

internacionales. Este último punto (condición N° 2) también es cumplido por // ya que los servicios de logística prestados por la empresa se realizan en instalaciones de clientes que atienden tanto el mercado interno como el mercado internacional.”

En definitiva, su consulta se circunscribe a si “¿basta con la sola inscripción ante AFIP -como parecería surgir de la redacción de la norma- o es necesario además estar realizando actividades de transporte internacional?”.

Acompaña su presentación con la siguiente documentación: copia del poder que acredita la personería invocada y constancia del “Sistema Registral” de AFIP donde aparece la inscripción como “Agente de Transporte Aduanero”.

II) QUE a los efectos de profundizar el análisis de la consulta planteada, con fecha 15/02/2018 se emitió un requerimiento vía domicilio fiscal electrónico requiriéndole presentar la facturación de los últimos meses en la que se detalla el concepto de las prestaciones de servicios vinculadas con su consulta. Dicha solicitud fue cumplimentada por la solicitante el día 22/02/2018.

Posteriormente, el día 30/05/2018, se envió una segunda notificación vía domicilio fiscal electrónico solicitándole:

- Documentación que acredite su condición de Agente de Transporte Aduanero
- Formularios y/o documentos que demuestren su actuación como Agente de Transporte Aduanero (manifiestos de carga, conocimientos de embarque u otra documentación similar).

La respuesta a dicho requerimiento fue presentado el día 06/06/2018, adjuntando el contribuyente, respecto del primer punto, impresiones obtenidas del Sistema Registral de la página de AFIP y, en cuanto al segundo ítem, nota aclarando que no dispone de esa documentación por desarrollar la actividad de transporte de cargas dentro del territorio nacional.

III) QUE habiendo dado cumplimiento al procedimiento de Consulta Vinculante, 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 Administrativo 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 según se adjuntan copias de mail enviados por las diferentes áreas administradoras citadas se dispuso, al no haberse dado estas causales de exclusión en el régimen de Consulta Vinculante, declarar la admisibilidad de la misma a través de la notificación de fecha 26 de junio de 2018.

IV) QUE el análisis de la cuestión planteada se limitará a verificar si el consultante cumple con las previsiones del Artículo 21 de la Ley Impositiva Anual N° 10.509 y su modificatoria para encuadrarse como agente de carga internacional y así aplicar la alícuota allí establecida.

Previamente a responder la consulta planteada, comenzaremos por mencionar que a través de la Resolución General N° 7/2017 de la Comisión Arbitral, se aprobó el NAES (Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación) comenzando su vigencia a partir del 1° de enero de 2018. Por su parte, la Dirección General de Rentas, a través del Artículo 219 (1) de la Resolución Normativa N° 1/2017 y sus modificatorias, procedió a adherirse al mencionado nomenclador.

Con anterioridad a la aprobación del NAES, de acuerdo a nuestra base de datos, la firma se encontraba desarrollando varias actividades económicas bajo el régimen de Convenio Multilateral, entre las que se destaca -en lo que aquí importa- la actividad correspondiente al código CUACM 635000 “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías”, siendo su fecha de alta el 01/04/1994.

De acuerdo a la normativa aplicable a la Provincia de Córdoba, hasta el año anterior se encontraba vigente el Anexo XVI de la Resolución Normativa N° 1/2015 y sus modificatorias (hoy derogado), el cual preveía las equivalencias entre los códigos del nomenclador CUACM y los códigos locales. De allí, se observa que los códigos locales equivalentes para el código mencionado en el párrafo anterior eran los códigos 71400.90 “Otras actividades de transporte complementarias” y 71403.00 “Agentes de carga internacional, entendiéndose por tales a aquellas personas jurídicas o físicas que estando inscriptas como agentes de transporte aduanero, ante la administración federal de ingresos públicos o el organismo competente en materia aduanera, sean proveedores de servicios logísticos en todo lo relacionado a los movimientos de carga nacional y/o internacional, con estructura propia y/o de terceros, coordinando y organizando embarques nacionales y/o internacionales, consolidación y/o desconsolidación de cargas, depósitos de mercaderías, embalajes y demás servicios conexos al transporte internacional”; siendo sus alícuotas generales aplicables del 3,50% y 1,50% respectivamente.

Conforme a lo expuesto, se verifica que desde el año 2011 se incorpora en la Ley Impositiva Anual la actividad de agente de carga internacional a la alícuota del 1,50%, lo cual no debe sorprender al contribuyente que la actividad citada tribute a una alícuota diferente, comprobándose que la misma no fue desarrollada por el consultante atento a lo que se constata en sus declaraciones juradas presentadas hasta diciembre de 2017.

Ahora bien, comenzando con el análisis de la consulta formulada por el contribuyente, iniciaremos por analizar al código de actividad en controversia. Conforme a lo previsto en la columna “incluye” del nomenclador NAES, el código de actividad 523090 “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías n.c.p.” comprende: *“La actividad efectuada por los agentes de carga que operan en los modos terrestre y aéreo en el sentido de la organización y coordinación del transporte en nombre del expedidor o consignatario. Incluye las actividades de empresas empaquetadoras para comercio exterior; alquiler de contenedores; etc.”*

Asimismo, el Artículo 21 de la Ley Impositiva Anual N° 10.509 -modificada por el Decreto N° 2066/2017-, vigente para el período fiscal 2018, prevé para el código de actividad en cuestión, un tratamiento diferencial en cuanto a la alícuota a aplicar, siempre que se trate de la siguiente casuística: *“Agentes de carga internacional, entendiéndose por tales a aquellas personas jurídicas o humanas que estando inscriptas como agentes de transporte aduanero ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo competente en materia aduanera, sean proveedores de servicios logísticos en todo lo relacionado a los movimientos de carga nacional y/o internacional, con estructura propia y/o de terceros, coordinando y organizando embarques nacionales y/o internacionales, consolidación y/o desconsolidación de cargas, depósitos de mercadería, embalajes y demás servicios conexos al transporte internacional”*.

En lo que respecta a la normativa de índole nacional, nuestro Código Aduanero únicamente prevé en su Título II como auxiliares del comercio y del servicio aduanero a los despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero y a sus apoderados y dependientes.

De allí que el agente de carga internacional se trate de una figura atípica, es decir, una figura que no se encuentra plasmada en ninguna normativa que señale sus obligaciones, derechos, responsabilidad y demás.

No obstante ello, vamos a recurrir a la definición de agente de transporte aduanero por ser ésta la condición exigida para el agente de carga internacional en el ámbito local. Así, el Artículo 57 del Código Aduanero establece: *“Son agentes de transporte aduanero, a los efectos de este código, las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme con las condiciones previstas en este código”*.

Destacada bibliografía menciona que *“el agente de carga actúa como un intermediario entre el remitente o el consignatario y los transportadores, almacenadores, autoridades aduaneras y otras personas en la cadena de transporte con quienes el cliente de otra manera tendría que tratar. De este modo, tradicionalmente su rol principal ha sido celebrar los contratos con aquellas personas en nombre de su cliente. Adicionalmente, los agentes de carga con frecuencia asesoran en relación con rutas, proveen información sobre importaciones y exportaciones, y preparan y diligencian la documentación necesaria para que los bienes lleguen a su destino”*¹.

De allí que se indique que *“el agente de carga, tradicionalmente, es un coordinador, es un gestor, se encarga de coordinar las labores del transporte de las mercancías. /.../ Del mismo modo, cuando de contratar el transporte de mercancías se trata, el remitente puede acudir directamente al transportador o transportadores necesarios, o bien procurar la asesoría y la gestión de la operación por parte de un agente de carga. Esa es la función típica del agente de carga en relación con el transporte de mercancías: ofrecerle al cliente alternativas, asesorarlo, decirle cómo puede transportar sus mercancías, y gestionar la operación de transporte en su nombre”*².

En ese sentido, *“Si el transportista pacta directamente con el cliente las condiciones del contrato de transporte, entonces, además de transportista, es un agente de cargas. /.../ Si un agente de carga se especializa en el transporte internacional toma el nombre de Agente Internacional de Carga”*³.

De lo expuesto podemos indicar que, como su palabra lo indica, el agente de carga internacional es aquel encargado de coordinar el transporte de mercaderías de sus clientes en el ámbito del transporte internacional, ámbito que requiere de una operatoria más compleja que la nacional debido a la existencia de trámites aduaneros relacionados con el medio transportador y las cargas transportadas; por ello el requisito de inscripción como Agente de Transporte Aduanero.

Corresponde ahora traer a colación las declaraciones realizadas por el contribuyente. El consultante expresa que *“/.../ realiza una labor fuertemente vinculada a la industria automotriz en Córdoba, desarrollando*

¹ Glass, David y Cashmore, Chris; Introduction to the Law of Carriage of Goods, Sweet & Maxwell, Londres, 1989; p. 70. Traducción libre.

² Revist@ e-Mercatoria, Volumen 4, Número 1 (2005).

³ El Transporte Automotor de Cargas en la Argentina, Centro Tecnológico de Transporte, Tránsito y Seguridad Vial (C3T), Secretaría de Extensión Universitaria Universidad Tecnológica Nacional (U.T.N.) - Argentina, <http://www.utn.edu.ar/secretarias/extension/c3t.utn>; consultado el día 22/06/2018.

actividades esenciales para una correcta y eficiente fabricación industrial. Las actividades que desarrolla hacen de soporte y asistencia directa y fundamental al proceso de manufactura, permitiendo bajar los costos de producción y volviendo dicho proceso más eficiente y más económico.”

Por otro lado, expresa que realiza las siguientes actividades:

- “- Recibe, clasifica y ordena todo el material productivo que llega a planta a granel.*
- Lo almacena registrando su ubicación y llevando el stock de cada pieza.*
- Controla los niveles de stock de materiales y la disponibilidad de los mismos en la línea de producción en cada ubicación y cada puesto.*
- Emite solicitudes de entrega de materiales para reponer los materiales a borde de línea de cada una de las estaciones.*
- Prepara y acondiciona los materiales que entrega eliminando embalajes, separadores y acondicionando las piezas /.../.*
- Prepara conjuntos de materiales en el orden exacto que se van produciendo los autos para que el operador de fabricación tenga las diferentes piezas /.../ a mano /.../.*
- Retira los embalajes vacíos de la línea para poder ubicar nuevas piezas.*
- Utiliza sistemas informáticos específicos para este pre-tratamiento de las piezas antes de su incorporación a los vehículos.*
- Utiliza personal cuyo costo es significativamente inferior al operador de fabricación.*
- Utiliza personal y recursos especializados para esta especialidad.*
- Opera, para realizar estas actividades dentro de las plantas industriales y dentro de las líneas de fabricación.”*

Asimismo, el consultante indica que “...la sociedad actualmente se encuentra desarrollando la actividad de transporte de cargas dentro del territorio nacional. Sin embargo, continúa ofreciendo servicios de transporte de cargas tanto de carácter nacional como internacional, a pesar de que actualmente por cuestiones de mercado no cuenta con clientes que requieran de los servicios descritos en última instancia (es decir, de carácter internacional). No obstante lo mencionado anteriormente, y de acuerdo a la interpretación de la normativa emanada al respecto (la cual motiva la consulta vinculante), no surge de la misma la obligatoriedad en cuanto a la prestación efectiva de servicios de transporte de cargas internacional para acceder al beneficio de reducción de alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la actividad de código NAES 523090, si no que basta con la mera inscripción ante la autoridad aduanera como Agente de Transporte Aduanero para gozar del mismo.”

Resulta conveniente recordar que, a los efectos de constatarse la configuración del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Artículo 177 del CTP exige el ejercicio habitual y a título oneroso en la Provincia de Córdoba del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad.

De este modo, resulta errónea la interpretación realizada por el consultante al limitar únicamente, a los efectos de tributar a la alícuota especial, a encontrarse inscripto como Agente de Transporte Aduanero, ya que de no verificarse la prestación efectiva de los servicios de agente de carga internacional, no existirían ingresos por el ejercicio de la actividad, y en consecuencia, no se verificaría el hecho imponible.

Así las cosas, y atento a la documentación obrante, nos encontramos frente a un contribuyente que a los efectos de encuadrarse como agente de carga internacional no cumple con los requisitos previstos en el Artículo 21 de la Ley Impositiva Anual N° 10.509, ya que si bien se constata su inscripción como Agente de Transporte Aduanero ante AFIP

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 N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-

ARTÍCULO 3°.- 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
SA
IGM

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