

## FLETES REALIZADOS POR TERCEROS PROVINCIA DE CORDOBA

Estimada/os:

En relación a las conclusiones de la Comisión de Impuestos de la Federación de Acopiadores de Granos relativas a los **fletes ejecutados por cuenta de terceros** y el **impuesto sobre los Ingresos Brutos**, de acuerdo a la normativa vigente en la **provincia de Buenos Aires**, por medio del presente efectuamos algunas aclaraciones en relación con la jurisdicción de la **Provincia de Córdoba**.

Al respecto, se debe considerar que la **provincia de Buenos Aires** contempla una especial modalidad de liquidación del impuesto sobre los Ingresos referida a los fletes **realizados por terceros**, al permitir la determinación de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos por la diferencia entre fletes descontados a los productores y los pagados a los fleteros.

En la provincia de Córdoba, la legislación vigente dispone que los fletes **realizados por cuenta de terceros**, no integrarán la base imponible cuando se exterioricen las condiciones previstas en Resolución Normativa N° 21/08 (B.O.: 24/10/08), que actualmente está incluida en el artículo 390 de la Resolución Normativa 1/2011.

A los fines de actualizar la información relativa al criterio de imposición de los **fletes realizados por cuenta de terceros** en la **provincia de Córdoba**, se adjunta el trabajo doctrinario publicado por esta Sociedad de Acopiadores de Granos en el año 2008.

Saludamos atentamente.

## **Base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se reglamenta la conformación de la base imponible**

*La Dirección General de Rentas reglamentó la forma de determinación de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos en los casos en que los intermediarios perciben ingresos en conceptos de recupero de gastos efectuados por cuenta de terceros*

Por Néstor Cáceres (\*)

### **I. Introducción**

Mediante la Resolución Normativa N° 21/08 (B.O.: 24/10/08), la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba procedió a reglamentar, para el caso de los intermediarios, el modo de acreditación de los gastos efectuados por cuenta de terceros, a los fines de su exclusión de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A través de la citada Resolución, se incorporó el artículo 344.1 a la Resolución Normativa N° 1/2007, con el manifiesto objetivo de *“... cubrir vacíos normativos, completando, interpretando y/o aclarando las normas que pudieren generar diferentes criterios de aplicación..... otorgando seguridad jurídica en la aplicación de las normas...”*.

Al respecto, resulta incorrecto que haya existido un “vacío normativo”, atento a que el artículo 176 del Código Tributario ya contemplaba que *“no se computarán como ingresos brutos gravados: b) los ingresos que perciban los comisionistas, compañías de ahorro y préstamos, consignatarios y similares, por las operaciones de intermediación en que actúen, en la parte que corresponde a terceros”*.

En este sentido, se debe considerar que para el intermediario son ingresos, tanto los que percibe del destinatario de los bienes (vbgr: exportador), como los que percibe del comitente destinados a retribuir gastos o servicios de terceros.

Desde ya, a los fines de brindar una mayor seguridad jurídica, nuestro Código Tributario debería incorporar en su artículo 176, como inciso m), la disposición contenida en el Código Tributario de la provincia de Buenos Aires en su artículo 162, inc. c), de Entre Ríos, en su artículo 152 inc. c) y Santa Fe en su artículo 138 inc. c), disponiéndose lo siguiente: *“Art. 176: Para la determinación de la base imponible no se computarán como ingresos brutos gravados: m) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen”*.

Más allá de las cuestiones atinentes a los requisitos específicos dispuestos por la R.N. 21/08 para contemplar este tipo de situaciones, resulta positivo que el fisco de la provincia de Córdoba haya reglamentado una realidad indisimulable, tal como la que surge de la necesidad de aprovechar la especialización en la realización de determinadas actividades que, en muchos casos, implica la necesidad de tercerizar determinadas tareas a los fines de lograr una mayor eficiencia.

En particular, la R.N. 21/08, reglamentaria del inc. b) del art. 176 del Código Tributario provincial, contempla las situaciones previstas en el 2<sup>do</sup> párrafo del artículo 222 del Código de Comercio, el cual establece que *“Se llama comisión o consignación, cuando la persona que desempeña por otros, negocios individualmente determinados, obra a nombre propio o bajo la razón social que representa”*.

De este modo, se pretende reglamentar un caso de excepción a la definición de la base imponible prevista en la primera parte del artículo 154 del Código Tributario, el cual dispone que *“Salvo lo dispuesto para casos especiales, la base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas”*.

En razón de que a partir de la precedente disposición no se permite la deducción de gastos, en los considerandos de la Resolución Normativa N° 21/08, se ha evaluado que *“...se considera prudente excluir de manera excepcional sólo aquellos ingresos por los cuales se pruebe fehacientemente que constituyen recupero de gastos al realizarse por cuenta de terceros y no como producto de su actividad”*, para lo cual *“...resulta necesario establecer en forma precisa los requisitos que deben verificarse concurrentemente a los fines de que se considere como tal”*...y que, en caso contrario, *“...será improcedente su deducción”*.

Cabe insistir en la circunstancia de que la Dirección de Rentas de la provincia de Córdoba, se excede en sus atribuciones, al pretender disponer *“excluir de manera excepcional”* conceptos expresamente excluidos en el inciso b) del artículo 176 del Código Tributario, norma que, por otra parte, no es mencionada en la R.N. 21/08, siendo que es una disposición vinculada con las situaciones que se pretenden reglamentar.

Más allá de lo expuesto, interpretada literalmente, la R.N. 21/08 resulta aplicable a cualquier actividad en se generen ingresos en concepto de “reintegro de gastos”.

## **II. Reglamentación de la Dirección General de Rentas de la pcia. de Córdoba**

A los fines de informar con total objetividad la reglamentación implementada por el fisco provincial, a continuación, se transcribe literalmente el texto dispositivo de la Resolución Normativa N° 21/08:

*“Para la determinación de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos se computarán como ingresos gravados los devengados en concepto de reintegro de gastos, excepto que se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos:*

*a) El contribuyente no debe desarrollar el servicio o la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos.*

*b) Los gastos que se recuperen deben haber sido incurridos por cuenta de terceros. A tales fines se deberá identificar en la facturación -con nombre y apellido, o razón social y CUIT- el sujeto que desarrolló la actividad que originó el gasto que se pretende recuperar.*

*c) Los importes que se facturen por recupero de gasto deben estar correctamente discriminados y corresponderse, en concepto e importe, exactamente con las erogaciones efectivamente incurridas por el contribuyente.*

*d) El circuito administrativo, documental y contable del contribuyente debe permitir demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados.”*

## **III. Nuestra interpretación**

En primer lugar se considera que, atento a que el impuesto grava el monto total de ingresos brutos, los reintegros de gastos, en general, forman parte de la base imponible para la determinación del impuesto.

Aún así, se ha reglamentado, con carácter de excepción, la exclusión de los ingresos por recuperos de gastos que, básicamente, deben haber sido efectuados por otros sujetos distintos al que obtiene el ingreso para sufragar dichos gastos.

En base a lo expuesto, se entiende que en el concepto de *“reintegro de gastos”* se encuentran comprendidos tanto los *“bienes”* adquiridos o *“servicios”* prestados por cuenta de terceros.

De este modo, la norma reglamentaria ha contemplado la situación de los reintegros de gastos efectuados por cuenta de terceros (clientes) y correspondientes a bienes o servicios adquiridos o prestados por terceros (vbgr.: honorarios, fletes, insumos, etc.).

A continuación, se evalúa el alcance, en base a una razonable interpretación, de cada uno de los requisitos exigidos por la Resolución Normativa comentada:

*a) El contribuyente no debe desarrollar el servicio o la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos.*

Se entiende que el reintegro de gastos no debe corresponder a una actividad que “desarrolló” el contribuyente por sus propios medios. Es decir, que si el comisionista o consignatario, para la comercialización de los productos, en determinadas ocasiones realiza fletes con medios propios, pero en otras oportunidades, contrata el servicio de terceros, cabe interpretar que en estos últimos casos el requisito se habrá cumplimentado para excluir de los ingresos gravados el recupero de los fletes pagados a terceros.

*b) Los gastos que se recuperen deben haber sido incurridos por cuenta de terceros. A tales fines se deberá identificar en la facturación -con nombre y apellido, o razón social y CUIT- el sujeto que desarrolló la actividad que originó el gasto que se pretende recuperar.*

En relación a la actividad del acopio de granos, se interpreta que se deberá consignar en el formulario C-1116/C (mandato/consignación/liquidación)<sup>1</sup> los datos identificatorios del sujeto que suministró los bienes o prestó los servicios, por cuenta y orden del comitente.

*c) Los importes que se facturen por recupero de gastos deben estar correctamente discriminados y corresponderse, en concepto e importe, exactamente con las erogaciones efectivamente incurridas por el contribuyente.*

Esta obligación, está íntimamente relacionada con la descrita precedentemente en el inciso b). Es decir, que sólo se podrá excluir de la base imponible el importe exacto del gasto efectuado por cuenta de terceros. En su caso, cualquier servicio adicional que prestara el intermediario y que estuviera vinculado con el gasto efectuado por cuenta de terceros, se deberá declarar de acuerdo al respectivo “código de actividad” previsto en la ley impositiva anual.

*d) El circuito administrativo, documental y contable del contribuyente debe permitir demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados.”*

Atento a que la situación contemplada por esta reglamentación está referida a la actividad del comisionista “...que desempeña por otros, negocios individualmente determinados”, y que obra a nombre propio, la factura del tercero vendedor del bien o prestador del servicio, será emitida a nombre del comisionista.

De este modo, el circuito administrativo y documental de ese “proveedor” del comisionista será similar a la de cualquier otro proveedor.

En cambio, en las registraciones contables, el bien o servicio adquirido por cuenta de terceros, no deberá ser imputado a cuentas de resultados, sino a cuentas patrimoniales que reflejen el crédito con el tercero (comitente) por el cual se efectuó el gasto.

#### **IV. Conclusiones**

Como se mencionó en la introducción del presente trabajo, el artículo 176 del Código Tributario, ya excluía de los ingresos brutos gravados a los ingresos que percibieran los comisionistas por las operaciones de intermediación en que actúen, en la parte que corresponde a terceros, si bien, sin la precisión contenida en los Códigos Tributarios de las principales provincias vecinas, como se comentó en la introducción de este trabajo.

De este modo, las pautas dispuestas por la Resolución Normativa N° 21/08, sólo ratifican aspectos operativos de una “exclusión de ingresos” claramente contemplada en la legislación de fondo (Código Tributario).

Ante el expreso reconocimiento del “vacío normativo” (de naturaleza reglamentaria) mencionado por la Dirección General de Rentas en los considerandos de la citada Resolución, sus disposiciones resultarán aplicables a partir de la fecha de su publicación,

---

<sup>1</sup> Si el espacio previsto en el campo “deducciones” no permitiera incluir todos los datos, se deberían detallar los mismos en hoja anexa al form. C-1116/C

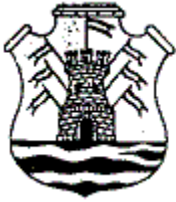
en particular, respecto de las restantes actividades en se generen ingresos en concepto de “reintegro de gastos”.

Por el contrario, respecto de las operaciones realizadas con anterioridad a la citada fecha, resulta materialmente imposible haber cumplimentado las disposiciones implementadas mediante la Resolución Normativa N° 21/08, que sólo reglamentan aspectos formales de conceptos ya excluidos por el inciso b) del artículo 176 del Código Tributario provincial, sugiriéndose la modificación de dicho Código introduciendo el texto transcrito en el apartado l) del presente.

(\*) Contador Público. Especialista en Derecho Tributario. [nestorcaceres@arnet.com.ar](mailto:nestorcaceres@arnet.com.ar)



**SOCIEDAD DE ACOPIADORES DE GRANOS  
DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA**  
 ROSARIO DE SANTA FÉ 231- 3º PISO - OFICINA 7- X5000 ACE - CÓRDOBA  
 TEL.: (0351) 422-9802 - 5359802/03/04 - FAX : 423-8234  
 SAGFAX : 425-8885  
 http://www.acopiadorescba.com  
 email: socacopcba@acopiadorescba.com



# BOLETIN OFICIAL

## DE LA PROVINCIA DE CORDOBA



### Nº 201

Viernes 24 de Octubre 2008

**Viernes 24 de octubre de 2008**  
**Modifican la Resolución Normativa Nº 1/2007**  
**MINISTERIO DE FINANZAS**  
**SECRETARÍA DE INGRESOS PÚBLICOS**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS**  
*Publicada en el Boletín Oficial de fecha 15/8/2007.*  
**RESOLUCIÓN NORMATIVA Nº 21**

Córdoba, 10 de Octubre de 2008

**VISTO:** El Código Tributario Provincial vigente, Ley Nº 6006, T.O. 2004 y modificatorias, la Resolución del Ministerio de Finanzas Nº 190/2008, B.O. 23-07-2008,

**Y CONSIDERANDO:**

QUE a través de la Resolución Ministerial citada se instruyó a la Secretaria de Ingresos Públicos para efectuar un relevamiento de situaciones que, de conformidad a la legislación vigente, requieran ser aclaradas y/o interpretadas, siendo la Dirección General de Rentas una de las dependencias comprendidas en la tarea encomendada.

QUE se pretende cubrir vacíos normativos, completando, interpretando y/o aclarando las normas que pudieren generar diferentes criterios de aplicación, todo ello con la finalidad de atender ahora en profundidad, otra faceta que regula la relación del Estado con los ciudadanos, es decir la certeza y precisión, otorgando seguridad jurídica en la aplicación de las normas, lo cual ayuda a mejorar y fortalecer la relación fisco-contribuyente, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y lograr el afianzamiento y radicación de nuevas inversiones en la Provincia.

QUE en el marco de dicha Resolución se trabajó con las dependencias involucradas, estimando conveniente reglamentar la problemática vinculada al reintegro de gastos.

QUE teniendo en cuenta los Artículos 146, 147 y 154 del Código Tributario y la naturaleza del impuesto que grava los ingresos brutos, por la cual en la conformación de la base imponible no se permite deducir los gastos que el contribuyente incurre en forma habitual en el ejercicio de su actividad, se considera prudente excluir de manera excepcional sólo aquellos ingresos por los cuales se pruebe fehacientemente que constituyen recupero de gastos al realizarse por cuenta de terceros y no como producto de su actividad.

QUE -consecuentemente- resulta necesario establecer en forma precisa los requisitos que deben verificarse concurrentemente a los fines de que se considere como tal, caso contrario, será improcedente su deducción.

POR TODO ELLO, en virtud de lo estipulado en el Artículo 18 del Código Tributario - Ley Nº 6006 - T.O. 2004 y modificatorias, y la Resolución Ministerial Nº 190/08,

**EL DIRECTOR GENERAL DE  
LA DIRECCIÓN GENERAL  
DE RENTAS**

**RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1º.-** MODIFICAR la Resolución Normativa Nº 1/2007 y modificatorias, publicada en el Boletín Oficial de fecha 15-08-07, de la siguiente manera:

I- INCORPORAR a continuación del Artículo 344º el siguiente título y artículo:

"REQUISITOS QUE DEBEN VERIFICARSE EN EL REINTEGRO DE GASTOS:

**ARTÍCULO 344º (1).-** Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se computarán como ingresos gravados los devengados en concepto de reintegro de gastos, excepto que se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos:

a) El contribuyente no debe desarrollar el servicio o la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos.

b) Los gastos que se recuperen deben haber sido incurridos por cuenta de terceros.

A tales fines se deberá identificar en la facturación -con Nombre y Apellido, o Razón Social y CUIT- el sujeto que desarrolló la actividad que originó el gasto que se pretende recuperar.

c) Los importes que se facturen por recupero de gasto deben estar correctamente discriminados y corresponderse, en concepto e importe, exactamente con las erogaciones efectivamente incurridas por el contribuyente.

d) El circuito administrativo, documental y contable del contribuyente debe permitir demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados."

**ARTÍCULO 2º.-** PROTOCOLÍCESE, PUBLÍQUESE en el Boletín Oficial, pase a conocimiento de los Sectores pertinentes y ARCHÍVESE.

CR. ALFREDO LALICATA  
DIRECTOR GENERAL

## **Conclusiones de Acopiadores Córdoba:**

Dirección General de Rentas de Córdoba.

Si bien la Provincia de Buenos Aires cuenta dentro de su estructura Provincial de Ingresos Brutos con un Código de actividad denominado "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías" que define y acentúa el trabajo de nuestra Federación respecto de los fletes realizados por terceros, la Provincia de Córdoba no cuenta con dicho código que nos permitiría resolver y acompañar la sugerencia. Si, nuestra provincia, cuenta con un código de actividad denominado "71103 - Transporte terrestre automotor de productos agrícolas- ganaderos en estado natural" que no es compatible con la elaboración mencionada.

La dirección General de Rentas de Córdoba, ya en el año 2008 bajo la Resolución Normativa N° 21 definió el reintegro de gastos como condición fundamental para evitar la originación del Impuesto.

En nuestra Provincia existen distintas alternativas para liquidar el Impuesto a los Ingresos brutos con relación al servicio de transporte automotor de granos.

A) Para aquellos contribuyentes que prestan el servicio de fletes (Con camiones propios o de terceros) y que facturen o se deduce en las Liquidaciones Primarias de Granos 01-compra -venta en el campo de deducciones, el flete al Productor, se grava con una alícuota al 1,50 %, con código de actividad 71103 (I.V.A: 21 % )

B) Para los casos que los acopiadores que actúan en la figura de consignación, al emitir la Liquidación Primaria de Granos 02 - consignación-, y en el campo de deducciones incorpora los conceptos de fletes, comisión y otros, se aplica el art. 197 del Código Tributario y cuya alícuota es el 2,30% (cuando los ingresos totales del año 2014 son menores o igual a \$11.375.000) o del 2,75 % (cuando los ingresos totales del año 2014 son mayores \$11.375.000), con código de actividad 85304

C) Para el caso que el servicio de flete se facture en forma independiente, se tributa con la alícuota del 1,50 %, con código de actividad 71103. (Debe estar inscripto en la actividad)

A la fecha, por la Resolución Normativa N° 1 (DGR -CBA) actualizada, en su art. 390 - se define los requisitos que se deben verificar y cumplimentar por el reintegro de gastos, requisitos que continúan, siendo los vigentes desde el 2008, cuyo trabajo se adjunta y recomendamos su lectura.

Gerencia - Asesoría.