



## **Dictamen N° 62/2005**

Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC)

14 de Octubre de 2005

---

### **DATOS DE PUBLICACIÓN**

Boletín N° 107, 01 de Junio de 2006, página 1189

Carpeta N° 32, página 96

### **ASUNTO**

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - ACOPIO Y COMERCIALIZACION DE CEREALES EN NOMBRE PROPIO POR CUENTA DE TERCEROS. ALICUOTAS APLICABLES A CONCEPTOS LIQUIDADOS EN LOS FORMULARIOS C. 1116/C Y C. 1116/A. CONSULTA VINCULANTE. COOPERATIVA AGRICOLA GANADERA DE Z.Z. LTDA...

### **TEMA**

IVA-ALICUOTA-REDUCCION DE ALICUOTA-CEREALES

### **SUMARIO**

Los conceptos liquidados en oportunidad de la venta de granos, los cuales son volcados en el formulario C. 1116/C -v.gr. comisiones, gastos administrativos, almacenaje y flete largo-, toda vez que los mismos resultan comprendidos en el mecanismo liquidatorio establecido por el artículo 20 de la ley del tributo, quedarán sometidos a la tasa que se encuentran alcanzados los bienes objeto de la operación principal. Por tal motivo, en el caso de tratarse de la venta de cereales incluidos en el punto 5 del inciso a) del cuarto párrafo del artículo 28 de la ley, los cuales se encuentran sometidos a una alícuota reducida, corresponde que, del mismo modo, dicho beneficio alcance a los servicios que tuvieron por objeto dicha transacción.

---

### **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, acerca de la alícuota que corresponde aplicar a los conceptos que se liquidan en los formularios C. 1116/C y C. 1116/A como consecuencia de la compraventa de cereales alcanzados a la tasa reducida del Impuesto al Valor Agregado.

La rubrada indica que se dedica a la actividad de acopio y comercialización de cereales en nombre propio por cuenta de terceros, debiendo utilizar los formularios citados a efectos de determinar el gravamen.

Agrega, que al momento de confeccionar el formulario C. 1116/C - mandato/consignación/comisión- determina el importe bruto de la operación multiplicando el precio

de referencia -sin descuento alguno en concepto de flete- por el peso neto de la mercadería y a ese resultado le aplica la alícuota reducida establecida en el artículo 28 inciso a) punto 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, detalla que en el campo destinado a las deducciones incluye los cargos correspondientes a Comisión o Gastos Administrativos, Almacenaje y Fletes gravando todos estos conceptos con la alícuota general del tributo. Finalmente, señala que en el campo previsto para Retenciones aplica la tasa del 8% conforme a lo estipulado por la Resolución General N° 1.394 sobre el importe bruto determinado de la operación sobre el cual se había aplicado oportunamente la alícuota reducida del IVA.

En lo que al formulario C. 1116/A -certificado de depósito- concierne, indica que la cooperativa liquida en él los servicios correspondientes a secado, zarandeo, paritarias y flete corto aplicándoles la alícuota general del impuesto.

Por último, en cuanto al encuadre técnico legal de la operación, señala que considera correcta la forma en que ha venido completando los formularios mencionados y consecuentemente correctas las alícuotas del IVA utilizadas, sin embargo le surgen dudas debido a la respuesta dada por esta Administración Federal en Nota N° ... a una consulta realizada por otra cooperativa del mismo rubro, respecto de los servicios que se liquidan en el formulario C. 1116/C.

II.- En primer término, en lo que al régimen de facturación concierne, resulta oportuno señalar que conforme al artículo 9° de la Resolución General N° 1415, los formularios C. 1116/A (nuevo modelo), C. 1116/B (nuevo modelo) y C. 1116/C (nuevo modelo) utilizados en las operaciones de compraventa de granos -cereales, oleaginosos y legumbres- son considerados como documentos equivalentes toda vez que los mismos, de acuerdo con los usos y costumbres, sustituyen el empleo de facturas y remitos.

En cuanto a la modalidad operativa con que se lleva a cabo la actividad de los acopiadores de granos, corresponde señalar que, de acuerdo a lo expuesto por la Dirección de ... en sus estudios sectoriales relativos a los acopiadores de granos -manuales N° ... y N° ...-, la misma comprende en la generalidad de los casos una primera instancia, en la cual se produce el ingreso de los granos del productor-comitente a las instalaciones de acopiador, momento en que se confecciona el formulario C. 1116/A.

Posteriormente, se produce el perfeccionamiento de la venta de los granos. En esta instancia, el comitente ordena la venta del producto y el acopiador o cooperativa efectúa a dicho productor la liquidación mediante el formulario C. 1116/B o C. 1116/C, según la modalidad acordada entre las partes. Aquí se pueden generar cargos como comisión, flete largo, gastos administrativos, almacenaje, etc.

No obstante ello, debe advertirse que, conforme a los estudios efectuados por la Dirección de ..., previo a la venta referida, el productor puede -entre otras alternativas- optar por retirar la mercadería para autoconsumo o para su venta a terceros a través de un corredor o en forma directa.

III.- Descripta la operatoria en cuestión, resulta dable referirse al tratamiento que corresponde otorgar en el Impuesto al Valor Agregado a los distintos conceptos que son liquidados en oportunidad de confeccionar el formulario C. 1116/A.

Al respecto, cabe señalar que esta Asesoría en la Act. N° ... se expidió entendiendo que los conceptos que se liquidan en el citado formulario C. 1116/A -relativos al secado de los granos realizado a efectos de facilitar su conservación, el zarandeo que permite separar el grano de cuerpos extraños que posea y el flete corto que comprende el traslado de la mercadería del lugar de cosecha hasta las instalaciones del intermediario-, "...aún cuando tengan por objeto poner la mercadería en condiciones adecuadas para su posterior comercialización, son servicios cuyo destinatario final es el productor, quien resulta ser el propietario de los bienes objeto de tales prestaciones".

A su vez, en dicha oportunidad se trajeron a colación las consideraciones vertidas en el Dictamen N° 17/90 (DAT), expresándose "que el formulario C. 1116/A "...es un certificado de depósito intransferible de uso obligatorio por parte de los acopiadores en granos cuando reciben mercadería de un productor" por lo que resulta evidente que dicho formulario no exterioriza una transmisión a

título oneroso alcanzada por el impuesto sino que certifica que la titularidad de los bienes continúa en cabeza del productor".

En este contexto se entendió que "...corresponde que los mencionados conceptos sean documentados como hechos impositivos independientes, resultando alcanzados por la alícuota general del gravamen -21%- , aún cuando con posterioridad se concrete la enajenación de dichos productos".

En el mismo sentido, la Dirección de Asesoría ... se expidió en la Act. Nº ... -conformado por la ex Subdirección de Legal ...- señalando que compartía lo expresado por esta Asesoría "...en lo referido a los servicios brindados en ocasión del ingreso de los cereales a las instalaciones del acopiador, puesto que aún cuando su objeto fuera poner en condiciones la mercadería para su comercialización posterior, en tanto éstos son servicios cuyo destinatario es el productor, resulta pertinente que los mencionados conceptos sean documentados como hechos impositivos independientes, resultando alcanzados por la alícuota general del gravamen".

IV.- En lo atinente a los servicios prestados en oportunidad de efectuarse la venta de los granos, los cuales son liquidados en el formulario C. 1116/C, es dable recordar que conforme lo establecido por el inciso c) del artículo 2º 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 por cuenta de terceros.

Asimismo, 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 adquirente 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 lo hasta aquí expuesto, se desprende que la ley contempla un régimen especial mediante el cual se considera al comisionista, consignatario u otro intermediario -siempre y cuando actúe en nombre propio por cuenta de terceros- vendedor y comprador de los bienes en cuestión, correspondiendo que dicho intermediario genere débito fiscal cuando se perfecciona la venta de cereales y crédito fiscal en ocasión de efectuar la liquidación al comitente.

En cuanto a la alícuota que corresponde aplicar a los servicios de flete y otros conceptos en oportunidad de la venta de bienes alcanzados a la alícuota reducida, cabe traer a colación el Dictamen Nº 59/2002 (DAL) -rectificado parcialmente en las Acts. Nº ... y Nº ...- en el cual la Dirección de Asesoría 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, se señaló 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" -cfr. "Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico", Fenochietto Ricardo, Editorial La Ley, 2001, pág. 405-.

A su vez, respecto de las comisiones liquidadas a los comitentes en operaciones de compraventa de bienes alcanzados a la alícuota reducida, cabe destacar que en la Act. Nº ... -conformada por Nota Nº ...-, el área legal entendió que "...en virtud de que las operaciones efectuadas por los consignatarios son ventas en los términos del artículo 2º del impuesto, y que la comisión, surge de

la propia operatoria de aquéllas, 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 el mismo orden de ideas, esta Asesoría indicó, en la Act. N° ..., 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 fiscales 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".

En consecuencia y tal como fuera indicado en la citada Act. N° ... cabe concluir que "...tanto las comisiones, gastos administrativos, almacenaje como el flete son conceptos que resultan comprendidos en el mecanismo liquidatorio establecido por el artículo 20 de la ley del tributo, por lo que quedarán sometidos a la tasa que se encuentran alcanzados los bienes objeto de la operación principal".

En virtud de ello, en el caso de la venta de cereales que estén incluidos en punto 5 del inciso a) del cuarto párrafo del artículo 28 de la ley, los cuales se encuentran alcanzados por la alícuota reducida, corresponde que, del mismo modo, dicho beneficio alcance a los servicios incluidos en el formulario C. 1116/C que tuvieron por objeto dicha transacción.

---

#### **Referencias Normativas:**

- Ley N° 20628 (T.O. 1997) Artículo N° 28 (LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)
- Resolución General N° 858/2000
- Resolución General N° 1394/2002
- Resolución General N° 1415/2003
- Ley N° 20631 (T.O. 1997) Artículo N° 2 (LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO)
- Ley N° 20631 (T.O. 1997) Artículo N° 20 (LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO)
- Decreto N° 692/1998 Artículo N° 60 (DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO)
- Decreto N° 499/1998

---

#### **FIRMANTES**

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: 13/10/2005  
ALFREDO R. STERNBERG Director (Int.) Dirección de Asesoría Técnica Conforme: 14/10/2005  
JOSE NORBERTO DEGASPERI Subdirector General Subdirección General Técnico Legal Impositiva

---

**AFIP - Biblioteca Electrónica**