



Dictamen N° 55/2004

Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC)

01 de Septiembre de 2004

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 93, 01 de Abril de 2005, página 887

Carpeta N° 32, página 10

ASUNTO

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - ACOPIO Y COMERCIALIZACION DE CEREALES EN NOMBRE PROPIO POR CUENTA DE TERCEROS. COMISIONES, ALMACENAJE Y FLETES. CONSULTA VINCULANTE. COOPERATIVA AGRICOLA DE ... LTDA.. DIRECCION REGIONAL ...

TEMA

IVA-REDUCCION DE ALICUOTA-CEREALES-FLETE-DEPOSITO

TEXTO

I.- La cooperativa del asunto se dirige a este organismo a efectos de consultar, en el marco del régimen establecido por la Resolución General N° 858 (AFIP), acerca de la alícuota que corresponde aplicar a los conceptos comisión, gastos administrativos, almacenaje y fletes que se liquidan en el formulario C1116/C como consecuencia de la compraventa de cereales alcanzados a la tasa reducida del Impuesto al Valor Agregado.

La rubrada indica que, por su actividad de acopio y comercialización de cereales en nombre propio por cuenta de terceros, confecciona dichos formularios completando en el campo destinado a las deducciones los conceptos citados aplicándoles la alícuota general del gravamen.

Asimismo, señala que considera correcta la forma en que ha venido liquidando el gravamen, sin embargo le surgen dudas debido "a las quejas de los asociados a la cooperativa" y al anexo X "Instructivo para confeccionar los formularios C1116/C" de la Disposición N° 3789/2003 de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario que establece como instrucción para la confección del formulario "descontar la tarifa del flete" del precio de la operación.

II.- De acuerdo a lo establecido por el inciso c) del artículo 2° de la ley de impuesto al valor agregado, se consideran ventas a las operaciones de los comisionistas,

consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

A su vez, el artículo 20 de la normativa aludida establece que "Quienes vendan en nombre propio bienes de terceros -comisionistas, consignatarios u otros-, considerarán valor de venta para tales operaciones al facturado a los compradores, siendo de aplicación a tal efecto las disposiciones del artículo 10".

En cuanto a la determinación del crédito fiscal el citado artículo 20 determina que el mismo "...se computará aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, quien será considerado vendedor por dicho importe...".

Al respecto, el artículo 60 del Decreto Reglamentario dispone que "El crédito de impuesto que como adquirentes les corresponda a los responsables indicados en el primer párrafo del artículo 20 de la ley, será computable en la medida en que el mismo sea consignado por separado en la liquidación que aquellos practiquen al comitente inscripto, e integre los montos que por la operación se le abonaren a éste".

De la normativa citada se desprende que la ley contempla un régimen especial mediante el cual se crea una ficción en la cual se considera al comisionista, consignatario u otros intermediarios que actúen en nombre propio pero por cuenta de terceros vendedores -o compradores, según se trate- de los bienes que negocian por su comitente.

De esta manera, el crédito fiscal a computar por el intermediario surge de la liquidación que él mismo efectúa a su comitente, constituyendo esto una excepción legal a la condición impuesta en el inciso a) del artículo 12 de la ley del gravamen.

En lo que se refiere a la alícuota a aplicar en la liquidación realizada por el consignatario al comitente -toda vez que se trata de la venta de cereales y oleaginosos-, debe señalarse que con la sanción de la Ley N° 25.063, se receptó la alícuota reducida establecida por el Decreto N° 499/98 modificado por su similar N° 760/98.

En cuanto a los conceptos que forman parte del precio neto gravado, se destaca que el punto 1 del quinto párrafo del artículo 10 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que lo integran -aunque se facturen o convengan por separado- y aún cuando considerados en forma independiente no se encuentren sometidos al gravamen: "1) Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares".

A efectos de aclarar cuál es el valor neto que constituye la base imponible, el segundo párrafo de la Circular N° 1.278 dispone que del precio que define el contrato de compraventa procederá la detracción de las sumas que pudieran haberse generado en concepto de comisión, gastos administrativos y almacenaje que, dada la intermediación a nombre propio, corresponde que incida en el valor neto liquidado al comitente.

En cuanto a los servicios de flete y otros conceptos liquidados en el formulario C1116/C, cabe traer a colación el Dictamen N° 59/2002 (D.A.L.) -rectificado parcialmente en las Acts. N°... - en el cual el área legal concluyó que los conceptos, tales como comisiones, fletes, certificados, guías, etc., facturados en ocasión de la comercialización de ganado bovino en pie resultan alcanzados por la alícuota reducida del cincuenta por ciento (50 %) de la tasa general del gravamen.

En dicha oportunidad el área legal citó la obra "Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico", Fenochietto Ricardo, Editorial La Ley, 2001, págs. 405, en la cual el autor señala en relación con el mencionado quinto párrafo del artículo 10 de la ley que "...cuando se presten servicios accesorios a una operación gravada y dichos

servicios fueran alcanzados por una tasa de impuesto distinta a la que está alcanzada la operación principal, ésta última arrastrará a los servicios, los que pasarán a estar alcanzados por la misma alícuota de la operación principal, tal como si se tratara de un hecho único."

A su vez, destaca el autor mencionado que dicha norma con la generalización de los servicios y su consecuente inclusión dentro del objeto del gravamen, perdió cierta vigencia, para recuperarla cuando se establecen tasas distintas a la general, a través del artículo 28 de la ley.

No obstante lo expuesto y si bien no es objeto de consulta cabe aclarar que respecto de los intereses por financiación el área legal aclaró que "...los intereses originados en el pago fuera de término de los servicios prestados por la cooperativa consultante constituyen hechos impositivos autónomos y por lo tanto no se les aplica la tasa de la operación principal".

En ese sentido, este servicio asesor en la Actuación N° ... indicó que "...el artículo 10 de la reglamentación del impuesto -texto ordenado según Decreto N° 692/98 y sus modificaciones- otorga a los servicios financieros un tratamiento autónomo independiente de la operación que los origine, toda vez que dispone que los originados en la financiación o el pago diferido correspondientes a las ventas y locaciones o prestaciones de servicios, resultan alcanzados por el gravamen aún cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas".

Ello así, en dicho acto de asesoramiento se entendió que la alícuota aplicable a los intereses derivados de la financiación otorgada con motivo de la venta de un bien gravado a la tasa reducida se encuentran alcanzados por la alícuota general del impuesto.

En lo que hace a las comisiones liquidadas a los comitentes en operaciones de compraventa de bienes incluidos en el inciso a) del artículo 28 de la ley, cabe destacar que en la Act. N° ... -conformada por Nota N° ...-, la Dirección de ... entendió que "en virtud de que las operaciones efectuadas por los consignatarios son ventas en los términos del artículo 2° de la ley del impuesto, y que la comisión surge de la propia operatoria de aquellas, ésta resulta beneficiada con la reducción de la alícuota prevista por el referido Decreto N° 499/98 modificado por su similar N° 760/98."

En ese orden de ideas, esta Asesoría en la Act. N° ... indicó que "...teniendo en cuenta la mecánica de determinación del impuesto, se aprecia que el gravamen que debe ingresar el consignatario surge de la diferencia entre los débitos y créditos fiscales generados por sus operaciones, por lo que su comisión, que representa el valor por él agregado a la transacción, queda indirectamente gravada a la tasa utilizada para calcular los referidos débitos y créditos fiscales".

Consecuentemente, de las consideraciones vertidas se desprende que los conceptos liquidados en ocasión de la comercialización de cereales tales como comisiones, gastos de almacenaje y fletes -con excepción de los intereses que constituyen un hecho imponible autónomo independiente que implica su gravabilidad más allá del encuadre tributario de la operación principal- resultarán alcanzados por la alícuota reducida del cincuenta por ciento (50%) de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado, prevista en el artículo 28 inciso a) punto 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Referencias Normativas:

- [Resolución General N° 858/2000](#)

- [Ley N° 20631 \(T.O. 1997\) Artículo N° 12 \(LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO\)](#)
 - [Ley N° 25063](#)
 - [Decreto N° 499/1998](#)
 - [Circular N° 1278/1992](#)
 - [Ley N° 20631 \(T.O. 1997\) Artículo N° 28 \(LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO\)](#)
 - [Decreto N° 692/1998 Artículo N° 10](#)
-

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: 31/08/2004 ALFREDO R. STERNBERG Director (Int.) Dirección de Asesoría Técnica Conforme: 01/09/2004 JOSE NORBERTO DEGASPERI Subdirector General Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva

Antecedentes:

"Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico", Fenochietto Ricardo, Editorial La Ley, 2001, págs. 405

AFIP - Biblioteca Electrónica