



## **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA PCIA. DE CÓRDOBA.** **REINTEGRO DE GASTOS POR OPERACIONES DE CONSIGNACIÓN DE** **GRANOS (C-1116/C)**

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 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. En particular, cabe destacar las gestiones realizadas por la Sociedad de Acopiadores de Granos, tendientes al reconocimiento de la “no computabilidad” de ese tipo de recupero de gastos.

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*”.

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 recuperado 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 174 del Código Tributario, norma que, por otra parte, no es mencionada en la R.N. 21/08, siendo que es precisamente la que se pretende reglamentar.

## **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 recuperado 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*” (vbgr.: fletes) se encuentran comprendidos tanto los “*bienes*” adquiridos o “*servicios*” prestados por cuenta de terceros.

De este modo, que la norma reglamentaria ha contemplado la situación de los reintegros de gastos efectuados por cuenta de terceros (vbgr.: productor) y correspondientes a bienes o servicios adquiridos o prestados por terceros (vbgr.: fletero).

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 gasto deben estar correctamente discriminados y corresponderse, en concepto e importe, exactamente con las erogaciones efectivamente incurridas por el contribuyente.*

---

<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

Esta obligación, está íntimamente relacionada con la descripta 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.

*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.

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” 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.

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 excluidos por el inciso b) del artículo 176 del Código Tributario provincial.

Cáceres-Lingua y Asociados  
Av. Sagrada Familia N° 1.071  
Córdoba  
T.E. 0351-4818775  
[www.caceres-linguayasoc.com.ar](http://www.caceres-linguayasoc.com.ar)  
[ncaceres@caceres-linguayasoc.com.ar](mailto:ncaceres@caceres-linguayasoc.com.ar)  
[nestorcaceres@arnet.com.ar](mailto:nestorcaceres@arnet.com.ar)