

<b>RESOLUCIÓN</b>	
<b>CV</b>	<b>069/2018</b>

**Córdoba, 26 de Octubre de 2018.-**

**REF.:**

**CONTACTO N°: 16657390 Y 16657863**

**VISTO:** Los trámites de referencia por medio de los cuales el contribuyente [REDACTED], CUIT N° [REDACTED], efectúa Consulta Vinculante a través de la página web de la Dirección General de Rentas y en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial (CTP) - Ley N° 6006 T.O. 2015 y modificatorias-;

**Y CONSIDERANDO:**

**I) QUE** el contribuyente presenta los trámites de Consulta Vinculante a través del portal web de la Dirección General de Rentas. Pregunta en el trámite N° 16657863 si el cobro en cuotas de un servicio prestado al cual se le adiciona un interés de financiación debe tributarse bajo el mismo código de la actividad o debe encuadrarse en el código de actividad financiera; aclara que hasta el año 2016 declaraba bajo dicha actividad los ingresos de los intereses. Además, en el trámite N° 16657390 consulta respecto a la aplicabilidad del Artículo 194 (hoy Artículo 198) del CTP referido a la base imponible de las adquisiciones que realizan las cooperativas a su nombre y por cuenta de sus asociados, puntualmente expresa que la cooperativa “...efectúa el servicio de picado de forraje y embutido del mismo /.../. Este proceso se efectúa con una maquina (sic) /.../ y con camiones o carros que hacen el servicio de flete de forraje, o sea el traslado del mismo...”. Continúa planteando que “Este proceso anteriormente lo ejercía nuestra cooperativa con camiones propios y operarios propios /.../ se decidió, por una cuestión de logística contratar servicios de terceros...”. Puntualmente expresan que “...nuestra COOPERATIVA hace el servicio de nuclear a los fleteros para facilitar la logística y hacer la facturación a cada asociado para facilitar la intermediación y las condiciones con cada uno de los fleteros”.

En realidad, el contribuyente realiza dos consultas: si para su operatoria comercial, tal como la expresa, le es aplicable las previsiones del Artículo 194 (hoy Artículo 198) del CTP y si deben aplicar la alícuota de intermediación para todos sus ingresos o por el contrario, deben aplicar el código correspondiente a las actividades financieras por los intereses que cobran por la financiación de los servicios, además, el contribuyente aclara en la presentación del trámite N° 16657863 que hasta el año 2016 aplicó una alícuota del ocho coma cincuenta por ciento (8,50%) considerando esta actividad como financiera.

A los fines del análisis de la situación y comprensión de los hechos planteados, conforme lo establecido en el Artículo 217 de la Resolución Normativa N° 1/2017 y sus modificatorias, se notificó al contribuyente que debía presentar copia de los Libros IVA Ventas y Compras, facturación que los transportistas la realizan a la cooperativa, documentación por la cual los asociados solicitan el servicio de flete y la facturación que la cooperativa emite al momento de cobrar los recargos por los pagos fuera de término. Dicho requerimiento fue cumplimentado por el consultante.

**II) QUE** habiendo dado cumplimiento al procedimiento de Consulta Vinculante, P-ST-AT-02 del Sistema de Gestión de Calidad, el cual ha sido elaborado considerando las normas vigentes, que requiere se verifique que el contribuyente no se encuentre en proceso de fiscalización, o de deuda en trámite o con un recurso interpuesto en Sede Administrativa, Contencioso Administrativa o Judicial o planteos ante organismos interjurisdiccionales de corresponder, como así también, que no se halle sometido a juicios de ejecución fiscal respecto del gravamen que consulta. Al no haberse dado las causales de exclusión en el régimen de consulta vinculante, se declaró la admisibilidad de la misma, la cual fue notificada en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente el 15 de junio de 2018 (fs. 199).

**III) QUE** el contribuyente realiza una consulta tributaria referida al Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto a cómo debe tributar por los ingresos obtenidos por los servicios de fletes prestados a sus asociados, por cuenta de transportistas independientes, y respecto a los ingresos que obtiene por el cobro en cuotas y con un eventual recargo o interés, además de un precio diferencial por el pago en esta modalidad (según consta a fs 9).

La consulta se centra en determinar si la actividad de servicios de flete que la cooperativa factura a sus asociados es realizada por cuenta propia pero por orden de los asociados, obteniendo ingresos por su intermediación, o si los servicios son realizados por la cooperativa. Además, plantea en la presentación si debe tributar como actividad financiera los ingresos en cuotas de esos servicios.

Primeramente, analizaremos la duda planteada por el contribuyente (en su escrito erróneamente refiere al Artículo 194) referida a si le corresponde aplicación del Artículo 198 del CTP. Dicha norma prevé -tal cual lo dice el título de dicho artículo- su aplicación para las cooperativas o secciones de compras exclusivamente:

***“Cooperativas o Secciones de Compras.***

***Artículo 198.-*** En el caso de cooperativas o secciones de compras de bienes y servicios que efectúen adquisiciones a su nombre y por cuenta de sus asociados no revistiendo los mismos el carácter de consumidores finales, la base imponible estará constituida por los ingresos brutos que retribuyan su intermediación, cualquiera sea la denominación y/o modalidad operativa adoptada.

*Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable exclusivamente a las operaciones celebradas por las citadas cooperativas o secciones con sus asociados.*

*Los ingresos brutos derivados de las actividades comprendidas en este artículo tendrán el tratamiento dispensado para la actividad de intermediación.”*

Para que la casuística sea la prevista en el artículo antes transcrito deben darse las siguientes particularidades:

- a) Debe tratarse efectivamente de una operación de “intermediación”, es decir, de la documentación debe surgir necesariamente que la cooperativa actúe en nombre propio y por cuenta de sus asociados en las adquisiciones.
- b) Las adquisiciones deben ser a nombre de la cooperativa y por cuenta de sus asociados.
- c) En las adquisiciones, los asociados de la cooperativa no deberán revestir o tener el carácter o calidad de consumidores finales, es decir, se excluyen las adquisiciones que los asociados hagan a la cooperativa para su propio consumo.
- d) La base imponible de la cooperativa estará constituida por lo que retribuya su intermediación.

Es decir, para tales operaciones se entiende que la **actividad de la cooperativa es la “intermediación”** en la compra de bienes o prestación del servicio, **la cuál será luego liquidada y/o rendida a sus asociados**. Resaltamos que en todo lo aportado, lo contratado primero es cobrado a los asociados y luego es retribuido al prestador del servicio.

Ahora bien, en la documentación adjuntada -facturación, detalle de libros IVA, notas explicativas- detalla que la cooperativa presta a los asociados el servicio de picado de forraje y embutido del mismo. Comenta que este proceso “...se efectúa con una máquina picadora de forraje, una embutidora de forraje y con camiones o carros que hacen el servicio de flete de forraje, o sea el traslado del mismo, desde el lote o potrero hasta donde decida el productor agropecuario conservar dicho forraje”, y que al momento de realizar la operación, la cooperativa contrata el servicio de flete con el fin de evitarle al asociado inconvenientes con la contratación y mejorar las condiciones de ésta.

Se observa en la facturación aportada por la consultante que además del servicio de fletes discrimina otro tipo de prestación -servicio de picado-, tal cual lo informa también en la explicación al describir la forma de operar de la cooperativa. Cabe aclarar que este servicio no se encuentra en discusión y corresponde se tribute directamente por parte de la cooperativa al ser un servicio propio. Esto se ve reflejado en la constancia de inscripción de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que figura a fs. 111, y en los códigos de actividad que allí se indican dados de alta.

Analizando puntualmente la facturación aportada y su registración en los libros IVA Compras e IVA Ventas se observa que la cooperativa discrimina tanto en la facturación como en los libros los servicios que le cobra a cada asociado y adjunta ordenes de trabajo con esos servicios y los fleteros le facturan los servicios de flete al consultante una vez por mes. Para esto adjuntan copia del papel de trabajo donde detallan los fletes por asociado.

Dichas órdenes de trabajo se relacionan con la facturación que la cooperativa le realiza a cada asociado.

Ahora bien, de la documentación provista por el contribuyente podemos realizar ciertas observaciones que consideramos oportunas traer a colación a fin de determinar el tratamiento que se le debe otorgar a los servicios de fletes contratados por la cooperativa y facturados a los asociados:

- La facturación que cada fletero le realiza a la cooperativa es por un mes determinado sin discriminar en ella a que asociados se le realizó el servicio. En planillas adjuntas, por ejemplo, a fs. 130, figura el detalle de los servicios de flete prestado a cada asociado pero no posee firma de parte de estos ni membrete alguno para poder individualizar el servicio, además que no se puede relacionar dicho servicio con los importes allí facturados. Asimismo, la fecha de facturación de los fletes es posterior a las fechas de las facturas que la cooperativa cobra a los asociados.
- Las órdenes de tarea detallan los fletes que se le realizó al asociado y se relacionan con una facturación que la cooperativa le realiza a éste, cuyos montos tampoco coinciden. En dichas órdenes de tarea se detallan todos los fleteros que le prestaron el servicio y las fechas en las cuales se realizó el mismo.
- La cooperativa factura además de los fletes otros servicios que le presta a los asociados (por ejemplo, servicios de picado).

La falta de relación entre las facturas, las órdenes de trabajo y las facturas de los fleteros nos lleva a determinar que las operaciones de flete que la cooperativa le factura a los asociados son servicios prestados por ésta y no una intermediación entre el



**POR** lo expuesto y en virtud de lo establecido por los Artículos 16, 20, 23 a 27 del Código Tributario Provincial -Ley Nº 6006, T.O. 2015 y modificatorias- y lo previsto en el Capítulo 8 del Título II del Libro I de la Resolución Normativa Nº 1/2017 y modificatorias;

**EL JUEZ ADMINISTRATIVO DE LA  
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN DE ASESORÍA  
R E S U E L V E:**

**ARTÍCULO 1°.- No CORRESPONDE** darle el tratamiento previsto en el Artículo 198 del Código Tributario Provincial -Ley Nº 6006, T.O. 2015 y modificatorias- a los ingresos obtenidos por la Cooperativa [REDACTED] por los servicios de fletes que le presta a sus asociados y, por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por dichos servicios está constituida por el total de los ingresos facturados a sus asociados.

**ARTÍCULO 2°.- Los** ingresos que la Cooperativa [REDACTED] obtiene en concepto de “intereses de financiación” son ingresos complementarios a las actividades principales que desarrolla y tributará a la alícuota que le corresponda a dicha actividad principal.

**ARTÍCULO 3°.- LA** presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente al Consultante, a la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal con relación al caso consultado, implicando para la solicitante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente; el cual deberá aplicarse a la determinación del gravamen, correspondiente a todos los períodos fiscales vencidos y no prescriptos y a los que venzan con posterioridad; y será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o de nuevos actos administrativos de alcance general o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto. Cabe señalar que contra la presente respuesta la consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Artículo 127 y siguientes del Código Tributario Provincial -Ley Nº 6006, T.O. 2015 y modificatorias-.

**ARTÍCULO 4°.- PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE** al interesado con copia de la presente resolución. Cumplido, **COMUNÍQUESE** a las **DIRECCIONES DE JURISDICCIÓN** de la Dirección General de Rentas y a la **DIRECCIÓN DE POLICÍA FISCAL** para la toma de razón. **ARCHÍVESE.**

LO
IRL
BLF

**CRA. LAURA ONTIVERO**  
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN ASESORÍA  
R.G. 2096/2016