúa en general como representante legal de terceros.

[El agente marítimo aduanero] es la persona individual o colectiva que tiene a su cargo las gestiones de tierra, necesarias o convenientes, relacionadas con la llegada, permanencia o salida de puerto de los buques mercantes⁶.

Para Cárdenas,

Si ... lo esencial al agente marítimo es que tenga la representación del armador, aparece claro que él no es de por sí un agente comercial, pues no se dedica necesariamente a promover la celebración de contratos del armador, sino que solamente lo representa para todo lo relativo a la nave. ...

De esta manera, nos parece que el contrato que liga al agente marítimo con el armador es un mandato con representación que, ... se distingue claramente del contrato de agencia. Sin embargo es posible que el agente marítimo actúe como mandatario sin representación (art. 1492, núm. 7º - del código de comercio marítimo de Colombia -) cuando no da a conocer el nombre de la empresa o nave agenciada, caso en el cual, como es obvio, responderá personalmente⁷.

⁵ *Idem* nota 4, pp. 380/82.

⁶ *Idem* nota 4, p. 383. Ello siempre que al firmar la documentación, p. Ej. la principal de ellas, - el conocimiento de embarque -, lo haga con el sello que dice "AS AGENTS ONLY" - " Como agente únicamente -.

⁷ Ob. cit. Nota 1, p. 151.

Coincide Aguinis, que en la fase final del contrato de transporte, cuando el agente actúa como consignatario del buque, sustituyendo al capitán en tierra, "es un representante legal" del armador.

*"En las demás actividades que pueda desarrollar, es un representante convencional del mismo, dependiendo sus obligaciones, responsabilidades y derechos, de la voluntad del Armador, las cuales resultarán del respectivo contrato y de los poderes que se le hayan conferido"*⁸

Según opinión de la Dra. Aguinis, para la justicia federal que entiende en los problemas marítimos, el agente es un mandatario o representante del Armador. "Se lo ha considerado un mandatario ex lege - que surge de una ley -, con personería para actuar por el propietario o Armador"⁹

Otros elementos refuerzan el carácter de tercero en las operaciones del agente, como el hecho de que no pueda ser demandado directamente por hechos y obligaciones de su mandante.

Para Aguinis, "las reglas directamente aplicables y los precedentes de jurisprudencia uniformes, permiten afirmar que el agente marítimo es un mandatario con representación, que no asume obligaciones ni derechos personalmente sino en nombre y por cuenta de sus mandantes (el Armador, propietario y/o Capitán del buque). Por lo tanto, no responde al contrato de agencia que tratamos."¹⁰ - la agencia comercial -(el resaltado es nuestro).

La distinción acerca de la naturaleza del contrato es de interés porque - como se verá más adelante - el tratamiento de las operaciones del agente podría asumir las características del artículo 18 de la ley del impuesto al valor agregado (como comisionista o consignatario), o el del agregado a continuación del 18. Diferenciando el primero del segundo en que en aquél, el intermediario, actúa en nombre propio y en éste por cuenta ajena.

El agente sin representación solo promueve los negocios del principal, haciendo publicidad, informando sobre los productos y servicios, etc. Es por ejemplo, el caso de los representantes de fabricantes de máquinas y equipos, quienes se limitan a establecer y apoyar el contacto entre el fabricante de un país y el importador de otro. O la agencia marítima cuando se limita a conseguir la carga para un agente en otro territorio que el que el correspondiente por contrato, participando en las comisiones de aquel. En cambio, cuando el agente actúa como representante legal, obliga al armador, al vender el flete por su cuenta y orden. Sin embargo, si el objeto del contrato de fletamento

⁸ AGUINIS, Ana María Meirovich de; "El Contrato de Agencia"; Ed. Astrea Bs. As. 1991, CNFed., Sala Civ. Com., 5/6/68, ED, 25 - 477; CN. Civ, Sala F, 8/4/80, 1981-III-444.

⁹ *Idem* nota 8, p. 76

¹⁰ *Idem* nota 8, p. 78.

no se cumpliera, el agente no podría ser demandado ni sus bienes embargados sino que el cargador deberá recurrir contra el principal - quien será representado por el agente. (Véase Responsabilidad 2.2.3)

La naturaleza del mandato hará comparecer en las negociaciones, mediaciones o juicios al agente marítimo como representante legal de aquel.

Como síntesis podemos decir que el agente marítimo puede asumir distintas características :

1. Ser representante legal del armador, propietario o capitán del buque, para la realización de las tareas que este último no puede realizar por causa de la brevedad de la estadía en el puerto, o simplemente por conveniencia a la mejor y más eficiente gestión de esas funciones portuarias.
1. Ser representante convencional del armador, asumiendo las funciones establecidas en el contrato, que puede significar tanto el actuar como broker contratando carga de buques *tramps* o *outsiders*, o para otros agentes, como para su principal.

Agencia Marítima	
Comercial	Aduanera
<ul style="list-style-type: none">• No tiene representación• Percibe comisiones• Es intermediario en la venta de flete. "Broker"• Opera con otros agentes	<ul style="list-style-type: none">• Tiene representación legal del principal• Percibe honorarios y/o comisiones• Atiende buques de línea por contrato.• Atiende buques <i>tramps</i> o <i>outsiders</i> o por pedido de otros agentes, generalmente sin un contrato de agente

2.2 La ley de navegación argentina N° 20094

Incluimos la parte pertinente de la ley de navegación referida al agente marítimo, que sirva de referencia y apoyo de rigor de las opiniones anteriormente vertidas.

2.2.1 Agente marítimo aduanero

El artículo 193 define al agente marítimo aduanero como a la persona designada para realizar ante la aduana las gestiones relacionadas con la atención de un buque en puerto argentino.

Tiene la representación :

- activa y pasiva,
- judicial y extrajudicial, conjunta o separadamente, de su capitán, propietario o armador ante :
- entes públicos o privados

A todos los efectos y responsabilidades del viaje que el buque realice a dicho puerto o desde el mismo y hasta tanto se designe a otro en su reemplazo.

No tiene la representación del propietario ni del armador que estuviere domiciliado en el lugar.

El agente marítimo desarrolla su actividad como un representante de armadores y propietarios o locadores de embarcaciones, **siempre que ellos no se domicilien en el lugar.**

2.2.2 Otros agentes marítimos

El artículo 194 define que el capitán, propietario o armador pueden nombrar como agente a otra persona distinta que el agente marítimo aduanero cuando éste haya sido designado por el fletador, de acuerdo con las facultades del contrato de fletamento.

Ese agente tiene también la representación judicial activa y pasiva del capitán, propietario o armador, siempre que acredite su designación por escrito.

2.2.3 Responsabilidad

El artículo 198 por su parte establece que "no responde por las obligaciones de su representado, salvo la responsabilidad que le corresponde por sus hechos personales o la que surja de las leyes y reglamentos fiscales y administrativos."

2.3 Agencia marítima. Servicios de representación

Cabe diferenciar dos modalidades legales y/o comerciales de actividad del agente marítimo, en las cuales predomina o bien su actividad de agente marítimo aduanero o bien su actividad de agente marítimo comercial.

En un contrato con un propietario de líneas de buques, si bien la mayor parte de los servicios pactados son de representación legal y atención del buque, también se presenta la posibilidad de que el agente consiga carga y perciba una comisión por ello.

Por ello la siguiente división en tres clases se apoya en el predominio que tienen en cada una de ellas la figura del simple mandato, o el de la de la comisión o agencia comercial.

2.3.1 La representación de líneas marítimas

En la práctica, las agencias tienen contratos con armadores o propietarios y fletadores de naves, en general denominadas "Líneas". El caso más frecuente es la firma de un contrato de agencia con la empresa de transporte internacional en el que se establecen las condiciones de vinculación.

Las cláusulas definen los datos de las partes, sus domicilios, las obligaciones del agente y las del principal.

Para enumerar algunas, respecto de la agencia se establece la responsabilidad del agente de preparar un presupuesto de gastos de atención de un buque en el puerto previo al arribo del mismo (véase punto 4.2). A su arribo, debe atender la totalidad las necesidades del buque, y finalmente liquidar los gastos y percibir la retribución como agente.

El principal, por su parte, se obliga a avisar del próximo arribo del buque, a adelantar los fondos necesarios, a informar las condiciones de la carga contratada, datos sobre la tripulación, tipo de carga y demás datos necesarios.

Se obliga a reembolsar los gastos realizados en su nombre y a pagar la retribución del agente.

Esta retribución, cuando se trata de líneas regulares suele fijarse en un monto fijo, aunque también puede ser un porcentaje de los gastos realizados (véase ejemplos en el punto 6.2).

El agente, además por ser el representante aduanero del principal, realiza los trámites aduaneros relativos al buque. No debemos confundir éstos con los que realiza el despachante de aduanas, que se relaciona con la carga y trabaja contratado por los importadores.

También puede actuar en la función de agente comercial cuando su tarea es la de conseguir carga.

2.3.2 La atención de buques 'tramps'

Es la atención de buques que no pertenecen a una línea regular con la cual el agente tenga un contrato. Se establece una relación de mandato para la atención del buque durante el tiempo en que éste se halla en el puerto.

2.3.3 Broker

Aquí el agente se desplaza desde el mandato con representación a la del agente comercial sin representación o la de simple comisionista. En realidad entendemos que debería pensarse más en una comisión, ya que faltan en estos contratos la estabilidad del principal.

El agente tiene un contrato para comercializar carga en una o varias líneas, ya sea con el propio armador o propietario como con otros subagentes, y percibe una comisión o una subcomisión - (participación en la comisión del subagente).

Si adicionalmente se requiere la atención del buque en puerto, se establece un segundo contrato del orden de la agencia marítima aduanera.

3. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE MARÍTIMO

Haremos una descripción de la actividad de transporte internacional, de la cual se ampliarán luego algunos tópicos. Seguiremos para ello a Ray¹¹ con los agregados que hemos relevado en nuestra observación de campo, mediante encuestas a agentes marítimos y sus factores. Nos limitaremos al transporte marítimo. Tal como él lo hace, se usará como referencia una operación hipotética.

3.1 Contrato de transporte

Se supone un convenio de transporte entre Hong Kong y Buenos Aires. Se trata de un *contrato de transporte (contract of carriage)*, que se documenta con un documento denominado "*conocimiento de embarque (bill of lading)*".

3.2 Flete

El precio del transporte se denomina *flete (freight)*. El mismo puede ser pagado en *destino* o en el puerto de carga (prepago o *prepaid*). A su vez puede cubrir o no los gastos de carga y descarga, o bien los mismos pueden correr por cuenta del cargador o consignatario de la carga.

3.2.1 Propietario, armador y fletador

- **Titular del buque** : En inglés se utiliza el término polivalente '*owner*', porque designa tanto al propietario como al armador o fletante del buque.

En rigor pueden distinguirse :

- **Propietario** : ('*ship-owner*'), es el titular del dominio del buque.
- **Armador** : ('*owner*'), que Ray denomina :estático, "*es el que arma y equipa el buque para navegar, es decir el que tiene a su cargo la empresa de armamento*" y el armador "dinámico" : "...*quien lo explota es decir, quien tiene a su cargo la empresa de navegación y de quien depende el capitán*".¹²

¹¹ "RAY, José Domingo, *Derecho de la Navegación*, Ed. Bs. As., Abeledo - Perrot, junio de 1992, pp. 65 y ss.

¹² *Op. cit.* nota 11, p. 68

Ray luego distingue varios tipos de empresas ¹³:

1. **Empresa de armamento, de navegación y de transporte** : la de armamento arma y equipa la nave para la expedición; la de navegación toma su cargo y hace todo lo necesario para la traslación del buque en el espacio acuático, o sea el llamado **transporte técnico o traslación** ; finalmente la de transporte es la que se compromete a entregar en destino las mercaderías recibidas para el transporte en el puerto de origen. Lo normal es que las tres empresas o al menos la de navegación y la de transporte, estén integradas en una sola, con lo cual más que tres empresas, como las muestra Ray, podríamos distinguir una o dos con dos o tres grupos de funciones o tipos de actividades.
2. **Disociación del armador y el transportador** : se da en el contrato de *'time charter'* o fletamiento de la nave, en que el fletante se hace cargo de la empresa de navegación, de la traslación del buque y el fletador asume el carácter de transportador. En el IVA se menciona el *'time charter'* en la exención del artículo 6º, inciso j) punto 14, el contrato de fletamiento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional. mencionado por la ley de IVA como *locación de casco desnudo*. Aquí no habría contrato de transporte, sino locación de cosa mueble.

Generalmente se denomina al sujeto que contrata la entrega de la carga en el puerto de destino como transportador o *'carrier'*

3.2.2 Cargador (shipper)

Es quien debe entregar la mercadería en el puerto de carga para su transporte.

3.2.3 Transportador (carrier)

Es quien debe conducir la carga hasta el puerto de destino en el mismo estado en que las recibió en el puerto de origen

3.2.4 Operación en puerto

Las empresas de **estibaje** son las que realizan la carga y descarga de la mercadería.

Días de plancha y demora son dos elementos que inciden en el costo de la carga y descarga. Normalmente el contrato de flete asume una demora - usualmente de 5 días -, la cual si es superada, es a cargo del cargador o consignatario de la carga.

¹³ *Op. cit.* nota 11, p. 69

3.2.5 Consignatario (consignee)

Es quien debe recibir la mercadería en el puerto de destino, según la orden del conocimiento de embarque.

3.2.6 Agente de remitente (Freight forwarding o forwarding agent)

Según Ray, ha aparecido una nueva figura que es intermediario entre los que envían y quienes reciben la mercadería¹⁴.

3.2.7 Reserva de espacio

Es el comienzo de la operación de transporte. Por teléfono o por una nota de pedido o electrónicamente el cargador reserva el espacio en la bodega.

3.2.8 Recibos provisorios

En una operación de carga, una vez que ha arribado el buque al puerto o cuando habiendo llegado a las cercanías tiene permiso de entrada en una fecha cierta, el transportador o su agente entregan al cargador una orden de embarque de la mercadería.

La mercadería ingresa en la zona aduanera, donde se deposita en una playa, al pie del buque. Allí se iza hacia las bodegas y se firma un **recibo provisorio** (*mate receipt*) en el que se deja constancia de las observaciones sobre el estado de la referida carga, siempre que haya apariencia de algún defecto.

Los recibos se canjean por el **conocimiento de embarque** que llena el cargador y firma el transportador o su agente.

En la descarga no hay recibo provisorio porque el conocimiento ya se encuentra en poder del capitán y cualquier observación puede asentarse sobre el mismo.

3.2.9 Conocimiento de embarque

El conocimiento de embarque es el documento que tiene como función : a) de recibo de la carga, b) documento de las condiciones del transporte y c) título de crédito.

El **conocimiento de embarque** es la prueba del contrato de transporte, ...

porque en el mismo se insertan numerosas cláusulas que contienen una cuidadosa reglamentación de las condiciones en que se realizarán el transporte y cuya validez ha sido objeto de grandes controversias en el ámbito doctrinario y jurisprudencial¹⁵.

¹⁴ *Op. cit.* nota 11, p 64.

¹⁵ *Op. cit.* nota 11, p. 65

Por eso este documento se utiliza normalmente como factura, y no es prudente exigir otro tipo de documento que deba cumplir con formalidades internas de cada país.

Hemos observado en ocasiones que empresas argentinas se negaban a pagar un flete porque no se le entregaba una factura con las formalidades de la RG (DGI) 3419¹⁶. Los argumentos esgrimidos fueron que el agente marítimo debía facturar el flete. Este tipo de equivocaciones se ha presentado con cierta frecuencia, por lo cual podría ser útil que la administración tributaria instruya a los contribuyentes sobre la forma de facturar en estos casos.

3.2.10 Conocimiento directo. Transporte polimodal

El transporte de contenedores (*containers*) y el transporte polimodal, actualmente es un contrato muy frecuente para el transporte de cargas puerta a puerta, en el que intervienen más de un medio de transporte. Para ello se utiliza el conocimiento directo (*through bill of lading*), el cual faculta el transbordo de la carga¹⁷.

Esta modalidad justamente presenta ciertas dificultades, ya que con el criterio restrictivo con que el Fisco considera a los servicios conexos al transporte internacional, deja fuera parte del valor del flete polimodal en la parte que el mismo corresponde al tramo recorrido en territorio nacional, cuando se transborda la mercadería a un transporte de cargas nacional.

3.3 Fletamento

Cuando se contrata la disponibilidad total o parcial de la capacidad útil del buque, el contrato es de fletamento y se otorga una póliza de fletamento. El *'chartering'* es una modalidad de fletamento.

¹⁶ Esta norma de la Dirección General Impositiva fija las formalidades y obligaciones que deben cumplir los comprobantes y registraciones de las operaciones y por traslado de bienes.

¹⁷ RAY, *Op. cit.* nota 11, p 65 y FRATALOCCHI; *Cómo exportar e importar*; Bs. As., Ed. Cangallo 1994, p. 32.

4. DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LOS AGENTES MARÍTIMOS

La siguiente es una descripción del relevamiento realizado en una importante agencia marítima de Buenos Aires. Se incluyó con la finalidad de apreciar la variedad de elementos y en ciertos casos el modo de operar con ellos. La lista no es exhaustiva y la forma de operar es propia del caso observado.

4.1 Aviso de llegada

El transportista notifica del futuro arribo de un buque. Si es cliente regular de la agencia, se conocen las características del buque (siempre que se haya operado con el mismo antes). Si no, el armador remite las características del barco, tales como tamaño, capacidad de carga, y demás datos necesarios para conocer los servicios y atenciones que deberán prestarse.

Adicionalmente, el armador informa los puertos que tocará el buque y la cantidad de carga, con un margen de error de 5 a 10 %.

En esa instancia la venta de los fletes se terminó y se conoce la carga por arribar.

4.2 Proforma de gastos

Se prepara una estimación de los gastos que insumirá la atención del buque. Ello depende del tipo de buque, de los días que estará en el puerto, de los puertos que toque, etc.

Se remite la estimación al armador del exterior o a quien deba proveer los fondos necesarios.

Los clientes pueden ser el armador o en el caso de *chartering*, quien alquiló el buque. Hay casos de *protecting*, que consiste en la atención al buque. Su reparación, a la tripulación, etc., sin importar si hay carga o no.

4.3 Llegada de los fondos

Llegan por gastos y eventualmente por honorarios. Cuando no llegan antes, los adelanta la agencia o toma crédito para pagarlos.

En este caso podrían generarse cargos financieros que serán costos indudables del transporte. Estos costos integran el concepto de servicios prestados por el agente

marítimo y ser considerados conexos. Para lo cual debería mudar el criterio del Fisco ya que no se prestan en la zona primaria aduanera tal como se verá en el punto 5.10.

4.4 Llegada del buque

Una vez arribado se deben proveer los servicios necesarios para la atención de las necesidades del buque, tales como :

Rancho : bienes y servicios de aprovisionamiento de comida, bebidas, materiales e implementos de limpieza, combustible, etc., que serán consumidos a bordo del buque. En general los proveedores facturan el rancho¹⁸ como exportación, cuando su consumo se producirá en durante el viaje, incluido el combustible. Igualmente, si la consumición se produjera durante la estancia en el puerto, es conexo del transporte internacional. Hay una sutileza al respecto y es que algunas compañías brindan el servicio de 'catering', que es un servicio de comidas, con lo cual no está sujeto al despacho tal como ocurre con el rancho por tratarse justamente de un servicio y no de la venta de bienes. Este servicio es prestado en la zona primaria aduanera, pero podría considerarse que no cumple con el requisito de ser un servicio atribuible en forma directa a una determinada carga (véase 5.10.1) y por lo tanto ser facturados con IVA, que luego deberá ser recuperado.

Compras de provisiones : otras provisiones necesarias durante la permanencia del buque. En general los proveedores no están acostumbrados a facturar al capitán o armador del exterior con una factura de exportación, sino que lo hacen a nombre de la agencia, con factura. Si la factura tiene IVA discriminado, la agencia suele cobrar el total de la misma, con el IVA incluido, al armador. No se computa el crédito fiscal de las facturas por estos conceptos, ya que se vinculan con servicios exentos.

Teléfonos y comunicaciones: el agente traslada al principal el costo del teléfono más el IVA. En los registros de IVA del agente no se anotan estas facturas de servicios. Fax, telex y tarifas postales también son facturadas al armador o cliente por el valor que cobra la empresa de servicios , incluido el impuesto.

No debería procederse de ésta forma sino registrarse en los libros del agente los gastos facturados a nombre de éste, y trasladarse al principal el precio de los servicios sin incluir el IVA . Luego, el crédito fiscal pertenece al agente, quien podrá recuperarlo.

Uso de muelle : se paga a AGP¹⁹ según el tiempo de permanencia del buque, aunque el mismo no opere. Por ejemplo, en Bs. As., es de U\$S 0,164 x tonelada x cantidad de días. Si no se paga el día siguiente de zarpada del buque se debe abonar una multa del 50 %. Servicio no gravado porque se considera como un derecho.

¹⁸ El rancho es el conjunto de bienes provistos para su consumo a bordo de las naves, tales como comida, bebidas, artículos de tocador, limpieza, etc.

¹⁹ Administración General de Puertos de la República Argentina

Rentas : en AGP, se paga por faros y balizas 0,121 x toneladas de registro neto del buque, sin importar el tiempo de permanencia.

Prácticos : se solicitan a Prefectura Naval Argentina o a empresas privadas - desde que se ha desregulado el servicio -, donde son elegidos de una lista. La cantidad y especialización de los prácticos depende del tamaño del buque y de los tramos que haya que recorrer. Su honorario surge de una tabla de tarifas no oficiales, pero que se respeta, en la cual no se incluye el IVA .

Embarque y desembarque de prácticos : traslado de los mismos por tierra a un punto en el que suben a una lancha para llegar al buque o directamente en lancha. A veces se incluye en la factura del práctico y a veces se le factura directamente al armador, propietario o transportista . En el caso observado, el agente cobra el total al armador o cliente, y no se computa el crédito fiscal por IVA. Lo toma como un crédito no vinculado con operaciones gravadas. Ello no debería ser así. Los prácticos deberían facturar el servicio como si fuera una exportación y pedir el recupero de los créditos fiscales por sus adquisiciones.

Provisión de agua potable: consiste en la provisión al buque, mediante una manguera que se conecta desde una bomba en el muelle. A modo de ejemplo, en 1994 costaba en el puerto de Buenos Aires U\$S 6 la tonelada y se cargaban usualmente entre 40 y 200 toneladas.

A veces debe llevarse el agua a distancia a un buque que aun no entra a muelle. Al respecto la Circular del Centro de Navegación N° 10399 del 12/4/95 recomienda que cada agente solicite a sus proveedores , como parte de las negociaciones comerciales comunes, que desglosen en su facturación del costo del agua, gravado con IVA como provisión de agua potable del valor de los servicios agregados, tales como el de bombeo, que estarían expresamente exentos por prestarse en zona primaria aduanera.

Se interpreta en la circular que si bien podría recuperarse el IVA sobre el valor del agua como provisión de rancho, el costo del servicio que factura el proveedor del buque representan el 80 - 90 % del precio y consisten en bombeo, transporte del agua, beneficio del proveedor y demás, los cuales, como ya se dijo, resultan exentos como conexos del transporte internacional.

Una solución alternativa al caso es considerar que todo el servicio es una locación de servicios. Ello, ya que la provisión de agua potable es tratada por la ley de IVA como locación de servicios, en el punto 5.bis del inciso e) del artículo 3°. Luego, en tanto que servicio prestado en la zona primaria es conexo del transporte internacional y exento. Podría oponerse por parte de la DGI la falta de cumplimiento del requisito de apropiación a un determinado servicio de carga - debido a que es un gasto directo del buque e indirecto de la carga -, lo cual no compartiríamos, tal como se verá en el punto 5.10.1.

Remolque : es realizado por 3 empresas privadas. Se factura sin IVA, a los precios tabulados, (no son oficiales), según horario, medida del buque, distancia, etc. Servicio exento por conexo.

Amarre y desamarre : incluye la lancha de amarre. Consiste en acercar los cabos desde el buque hasta el muelle y el amarre de los mismos. Servicio exento por conexo

Estibaje : movimiento de carga y descarga de contenedores. Factura la empresa de estiba al capitán y/o armador.

Serenos : es obligatorio tenerlos por una disposición de Prefectura Nacional. Su tarea es la de estar sentado al pie de la escalerilla y controlar el movimiento de las personas que ingresan y egresan al barco. Se solicitan a Prefectura, quien procede a su sorteo. Actualmente hay un registro de aproximadamente 150 serenos. Sorteamos 4 turnos de 6 horas. Los serenos ingresan en el plantel de empleados del agente marítimo, como temporarios, con el riesgo de que si se enferman, el empleador deba sostener su salario hasta su reposición. Es el agente marítimo quien les abona actuando a nombre propio. Luego puede recuperar estos gastos facturándolos como conexos a su principal. Nuevamente aquí estamos frente a un servicio conexo, aunque indirecto respecto de una determinada carga.

Encargado : cumple tareas dentro y fuera del buque. Controla los bultos o granel en la carga y descarga, y el tráfico de contenedores. El encargado lo provee la empresa de estibajes. Es mano de obra de terceros, excepto porque en el puerto de Rosario (Provincia de Santa Fe), el armador, propietario o transportista del país, tiene un encargado propio, tal como los serenos respecto del agente marítimo.

Migraciones, Aduana : son facturas oficiales de tarifas y tasas, que se facturan a nombre del agente marítimo, excluidos del objeto del impuesto al valor agregado.

Fotografías : para la tripulación cuando tiene que obtener permisos para desembarco. A veces se facturan con IVA. Son servicios indirectos respecto de una determinada carga, aunque no dudamos que necesarios para la realización del servicio.

Movilidad : para el capitán y la tripulación. Se contratan remises o se utilizan autos propios. Los remises hacen facturas a nombre del capitán y/o armador. Por el auto propio se hace un comprobante donde figuran los datos del cliente, el lugar de origen y destino del viaje y se tarifa. Por ejemplo, \$ 0,46 por km. Este servicio prestado al principal o al capitán, armador o propietario del buque, puede tener distintos tratamientos ya que si se utilizan autos y choferes propios, sería servicio de transporte de personas exento.

Aquí se presenta una curiosidad : el servicio referido podría quedar exento por dos normas distintas, por ser transporte de personas (por el artículo 6 , inciso J), punto 12) y por ser conexo de transporte internacional, (por el artículo 6°, inciso j), punto 13).

Seguridad por despachos forzosos : se producen cuando la carga debe despacharse a plaza con urgencia en razón de la naturaleza perecedera de la mercadería o por otras razones. Se confecciona un remito de la carga que sube a un camión, que va desde el propio muelle o de un depósito transitorio a la salida del puerto. Para cuidado de que la carga no se extravíe o sea robada, se contrata una vigilancia por cuenta y orden del cliente. Estos conceptos son facturados por el agente marítimo a razón de U\$S

35 a 40 por remito. La particularidad es que normalmente el cliente que contrata la vigilancia es un importador local. Si el servicio no es a cargo del transportista, no será conexo por la restricción del 2º párrafo del artículo 12.2 del decreto reglamentario, que exige que los servicios sean facturados o reembolsados por el prestador de aquel servicio.

Contenedores vacíos : los devuelve el importador y vuelven al depósito. Se considera parte de la estiba. Al respecto hay una evaluación en el Dictamen 141/92, por el cual no se consideran conexos los servicios de limpieza, mantenimiento, reparación, almacenaje, etc. (véanse los comentarios en 5.9.4)

Contenedor lleno va al depósito fiscal. Pasados los 5 días, se cobra al armador el alquiler del espacio. En el caso observado se cobra con IVA. Porque se considera que es un beneficio para el consignatario de la carga (importador). Entendemos que si el servicio es a cargo del importador sería correcto que quede gravado con IVA. En cambio si estuviera a cargo del transportista, con la interpretación actual del fisco, sería conexo y exento si el depósito estuviera localizado dentro de la zona primaria aduanera. Si no lo estuviera, quedaría fuera de la exención, hecho que no compartimos. (Véase punto 5.10.)

Flete del puerto a un depósito fiscal fuera del puerto : el normalmente se consideró que estiba gravado con IVA porque se desarrollaba íntegramente dentro del país, pero vale lo dicho en el párrafo anterior.

Consolidación de carga : cuando se comparte un contenedor entre varios cargadores. Es un servicio sin dudas conexo ya que es parte del proceso de carga y está exento.

El comentario respecto de los dos requisitos que deberían satisfacer a criterio del fisco los servicios para ser encuadrados como conexos del transporte internacional y nuestra disconformidad con ello vale para todos los ejemplos enunciados arriba. En tanto los servicios afecten el costo del transporte, no interesa si el mismo afecta una determinada carga o es un costo indirecto del servicio. Ello ha sido fundamentado en el punto 5.10.1.

4.5 Otros servicios al armador, propietario o transportista

Otros servicios distintos de los relacionados con los prestados a los buques son : la captación de carga (Broker) y otros servicios prestados a las líneas que un agente marítimo representa, tales como la disposición de una oficina, las líneas de teléfono, etc.

Si bien hemos comentado respecto de los servicios que anteceden su tratamiento en el IVA, merece señalarse que la calificación de conexos depende de la interpretación que se haga del artículo agregado en segundo lugar a continuación del 12 en el decreto reglamentario vigente.

El Fisco, restrictivamente dice que deben entenderse por conexos, únicamente los servicios en los que son necesarios e imprescindibles para que un determinado acto de transporte de una carga sea posible. Con ello, y para ejemplificar, la limpieza de un

contenedor o su reparación no serían conexos, en tanto que el costo de su refrigeración, si se transportan mercaderías perecederas, si lo sería, siempre y cuando, se facturen al transportista o sean reconocidos por éste a un tercero (p. ej. el agente marítimo en concepto de recupero de gastos. En el capítulo 5 se desarrollan éstos aspectos.

5. RESEÑA DEL TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS DISTINTOS CONCEPTOS.

Uno de los primeros niveles de análisis por considerar respecto de la actividad del agente marítimo está relacionado con la calidad de representante del principal. En cuanto al transporte internacional, nuestro interés se motiva en saber de su carácter de exento y de su asimilación a la exportación.

Veamos a continuación las normas pertinentes referidas al impuesto al valor agregado que inciden en el tratamiento impositivo de la actividad.

5.1 La ley de IVA

El artículo 1º de la ley²⁰ define

Establécese en todo el territorio de la Nación, un impuesto que se aplicará sobre :

- a) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4º, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo;*
- b) las obras, las locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a las empresas ubicadas en él;*
- c) las importaciones definitivas de cosas muebles.*

El artículo 2º establece el concepto de venta, al cual nos remitimos por no ser relevante el detalle.

El presupuesto de hecho del IVA es la **transmisión del dominio** de las cosas muebles o la prestación ("entrega") de los servicios o en general de las locaciones de obras.

²⁰ Ley 23.349 y sus modificaciones, publicada en el Boletín Oficial del día 9 de enero de 1990

Puede decirse "entrega", aunque para algunos servicios sea de aplicación metafórica, porque gran parte de los productos finales de los servicios se entregan. Por ejemplo, un informe, una contabilidad, un asesoramiento, una carga de datos, una filmación, etc., se entregan en soportes, tales como hojas impresas, disquetes, películas, cintas gravadas.

El impuesto es a las ventas, porque grava las de cada etapa del bien comercialización o producción del servicio. El impuesto se estructura por capas o estratos. El estrato final es la suma de lo agregado en las etapas finales.

En nuestro país el tiene una estructura de base financiera y estratificada en etapas de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final. Tait lo denomina "método indirecto por substracción, de la factura o crédito y modelo original de la Comunidad Europea. [*t (output) - t (input) :the subtractive - indirect (the invoice or credit) method*]²¹.

Todo proveedor de bienes y servicios está obligado a gravarlos o bien exento de ello. Para que un producto o servicio quede totalmente exento, o sea que su precio no contenga carga tributaria, el mismo debe estar sujeto al tratamiento de tasa cero (*zero rating*). Ello implica no recargar con el impuesto en el precio de venta y obtener la restitución del impuesto contenido en el precio de los insumos y adquisiciones previas a la etapa gravada en la que se encuentra el sujeto.

5.2 El IVA como impuesto al consumo.

El tratamiento a tasa cero lo establece el artículo 41 de la ley, y se aplica a las ventas destinadas a las exportaciones. Ello es naturalmente ajustado al significado económico de la base del IVA, ya que sólo se gravan las ventas de bienes y servicios realizadas dentro del territorio de la Nación. Cuando a otros hechos imposables se quisieron tratar con tasa cero, se les dio el tratamiento del referido artículo 41.

Tait expresa que :

*el IVA es un impuesto sobre los consumos y no un impuesto sobre los negocios*²²

Por ello, desde un punto de vista estrictamente económico, el diseño teórico de la estructura del impuesto permite la percusión en cabeza de los consumidores. Para asegurar su esencia debería evitarse toda distorsión de estos aspectos.

²¹ TAIT, Alan A. ; *Value Added Tax, International practice an problems*, International Monetary Fund, Feb. 1991, Library of Congress Cataloged, p. 4

²² REIG, Enrique. Hemos tomado la traducción del Dr. Reig, en *Derecho Tributario*, Ed. Interoceánicas, Tº VI, p. 311, de la cita de TAIT, de la p. 285 de la obra citada en nuestra nota anterior Nº 21.

5.2.1 Solución de la ley española

La ley española del impuesto al valor añadido, en su Título Preliminar, Punto 1 establece

Naturaleza del impuesto. - El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo.

Con las exportaciones ocurre que el consumo de los bienes y servicios se hará en otro país. Todos los insumos, materiales, productos y los servicios que se **agregarán** al bien o servicio cuyo producto final será comprado por aquel consumidor, quedarán naturalmente sujetos al impuesto al valor agregado donde son adquiridos para su consumo.

5.2.2 Criterio de país de destino

Hemos descrito lo que se ha dado en llamar el "criterio de país de destino", que significa que

el país de origen o exportador, o vendedor no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originados de otros países, como así también en relación con los internamente producidos²³

Luego comentaremos la incidencia que tienen estos conceptos para la actividad de agente marítimo aduanero, ya que recibe el tratamiento de exenta. (véase 5.7).

5.3 Sujeto del IVA

Son sujetos aquellos que realizan actos u operaciones incluidas en objeto del IVA. El artículo 4º los define como aquellos que :

- a) *hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos ...*
- b) **realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros, ventas o compras;**
- c) *importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros;*
- d) *etc.*
- e) *sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.*

²³ FRATALOCCHI, Aldo ; *Cómo exportar e importar* ; Bs. As., Ed. Cangallo, 1994, p. 221

El impuesto, en términos generales, es de tipo real. No depende de las características personales del sujeto que realiza los hechos imponible. La ley podría prescindir de enunciar al sujeto, el cual sería, en principio, toda persona que realizara el hecho imponible.

PLAZAS VEGA²⁴ expresa respecto de las exclusiones: "No sobra advertir, a título de introducción al tema, que todas las exclusiones, como corresponde a un impuesto 'real', como es el IVA, son *rationae materiae* y no *ratione personae*". O sea que las exenciones son por razones de la materia (bienes o prestaciones objeto de la misma) y no en razón de la condición de la persona que vende o presta la locación o el servicio.

Al respecto cabe señalar que si bien en el diseño típico del impuesto al valor agregado los hechos imponible se encuentran acabados con la descripción de los supuestos de hecho que los informan, en la ley argentina la modalidad de redacción de las exenciones les adscriben, en algunos casos, una propiedad subjetiva.

Ejemplos de ello los constituyen las exenciones del artículo el artículo 6º, inc. J), punto 1, por el cual determinados hechos imponible - los enunciados en el apartado 20 del inciso e) de la ley²⁵ -, son exentos cuando el sujeto que los realiza reúne las propiedades y condiciones enunciadas en la descripción de la exención.

En el caso comentado se trata de las locaciones y prestaciones de servicios ... *"realizadas por el Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades y por instituciones pertenecientes a los mismos"* ...

También en el dictamen 72/94 se dice que para "definir la procedencia del tributo no es únicamente necesario que se concrete el hecho imponible previsto por la ley. Es necesario además, que la persona .. *que configura el hecho imponible sea definida como sujeto pasivo del mismo, es decir, que esté encuadrada dentro de aquellos a los cuales la ley les atribuye la responsabilidad de cumplir con la obligación tributaria.*"²⁶

5.4 Operaciones a nombre propio y de terceros

Como se ha visto, el agente marítimo actúa en su mayor parte como representante del principal y su función es preparar y realizar todas las tareas de atención al buque y a su tripulación.

Para ello adquiere por cuenta de aquél bienes y servicios de terceros, los cuales serán utilizados en su mayor parte en la zona primaria aduanera, en especial en el puerto y alrededor o dentro del buque.

²⁴ PLAZAS VEGA, Mauricio, *El IVA en los servicios*, Bogotá, Ed. Temis, febrero de 1993, p. 95

²⁵ Son los demás hechos imponible calificados como servicios y no incluidos expresamente en los 19 primeros puntos del artículo 3º inciso e), tal como los servicios de restaurantes, comidas, estacionamientos, etc.

²⁶ *Boletín de la DGI*, Nº 506, Bs. As. Febrero de 1996, p. 289.

Los servicios que necesariamente se utilizan fuera de la zona primaria aduanera son : transportes desde el puerto hasta el destino, cuando son a cargo del principal, depósitos transitorios, servicios del despachante y del agente marítimo, fotografías, salud para la tripulación, ciertas reparaciones, etc.

En las propias oficinas del agente también se realizan, en nombre propio, gastos que son utilizados para la atención del buque (véase punto 6).

5.5 El agente que actúa en nombre y por cuenta de terceros

Si la adquisición se realiza en nombre y por cuenta de terceros, se aplica la normativa del artículo agregado a continuación del 18 (18.1) en la ley de IVA, que dice

Cuando los intermediarios que actúen por cuenta y en nombre de terceros, efectúen a nombre propio gastos reembolsables por estos últimos que respondan a transacciones gravadas y no beneficiadas por exenciones, deben incluir a dichos gastos en el precio neto de la operación a que se refiere el artículo 9º, facturando en forma discriminada los demás gastos reembolsables que hubieran realizado. Asimismo, a fin de determinar el impuesto a su cargo computarán el crédito fiscal que aquellas transacciones originen, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11º.

En el supuesto previsto en el párrafo precedente, los responsables inscritos que encomendaron la intermediación, computarán, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo citado en último término en dicho párrafo, el importe discriminado en la factura o documento equivalente en concepto de impuesto de la presente ley.

En la teoría, la mayor parte de los gastos de atención al buque, los debería realizar el agente marítimo **en nombre y por cuenta del principal**, ya se trate del capitán, propietario o armador.

Si así fuera con todos los casos, no habría dificultades ya que los gastos serían facturados por los proveedores al principal, a su nombre. El agente marítimo solo debería llevar una cuenta de éstos y luego liquidarlos a l principal.

En otros casos se adquieren servicios en nombre del agente marítimo, que luego aprovecha para atender buques o servicios de uno o de distintos principales, con lo cual estaríamos dentro del supuesto del primer párrafo citado arriba.

Realiza entonces a su nombre gastos reembolsables por el capitán, armador o propietario del buque, que

- en algunos casos responden a transacciones gravadas y no beneficiadas por exenciones.

- en otros responden a transacciones gravadas y sí beneficiadas con una exención.
Es este el caso de todas las adquisiciones de insumos y servicios que se consideran conexos al transporte internacional según se comenta en el punto siguiente.

El problema es que en la práctica, parte de los proveedores de gastos menores no están habituados a facturar a beneficiarios del exterior los servicios que por ser o bien conexos del transporte internacional o bien por ser exportaciones de servicios o de bienes no deberían ser recargados con el impuesto. Por ello extienden facturas de tipo "A", a nombre de los agentes marítimos, con el agregado de una leyenda como por ejemplo "Por cuenta del armador, propietario o capitán" y el nombre del buque.

No parece razonable la aplicación del método del artículo 18.1 a las actividades del agente marítimo, porque éste, más que un intermediario, es un mandatario, que se halla al **costado de la relación y no en el medio** y la mayoría de los gastos los realiza como representante legal del transportista.

Respecto de los servicios gravados, el agente, siguiendo las prescripciones del artículo agregado a continuación del 18 de la ley, debería incluirlos en sus propios registros de compras e IVA. A su vez, cuando emitan la factura por sus honorarios al principal, dichos gastos formarán parte del precio de sus servicios, o sea que la retribución de la agencia se desnaturalizaría, al menos en los registros y documentación contable. Además sería impracticable la rendición de cuentas final y el control de los gastos efectuados por parte del principal, sin una compleja administración de los datos.

Por ello, lo natural es que los servicios sean facturados al principal por los proveedores y sólo por excepción al agente marítimo, como sucede con ciertos servicios tales como los públicos que tienen a éste como usuario registrado y su organización administrativa y legal no le permite facturar a un tercero.

5.6 Exención del servicio de agente marítimo y del transporte internacional

El transporte internacional, tanto de carga como de personas, está exento por el artículo 6º, inc. J), punto 13, de la ley de IVA N° 23349.²⁷

El punto 14 del referido inciso exime también la locación de casco desnudo

²⁷ Según la ley 23871 (B.O. 31/10/90), el artículo 6º, inc. J), punto 13 : "El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del artículo 41."

El artículo 41 permite recuperar al transportista los créditos fiscales facturados por el proveedor de bienes y servicios

5.7 El decreto reglamentario

La norma legal - escueta en su redacción, pero amplia en su espectro de incidencia -, fue completada por el decreto reglamentario²⁸, el cual amplía la esfera de validez semántica al agregarle los servicios conexos.

Primer párrafo.

La exención dispuesta por el artículo 6º, inc. J), punto 13) de la ley, comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo tales como : carga y descarga, estibaje - con o sin contenedores, eslingaje, depósito provisorio de importación y exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje, y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera, como así también, los prestados por los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior. No obstante, el tratamiento establecido por el artículo 41 de la ley que prevé la norma, citada preferentemente, será de aplicación en estos casos, cuando la franquicia contenida en el mismo, haya sido considerada para la determinación del precio de las referidas prestaciones.

Segundo párrafo

*Lo dispuesto en el párrafo anterior, será de aplicación, en la medida que dichos servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento que los involucra, o sean facturados por estos últimos, en concepto de recuperado de gastos.*²⁹

²⁸ El texto actual es el modificado por el decreto nacional N° 846/93, BO 29-4-93. (LI T°68, P 1044)

²⁹ La norma señala que los servicios se facturan a al empresa que realiza el transporte o quienes realizan el transporte lo facturan a terceros como recuperado de gastos. En este último caso, la alternativa sería que no se le haya facturado a quien realiza el transporte, sino que posiblemente el reglamentador esté pensando en que los servicios se facturaron a un tercero, y estos a su vez los facturaron a quien realizó el transporte. A su vez, éste último lo facturó al cargador en concepto de recuperado de gastos. Ello porque es lógico que quien realizó el transporte para recuperar el gasto haya previamente recibido la factura por el mismo.

MARÍA L. VIVES (en La Información, Bs. As. Ed. Cangallo, T° 68, p. 1052) interpreta que la referencia a que "estos últimos facturen en concepto de recuperado de gastos", hace referencia a los agentes marítimos, cuando sean representantes legales de armadores o propietarios del exterior, " en cuanto les facturen a éstos dichos servicios conexos en tal carácter, estableciendo así una efectiva vinculación con el transporte en sí".

Tercer párrafo

Del mismo modo, la exención será procedente cualquiera sean las características que adopte el transporte a los efectos de cumplir con su objetivo, (seguridad, resguardo, mantenimiento o similares), en tanto resulten adecuados al tipo de bienes transportados.

Cuarto párrafo

Asimismo, el transporte realizado entre el territorio nacional continental y el área aduanera especial establecida por la ley 19640, se considerará comprendido en la exención establecida por la norma legal a que se refiere este artículo en su primer párrafo.

Se pueden distinguir tres grupos de servicios enunciados :

- a) los que son complementarios tales como los de carga, descarga, estibaje, etc.,
- b) los demás servicios suplementarios prestados en la zona primaria aduanera,
- c) los de los agentes que actúan como representantes legales de los propietarios o armadores del exterior.

Suponemos que se acota a los armadores del exterior, ya que la ley de navegación, en su artículo 194, no admite que el agente marítimo sea representante legal de propietarios, armadores o locadores de embarcaciones cuando se domicilien en el lugar - dentro de la Argentina - (véase 2.2.1).

Respecto del requisito de que la franquicia sea contemplada en la fijación del precio de los servicios - final del primer párrafo -, el Centro de Navegación de la ciudad de Buenos Aires, en su circular Nº 9702 del 22/1/93, dijo que :

"... el armador deberá renegociar el precio de dichas servicios, a la luz de las nuevas estructuras de costos ; la transformación del costo en crédito para aquellos prestadores de servicios que tengan una incidencia significativa del IVA, debería materializarse en una reducción de tarifas, en la medida del recupero de esa incidencia, tanto para las tarifas de los servicios de importación como de exportación".

Este requisito tiene sentido en la etapa de transición desde la época en la que los referidos servicios no recibían el tratamiento de exentos como exportaciones. Es una cuestión de hecho que debería regularse por el mercado de dichos servicios.

A su vez el artículo 65 del DR de la ley de IVA, establece :

En los casos previstos en el artículo 6º, inciso j), puntos 13 y 14 de la ley, se asimilará a la exportación la efectiva prestación y facturación de los respectivos servicios.

Esta última norma restringe la exención con requisitos que la ley no exige.

Porque puede afirmarse que lo que esa frase indica es que siempre que un servicio de transporte sea efectivamente prestado y a la vez facturado, **entonces** el mismo se asimilará a la exportación. Ello ya está dicho por la ley en los referidos puntos 13 y 14, los cuales son más amplios. Allí la exención es para el transporte internacional y no únicamente para la parte de ellos que sean "efectivamente prestados y facturados".

El decreto reglamentario no puede restringir el alcance de una exención debido la necesaria reserva de ley impuesta por la Constitución Nacional Argentina en materia impositiva.

¿Cuál sería, además, el significado de "facturado"?

- a) que se haya emitido una factura? Lo normal es que los fletes internacionales no se documenten con facturas sino con el cumplimiento de embarque, los cuales son suficientes para exigir el pago, conforme con las normas internacionales..
- b) ¿si se cobró el flete y no hubo factura, entonces no hubo transporte y por ende exportación?

En principio pensemos que si el artículo 65 del decreto reglamentario permaneció después del agregado del artículo 12.2, es porque debe tener algún significado. Intuimos que lo que se quiso decir allí es que **únicamente** se consideran como exportaciones a los servicios efectivamente prestados y facturados. Si así fuera, un servicio de transporte no se asimilará a una exportación hasta que el mismo no sea facturado, luego de haber sido efectivamente prestado.

Ello apunta más que a determinar la porción del hecho imponible gravado que neutraliza la exención - o sea su aspecto material -, a determinar un aspecto temporal que opera a su vez como **condición resolutoria**. Conforme con ello habrá que tratar la operación de transporte internacional como exenta hasta que concluya y **se verifique que la misma ha sido facturada y efectivamente prestada**.

Por ejemplo, un flete prepago (*prepaid*) no sería una exportación hasta que la carga no haya sido entregada en las condiciones del contrato. En ese caso, las adquisiciones que haya realizado el armador en el país de servicios conexos no gozarían del beneficio de su recupero de los créditos fiscales por las adquisiciones (artículo 41 de la ley de IVA) hasta que se compruebe que se cumplieron las dos condiciones de efectiva prestación y facturación. Con ello, se crea un estado de inseguridad para los terceros proveedores de servicios conexos.

Luego queda otro aspecto, cual es, que aunque según el artículo 65 que comentamos no pudieran asimilarse el transporte internacional y por ende a sus servicios co-

nexos a una exportación hasta ese momento, sin embargo **no perderían su naturaleza de exentos**.

Dos aspectos : exención y tratamiento como exportación

No debemos perder de vista que los puntos 13 y 14 del inciso j) del artículo 6º acuerdan dos características al transporte internacional: a) el ser exentos y b) el de recibir el mismo tratamiento que las exportaciones, o sea, el poderse recuperar los créditos fiscales de las adquisiciones necesarias para la realización de la actividad.

Sin embargo el artículo 65 del decreto reglamentario no incluye el término '**únicamente**' o alguno equivalente.

En el punto 5.8 se compara la redacción del artículo 65 con la del 62, ya que en ambos se presenta un problema semejante con la redacción análoga de ambos.

Otra posibilidad respecto del artículo 65 es que deba retirarse del decreto reglamentario o ampliarse su redacción para que cobre un significado que establezca una directiva o instrucción precisa para los contribuyentes, ya que actualmente no se conjuga con el resto de las normas vinculadas.

Nosotros votamos por su eliminación, ya que el mismo es una redundancia. Porque si el servicio no fue efectivamente prestado o facturado, entonces no ha existido, y por ende no tiene sentido proponer una regla que dispone la negación de una cualidad a una cosa que directamente no existe.

Un servicio de transporte internacional que no se haya prestado ni facturado aun; no recibe el tratamiento de exportación por el artículo 65; ¿será igualmente una prestación exenta?. Entendemos que no lo será, en tanto que no se realice la misma, porque falta la condición existencial - prestación, facturación o cobranza -. Luego, si no es una prestación exenta, no puede tampoco recibir el tratamiento de exportación, ya que esta última cualidad depende de la existencia de la otra, y ambas dependen de la existencia del sujeto - materia -, que califican, o sea el propio servicio de transporte internacional. Finalmente, si existe este, entonces las dos cualidades - servicio exento y exportación -, son apropiadas.

Si lo que el artículo 65 del decreto reglamentario pretende es regular la solicitud de devolución anticipada de créditos fiscales de la R.G. DGI N° 3884, frente a la posibilidad de que no se presten los servicios - respecto de los cuales se solicitó la misma -, entendemos que la propia resolución ya prevé la situación, con la visión y amplitud más cercana de la norma reglamentaria del procedimiento, con lo cual bien puede omitirse en el decreto la mención al respecto.

Por ello, en cuanto al transporte internacional en sí mismo, no caben dudas de su exención, otorgada por los puntos 13 y 14 del inciso j) del artículo 6º, **haya o no factura**.

Sin embargo, como el servicio de transporte internacional es también un servicio cuya explotación se lleva a cabo en parte en el extranjero, existe razón por la cual es

posible otorgarle la **naturaleza de exportación**, conforme con el último párrafo del artículo 13 del DR.

Asimismo, en los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º de la ley, se entenderá que revisten la calidad de exportaciones, aquellas prestaciones realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Estas normas se aplican desde el 1/1/93 y fueron incorporadas por el Dto. 2633, del 29/12/92. Trataremos este tópico en el punto 5.10.1.

5.7.1 La circular 1288/93 de la DGI

El decreto reglamentario no dejó claramente sentado el concepto de explotación o utilización efectiva en el exterior.

La DGI dictó la Circular 1288/93, por la que interpretó que para que se consideren exportaciones, esos servicios deberían ser **efectuados en el país, y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior**, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado.

Esta circular no agrega mucho al propio DR, porque utiliza para definir el concepto de explotación en el exterior, las mismas palabras que pretende aclarar. Rogamos al lector remitirse al respecto al punto 5.10.1.

Este tema ha sido debatido en el Congreso del ILADT³⁰, donde se ha recomendado que a los fines de definir el lugar de utilización económica de los servicios es el lugar donde tiene su establecimiento el prestatario del servicio (véase punto 5.10.1).

5.8 Recupero de créditos vinculados al transporte internacional

Tanto con la interpretación restrictiva actualmente vigente del alcance de las exenciones como con la que se propone en este trabajo, se generarán créditos fiscales por las compras o adquisiciones que realicen los prestadores de los servicios que sí se hallan exentos.

Los sujetos que se presentarán a recuperar los créditos pertenecen a dos grandes grupos:

a) los prestadores de servicios conexos al transporte, que en general, concurrirán por su cuenta y en su nombre, ya que son sujetos del país e inscriptos en el impuesto. Además tienen la posibilidad de recuperar el pagado por compensación con el impuesto

³⁰ Nuestra comunicación técnica nacional ha sido publicada en el libro de *Memorias* N°1 de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en noviembre de 1995. Una versión de la misma se ha publicado en nuestro país en la *Revista Criterios Tributarios*, Enero de 1995 y *Revista La Información*, ambos de Bs. As., véase nota N° 51.

que deban abonar por sus operaciones de mercado interno, cuando no se trate de sujetos que solamente prestan servicios exentos.

b) los prestadores del servicio de transporte internacional, podrán recuperar los créditos por intermedio de sus representantes legales en el país.

Por ejemplo, el servicio del agente marítimo que actúa como representante legal es conexo del transporte internacional. Pero las adquisiciones que realice en su nombre el agente marítimo y que utilice para prestar su servicio por el cual cobra sus comisiones y honorarios no lo están. Si solo tuviera ingresos exentos el agente tendría permanentemente créditos fiscales que no podría recuperar. Por ello el Fisco estableció el método de recuperar los créditos fiscales referidos, mediante la aplicación de la R.G. DGI N° 3884. Como se trata de una cuestión práctica nos remitimos a la norma.

Mayor cantidad de solicitudes de reintegro:

Antes de dejar este punto, merece destacarse que hay una implicancia práctica en el alcance que se le da al artículo 12.2 del decreto reglamentario de IVA.

Cuanto más conceptos de servicios conexos haya, mayor cantidad de sujetos concurrirán a solicitar el recupero.

Por ello según comentarios de lo observado por profesionales asesores en la materia, hay una puja entre los prestadores de servicios conexos, que pugnan porque sean los propios armadores o sus representantes legales quienes concentren sus pedidos de reintegro. Si así fuera, los prestadores de servicios conexos emitirían una factura con el impuesto recargado e incluido en el precio. Luego los agentes marítimos se presentarían a recuperar el crédito en nombre de los armadores del exterior, por el procedimiento expresamente establecido en la Resolución General (DGI) 3884.

La referida resolución puede ser utilizada por los prestadores de servicios de transporte internacional para recuperar los créditos que se les hubiera facturado por adquisiciones en el mercado interno, y por los prestadores de los servicios conexos al mismo.

Para cerrar el circuito de la actividad, faltaría una norma que permita recuperar el crédito de los servicios prestados a los sujetos del exterior, que tengan la naturaleza de exportaciones de servicios.

En éste caso, el prestador debería facturarlos sin recargar el impuesto. Pero como el Fisco tiene un criterio restrictivo, los prestadores tienden a emitir la factura tal como si no se tratara de una prestación de servicios asimilable a exportación, trasladando el problema del recupero a los adquirentes.

Esta falta de normativa afecta también a los exportadores de servicios, para que puedan recuperar el crédito por sus adquisiciones en el mercado interno.

Conforme con la decisión del dictamen 128/94³¹, se debería pedir el recupero mediante la normativa de la Resolución General (DGI) 3884, hasta tanto se dicten las normas específicas.

En el referido dictamen, se presentó el caso de un **mandante de una empresa extranjera** para acceder al recupero del IVA pagado en el mercado interno por la adquisición de material aeronáutico de rezago posteriormente remitido al exterior.

La norma en cuestión era el artículo 62 del decreto reglamentario que más abajo comparamos con el artículo 65.

En el caso que motiva el dictamen, la Caja Nacional de Ahorro y Seguro había vendido el material a un empresario del exterior. La factura se emitió a nombre de éste pero con mención del mandatario argentino y de su CUIT. El empresario del exterior es quien abonó la compra en el exterior, por el precio más el impuesto al valor agregado.

La Dirección de Asesoría Técnica de la DGI estableció que el exportador había sido la empresa del exterior. Y que le cabía el derecho al recupero del crédito fiscal.

Surgió aquí la dificultad de que el exportador del exterior no se halla inscripto en la DGI ni tiene número de registro (CUIT). Por ello, en el dictamen se indica que si bien no hay un procedimiento expreso para recuperar los créditos, el problema puede resolverse en forma similar a la contemplada en el artículo 6º de la Resolución General (DGI) 3418 - referida a transporte internacional -, " a efectos de que los sujetos domiciliados en el extranjero efectivicen las solicitudes de reintegro de los créditos fiscales vinculados con dichas operaciones".

En el dictamen que comentamos se razona en el mismo orden que se hizo en el dictamen 80/94³² donde se dice que "debe partirse de la **autonomía del Derecho Tributario y apreciar que el gravamen no está anclado en figuras contractuales específicas o a contratos nominados del derecho, sino a operaciones de contenido económico que encuadran en las normas positivas de la ley del impuesto**".

Lo claro es que hay un sujeto del exterior que compra materiales en el país para exportarlos. Este sujeto realiza una actividad exenta con la posibilidad de recuperar el impuesto. La compra fue realizada en el mercado interno. Luego los bienes se exportan, y el comprador - exportador puede recuperar el impuesto pagado en el mercado interno.

En el dictamen se dice que hubo en la operación una anomalía en la forma de facturar, ya que la vendedora nacional, la Caja de Ahorro, la emitió a nombre del exportador del extranjero, con mención de su mandatario en el país.

Esta situación nos recuerda la de los agentes marítimos que realizan adquisiciones en nombre y por cuenta de sus principales extranjeros, y los proveedores les emiten una factura a nombre de "capitán, armador o propietario", con expresa mención de la CUIT del agente marítimo (véase 6.1).

³¹ *Boletín de la DGI*, N° 505, Bs. As. Enero de 1996, p. 88

³² *Boletín de la DGI*, N° 506, Bs. As. febrero de 1996, p. 258

La decisión de aplicar el procedimiento de recupero del crédito de la Resolución General (DGI) 3418, la cual luego fue reemplazada por la 3884, es de gran importancia porque da cuenta de que es necesario generalizar la metodología del recupero del impuesto para todos los sujetos que realizan exportaciones, ya se trate de cosas como de servicios, y que las mismas deben contemplar la posibilidad de hacerlo para los sujetos no registrados en el país.

Respecto del referido artículo 62 del decreto reglamentario, en el dictamen 128/94³³ se dijo: "Si cabe entender que ... el mentado artículo 62 tiende a facilitar el recupero del impuesto, no a limitarlo; en otras palabras, que no desplazó al exportador definido por la legislación aduanera, sino que extendió su legitimación a favor de aquel por cuya cuenta se efectúa la exportación, asimilándolo al exportador; de tal modo que la expresión 'se entenderá por exportador' debería interpretarse como si dijera 'se entenderá también por exportador'."

Se aprecia con claridad que para los funcionarios a cargo de la interpretación, el significado de la frase es el atribuir una propiedad, la de ser exportador, a otro sujeto, quien exporta por intermedio de un tercero.

Igualmente, el artículo 65, siguiendo el mismo criterio gramatical, establece la asimilación a la exportación de los servicios efectivamente prestados y facturados.

Artículo 62 (decreto reglamentario)

A los fines de lo previsto en el artículo 41 de la ley³⁴, se entenderá por exportador, a aquél por cuya cuenta se efectúa la exportación, se realice ésta a su nombre o a nombre de un tercero.

Artículo 65 (decreto reglamentario)

En los casos previstos en el artículo 6º, inciso j), puntos 13 y 14 de la ley, se asimilará a la exportación la efectiva prestación y facturación de los respectivos servicios.

Un primer aspecto que ambos artículos califican un sujeto: al exportador el artículo 62, mientras que el 65 lo hace respecto de los servicios. Se ha usado la misma modalidad para definir en ambos. La forma lógica es una afirmación de tipo

Todo S es P³⁵

"Todo sujeto es un predicado":

³³ *Boletín de la DGI*, N° 505, Bs. As. enero de 1996, p. 87

³⁴ El que concedió a los exportadores el derecho a recuperar el crédito por las adquisiciones de bienes y servicios que luego destinen a la exportación.

³⁵ Véase Tomás MORO SIMSON "Realidad y Significado", Buenos Aires, Ed. Eudeba.

Por ejemplo:

Todo ser humano es mortal

Se afirma una cualidad de un sujeto. Lo que no se afirma es que la cualidad definida sea la única cualidad que posee el sujeto.

Decir que "se asimilará a la exportación la efectiva prestación y facturación de los respectivos servicios" no equivale a decir que "solo se asimilará"

O sea que la frase que comentamos también significa que además de otros posibles significados; que además de otras condiciones que también son suficientes para que se considere que hay una exportación, es **suficiente** para que la haya la efectiva prestación y facturación de los servicios.

Si bien son éstas cuestiones del orden de lo literal, igualmente deben recibir el interés que merecen, ya que las normas impositivas crean la obligación desde el texto, desde su lenguaje, debido al principio de reserva de ley; *nullum tributum sine previa lege* "no hay tributo sin una ley previa".

5.9 Dictámenes de la DGI sobre exención de servicios conexos al transporte internacional

Los dictámenes siguientes establecen como criterio general que los servicios conexos que se encuentran exentos, son aquellos que se relacionan con un acto o servicio particular de transporte internacional y no en general con la actividad de transporte internacional (véase en la página 45 lo expresado por Vives). Por ejemplo, los despachantes de aduana o el control de calidad de granos en la descarga no estarían, según el criterio que expresa el fisco en los dictámenes, exentos.

Sin embargo la mayor parte de los que fijaron ese criterio son anteriores a la modificación del DR por decreto 846/93, BO 29/4/93 que suprimió el requisito de que los servicios se relacionen con operaciones de exportación y modificó el artículo 12.2.

Además de los servicios conexos al transporte también quedarían exentos los servicios prestados al exterior, en las condiciones requeridas por el artículo 13 del DR y la Circular 1288/93 (aquellos para ser aplicados o utilizados efectivamente allá).

5.9.1 Despachantes de aduana, dictamen 3/92

Establece que si bien el servicio de los despachantes de aduana es realizado en parte en la zona primaria aduanera, "no cumple el requisito de ser conexo al transporte, ya que está dirigido genéricamente a la importación o exportación de mercaderías, y no específicamente a su transporte.

"En este sentido" - continúa el dictamen -, cabe destacar también que la norma reglamentaria menciona expresamente los servicios de los agentes de transporte marítimo, aéreo o terrestre, cuando sean representantes legales de los propietarios o armado-

res del exterior, lo que está limitando la exención en este tipo de actividades, a ese caso particular impidiendo su aplicación generalizada."³⁶

Parece razonable este dictamen en el sentido que **el costo del despachante no será soportado por la empresa de transporte internacional** por lo tanto no formará parte del valor agregado esa actividad.

En un caso así dudaríamos en calificar de conexo al servicio, pero sí lo encuadraríamos en exportación de servicios por las razones expuestas en 5.10.1.

Distinto sería si el despacho formara parte de las condiciones del flete contratado. Si por ejemplo, en el conocimiento figurase la obligación de entregar la carga con los derechos pagados y despachada. En este caso el servicio del despachante pasa a formar parte del transporte internacional. Ya que sin él, la condición de aceptación del servicio por el consignatario de la carga no se vería satisfecho.

5.9.2 Rancho, provisiones para naves, embarcaciones, dictamen 83/92

Dice el dictamen que el **exportador** de los suministros de rancho es la **empresa que los adquiere**, por ser quien **produce la efectiva salida de los bienes del país**. Si el armador, propietario o empresa de transportes es quien adquiere las provisiones, éste es el exportador de los mismos, y no el sujeto que vende la provisión.

La empresa suministradora del rancho debería facturar al exportador con el IVA discriminado, si éste fuera un responsable inscripto. La empresa de transportes a su vez, podrá pedir la devolución del crédito conforme con el artículo 41 de la ley de IVA.³⁷

Sin embargo, podría presentarse respecto de este caso la siguiente solución alternativa no contemplada en el dictamen.

El sujeto que adquiere las provisiones de rancho podría exportarlas por cuenta y orden del vendedor.

En materia aduanera se acepta la disociación entre el sujeto que exporta, o sea quien extrae las mercaderías de la zona aduanera hacia el exterior del país, respecto de la persona que ha vendido las mismas a un importador del exterior.

En el caso planteado, el vendedor del rancho, respecto del IVA sería la figura de aquel por cuenta de quien se exporta, conforme con el artículo 62 del decreto reglamentario de IVA (véase el mismo en la página 35). Por otra parte el dictamen 128/94 que comentamos en la página 35) admite que un intermediario en la exportación de una mercadería recupere el impuesto, aunque no sea quien las vende.

En ese orden de ideas, el vendedor del rancho lo hace por cuenta y en nombre propio, y nada impediría que la exportación la realice en su nombre - siempre que esté

³⁶ D.A.T. = Dirección de Asuntos Técnicos. *Boletín* de la DGI, N° 461, p. 499.

³⁷ *Boletín de la DGI* 469, p. 55.

habilitado como exportador - el comprador por cuenta del vendedor del rancho, que es quien extraerá la mercadería.

Hay una dicotomía que no siempre se considera en las interpretaciones del significado de las normas sobre exportaciones.

Hay dos funciones en la exportación: la del sujeto que extrae físicamente la mercadería del territorio aduanero y la del sujeto responsable frente a la administración aduanera.

En el contrato de compraventa de rancho, el vendedor entrega las mercaderías a un sujeto que las adquiere para ser consumido fuera de la zona aduanera nacional.

La finalidad de la norma que exime a las exportaciones es que los impuestos que recaen sobre el consumo de bienes en el interior del país, no afecte a consumos que se producirán fuera del país. Por ello no tiene sentido obligar a un comprador que realiza su actividad fuera del país a pagar el impuesto y luego pedir la devolución. Por ello las ventas de rancho deberían quedar gravadas a tasa cero, permitiendo a su proveedor recuperar el crédito fiscal de las adquisiciones vinculadas con estas ventas.

5.9.3 . Complemento del transporte internacional desarrollado en territorio nacional, fuera de la zona primaria aduanera. Dictamen 105/92

El dictamen que sigue ha negado la exención para los servicios referidos por no ser prestados dentro de la zona primaria aduanera.

Actividad de complemento de buques oceánicos destinados al transporte internacional. Dictamen 105/92 del 23/10/92³⁸.

El servicio de completamiento de carga de buques de gran calado, realizado en el Río de la Plata, dentro de la jurisdicción argentina, no es transporte internacional, y por lo tanto no está exento.

No obstante ello, en tanto el buque a cargar realice transporte internacional, no vemos razones para que el mismo no sea considerado conexo.

Con la primera alternativa se presentará a recuperar el IVA la empresa de transporte internacional; con la segunda, la empresa nacional que completa los buques facturará como exento y será quien deba presentarse al recupero.

5.9.4 Servicios de limpieza de aeronaves . Dictamen 111/92

³⁸ Boletín de la DGI 471, p. 263.

La limpieza de aeronaves que operan dentro de la zona primaria aduanera del aeropuerto de Ezeiza, son servicios relacionados con el transporte internacional, pero no son directamente conexas o complementarias de cada servicio de transporte.

La DGI considera que el transporte de cargas realizado desde un puerto o aeropuerto a un depósito fiscal, atravesando partes interiores del país está gravado. En el Dictamen 111/92 así lo estableció y además que " los distintos medios de transporte que realicen su actividad íntegramente en el territorio argentino y que sean contratados a los efectos de cumplimentar el servicio entre el Uruguay y Bolivia o Paraguay, se encuentran gravados por el impuesto que nos ocupa"(IVA).³⁹ Lo mismo ocurre con el transporte realizado dentro de la zona primaria aduanera, o desde ésta a un depósito fiscal realizado fuera de ella.

La ley 24073 incorporó el punto 27 al inciso j) del artículo 6º de la ley de IVA, en el cual se eximen "los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de embarcaciones contempladas en el inciso h), y del aeronaves matriculadas en el exterior, los que tendrían el tratamiento del artículo 41", o sea que se consideran exportaciones con recupero del crédito fiscal. (El inciso h) se refiere a las aeronaves para transporte de pasajeros y cargas destinadas a esas actividades y las embarcaciones para uso comercial exclusivo, de defensa y seguridad.)⁴⁰

Esta última norma rige a partir del 1/5/92, o sea que a partir de esa fecha los referidos trabajos y tareas sobre de aeronaves y embarcaciones están exentas.

5.9.5 Servicios prestados a los agentes marítimos. Dictamen 121/92

Según el cual, ciertos servicios de buceo, trasvase de fluidos, servicios con grupos generadores de energía, trabajos de rebotamiento y salvamento de embarcaciones y rescate de elementos sumergidos **no deben considerarse conexas al transporte internacional** y no estarán incluidos en el punto 13, inc. j) del art. 6º de la ley. El crédito fiscal puede ser recuperado por art. 41 y R.G. DGI Nº 3418 y sus modificaciones.⁴¹ Sin embargo, en fecha posterior al dictamen se agregó el punto 27 del inc. j) del artículo 6º de la ley del IVA⁴², y si dichos servicios fueran para embarcaciones o aeronaves de carga y/o matrícula internacional, igualmente estarían exentos por ser reparaciones de naves.⁴³

³⁹ Boletín DGI, 4/93, Nº 472, página 401, Ed. La ley, Bs. As.

⁴⁰ Boletín de la DGI 472, del 30/10/92, p. 400.

⁴¹ Errepar, IVA Tº II, BS. As. Editorial Errepar, 1990 p. 804.001.009

⁴² Incluye entre las exenciones de la ley de IVA: Los trabajos de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de embarcaciones contempladas en el inciso h) - embarcaciones destinadas al uso exclusivo de actividades comerciales y defensa, y aeronaves para transporte de pasajeros y /o cargas destinadas a esas actividades -, y de las aeronaves matriculadas en el exterior, los que tendrán en ambos casos el tratamiento de exportaciones del artículo 41.

⁴³ Boletín de la DGI 473, del 24/11/92, p. 531.

Pero aun si no lo fueran, la exención les correspondería por dos posibles vías :

- Porque sí son conexos del transporte internacional en la medida en que dichos servicios hayan sido necesarios para traer y llevar la nave y su costo forma parte del conjunto de costos del transporte, aunque lo sea en forma indirecta.
- Porque si el barco es extranjero, se trata de una exportación de servicios según la interpretación de 5.10.1.

El dictamen en general sigue la línea de otros anteriores, en el sentido de que no se consideran conexos aquellos servicios indirectos a cada servicio de transporte, siendo razonable - para el dictaminador - ese condicionamiento porque de otra manera la franquicia adquiriría un alcance ilimitado, ya que podría incluirse a todas las locaciones que reciba el transportista, (v.g. reparaciones, administración, asesoramiento, etc.)

5.9.6 Servicios de amarre y desamarre de buques. Dictamen 115/92

Se consideran conexos del transporte por ser necesarios y tener una relación directa con el mismo⁴⁴.

5.9.7 Servicios de limpieza, inspección, lavado, reparación, almacenaje, enfriado, congelado y transporte de contenedores. Dictamen 141/92

Vuelve a aplicar el criterio de que los servicios conexos exentos son aquellos cuyo cumplimiento está directamente relacionado con los servicios de transporte en sí o de cada servicio de transporte. Por ello, considera gravados los servicios de almacenaje, inspección, limpieza y reparación de contenedores.

Asimismo, considera dentro de la exención, en tanto se relacionen con transporte internacional : el enfriado y congelado de contenedores, la recepción, carga y descarga, y su transporte, destinados a cada servicio de transporte, porque sin ellos el mismo no podría realizarse en las condiciones necesarias⁴⁵.

5.9.8 Dictamen 138/94. Locación de contenedores.

Este dictamen⁴⁶ trae una novedad interesante: aquí la DGI interpreta que los servicios conexos necesariamente deben aquellos incluidos en el punto 20 del inciso e) del artículo 3º

⁴⁴ Boletín de la DGI 473, del 10/11/92, p. 530.

⁴⁵ Boletín de la DGI 474, del 7/10/92, p. 678.

⁴⁶ Boletín de la DGI 505, del 30/8/94, p. 97.

Además define la locación de contenedores como locación de bienes muebles, lo cual podría ser objeto de análisis. Aceptando esto último, estaríamos frente a una prestación de servicios realizada en el extranjero o en el puerto, para armadores o empresas de transporte internacional extranjeras.

En este dictamen se agrega un requisito o restricción adicional a la configuración de la exención. Que los servicios conexos sean prestaciones incluidas en el punto 20 del inciso e) del artículo 3º.

Dice "se destaca que el alcance acordado por el reglamentador de la norma transcrita [se refiere al artículo 12.2 del decreto reglamentario] no contiene pautas que permitan incluir en el beneficio a la locación de cosas muebles, sino que sólo estarían comprendidas las prestaciones o locaciones de servicios como asimismo los contratos que responden a la caracterización del citado punto 20 o a los supuestos contemplados en él, siempre que, desde luego cumplan con los requisitos que prevé la dispensa reglamentaria.."

Es cierto que los puntos 13 y 14 que otorgan la exención están dentro del inciso j) que se refiere únicamente a prestaciones del referido punto 20.

No obstante ello, la lógica no permite deducir que en el punto 12.2 se incluyan **únicamente** ese mismo tipo de servicios. Inclusive la **DGI ha debido forzar** el concepto de **depósito transitorio**, que es uno de los conceptos mencionados como conexos, dándole un carácter de contrato innominado, que aunque no pueda encuadrarse en los mismos tipos de los señalados por el artículo 12.2 del decreto reglamentario - practicaje, pilotaje, etc. -, por su naturaleza es posible encuadrarlo en la definición prevista en el artículo 3º, punto 20) inciso e) de la ley del tributo, pero **no dice porqué**.

También afirma el dictamen que "... el alcance acordado por el reglamentador a la norma transcrita [segundo artículo agregado a continuación del 12 en el decreto reglamentario o 12.2], no contiene pauta que permitan incluir en el beneficio a la locación de cosas muebles, sino que solo estarían comprendidas las locaciones y prestaciones que respondan a la caracterización del citado punto 20 o a los supuestos en él contemplados ...". Sin embargo consideramos que tampoco existen pautas que permitan excluir la locación del beneficio de la exención, en tanto la misma sea necesaria para la realización del transporte internacional".

Ha forzado el concepto para poder luego afirmar que todos los servicios mencionados en el artículo 12.2 son prestaciones de hacer incluidas en el punto 20 referido.

Se establece una definición o regla así:

Premisa 1: los servicios enumerados como conexos en el artículo 12.2 del Decreto reglamentario son obligaciones de hacer del punto 20 del inciso e)

Premisa 2: la locación de contenedores no es una prestación del punto 20 del inciso e)

Conclusión: la locación de contenedores no es un servicio conexo del transporte internacional.

Para poder afirmar la primera premisa se forzó la idea de que un depósito provisorio de importación no es una locación de espacio o inmueble con lo cual quedaría encuadrada entre los 19 puntos anteriores al 20.

El dictamen realiza una interpretación literal de la exención. Al hacerlo debería respetar las reglas lógicas de la deducción, con lo cual no hubiera podido afirmarse lo que se afirma en la premisa 1.

También merece un comentario el que se considere la exención como **beneficio**.

El concepto de beneficio sugiere que hay una utilidad o ganancia o la posible disminución del costo de los bienes y servicios para sus consumidores, en el hecho de que no se pague el impuesto. Ello ocurre en la mayor parte de las exenciones respecto de la ventas de bienes y prestaciones de servicios "sociales" tales como el pan común la salud, etc.

Las exportaciones más que ser eximidas reciben el tratamiento de tasa cero. Y no se trata de que el legislador las **beneficie** sino de establecer una regla técnica que haga posible respetar la estructura de un impuesto que grava los consumos interiores.

La importancia de este comentario viene al caso porque en general se trata de interpretar las exenciones con carácter restrictivo, y a la hora de interpretar el alcance de las normas, prima en la persona que emite el dictamen un escepticismo metódico tal, que se omite considerar el verdadero significado económico del IVA y se niega la naturaleza de exportación a una operación de venta al exterior, por el temor de otorgar un **beneficio inmerecido** cuando la referida operación tiene merecido el tratamiento a tasa cero, por la propia naturaleza del impuesto.

Debido a la existencia de este dictamen, creemos necesario que la nueva redacción que proponemos incluir en la ley sobre la exención del transporte internacional se incluya en un nuevo inciso fuera del j) del artículo 6º de la ley. (Véase el apartado 3 del punto 7.2)

5.9.9 Criterio de la DGI en la R.G. N° 3884

La DGI estableció la metodología para que puedan recuperar el saldo a favor quienes tengan excedentes de créditos fiscales. Ello ocurre cuando los prestadores de servicios realizan preferentemente operaciones exentas.

R.G. DGI N° 3884 sentó un criterio sobre lo que el Fisco considera "**conexo del transporte internacional**". En su artículo 1º establece que el régimen se aplica a

Primer párrafo:

los sujetos que desarrollan las actividades encuadradas en los puntos 13 y 14 del inciso j) del artículo 6º de la ley de impuesto al valor agregado, texto sustituido por la ley 23349 y sus modificaciones, a los efectos de disponer del impuesto al valor agregado que se les hubiera facturado por compras, locaciones y prestaciones de bienes y servicios aplicadas a la realización de aquellas, ...

Se aprecia que el régimen es para quienes desarrollan la actividad de transporte internacional.

En el segundo párrafo se agrega,

Asimismo, quienes presten los servicios conexos al transporte internacional, a que se refiere el artículo incorporado a continuación del 12 ... , también podrán solicitar el reintegro de los créditos fiscales vinculados con tales servicios, en ese caso , cuando la exención de que gozan los mismos haya sido considerada para la fijación del precio de las prestaciones y en la medida que hayan sido efectuadas a sujetos que realizan el transporte exento que las involucra, o sean facturadas por estos en concepto de recupero de gastos.

El sistema está preparado para que el recupero del crédito lo realicen también quienes facturan servicios conexos al transporte.

Finalmente el tercer párrafo expresa que

Los servicios a que se refiere el párrafo anterior comprenden exclusivamente a aquellos que asistan a los bienes transportados y al acto de transportarlos, si guardan relación directa y complementaria con cada uno de los actos de transporte, no resultando incluidos aquellos que, aunque relacionados con la actividad, no puedan atribuirse en forma directa a cada servicio de transporte en particular,

La resolución fija en el final de su artículo primero el criterio que ya venía cristallizando en los dictámenes anteriormente citados.

En el decreto reglamentario no existe la restricción que aquí se pone en vigencia. El hecho de que el decreto exija que los servicios conexos tengan por objeto servir al transporte no implica que deban poder atribuirse a cada servicio de transporte en particular, como es el caso aquellos que son pagados por la empresa de transportes, tales como el de los buzos que reflotan un objeto.

5.10 Crítica al criterio de la DGI

La ley de IVA contiene, según hemos tratado en el punto 5.7, por expresa disposición en los puntos 13 y 14 del inciso j) del art. 6 la exención al transporte internacional. Se entiende que **toda la actividad** referida al transporte internacional desarrollada por el sujeto titular de la misma está exenta. Nos preguntamos si los servicios conexos al

transporte no son parte constitutiva del propio servicio de transporte, en la medida en la que son soportados por la empresa de transporte internacional.

Cuando el legislador quiso acotar la exención a una parte de la actividad, lo hizo expresamente, tal como ocurre en el caso de los servicios de asistencia médica y sanitaria del punto 7 del inciso j) del artículo 6º, donde dice que ...

"La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar los prestadores a las obras sociales ..."

La respuesta es que la actividad es el conjunto de operaciones que realiza una empresa de transportes internacional, ya sea marítimo, terrestre o aéreo.

En principio entendemos que no puede afirmarse que quien realiza, por ejemplo, la carga de mercadería, esté realizando transporte internacional.

El hecho es que la exención de la ley alcanza a toda la actividad de transporte internacional, pero no a los servicios conexos.

Por ello, el artículo agregado en segundo lugar a continuación del 12 del decreto reglamentario por el decreto 2407/86 y sus modificaciones, luego modificado por el 846/93 (B.O. 29/4/93), acude en **subsidio de una omisión legislativa**, por la razón ya comentada en 5.1. Si los servicios conexos permanecían fuera de la exención, entonces, los sujetos que realizaran el transporte internacional exento deberían pagar el IVA y recuperar los créditos fiscales de las adquisiciones de bienes y servicios que se les hubiera facturado. Este recupero implicaría realizar un **trámite por parte de un sujeto no registrado** como contribuyente para la administración fiscal, que a su vez debería actuar por intermedio de un representante.

El trámite de recupero podría realizarlo el agente marítimo como representante legal del armador, capitán o propietario de la embarcación. Pero la experiencia⁴⁷ indica que la probabilidad de que la DGI se demore excesivamente en devolver los créditos es muy alta.

Para evitar la recaudación de un impuesto que habría que devolver en breve plazo, con buen criterio se amplió la exención con el **tratamiento de tasa cero** para aquellos servicios que los redactores de la reforma del decreto reglamentario consideraron que darían lugar a la devolución del crédito fiscal, con una redacción que luego ha provocado un **criterio fiscal innecesariamente restrictivo**.

Respecto de la necesidad de que los servicios sean prestados en el ámbito de la zona primaria aduanera, entendemos que ello no se ajusta al decreto reglamentario.

⁴⁷ Al respecto el Centro de Navegación que reúne a armadores y agentes marítimos que atienden el tráfico marítimo entre la Argentina y el exterior, el 16/3/93 presentó una nota a la DGI en la que da cuenta de que en varios meses de vigencia de la RG 3418, ninguno de los asociados que presentó el trámite hubo conseguido la restitución del importe. Hubo otras presentaciones posteriores. La referida resolución debió ser reemplazada por la RG (DGI) 3884.

Kaplan interpreta⁴⁸, con lo cual está de acuerdo Marchevsky⁴⁹, de que el requisito de que sean prestados en la zona primaria aduanera es para "los demás servicios suplementarios", mencionados en el artículo 12.2 del decreto reglamentario.

De ser así, no parece razonable el criterio restrictivo del fisco según surge en los dictámenes comentados arriba, y luego fijado en la RG (DGI) 3884 (véase 5.9.9.).

El completamiento de buques de gran calado, la limpieza de aeronaves, el servicio de buzos para reflotar objetos, mencionados en los dictámenes precedentes, son servicios complementarios de la actividad de transporte internacional, porque hacen a la misma y son necesarios para llevarla a cabo.

Transporte polimodal

Por ejemplo, en un caso de transporte con destino al aeropuerto de la ciudad de Córdoba en Argentina, el avión recorrerá un tramo de territorio argentino. El valor de ese flete estará íntegramente exento. Pero si la mercadería se mandara por barco, el tramo del puerto de Bs. As. hasta Córdoba según el criterio del fisco estaría gravado. Sin embargo, en ambos casos se aprecia una unidad de servicio. En el segundo modo, habrá un camionero que prestará un servicio realizado en el país pero que tendrá efectos en el exterior. Ello en la medida en que en el conocimiento de embarque figure la condición puerta a puerta, u otra que incluya en el servicio a prestar por la empresa de transportes internacional el tramo argentino.

Otro ejemplo, es el servicio de despachante de aduana, prestado a un armador que contrató el flete con la condición DDP (Direct Duty Paid) o DDU (Direct Duty Unpaid). En esta última modalidad, el exportador se hará cargo de todos los gastos hasta la entrega en el lugar indicado por el importador - p. ej. su fábrica - . Se hará cargo inclusive de los derechos e impuestos aduaneros. Por ello deberá recurrir al despachante de aduanas, cuyo servicio debería considerarse aplicado en el exterior, porque le permite al exportador del exterior, cumplir con la entrega.

Requisito de conexidad

Vives dice que "En varios dictámenes, la Dirección [General Impositiva], ha dicho que "los servicios conexos no involucran prestaciones que aunque relacionadas con la actividad, no son directamente conexas o complementarias de cada servicio de transporte, siendo razonable este condicionamiento porque de otra manera, la franquicia adquiriría un alcance ilimitado, ya que podrían incluirse a todas las locaciones que reciba el transportista (verbigracia: reparación, asesoramiento, etcétera.)"⁵⁰

⁴⁸ KAPLAN, Hugo ; "Modificaciones al Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado. El decreto 1920/91, Bs. As. ERREPAR - DTE. T° XI p. 831),

⁴⁹ MARCHEVSKY, Rubén ; *IVA, análisis intensivo*, Bs. As., Ed. Liceo Cima, p. 157.

⁵⁰ VIVES, María Luisa, *El IVA y los servicios conexos al transporte*, Rev. La Información, Bs. As. Ed. Canga- llo, T°68, p. 1052.

La autora, **con prudencia** no critica el criterio emanado de los dictámenes. Menos prudente sería hacerlo luego de que el mismo haya sido cristalizado en una resolución general como la 3884.

Sin embargo, nosotros no encontramos que haya suficiente entidad para desechar como conexos los servicios que no estén directamente relacionados con cada servicio de transporte ya que la exención es para la actividad de transporte y no para un acto de transporte internacional.

Supongamos por un instante que no se exigiera esa atribución directa. El prestador del servicio conexo de asesoramiento, de reparación, etc. facturaría sin recargar el IVA y recuperaría el crédito.

Con la restricción, el prestador de estos servicios sí recargaría el IVA al transportista, pero luego se presentaría a recuperarlo mediante el procedimiento de la Resolución General (DGI) 3884.

Luego de que el Fisco emita el cheque devolviendo el valor del impuesto, queda en la misma situación de recaudación neta.

Por ello no aceptamos que sea razonable interpretar que un servicio para ser conexo debe atribuirse a un determinado acto de transporte, sino que **bastaría que forme parte de los actos u operaciones del transporte internacional** y estén a cargo del prestador del servicio, lo cual puede ser objeto de prueba mediante análisis del contrato de flete.

5.10.1 Gastos conexos que son exportación de servicios

Puede variar la descripción de la naturaleza de los servicios vinculados con el transporte internacional y de agente marítimo, según el sujeto que la defina.

La DGI ha expresado su posición, en el sentido que los servicios referidos o bien son conexos y exentos, o bien son gravados por no prestarse en la zona primaria aduanera, tal como se ha visto, por ejemplo en el dictamen 105/92.

Los proveedores de tales servicios se dividen entre los que son habitualmente proveedores de agentes y empresas de transportes internacionales, y los que no lo son.

Los primeros están habituados a facturar a nombre del agente marítimo, servicios como exentos si se prestan en la zona primaria aduanera y con IVA si se prestan fuera de ella. Los segundos facturan algunos siempre discriminando el IVA a nombre del agente marítimo, otros con Factura B, con el IVA incluido en el precio, lo cual implica un recargo en el costo, y otras variantes.

Con la interpretación actualmente vigente correspondería **facturar los servicios conexos como exentos y los servicios gravados con el IVA incluido en el precio**, y la leyenda del artículo 7º de la R.G. DGI N° 3884 (véase 5.9.9.)

Los servicios conexos no dejan de serlo por el hecho de no ser prestados en la zona primaria aduanera, por los argumentos vertidos en el punto precedente. Sería un absurdo pensar que los servicios de un depósito de mercadería de exportación transitorio que se hallara dentro de la zona portuaria es conexo y si la misma mercadería fuera depositada en un local que se hallara a 1 metro de la entrada a la zona primaria aduanera dejaría de ser conexo.

Creemos que responde mejor a la definición de la naturaleza de los servicios el hecho de considerar si los mismos forman parte de las sucesivas etapas del transporte internacional o no.

Al respecto la resolución de la Dirección Nacional de Tributos de España Expte. 1516/93 del 18/11/93 afirma que :

Las entregas de sistemas de mantenimiento automático y soporte para helicópteros que tienen por objeto detectar averías, sin estar incorporados a bordo de las aeronaves, no están exentas del Impuesto sobre el valor añadido, debiendo el proveedor repercutir el impuesto sobre el Organismo adquirente de los mismos.

En definitiva lo que nos muestra la resolución es que **hay una zona límite para la desgravación o asimilación a exportaciones de las ventas y servicios.**

Una provisión de un aparato que se instala en la nave, se considera exportación. Si el aparato, en lugar de instalarse en la misma, se vende a quienes prestan el servicio de mantenimiento de las naves dedicadas al transporte internacional, entonces se debe recargar el IVA.

En nuestro país, el prestador del servicio referido sí estará realizando un servicio conexo de transporte internacional - según nuestro punto de vista - cuando se ocupe del mantenimiento de naves dedicadas a ello. Luego podrá computar el crédito fiscal por la adquisición de los aparatos o bien pedir la devolución mediante la R.G. DGI N° 3884.

Desde otro orden de ideas, aun si se descartara el considerar como conexos al transporte internacional ciertos los suministros y servicios prestados, igualmente **podría ocurrir que los mismos se utilicen efectivamente en el exterior.** En este último caso estaríamos frente a exportaciones de servicios.

No se conoce un criterio del fisco al respecto que pueda generalizarse, ya que solamente se ha expresado en el sentido de negar el carácter de exportaciones a los servicios de los intermediarios en las gestiones de ventas que actúen como representantes cuando estas gestiones **se relacionan con actividades que los representados, beneficiarios del exterior, desarrollan en el país** mediante la Circular 1288/93, criterio que compartimos, en la medida en que haya actividad del beneficiario en el país.

5.10.2 Clave de interpretación sobre el lugar de utilización de un servicio

En la referida circular 1288/93, hay una **clave de interpretación** que es interesante destacar. La circular expresa que no hay exportación de servicios si un agente de ventas le cobra una comisión a un beneficiario del exterior, por una gestión que se relacione con una actividad desarrollada por aquél en el la Argentina. Para que el beneficiario del exterior pueda desarrollar una actividad en el país, **se requiere que tenga un establecimiento estable**, una oficina, un lugar de negocios o alguna base física que le pertenezca en la cual desarrolle esa actividad.

Si no se verifica esto último, no puede decirse que el beneficiario del exterior desarrolle una actividad en el país.

Ello porque cuando se adquiere un servicio en la Argentina, el cual servirá para prestar otro servicio o vender bienes en su interior, el costo de la primera se incorporará al costo y por ende al valor de venta de los segundos, y en ese momento quedará gravado su valor, en esta ocasión.

¿Qué ocurre con las empresas de transporte internacional? ¿Puede afirmarse que una empresa naviera extranjera realice actividades en el país, por el mero hecho de que posea un representante legal aquí?

Tenemos la firme convicción de que la respuesta debe ser negativa. La actividad que se desarrolla en el país es la del agente marítimo, quien justamente se ocupa de hacer lo que la empresa del exterior no puede realizar por no hallarse físicamente en el lugar.

Por ello afirmamos que **los servicios de los agentes marítimos que actúan como representantes legales** son exportaciones de servicios.

En esta afirmación subyace una posible definición de lo que es exportación de servicios :

el lugar de utilización es aquél en el que el beneficiario del servicio tiene su establecimiento estable, empresa, lugar de negocios u oficina, o el lugar en el cual el beneficiario aplicará el servicio para la producción de bienes y servicios. A falta de los lugares anteriormente mencionados, en el lugar de residencia, y finalmente, a falta de aquellos, en el del domicilio del beneficiario⁵¹.

El criterio se apoya en el hecho que al ser el IVA un impuesto sobre el consumo y al adoptarse el criterio de país de destino, el país que debería gravar el servicio es aquel en el cual se va a producir el consumo.

⁵¹ SCHWARTZMAN, Daniel Mario ; "El IVA en los negocios internacionales", La Información, Ed. Cangallo, entº 72 p 1363, Bs. As. Diciembre de 1995.

Esta interpretación cobra importancia si el Fisco mantiene la suya respecto de lo que se acepta por servicio conexo, porque aquellos servicios que no estén exentos por conexos, lo estarán por ser exportaciones de servicios. Ello en tanto su costo esté a cargo del beneficiario del exterior de la prestación y se adquiera en el curso de su actividad y no como un consumidor final.

Pensemos en el servicio de los buzos que reflotaron un objeto - por ejemplo, un guinche de la grúa - que se hubiera sumergido por accidente cayendo de un buque de bandera holandesa.

El propietario o armador es un extranjero no establecido en la Argentina. ¿Cuál sería el lugar de utilización efectiva del servicio ?

Si lo miramos como geógrafos sería la Argentina. Un astrólogo diría que fue utilizado en el planeta Tierra, pero desde el punto de vista económico, entendemos que el servicio de recuperar el objeto es un costo de la actividad de transporte internacional. La misma tiene su epicentro en el lugar donde el armador o propietario empresa marítima tiene su establecimiento o sede. Por lo tanto, para que esta actividad no quede incidida por el impuesto al valor agregado, es imprescindible otorgarle la calidad de exportación.

Si en lugar de reflotarse un guinche se tratara de la caña de pescar deportiva de un mariner, el servicio del buzo no se incorporará como costo de la actividad referida, sino que será un servicio ajeno a la actividad productiva, ya que el servicio sí habría sido consumido en la Argentina, porque su utilización no fue hecha en el curso de la actividad productiva sino como esparcimiento del mariner. Lo mismo que si hubiera alquilado un automóvil para ir a pasear.

Lo mismo ocurre con los servicios de hotelería. Si un ejecutivo concurre al país en calidad de presidente de una empresa de Francia, el costo del hotel formará parte del costo de producción de la empresa extranjera. El servicio no debería quedar gravado como un consumo producido en el país, porque se ha realizado por un ejecutivo de una empresa extranjera no establecida en el país, en el curso de su actividad económica. Lo cierto que no es este el criterio adoptado por el Fisco.

actividad, para
transporte internacio-
nal que los mismos
sean - en el curso

¿De qué otra forma se cumpliría el propósito del legislador de evitar la incidencia del IVA en el transporte internacional ?

Como la extensión de la exención a los servicios conexos surge del decreto reglamentario proponemos modificar la ley para incluir la exención en la misma. (véase 7.2)

Por último, el mecanismo de recupero de créditos fiscales sería aplicable para los proveedores de servicios conexos, normalmente establecidos en el país e inscriptos en la DGI, quienes probablemente puedan absorberlos por el impuesto que genere su acti-

vidad gravada en el país. O sea que se reducirá el número de trámites a casos de excepción.

5.10.3 Correlación entre el vínculo territorial y la deducción o toma del crédito fiscal.

Una forma que podría ayudar a determinar si un servicio es de consumo intermedio o final, podría ser el de correlacionarlo con su posibilidad de deducción en la determinación del impuesto suponiendo que comprador y vendedor o prestador se hallan registrados en su propio país como inscriptos en el impuesto de tal forma que le permita realizar las gestiones de recupero frente a la administración fiscal.

En general los países han elegido el sistema de la sustracción financiera, por la cual en cada una de las etapas económicas de generación del valor agregado, el sujeto responsable resta el crédito fiscal por las compras o insumos aplicados en la actividad del que carga en sus facturas de venta.

Cuando se realizan operaciones entre sujetos inscriptos o registrados en un mismo país, la formación técnica del impuesto en las distintas etapas fluye normalmente, hasta la terminación del ciclo. El impuesto percute en el consumidor final.

Cuando la cadena de producción de valor agregado se interrumpe en un país para proseguir en otro, los países que han adoptado el "principio de país de destino"⁵², relegan el impuesto en favor del país en el cual se completará la cadena de producción y comercialización, o sea en aquel en el que se produzca en definitiva el consumo.

Por ello, es normal que los países declaren la exención de las exportaciones, a **tasa cero**. Para poder computar los créditos por compras los sujetos deben estar inscriptos como responsables en el país donde el prestador lo ha satisfecho.

Aún en la etapa actual del Mercosur, no se ha previsto la posibilidad de que sujetos registrados en distintos países, puedan tomar créditos fiscales sobre facturas emitidas en otros países miembros.

Por ello, los servicios prestados a sujetos que no tienen establecimientos estables en el país, ni están radicados ni domiciliados en él, no son susceptibles de ser impuestos con el IVA, salvo cuando actúen como consumidor final.

Si no existiera tal exención, cuando el prestador o vendedor argentino no pueda trasladar el IVA en el precio, se produce la transformación de un impuesto sobre los consumos, en un impuesto sobre los ingresos.⁵³

⁵² Según el cual los países tienen potestad para cobrar los impuestos sobre los consumos, en el país en el cual se produce el consumo.

⁵³ Ob. cit. nota 51, p. 777.

5.11 Resumen. - conceptos exentos por transporte internacional

Con el criterio actual del Fisco, la lista de servicios exentos se ve recortada en función de que se presten dentro de la zona primaria aduanera y de que puedan atribuirse a un transporte o acto de transporte específico.

Con ello se ampliaría el espectro de los servicios incluidos. Por ejemplo, el servicio de transporte del puerto a un vagón de ferrocarril fuera de la zona quedaría alcanzado por la exención - siempre que el mismo forme parte del precio del flete en el conocimiento de embarque, y que estuviera a cargo del transportista internacional -.

Si además releváramos el requisito de que deben asistir a la carga o ser atribuido a un servicio de transporte específico (tal como lo indica el artículo 1º de la R.G. DGI N° 3884) y en los dictámenes de la DGI tratados, se incorporarían en la exención el servicio de asesoramiento de los despachantes, recuperación de elementos sumergidos, etc. y en general todos aquellos que formarán parte del costo de la actividad de transporte internacional.

El hecho de que se contemple la reducción en el precio de los servicios para que rija la exención es justamente una cuestión de hecho. Lo que se quiso evitar es que se mantuviera el precio facturado antes de la modificación de la norma por el decreto 846/93, que incluía el impuesto pero que no era visible por no estar discriminado, generando una mayor utilidad para el prestador con motivo de la modificación legal.

No obstante ello, creemos que esa cuestión de hecho debía resolverla cada uno de los contratantes del servicio y no engrosar innecesariamente una norma fiscal.

La exención es para que la actividad del transporte y todas aquellas que sean conexas al mismo.

La lista que acompañamos no es exhaustiva. Una interpretación, que también forma parte de nuestra propuesta final, permite relevar la necesidad de que se cumplan aquellos requisitos, aun con la actual legislación.

Actividades conexas

- carga y descarga
- eslingaje
- practicaje
- estibaje (con o sin contenedores)
- depósito provisorio de importación y exportación
- servicios de grúa, remolque, y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera
- servicios de los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior.

Los requisitos para la exención son:

- que la misma haya sido considerada en la fijación de los precios de las referidas prestaciones
- que los servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento, o sean facturados por estos últimos en concepto de recupero de gastos.

La exención será procedente cualquiera sean las características que adopte el transporte, a los efectos de cumplir con su objetivo (seguridad, resguardo, mantenimiento y similares.)

Servicios que no se encuentran exentos, conforme con la interpretación actualmente vigente :

En general, los servicios que en principio están vinculados con la actividad de transporte internacional, pero no directamente con un servicio de transporte específico. Tal el criterio adoptado por la DGI respecto de ciertos servicios como el reflotamiento, salvamento de embarcaciones y rescate de elementos sumergidos.

• Otros servicios no exentos, según interpreta la DGI, aunque prestados en la zona primaria aduanera a quienes realicen transportes internacionales : asesoramiento general que no tenga por objeto un asunto específico de un contrato de flete, control de calidad de granos y mercaderías, servicios con generadores de corriente, rescate de elementos sumergidos.

Tampoco considera el fisco exentos a los servicios de limpieza, reparación y mantenimiento de contenedores.

Si se eliminaran los requisitos de atribución directa a un determinado servicios de flete o carga y de que sea prestado dentro de la zona primaria aduanera, los servicios mencionados arriba como no exentos pasarían a estarlo.

6. FACTURACIÓN

La facturación de los servicios del agente marítimo en principio deberían respetar el artículo agregado a continuación del 18 de la ley.

6.1 Traslado de gastos por cuenta de terceros

Se aprecia que el agente marítimo en general actúa a nombre y por cuenta de terceros.

Esta afirmación se refuerza por el hecho de que los proveedores de servicios para los buques en general adoptan actualmente la modalidad de encabezar sus facturas a :

Capitán y/o armador Ref. : el agente marítimo

CUIT N°

El N° de CUIT que se consigna es el del agente marítimo. La referencia de ese N° de CUIT en la factura es equivocadamente considerada como si fuera la del comprador. Ello en razón de que la adquisición la hace el armador o capitán o propietario a través de un tercero, el agente marítimo. Su mención es necesaria para habilitar al proveedor a la discriminación del IVA, en los casos en los que no asume que son servicios que reciben el tratamiento conexos al transporte internacional o bien de exportaciones, cuando no considere que las mismas son exportaciones⁵⁴. Ello sucede actualmente debido al desconocimiento que aun existe sobre la forma de facturar indicada por la RG (DGI) 3884.

No obstante ello, hay casos en los que los proveedores facturan en un comprobante de letra A - responsable inscripto -, que es el que se utiliza cuando corresponde cobrar el IVA y el mismo se desglosa en la factura.

Esa modalidad operativa implicaría trasladar al libro de IVA compras del agente marítimo, la totalidad de los créditos fiscales por las compras realizadas para terceros, y en el de IVA ventas, los débitos por la totalidad del valor de los bienes entregados en cumplimiento de la comisión, y de los débitos sobre las propia comisión del intermediario.

⁵⁴ Para la ley de IVA, exportador es también aquel por cuenta de quien se realiza la exportación (artículo 62 del decreto reglamentario de IVA). Si un servicio es prestado a un armador del extranjero, en forma directa, solo que el mismo es tramitado por el agente como intermediario, debe entenderse que el servicio fue exportado por el prestador del mismo y no por el agente.

6.1.1 Cómo deberían facturarse los servicios conexos

Conforme con las normas de facturación vigentes, el proveedor de servicios conexos al transporte internacional y/o de servicios que serán aplicados en el extranjero, deben **facturar los mismos con una factura especial de exportación o con una factura de letra "B"** ello porque se trata de un inscripto que factura a un no inscripto.

La factura debería extenderse siempre a nombre del propietario, armador y/o capitán del barco o principal del agente marítimo.

En ese caso se preservaría la figura de actuación a nombre y por cuenta de terceros típica del agente representante.

En el caso de las agencias marítimas, como las adquisiciones son a nombre de terceros, los únicos conceptos a facturar son su remuneración (comisión u honorario) y mediante una nota de débito el recupero de los servicios y compras realizadas en nombre del agente marítimo, pero que serán reembolsables por el principal, la empresa de transporte marítimo.

Ellos son en general los servicios de telecomunicaciones, tales como teléfono internacional, telex, fax, encomiendas, papelería con membrete del armador.

El **traslado** al armador, propietario, principal, etc., de los gastos por atención de buque, de la tripulación, y demás prestaciones adquiridas por el agente marítimo para aquel, no son bienes o servicios que se incorporarán a las operaciones propias del agente. Son ítems que pueden ser informados en una **liquidación** sin las formalidades de las normas de la R.G. DGI N° 3419 y mod. referidas al régimen de facturación. (Véase punto 6.1.2)

6.1.2 Traslado de gastos en el contrato con un armador, propietario o transportista:

En una cláusula de un contrato tipo entre un agente marítimo y un armador, propietario o transportista - denominado "principal" -, se indican los gastos que tiene obligación de reembolsar al agente marítimo.

- Telex internacional, por igual valor que cobra la compañía prestadora del servicio.
- Teléfono internacional, ídem que el anterior,
- Facsímil, ídem que el anterior
- Correo internacional, ídem que el anterior.
- Flete de documentos enviados al exterior por avión,
- Alquiler de autos en el país para traslado de la tripulación y/o de personal administrativo del armador, propietario o transportista,

Con aprobación previa del armador, propietario o transportista,

- a) costo de mailings, booklets, publicaciones,
- b) publicidad,
- c) gastos de papelería y de formularios,
- d) gastos de viajes al Lejano Oriente,
- e) razonables fiestas de entretenimiento de clientes, regalos a clientes.

Estos gastos reembolsables deberían ser adquiridos a nombre del armador, propietario o transportista, con indicación de que es un no responsable de IVA no establecido en el país y que el servicio es para aplicar en el exterior⁵⁵.

6.1.3 Facturación de comisiones y honorarios

Las facturas que debe emitir la agencia por sus honorarios y comisiones, pueden asumir los siguientes conceptos :

1. Comisiones por representación como agente de empresas de transporte, de buques de línea.
2. Comisiones por intermediación simple en la venta de fletes
3. Honorarios por atención de buques.

Las tres alternativas pueden ser a su vez,

- a) Prestaciones exentas por ser conexas del transporte internacional.
- b) Prestaciones exentas ya que a pesar de no ser conexas al transporte internacional, son prestadas al exterior y representan exportación de servicios.
- c) Prestaciones gravadas.

6.1.4 Por prestaciones exentas por ser conexas del transporte internacional

Cuando el agente marítimo actúa como representante legal del Armador o propietario :

- las comisiones que percibe de las Líneas (empresa marítima, armador, propietario o transportista) con las cuales hay contrato de agente. No altera el

⁵⁵ Con ello no debería cobrarse el IVA, facturándose con documento de letra "E" u otras distintas de las usadas para las operaciones gravadas "A", "B" o "C", habilitada especialmente para exportaciones. Entonces, emitirá comprobantes tipo "B", a nombre del capitán y/o armador, sin cobrar el IVA.

tratamiento en el IVA, el hecho de que sean honorarios por atención de buques o que se deriven de la actividad comercial por conseguir la carga.

- Hay casos en los cuales el agente marítimo actúa en representación del Armador, como agente, pero sin un contrato escrito. La representación legal subsiste, aunque sea por un contrato tácito, no instrumentado.

6.1.5 Por prestaciones exentas ya que a pesar de no ser conexas al transporte internacional, son prestadas al exterior.

Esta alternativa se presenta cuando se consigue carga entre puertos argentinos⁵⁶, para un armador o propietario, agente o subagente, siempre que los mismos sean prestatarios residentes del exterior o tengan su establecimiento allí. En este caso, el servicio se considera exportación por el artículo 13 del decreto reglamentario de la ley de IVA, con la salvedad expresada en nota 56.

6.1.6 Por prestaciones gravadas

En general, todas las prestaciones del agente marítimo están exentas por ser servicios de agente marítimo o por ser servicios prestados al exterior, ya que consisten en honorarios o comisiones.

Las prestaciones en general son contratadas a nombre y por cuenta de terceros. Algunos proveedores y prestadores proceden a facturarlos a nombre del agente marítimo, o lo hacen al Armador, pero cargando el IVA.

Las prestaciones realizadas dentro del territorio argentino, tales como la locación de espacio para contenedores, la locación de los propios contenedores, el transporte realizado dentro del país entre dos depósitos fiscales, o entre la zona primaria aduanera y otro punto del interior del país, el transporte de la tripulación, y otros servicios prestados dentro del país, son servicios que en sí mismos están gravados para el prestador.

⁵⁶ La carga entre puertos argentinos es transporte nacional, pero el servicio prestado por el agente es para un armador del exterior, por lo cual interpretamos que el mismo se aplica fuera del país, encuadrándose como exportación de servicios. La **Circular de la DGI 1288/93**, a su vez aclara que para que las locaciones y prestaciones revistan el carácter de exportaciones, "deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado ...". En el segundo párrafo, dice: "De tal forma, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior, relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, bajo ningún concepto encuadran en las circunstancias previstas en la citada definición, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas efectivamente en el país." (el resaltado es nuestro). Por esta razón, lo que nosotros consideramos claramente exportación de servicios, según el criterio actual de la DGI, el caso referido de la comisión por la carga entre puertos argentinos no lo sería.

Sin embargo, cuando los mismos se prestan directamente al armador o propietario, entendemos que se trata de una exportación de servicios⁵⁷. Consideramos que ello se produce cuando aquél no tiene un establecimiento en el país - por ello se mueve por medio de su agente representante -, y es él quien se beneficia por el servicio. Véase el punto 5.10.1.

En cambio, cuando los mismos servicios son prestados a un importador local, la exención es inaplicable y quedan definitivamente gravados. Ello se verifica si es éste quien carga con el costo del servicio.

Veamos algunos casos de aquellos sujetos a interpretación :

- Las comisiones por conseguir carga para un Armador o propietario argentino. Si el transporte es entre puertos nacionales, ya no será transporte internacional y quedará gravado.
- La locación de depósito de los containers: el valor de la locación por su uso hasta 5 días posteriores a la descarga, normalmente según usos internacionales, no integra el precio del flete, con lo cual es pagado por el importador. En caso de que esté a cargo del transportista, no sería conexo con la interpretación actualmente vigente, pero sí sería una exportación de servicios.

Por el tiempo que supera los 5 días⁵⁸ podría considerarse un concepto exento, no por conexidad con el transporte internacional, sino por ser exportación de servicios, cuando esté a cargo del exportador o Armador del exterior. Y será gravado, si estuviera a cargo del importador (véase nota 56, p. 56), lo cual es más frecuente. Este supuesto no interesa al agente marítimo a menos que la locación le sea facturada a su nombre.

Sin embargo, si en estos casos se le facturase con IVA discriminado al Armador o propietario, el agente marítimo lo trasladaría en la liquidación de gastos. Las facturas por esas prestaciones no deberían tener discriminado el IVA, cuando están a nombre del Armador y/o capitán, por ser ellos sujetos exentos.

6.2 Tipos y códigos de comprobantes a emitir

Presentaremos aquí una posible forma de facturar para los agentes marítimos.

Se contempla la posibilidad de que el agente sea representante de una línea marítima, con la cual tiene firmado un contrato en el que se fijan gastos a ser reintegrados

⁵⁷ Al respecto consultar VILLAR, Celestino, La Información, tomo 69, p. 418 y ss.; SCHWARTZMAN, Daniel, XXIII Jornadas Tributarias de Mar del Plata, Noviembre de 1993, 103 a 119 y Revista "La Información", tomo 69, pp 742 a 753.

⁵⁸ El uso de contenedores por más tiempo de los 5 días normales necesarios para el transporte internacional, deja de ser conexo de aquel, siempre que la permanencia en el depósito obedezca a una demora producida por razones ajenas al transporte propiamente dicho. Por ejemplo, cuando no hay fondos para realizar el despacho a plaza, o si el mismo no se autoriza por alguna causa no imputable al transportista.

como los ejemplos de ellos en 6.1.2. Estos los realiza parte en nombre del principal (armador, propietario, capitán o empresa de transporte) y parte en nombre propio.

Los pagos por telex, teléfono, fax, sueldos de personal administrativo o de tareas relativas al buque, tales como el sereno, son realizados en nombre del agente marítimo, pero se aplican a la gestión de la representación.

A su vez al agente marítimo opera consiguiendo carga para su principal o para terceros, inclusive otros agentes del país o del exterior.

Los tipos de documentos a emitirse son los clásicos:

- Factura : por el concepto principal de la operación,
- Notas de débito : **para recuperar los gastos realizados en nombre propio por cuenta de terceros.**
- Crédito : para efectuar ajustes por errores y descuentos, de una operación principal.

El contrato de agencia con una empresa marítima requiere una minuciosa liquidación de los gastos e ingresos mensuales. Por ello es factible tener un centro de facturación dedicado a cada una de ellas y un centro para facturar conceptos tales como comisiones de broker y asesoramientos, etc.

Cada centro a su vez deberá emitir comprobantes por operaciones a responsables inscriptos, a responsables no inscriptos y por exportaciones de servicios.

A continuación mostramos una gráfica que representa el esquema posible que cubre las posibilidades para cada uno de los centros de emisión.

Centro 0001 : facturas, notas de débito y crédito para todos los conceptos que no corresponden a un contrato de agente como representante una empresa marítima

Centro 0002 : facturas, notas de débito y de crédito para todos los conceptos correspondientes a cada uno de los contratos como agente marítimo con empresas de navegación.

Concepto	cliente	Servicio		
		gravado	exento	letra
Comisiones y honorarios por atención de buque, actuando como representante legal	del exterior		√	E - B ^(**)
	del país			
	Resp. Inscripto	√	√	A E - A ^(**)
	Resp. No insc.	√	√	E - A ^(**) E - A ^(**)
Recupero de gastos correspondientes al principal, Armador, etc., facturados al agente marítimo *	Consum. Final			B
Gastos s/ liq. N° ... (Facturados al principal, Armador Capitán, ...)	del exterior nota de débito o liquidación	Fuera del sistema de facturación		

* gastos a cargo de terceros que se facturan al agente marítimo

** Facturas por servicios conexos al transporte internacional que reciben el tratamiento de exportaciones: conforme con la Resolución 3445 (DGI), artículo 8º, las que se emitan con relación a operaciones de exportación al extranjero deben cumplimentar únicamente los requisitos del punto 1.3 de la R.G. DGI N° 3419, o sea llevar la numeración preimpresa, consecutiva ascendente, con cuatro dígitos delante, denominados "código", un guión o barra, y 12 dígitos adicionales como número del comprobante. El código indica el centro de emisión.

Además debe cumplir con el artículo 19 de la R.G. DGI N° 3434, que expresa que en el caso de operaciones de exportación las facturas deben ser distintas a las del resto de las operaciones identificadas con un código especial mediante formulario 446/A⁵⁹.

⁵⁹ Este formulario se utiliza para informar cuando hay modificaciones en ellos centros de emisión de comprobantes conforme con la R.G. DGI N° 3419/91.

Ocurre con las facturas por servicios conexos al transporte internacional, que no son exportaciones propiamente dichas - de servicios - sino que reciben el tratamiento de exportaciones. Por ello hay opiniones divididas acerca de si corresponde hacer facturas "B" o "E, J, F," por exportación.

Creemos que quien facture con letra "B", por tratarse de un no inscripto estará cumpliendo con los requisitos de emisión de comprobantes exigidos por la DGI. Ello a la vez que evitará tener que diferenciar sus centros de costos.

No obstante, si emite facturas del tipo de las de exportación estará, además, actuando en armonía con el concepto facturado.

Los ingresos provenientes de operaciones con armador, propietario o transportista son principalmente comisiones de agente como representante legal.

A modo de ejemplo se comentan algunos porcentajes usuales para este tipo de servicios, los cuales normalmente se incluyen en las cláusulas de los contratos:

1. Comisión general puerto a puerto (*Port to Port Rates*) ,

Comisión por exportación : 5 %

Comisión por importación : 2,5 %

2. Comisión por *Cross Booking* : (Reservas de cargas) :

Booking agent 2 %

Agente del territorio de origen de la carga 1,5 %

Agente del puerto de la carga 1,5 %

3. Comisión mínima, si la misma se hubiera pactado, cuando las operaciones no alcancen a un monto mínimo anual.

Las facturas emitidas por el agente marítimo al principal, armador, propietario o transportista del exterior serán letra E o cualquiera otra que no sea la A, B, C o X - reservadas para el mercado interno -, o sin letra, dado que cualquiera sea el tipo de comisión a facturarse, el armador, propietario o transportista es un cliente del exterior y los servicios de agente marítimo se consideran exentos, asimilables a exportaciones, o bien letra "B" por quienes consideran que se trata de servicios exentos que reciben el tratamiento de exportaciones, pero que no lo son en sí mismos.

6.3 Los gastos a reembolsar por el armador, propietario o transportista

Los gastos tomados a cargo por un principal del contrato de representación de agente marítimo son, en general, adquisiciones que deben ser facturadas a nombre de este (capitán, armador o propietario), o sea a nombre de un tercero distinto del propio agente.

Las mismas no serían registradas en el libro de compras o de IVA compras del agente marítimo. Simplemente se trasladarían al principal (armador, propietario o transportista) con una liquidación, que - inclusive - podría ser del mismo formato que el indicado en el contrato con aquel, tal como se aprecia en el cuadro precedente.

6.4 Crédito fiscal de IVA

El crédito fiscal por facturas a nombre del agente marítimo se divide en dos grupos :

a) Crédito fiscal **directo** vinculado con las prestaciones exentas como agente.

Como ya comentamos, hay gastos que son facturados al agente marítimo, a pesar de que son adquiridos para el principal (armador, propietario o transportista) u otros armadores y/o capitanes. Tales son los gastos abonados a AGP⁶⁰, tasas, impuestos, el sereno que se carga en la nómina de empleados del agente marítimo, etc.

b) Crédito fiscal **indirecto** vinculado con las prestaciones como agente, exentas :

Otros gastos son facturados al agente marítimo por ser generales de su administración. Por ejemplo, comunicaciones, postales, automóvil, sueldos de terceros y de personal propio.

Llamamos **crédito fiscal de IVA indirecto**, al que se le factura por gastos propios de su gestión, a nombre del agente marítimo, por gastos que luego trasladará al principal, armador o capitán, en la parte proporcional afectada o vinculada con las prestaciones a aquellos.

Por ejemplo, el ya comentado gasto de telégrafo, fax, o teléfono. La prestadora del servicio únicamente factura al usuario. Sin embargo, el agente recibe comunicaciones por cuenta del propio principal. Es frecuente que las mismas puedan, inclusive, ser atribuidas a una determinada carga, con lo cual hasta serían conexos con la actual interpretación del Fisco de lo que se considera conexo.

⁶⁰ Administración General de Puertos

6.4.1 Ambos créditos - directos e indirectos - son computables

Por regla general, cuando las erogaciones registren IVA discriminado, el mismo no sería computable en la declaración jurada del agente marítimo, en la medida en que se vinculasen con las prestaciones exentas, por la regla general del artículo 11 de la ley del gravamen, que exige que el crédito computable es aquel vinculado con operaciones gravadas.

Sin embargo, el crédito vinculado con las operaciones del agente marítimo que reciben el tratamiento de exportaciones, ya sea que se trate de servicios conexos al transporte internacional o exportación de servicios, es computable en su declaración jurada.

Por ello, no encontramos razón por la que se deba trasladar en el costo de los servicios al cliente del exterior, ya se trate de armador, capitán o principal de un contrato de agencia.

Los créditos fiscales de los gastos que se le facturen con IVA, al formar parte de la declaración jurada del agente marítimo, podrían generar saldos a favor permanentes. Ello si no hubiera operaciones en el mercado interno cuyo débito fiscal los absorbiera. Si los hubiera, se puede pedir a la DGI la devolución de los saldos a favor o proceder a su compensación con otros impuestos o a su transferencia a otros contribuyentes, aplicando el procedimiento de la RG (DGI) 3884.

Las adquisiciones que son facturadas a nombre de capitán y/o armador, etc., aunque anoten como referencia al agente marítimo y su N° de CUIT, **legalmente no son compras del agente marítimo**

Si los proveedores de servicios facturasen correctamente a nombre del transportista, no habría dificultades, ya que al no contener IVA, no se registrarían en el libro de IVA o de compras. O, si se registrasen en alguno de ellos, lo serían en la columna de "operaciones exentas".

Si así fuera, los únicos créditos fiscales por IVA cuyo destino merecería atención, serían los "indirectos" facturados al agente marítimo

En resumen : todos los créditos de las compras efectuadas por el agente marítimo, facturados a su nombre, son computables en la declaración jurada del agente marítimo. LA única excepción sería el caso en que los mismos se vinculasen con prestaciones exentas sin el tratamiento del artículo 41 de la ley de IVA. Aquellos facturados al armador y/o capitán, que erróneamente contengan IVA, no puede ser tomado por el agente marítimo, - aun si el mismo se hallara discriminado -. Debe ser trasladado al principal como un gasto más. En ese caso se comportarían como un gasto adicional definitivo, que no podría ser recuperado.

7. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Hemos dividido las conclusiones en dos partes. La primera se refiere al estado actual de las interpretaciones del Fisco y los contribuyentes. En la segunda manifestamos nuestra propuesta.

7.1 Estado actual

El transporte nacional de pasajeros e internacional de cargas y pasajeros se halla exento y recibe el tratamiento de tasa cero, conforme con los puntos 12, 13 y 14 del inciso j) del artículo 6º de la ley de IVA, N° 23349 y mod. La exención alcanza también a la locación de casco desnudo.

La exención abarca el precio del transporte y de todos los servicios conexos que tengan por objeto exclusivo servir al mismo, tales como carga, descarga, estiba, eslingaje, depósito provisorio de importación y exportación, servicios de practica, pilotaje y demás servicios suplementarios realizados en la zona primaria aduanera.

El criterio de la DGI expresado en su jurisprudencia administrativa y en la R.G. DGI N° 3884 es que la exención rige en la medida en que el servicio sea prestado dentro de los límites de la zona primaria aduanera y que asista en forma directa a cada uno de los actos de transporte.

Ejemplo de ello es el dictamen 112/92 que excluye al transporte que parte del puerto y llega al ferrocarril fuera del puerto, por no desarrollarse dentro de la zona referida en el párrafo anterior, aunque el conocimiento de embarque incluya el tramo terrestre y la entrega en el ferrocarril.

Conforme con ello, los proveedores de los servicios que no se consideran conexos emiten facturas, a nombre del agente marítimo o del transportista, obligándoles a realizar el trámite de recupero de los créditos fiscales de la R.G. DGI N° 3884.

Respecto de los gastos considerados como servicios conexos, también es práctica usual el que sean facturados a nombre del agente marítimo, con referencia del armador, capitán o propietario.

En ambos casos - gravados y no gravados - se utiliza la factura "A", que es la apropiada para que un sujeto inscripto facture a otro inscripto - , con mención de la CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria) del agente marítimo.

El agente marítimo prepara una liquidación de los gastos realizados para que los mismos sean reembolsados por el principal (armador, capitán o propietario), y los

documenta con una nota de débito. Además emite la factura por sus honorarios o comisión de agente marítimo en una factura "B" o con una de exportación (sin letra o con letras distintas de a, b, c, y x - que se usan para operaciones de mercado interno -).

Los proveedores habituales de la actividad de transporte, siguiendo los criterios acordados en el Centro de Navegación y en general aceptados por los profesionales asesores, no incluyen el IVA, cuando se trata de servicios conexos.

Parte de estos proveedores, a su vez recuperan el IVA de sus adquisiciones vinculadas con la prestación de servicios conexos, aplicando la R.G. DGI N° 3884. Parte de ellos no se presenta a solicitarlos porque el trámite es complejo y tratan de evitar las tareas de verificación que realizará el Fisco, por distintas razones, entre ellas, el costo administrativo que ello demanda. Se suma al desaliento, que la DGI demora varios meses en proceder al reembolso.

La exención se ve restringida por la exigencia interpretativa de que los servicios sean prestados en la zona primaria aduanera y que puedan ser apropiados directamente a un acto de transporte o a una carga específica.

Con ello, entendemos que **no se cumple con la intención de eximir a la actividad de transporte internacional**, sino hasta que todos los prestadores de esos servicios hayan recuperado los créditos fiscales originados por aquellos servicios conexos que no cumplan con aquellas dos condiciones.

Entendemos que si se acepta la interpretación del fisco respecto a la restricción de que los servicios sean prestados en la zona aduanera, para considerarlos exentos, es correcto el recargo y la discriminación del impuesto sobre aquellos conceptos que no están exentos.

Lo que entendemos que no se ajusta a lo prescrito por las normas aplicables (artículo s/N°, agregado a continuación del 18 de la ley de IVA) es que el proveedor de los servicios le facture los mismos al agente marítimo, cuando el adquirente es el armador, propietario o capitán del buque, toda vez que el agente marítimo actúe como su representante legal.

Por ello en la operación de provisión de servicios a ser aplicados en la actividad de transporte internacional, el proveedor de servicios conexos **inscripto factura a un comprador** - generalmente del exterior -, **no responsable del impuesto**, no obligado a solicitar la inscripción ni a obtener una CUIT.

En este caso, lo que prescriben la ley de IVA y la R.G. DGI N° 3884, artículo 7°) modifica ciertos requisitos de forma de la facturas o documentos equivalentes a emitir según la R.G. DGI N° 3419⁶¹. La factura que correspondería utilizar es una factura de exportación de letra distinta a las "A", "B", "C" y "X", o sin letra. Con la leyenda :

⁶¹ Esta resolución de la administración tributaria que rige desde el 1/1/92, contiene todos los requisitos sobre emisión y registración de comprobantes.

Servicio que goza de la exención en el IVA y tratamiento de exportación artículos 6º, inciso J), puntos 13, 14 y 41 de la ley 23349 y 12.2 del decreto reglamentario.

La factura debería ser extendida a nombre del principal, armador, capitán o propietario e indicar el importe del IVA contenido en el monto total de la factura.

7.2 Propuesta de cambios

Respecto del alcance de la exención, de la evaluación de las normas aplicables analizadas, y en armonía con la matriz técnica y el significado económico del impuesto al valor agregado, se puede afirmar lo siguiente :

La exención en el IVA es para la actividad de transporte internacional, sin importar que el mismo sea de importación o de exportación, ni que los armadores, propietarios o empresas de transporte sean del país o del exterior.

El decreto reglamentario, en el segundo artículo agregado a continuación del 12, en su versión del Decreto 846/93, **expande el alcance de la exención contenida en la ley para completar un vacío** dejado por el legislador, a los servicios conexos al transporte. No lo limita a los servicios directos prestados a una determinada carga, ni dentro de la zona primaria aduanera.

Por ello no hay razones para restringir la exención excluyendo a los gastos y servicios que *"aunque relacionados con la actividad, no puedan atribuirse en forma directa a cada servicio de transporte en particular"*.

Los servicios que asisten al buque, a la tripulación y a la carga, así como a la gestión administrativa y comercial, son costos directos o indirectos **cuyo valor se agrega al costo del transporte**. Un determinado transporte o carga reflejan en su costo, precio o tarifa la totalidad de los gastos conexos ya sean apropiables en forma directa o indirecta a un determinado servicio.

Tampoco hay razón lógica para afirmar que los servicios conexos al transporte internacional que no sean realizados en la zona primaria aduanera no estén exentos. El mismo artículo 12.2 referido da como ejemplo de servicio conexo el practicaje y pilotaje, los cuales **se realizan en buena parte fuera de la zona primaria aduanera**, ya que esta no va más allá de la rada.

Si bien podría tratarse de una solución teórica que aun no ha madurado en la doctrina nacional, ni en el criterio del Fisco, podría afirmarse que son **servicios conexos al transporte internacional, todos aquellos prestados a un sujeto que rea-**

lice la actividad de transporte internacional, en la medida que los mismos sean aplicados o utilizados o tengan efecto - los usamos como sinónimos - en el curso de la prestación de esa actividad.

7.3 Recomendaciones

Se recomienda entonces :

1. Incorporar en la ley del impuesto al valor agregado, el contenido del artículo agregado en segundo lugar a continuación del 12 del decreto reglamentario de IVA N° 2407/86.
2. Sustituir la redacción del punto 13 del inciso J) del artículo 6°, que establece la exención para el transporte internacional, por el siguiente :

13) El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del artículo 41.

Se incluyen los servicios conexos que se vinculen con esa actividad. Estos comprenden todos aquellos que sean aplicados directa o indirectamente a la actividad de transporte internacional.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en la medida en que dichos servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento, debiendo ser los mismos facturados a estos últimos.⁶²

Son ejemplo de éstos la carga, descarga, estibaje, consolidación de carga, locación, movimiento y mantenimiento de contenedores, estibaje, practicaje, pilotaje, clasificación de mercaderías, grúa, remolque, provisión de agua al buque, atención médica de la tripulación de barcos, reparaciones, reflotamiento, amarre, honorarios de agentes marítimos, en éste último caso con exclusión de aquellos que actúen como agentes comerciales en la venta de carga -, entre otros, siempre que los referidos servicios sean soportados por el prestador del servicio de transporte internacional."

3. El referido punto 13 modificado, debería incorporarse como un inciso separado fuera del j) - quizá un inciso k) -, para que el mismo no se vea limitado a las prestaciones del punto 20 del inciso e) del artículo 3°.
4. Que se complementen las normas sobre facturación para que la actividad de transporte internacional no quede sujeta a las formalidades de la resolución general de la DGI 3419, aceptándose los documentos que son aceptado por las normas internacionales que rigen la actividad, en especial el conocimiento de embarque.
5. Es acorde con la naturaleza de los agentes marítimos que actúan como representantes legales la adquisición de gastos y servicios en nombre del armador del exterior, principal del agente marítimo. Conforme con ello los

⁶² No tiene sentido mantener la expresión "o sean facturados por estos últimos en concepto de recuperado de gastos", ya que para que puedan facturarse como recuperado de gastos, debieron ser previamente facturados como gasto al transportista internacional, con lo cual se cumpliría la primera condición.

proveedores deberían facturar a nombre de ellos, quizá con mención del agente, en la forma descripta por el artículo 7° de la R.G. DGI N° 3884 cuando el servicio sea gravado y no exento, lo cual, si se implementa la reforma arriba propuesta, debería verificarse por excepción.

6. Si los agentes marítimos realizaran gastos gravados que se les hubiera facturado a su nombre, y los mismos fueran conexos del transporte internacional, tales como teléfono, fax, etc., los mismos se recuperarán mediante una liquidación al principal, en la que no se trasladará el impuesto al valor agregado contenido en la factura.
7. Por su parte el agente marítimo podrá recuperar el crédito fiscal de sus propias adquisiciones - incluido el de los gastos recuperados del principal, armador, etc. -, aplicando la R.G. DGI N° 3884. En este caso el volumen y variedad de los créditos a recuperar probablemente serán inferiores a los que normalmente se deberían generar con la interpretación actualmente vigente, ya que se circunscribirán a los servicios de telecomunicaciones, algo de papelería, y otros que se adquieren en forma global para ser recuperados de uno o varios principales.
8. Consecuentemente debería mantenerse el método de recupero de los créditos fiscales para los proveedores de servicios que reciban el tratamiento de exportaciones del artículo 41.
9. En tanto no se modifique la ley en el sentido arriba recomendado, entendemos que la interpretación que debería aplicarse respecto de los servicios conexos al transporte debería considerar que no se requiere que los mismos sean prestados en la zona primaria aduanera, ni que deban atribuirse en forma directa a un contrato de carga o transporte específico. En consecuencia, son servicios conexos al transporte internacional todos aquellos que tengan relación con los actos y operaciones relacionados con esa actividad en tanto estén a cargo del prestador del servicio de transporte internacional.
10. A su vez se considerarán relacionados con la actividad de transporte internacional todos los servicios que sean soportados por la empresa que los presta en la medida en que los servicios tengan relación con los actos y operaciones de transporte. Como ejemplo de ellos, los servicios de armado del buque, y en general los demás gastos directamente vinculados con la operación de los medios de transporte y de la carga.
11. La Dirección General Impositiva debería adecuar las normas reglamentarias para permitir la recuperación de los créditos fiscales vinculados con la prestación de servicios exentos con tratamiento de exportación (transporte internacional de cargas y transporte internacional de cargas y pasajeros) y los que son exportaciones de servicios. En tanto ello quede pendiente, de-

bería admitirse la utilización del trámite por la Resolución General (DGI) 3884 para todos los casos.

12. Las normas reglamentarias que regulen los procedimientos para recuperar el impuesto por las adquisiciones vinculadas con operaciones que reciben el tratamiento del artículo 41 deberían fijar un plazo a la administración tributaria para la finalización del trámite, y que más tarde del mismo se devenguen intereses normales de plaza a favor del solicitante y el cargo por el costo de las garantías exigidas sean a cargo del fisco.

8. INDICE

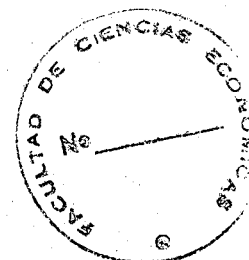
1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. EL CONTRATO DE AGENCIA MARÍTIMA	4
2.1 EL CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL EN GENERAL	4
2.1.1 Diferencia entre agencia comercial y agencia marítima aduanera.....	6
2.2 LA LEY DE NAVEGACIÓN ARGENTINA Nº 20094.....	8
2.2.1 Agente marítimo aduanero.....	9
2.2.2 Otros agentes marítimos	9
2.2.3 Responsabilidad	9
2.3 AGENCIA MARÍTIMA. SERVICIOS DE REPRESENTACIÓN	9
2.3.1 La representación de líneas marítimas.....	10
2.3.2 La atención de buques 'tramps'	10
2.3.3 Broker	11
3. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE MARÍTIMO.....	12
3.1 CONTRATO DE TRANSPORTE	12
3.2 FLETE.....	12
3.2.1 Propietario, armador y fletador.....	12
3.2.2 Cargador (shipper)	13
3.2.3 Transportador (carrier)	13
3.2.4 Operación en puerto.....	13
3.2.5 Consignatario (consignee).....	14
3.2.6 Agente de remitente (Freight forwarding o forwarding agent).....	14
3.2.7 Reserva de espacio	14
3.2.8 Recibos provisorios	14
3.2.9 Conocimiento de embarque.....	14
3.2.10 Conocimiento directo. Transporte polimodal	15

3.3 FLETAMENTO.....	15
4. DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LOS AGENTES MARÍTIMOS	16
4.1 AVISO DE LLEGADA.....	16
4.2 PROFORMA DE GASTOS	16
4.3 LLEGADA DE LOS FONDOS.....	16
4.4 LLEGADA DEL BUQUE.....	17
4.5 OTROS SERVICIOS AL ARMADOR, PROPIETARIO O TRANSPORTISTA.....	20
5. RESEÑA DEL TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS DISTINTOS CONCEPTOS.	22
5.1 LA LEY DE IVA.....	22
5.2 EL IVA COMO IMPUESTO AL CONSUMO.....	23
5.2.1 Solución de la ley española.....	24
5.2.2 Criterio de país de destino.....	24
5.3 SUJETO DEL IVA.....	24
5.4 OPERACIONES A NOMBRE PROPIO Y DE TERCEROS.....	25
5.5 EL AGENTE QUE ACTÚA EN NOMBRE Y POR CUENTA DE TERCEROS.....	26
5.6 EXENCIÓN DEL SERVICIO DE AGENTE MARÍTIMO Y DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL.....	27
5.7 EL DECRETO REGLAMENTARIO.....	28
5.7.1 La circular 1288/93 de la DGI.....	32
5.8 RECUPERO DE CRÉDITOS VINCULADOS AL TRANSPORTE INTERNACIONAL.....	32
5.9 DICTÁMENES DE LA DGI SOBRE EXENCIÓN DE SERVICIOS CONEXOS AL TRANSPORTE INTERNACIONAL.....	36
5.9.1 Despachantes de aduana, dictamen 3/92.....	36
5.9.2 Rancho, provisiones para naves, embarcaciones, dictamen 83/92.....	37
5.9.3. Complemento del transporte internacional desarrollado en territorio nacional, fuera de la zona primaria aduanera. Dictamen 105/92.....	38
5.9.4 Servicios de limpieza de aeronaves. Dictamen 111/92.....	38
5.9.5 Servicios prestados a los agentes marítimos. Dictamen 121/92.....	39
5.9.6 Servicios de amarre y desamarre de buques. Dictamen 115/92.....	40
5.9.7 Servicios de limpieza, inspección, lavado, reparación, almacenaje, enfriado, congelado y transporte de contenedores. Dictamen 141/92.....	40
5.9.8 Dictamen 138/94. Locación de contenedores.....	40
5.9.9 Criterio de la DGI en la R.G. N° 3884.....	42

5.10 CRÍTICA AL CRITERIO DE LA DGI.....	43
5.10.1 Gastos conexos que son exportación de servicios.....	46
5.10.2 Clave de interpretación sobre el lugar de utilización de un servicio.....	48
5.10.3 Correlación entre el vínculo territorial y la deducción o toma del crédito fiscal.....	50
5.11 RESUMEN. - CONCEPTOS EXENTOS POR TRANSPORTE INTERNACIONAL.....	51
6. FACTURACIÓN.....	53
6.1 TRASLADO DE GASTOS POR CUENTA DE TERCEROS.....	53
6.1.1 Cómo deberían facturarse los servicios conexos.....	54
6.1.2 Traslado de gastos en el contrato con un armador, propietario o transportista:.....	54
6.1.3 Facturación de comisiones y honorarios.....	55
6.1.4 Por prestaciones exentas por ser conexas del transporte internacional.....	55
6.1.5 Por prestaciones exentas ya que a pesar de no ser conexas al transporte internacional, son prestadas al exterior.....	56
6.1.6 Por prestaciones gravadas.....	56
6.2 TIPOS Y CÓDIGOS DE COMPROBANTES A EMITIR.....	57
6.3 LOS GASTOS A REEMBOLSAR POR EL ARMADOR, PROPIETARIO O TRANSPORTISTA.....	61
6.4 CRÉDITO FISCAL DE IVA.....	61
6.4.1 Ambos créditos - directos e indirectos - son computables.....	62
7. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.....	63
7.1 ESTADO ACTUAL.....	63
7.2 PROPUESTA DE CAMBIOS.....	65
7.3 RECOMENDACIONES.....	66
8. INDICE.....	69

DANIEL MARIO SCHWARTZMAN
DOCTOR EN CIENCIAS ECONÓMICAS

**"EL IVA EN LA ACTIVIDAD DE LAS AGENCIAS
MARÍTIMAS Y DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL"**



Depósito legal en la Dirección Nacional de la
Propiedad Intelectual en trámite

Bs. As., 31 de marzo de 1996