

RESOLUCIÓN	
CV	66/2018

Córdoba, 27 de Julio de 2018.-

REF.: Trámite C.I. N° [REDACTED]

VISTO: El trámite de referencia por medio del cual el contribuyente [REDACTED] CUIT N° [REDACTED], con domicilio fiscal en calle [REDACTED] de la ciudad de Córdoba, efectúa Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial (CTP) -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-;

Y CONSIDERANDO:

I) QUE el consultante presenta Formulario F-916 respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y adjunta una nota en la cual consulta si resulta exigible tributar el mencionado impuesto respecto al *"...importe que en concepto de impuesto (sic) sobre los Ingresos Brutos y demás fondos que se recaudan conjuntamente con el mismo, que debe facturar la empresa en forma separada al precio convenido por la participación del servicio -Nota de Débito-..."*.

La consulta formulada por la firma de referencia, se enmarca en el hecho de haber resultado adjudicataria de la licitación pública nacional e internacional (expediente N° 0424-065550/2017) para la contratación de servicios de asistencia y colaboración para la optimización de la gestión de los recursos a cargo de la Administración Tributaria de la Provincia de Córdoba.

Expone que *"La Provincia de Córdoba en su calidad de Comitente, en el marco de las previsiones contenidas en el inciso e) del artículo 15 del Pliego de Especificaciones Especiales de la Licitación Pública Nacional e Internacional bajo Título Oferta Económica, informó y/o aclaró de oficio que todos aquellos interesados en presentar su oferta económica, en el precio por la prestación del servicio objeto de la presente licitación: "...no deberán tener en cuenta la incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia respecto de la misma. Esto se enmarca en las reformas que la Provincia de Córdoba está llevando a cabo para reducir la carga tributaria en los distintos sectores de actividad económica..."*"

Considera que *"Al estar dicho importe [el monto equivalente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos que se recaudan conjuntamente con el mismo] a cargo de la Provincia, entendemos que dicha circunstancia configura o constituye, o al menos resulta participativo del denominado "reintegro de gastos" atento a que dicho monto debe ser erogado efectivamente por el Estado Provincial . /.../*

Frente a ello, la circunstancia de que la empresa procede a ingresar en forma temporaria el impuesto al fisco y luego lo recupera de su comitente, a nuestro juicio, la erogación realizada se ajustaría a las previsiones del denominado "reintegro de gastos" que fuera establecida en el artículo 342 de la Resolución Normativa N° 1/2017 y sus modificatorias".

Puntualmente la consulta señala que, "al ser el Estado Provincial, quien en su caso, asume la erogación del gasto en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los fondos que se recaudan conjuntamente con el mismo en forma adicional y accesorial al precio convenido por el desarrollo de la actividad y perfectamente identificable (...), le correspondería dispensar el tratamiento del denominado "reintegro de gastos".

Acompaña a su presentación una copia del contrato de unión transitoria celebrado entre [REDACTED] de fecha [REDACTED].

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 puesta a disposición del contribuyente en su domicilio fiscal electrónico el 27 de julio de 2018.

III) QUE atento a las disposiciones consagradas por la Ley N° 10.509 para la anualidad 2018, por el Decreto N° 2066/2017 a la luz de lo dispuesto por la Ley N° 10.510, y de los antecedentes documentales existentes para la actividad desarrollada, la empresa consultante se encuentra alcanzada por el referido gravamen.

Frente a la problemática suscitada respecto al tratamiento a dispensar al reintegro de gastos, cuestión muy debatida tanto en el ámbito doctrinario como jurisprudencial, la Dirección General de Rentas mediante Resolución Normativa N° 1/2017 y sus modificatorias, en forma excepcional, ha previsto que aquellos ingresos por los cuales se demuestre fehacientemente que constituyen recuperos de gastos al ser realizados por cuenta de terceros y no como producto de su actividad, sean excluidos de la base imponible.

Si bien conceptualmente no nos encontramos en presencia de un recuperos de gastos por el concepto bajo análisis, ya que éste resulta ser inherente al propio consultante por su condición de sujeto pasible del gravamen, resulta necesario, no obstante, analizar la situación traída a consulta en función de la normativa legal vigente dada la incidencia directa que posee el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos que se recaudan conjuntamente con el mismo en el costo/precio del servicio y, el efecto que se produciría en la ecuación económica financiera de la empresa sí, la misma, no trasladase en la factura y/o documento equivalente el importe de dicho gravamen al Estado.

En tal sentido, el artículo 342 de la mencionada Resolución, plantea en forma concurrente, determinados parámetros lógicos jurídicos que

resultarían, en principio, indicios representativos de que por tal operación se está en presencia efectiva de un recuperado o reintegro de gasto. Es decir, a través de la norma se ha pretendido establecer ciertos recaudos para la procedencia de la exclusión de la base imponible, bajo el sentido de que cualquier gasto recuperado no puede resultar excluido de la base del gravamen.

Dentro de los recaudos que se consideraron razonables u oportunos incluir en la norma son: a) debe tratarse del gasto pagado a un tercero que realice una actividad diferente de la que ejerce el sujeto pasible, b) que el gasto debe ser efectuado por cuenta y orden de un tercero, c) que debe existir una correspondencia entre el importe que se facture por recuperado con el importe de la erogación efectivamente incurrida por el contribuyente, d) la documentación que se emita con motivo del gasto realizado debe estar a nombre del cliente, o en su defecto, se debe identificar que el gasto ha sido efectuado por cuenta y orden del mismo y, e) de la registración contable debe surgir que se trata de un recuperado de gastos.

Respecto a lo expresamente tipificado en el inciso a) del artículo 342 de la Resolución: *"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..."* y, circunscribiendo el mismo a la operatoria enmarcada dentro de la *"Contratación de servicios de asistencia y colaboración para la optimización de la gestión de los recursos a cargo de la Administración Tributaria de la Provincia de Córdoba"*, es dable señalar que, en las presentes actuaciones, no nos encontramos frente a la existencia de un recuperado de gastos por no darse ya uno de los presupuestos fácticos jurídicos exigidos para encuadrarse dentro de la referida excepcionalidad.

Atento a lo expuesto en el párrafo precedente y en virtud de la mecánica de liquidación que se viene empleando a los fines de sujetar la operación contractual no sólo a la normativa legal vigente en el ámbito nacional como provincial sino que también a la naturaleza jurídica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta necesario efectuar las siguientes consideraciones.

[REDACTED] al emitir al Estado Provincial una Nota de Débito por un monto equivalente al impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos que se recaudan conjuntamente con el mismo, no estaría incluyendo en dicho comprobante, la incidencia directa que tales conceptos poseen en la base que sirve para la determinación del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 44 de su Decreto Reglamentario, precisan la integración y el alcance del precio neto, base para la determinación del mencionado tributo:

"ARTICULO 10 (Parte Pertinente). — El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso

de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

(...) En ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto al que se refiere el presente artículo.”

“BASE IMPONIBLE

Conceptos que no integran el precio neto gravado

Artículo 44. - No integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos.

En tales casos, dichos tributos tampoco integrarán el precio neto de las operaciones gravadas posteriores en las que pudieran incidir, siempre que en éstas los mismos se consignen en las facturas por separado. Asimismo, no integrarán el precio neto de las operaciones gravadas, en la medida en que incidan en las mismas y se consignen por separado, los gravámenes de la Ley de Impuestos Internos que recayeran sobre adquisiciones exentas del gravamen de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Tratándose de los gravámenes de la Ley de Impuestos Internos, se entenderá a los fines del primer párrafo de este artículo, que éstos tienen como hecho imponible la misma operación gravada, cuando el expendio a que se refiere dicha ley se verifique respecto del mismo bien cuya operación origina el gravamen de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

En las operaciones a que se refiere el artículo 39 de la ley, podrá omitirse la discriminación a que hacen referencia los párrafos anteriores.”

De la normativa nacional expuesta, cabe precisar que, no resultan integrantes del precio neto gravado, los siguientes conceptos:

- el propio IVA (según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 10 de la ley)
- los tributos que:
 - ✓ tengan como hecho imponible la misma operación gravada y:
 - se identifiquen en la factura por separado
 - sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos. (Artículo 44 Decreto Reglamentario).

El impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos que se recaudan con el mismo, integran el precio neto gravado, atento a las diferencias conceptuales observables en los hechos imposables de este tributo y del impuesto al Valor Agregado. (Dictamen (DATJ) 20/1979 - Bol. DGI 310 – Dictamen (DATJ) 36/1981)-

Aun cuando se intentara emplear la teoría que no admite distinción entre hecho y base imponible, cabe precisar que, el impuesto al Valor Agregado grava, en términos generales, las ventas, locaciones y/o prestaciones alcanzadas por el mismo, mientras que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene como elemento tipificante de gravabilidad el ejercicio habitual y a título oneroso de actividades económicas, siendo la base imponible para su cuantificación los ingresos brutos.

Por otro lado, la mera circunstancia de que se proceda a su discriminación en la factura y/o documento equivalente por separado, en nada alteraría el hecho de que el impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos que se recaudan conjuntamente con el mismo integren el denominado precio neto a que hace referencia el artículo 10 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su correlato.

En tal sentido, con las extrapolaciones al presente caso concreto, es dable traer a consideración la opinión vertida por el fisco nacional en el Dictamen N° 81/1994 de la Dirección Asesoría Legal que ha indicado al respecto: "...ii. - *Sobre el tema elevado en consulta ya se ha expedido el Departamento... considerando que la tasa adicional al Impuesto sobre los Ingresos Brutos creada por la Ley N° 6.104 integra el precio neto gravado regulado en el artículo 9° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.*

Así en el dictamen del área preopinante, con base en citas legales regulatorias del tributo provincial, se concluye que tanto este último como la tasa adicional instituida por la Ley N° 6.104, participan de las mismas características que el Impuesto a las Actividades con Fines de Lucro que fuera analizado en el Dictamen N° 20/79. (...) En cambio, el punto controvertido del "sub-examine", parece centrarse en el aspecto relativo a la discriminación del tributo en la factura o documento que instrumenta la operación gravada.

Con relación a ello, cabe citar el siguiente argumento desarrollado por el Dictamen N° 20/79, aplicable al presente caso: "Pero aun en el supuesto que se instrumentara la facturación de los impuestos locales por separado, la propia estructura de liquidación de éstos -similar en ciertos aspectos al Impuesto al Valor Agregado, ya que prevé la deducción de los impuestos internos, del IVA y otros directamente ingresados a los respectivos fiscos, de los créditos incobrables, etc.- tiene características que hacen difícil establecer la exacta incidencia del tributo local al momento de la facturación. Así por ejemplo, en los casos de actividades en más de una jurisdicción, el régimen del Convenio Multilateral tiene en cuenta las disposiciones de cada Fisco respecto de la atribución de los ingresos o gastos, de las deducciones admitidas, de las posibles alícuotas diferentes, todo lo cual hace más incierta la determinación del impuesto atribuible a cada operación".

Si se tiene presente que el sentido técnico de la discriminación del tributo consiste en preservar su identificación y separabilidad del precio neto, se advierte sin esfuerzo que si esa finalidad no se logra desaparece la justificación técnica de aquella.

Así, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, tal discriminación resulta esencial para posibilitar el cómputo del crédito de impuesto sobre base real por parte del responsable inscripto.

Por el contrario, lo dicho no ocurre con el gravamen que nos ocupa, por lo que cabe colegir que el requisito de su discriminación según la Ley N° 6.104, obedece tan solo al mecanismo de liquidación instituido por el legislador sin responder a necesidades esenciales del tributo.

Corroborando lo expuesto en el párrafo que precede, cabe traer a colación que el Código Fiscal Provincial al tratar el impuesto base en el Libro Segundo, Parte Especial, Título II, no impone en su articulado la discriminación del gravamen."

En resumen, y dado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos -que se recaudan conjuntamente con el mismo- no participan del concepto de recuperado de gasto, la consultante debería en la factura o documento equivalente que respalda la prestación realizada en el marco de la licitación pública nacional e internacional (expediente N° 0424-065550/2017), adicionar los citados conceptos como parte integrante del precio neto a los fines de la liquidación del Impuesto al Valor Agregado.

POR lo expuesto y en virtud de lo establecido por los artículos 16, 20, 23 a 27 del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias- y lo previsto en el Capítulo 8 del Título II del Libro I de la Resolución Normativa N° 1/2017 y modificatorias;

**EL JUEZ ADMINISTRATIVO DE LA
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCION ASESORIA
RESUELVE**

ARTÍCULO 1°.- ESTABLECER que, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y demás fondos -que se recaudan conjuntamente con el mismo- no participan del concepto de recuperado de gasto, por lo tanto el contribuyente

[REDACTED], CUIT N° [REDACTED], debería en la factura o documento equivalente que respalda la prestación realizada en el marco de la licitación pública nacional e internacional (expediente N° 0424-065550/2017), adicionar los citados conceptos como parte integrante del precio neto a los fines de la liquidación del Impuesto al Valor Agregado.

ARTÍCULO 2°.- 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 -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-

ARTÍCULO 3°.- Protocolícese, notifíquese al interesado con copia de la presente resolución. Cumplido, comuníquese a todas las Direcciones de Jurisdicción de la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal para la toma de razón. Archívese.

LO
SA 
IRL
IGM



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