

RESOLUCIÓN	
CV	068/2018

Córdoba, 03 de Octubre de 2018.-

REF.: -----

Nota N° -----

Contacto N°: 16051890

VISTO: Los trámites de referencia por medio de los cuales se presenta el señor □□ □□ en representación de -----, CUIT N° -----, con domicilio fiscal en calle Entre Ríos N° 3058 de la ciudad de Córdoba; efectuando 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 contribuyente presenta formulario F-916 respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, adjunta copia certificada de escritura N° 528 de constitución de la sociedad anónima (fs. 8 a 10) y copias de documentación societaria (fs. 11 a 24).

Expone que “...se busca que el fisco provincial se pronuncie con respecto al tratamiento fiscal en relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, a darle a la facturación emitida por -----, como miembro de la Unión Transitoria, en concepto de prestaciones realizadas en el marco del convenio de las UTEs y el recupero de los gastos hechos por la empresa, por cuenta y orden de la Unión Transitoria, correspondientes a los aportes de mano de obra, sus correspondientes cargas sociales y otros gastos.”

Respecto a las prestaciones convenidas en el marco de acuerdos con la unión transitoria (UT), el consultante considera que “...no debieran incluirse dentro de la base imponible del impuesto a los Ingresos Brutos /.../. La UT tributa por su facturación el impuesto a los ingresos brutos, no son las empresas quienes facturan al cliente por la obra adjudicada (aspecto que también generaría un encarecimiento del trabajo a realizar por la duplicación del impuesto). Las prestaciones que la empresa miembro realiza, con el objetivo descrito en el ítem ut supra, son facturadas a fin de dejar trazado el camino documental de la prestación, dado a que los partícipes se deben a una organización y a reglas de administración del negocio común. Si bien se obligan por contrato a realizar prestaciones en distintos momentos de la vigencia del mismo -generalmente, equivalentes a su participación, pero que pueden ser de diferente índole para cada uno-, estas (sic) deben ser medibles, cuantificables, controlables por la contraparte y tienen que recorrer el mismo circuito administrativo que el resto de la documentación. Por lo tanto, la única forma de respaldarla desde el punto de vista documental es facturándolas.

A su vez, nuestra opinión es que no se cumple con uno de los requisitos necesarios para que se configure el elemento sustancial para que se considere gravado, que es el hecho imponible. Dicho requisito es la onerosidad. /.../ El artículo 1464 del Código Civil y Comercial, en su inc. f) indica que el contrato debe contener ‘las obligaciones asumidas, las contribuciones debidas al fondo común operativo y los modos de financiar las actividades comunes en su caso’. Entendiendo de que esta unión es a los fines de que conjuntamente lleven a cabo un negocio de interés común y se obliguen a financiar esta actividad mediante

aportes a un fondo común operativo, se concluye de que (sic) estas prestaciones no tienen carácter de onerosidad, lo cual implicaría que no se configuren los elementos necesarios para que nazca la obligación de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos. Para mayor abundamiento considerar que dichos aportes sean considerados alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos, haría recaer en una doble imposición sobre un mismo hecho imponible, que es la obra. Y la misma es facturada al comitente por las UTEs y abonado el impuesto sobre los ingresos brutos por ésta.”

Respecto al recupero de gastos facturados por ----- a la UT, el consultante entiende que *“...los importes que ----- factura por dichos conceptos a las UTEs, /.../ deben ser considerados como un ‘recupero de gastos’, dado que el importe que se factura es equivalente al gasto que se recupera. Siendo las facturas emitidas respaldadas por los comprobantes correspondientes”.*

Además, menciona que la AFIP dictaminó que no hay disposición que exceptúe la obligación de emitir el respectivo comprobante por los reintegros de gastos y que a tal fin se instrumentarán mediante la emisión de una nota de débito dejando en claro en su leyenda *“en concepto de recupero de gastos”* (Dictamen DAT 50/1999).

Por último, narra que ----- se compromete como integrante de la UT *“...a aportar Mano de Obra específica para una obra, por más que esta (sic) sea su actividad principal, lo que aporta al fondo común operativo es el costo financiero que le implica la asignación de los recursos Mano de Obra (a su cargo), asignándolo a las tareas comprometidas a la UTE en compensación de aportes, no existiendo en ello onerosidad.”*

Finalmente, solicita que la Dirección General de Rentas *“...se expida indicando si los aportes que realiza ----- en el marco del convenio de UTEs, los cuales son respaldados con la emisión de las notas de débito correspondiente, se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los Ingresos Brutos, en la Provincia de Córdoba.”*

II) QUE esta oficina asesora procedió a notificar al contribuyente a través del domicilio fiscal electrónico el día 24/02/2017, a los efectos de solicitar la siguiente documentación:

- Copia certificada del contrato de UT.
- Copias certificadas de las facturas de recupero de gastos.
- Copias certificadas de las notas de débito por recupero de gastos.

Cumplimentado el día 15/03/2017 con la presentación de lo solicitado, a los efectos de profundizar el análisis, se notifica nuevamente al solicitante el día 23/03/2017 con el objetivo de requerir los comprobantes de las erogaciones efectivamente incurridas por , debiendo corresponder exactamente con la documentación adjuntada en la primera presentación. Dicho pedido es cumplimentado el día 11/04/2017 presentando copias certificadas de: planillas de certificados de obra y de liquidación de sueldos, formularios AFIP F-931 y acuses de recibo de presentación de las declaraciones juradas de dichos formularios, formularios AFIP F-1003 y acuses de recibo de presentación de las declaraciones juradas de dichos formularios, plan de pago de la ART y sus constancias de pago, declaraciones juradas y sus comprobantes de pago de distintos sindicatos, libros sueldo de los meses enero, febrero, marzo y abril.

III) 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 7 de mayo de 2017.

IV) QUE la cuestión sometida a consulta versa sobre el tratamiento que correspondería otorgarle en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la facturación emitida por a ----- - UT.

Que inicialmente corresponde hacer referencia a las normas que tratan al referido impuesto. El Artículo 177 del CTP, al reglamentar la definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establece: *“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual.”*

A su vez, el Artículo 185 del CTP, respecto de la base imponible del impuesto en cuestión, establece 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. /.../ Se considera ingreso bruto al valor o monto total -en valores monetarios incluidas las actualizaciones pactadas o legales, en especies o en servicios- devengadas en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación, y en general el de las operaciones realizadas.”*

V) QUE de la documental aportada por observamos que el solicitante factura a la UT, por un lado, prestaciones de servicios, y por el otro, “el recupero de gastos realizados por la empresa correspondientes a los aportes de mano de obra, cargas sociales y otros gastos”.

Puntualmente la consulta se centra sobre los siguientes comprobantes de notas de débito emitidas por

- UT:

- N° 0002-00000011 de fecha 26/04/2016
- N° 0002-00000013 de fecha 19/05/2016
- N° 0002-00000016 de fecha 26/05/2016
- N° 0002-00000017 de fecha 26/05/2016

De tales comprobantes, el primero y el tercero corresponden al concepto de recupero de gastos siendo facturadas como *“Recupero de Aporte de Mano de Obra”*, mientras que el segundo y el cuarto refieren a prestaciones de servicios facturadas como *“Gastos directos, Obra LAT 132 Kv entre apoyo terminal Tdt - ET Leones y Sistema de Comunicación LP 4133 - A cuenta Certificado...”*.

Comenzaremos por analizar el tratamiento que debe otorgársele a la facturación emitida por el consultante en concepto de “prestaciones convenidas en el marco de acuerdos con la UT”.

En cuanto a la consulta objeto de análisis, si bien en el Código Civil y Comercial de la Nación (en igual sentido en que se lo regulaba en la ley 19550 de sociedades comerciales) se prescribe que las UT no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho, la circunstancia de que no gocen de personalidad jurídica, no implica que se les otorgue igual tratamiento desde el punto de vista tributario, pues el concepto de sujeto pasivo del impuesto no coincide necesariamente con el de la persona del derecho privado, en donde tales

agrupamientos empresarios tienen la aptitud para revestir la calidad de contribuyentes (CSJN, “*IBM Argentina SA c/ DGI*”, del 04/03/2003).

De allí que la UT, atento a lo previsto por el inciso 4 del Artículo 29 del CTP, sea el sujeto pasivo del impuesto al realizar la actividad para terceros y que la totalidad de los ingresos obtenidos forman parte de la base imponible del gravamen. Esto último, establecido en el Artículo 119 del Decreto 1205/2015 y sus modificatorias, reglamentario del CTP: *“En las Uniones Transitorias de Empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria, regidas por el Código Civil y Comercial, los ingresos brutos obtenidos y la base imponible del gravamen se determinarán atendiendo al tratamiento tributario que corresponda conforme a la naturaleza de la actividad económica que realicen. A tales fines, deberán computar la totalidad de ingresos brutos devengados en el periodo en cuestión.”*

Por ello, de acuerdo al Artículo 1 del contrato de constitución de la UT (fs. 40 a 51), su actividad generadora de ingresos radica en *“...la contratación y ejecución, hasta su terminación, de las obras correspondientes a la Licitación Pública N° 4133 para la obra ‘Construcción Línea Aérea de Transmisión Eléctrica en 132kV entre Apoyo Terminal TDT (próximo a Villa María) - ET Leones y Sistema de Comunicación’...”,* la cual es ejecutada por la UT y no por sus partícipes.

Traemos a colación, que la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera prestaciones gravadas las que efectúen los miembros de las UT, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los respectivos contratos, y que originen cargos a las UT o a sus miembros, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda a las ventas, importaciones, locaciones o prestaciones realizadas por dichos sujetos o miembros, generándose en consecuencia, para los partícipes de la unión transitoria, la obligación de facturar y tributar el impuesto al valor agregado que le efectúen a ésta¹.

Es dable advertir que de existir una prestación por parte de los integrantes de la UT hacia ésta para el cumplimiento o ejecución de la obra encomendada, las que exceden al mero compromiso asumido al momento de la constitución -aporte- y, por la cual se ha pactado una contraprestación o retribución, conllevando tal situación a la emisión de una factura por parte del integrante hacia la UT, entiendo que se verifica en el aquel el presupuesto fáctico jurídico de gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La situación expuesta en el párrafo precedente debe diferenciarse de la liquidación de la participación en los ingresos del negocio conjunto donde no se configura hecho imponible alguno para los integrantes y, por los cuales no resulta necesario extender factura y/o documento equivalente alguno.

La emisión de comprobantes o facturas que cada uno de los integrantes de la UT pueda realizar a ésta, conllevaría en forma implícita la realización de prestaciones que exceden al mero compromiso asumido, trayendo como consecuencia o correlato la gravabilidad a los integrantes, salvo prueba en contrario que deberá demostrarse fehacientemente.

Según surge claramente de la documentación aportada por el consultante, la facturación objeto de análisis consiste en prestaciones de servicios que la misma realiza y que responden al giro normal de su negocio. Más allá que las prestaciones facturadas tengan como objeto la obra adjudicada a la UT de la cual es partícipe, ----- es un ente distinto frente a aquella, y por tanto, sujeto pasivo del tributo para todas aquellas prestaciones que le realice a dicha unión transitoria debiendo tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

¹ Artículo sin número incorporado a continuación del Artículo 15 del Decreto Reglamentario N° 692/1998 y sus modificatorias

Por otro lado, respecto de las operaciones referidas a recupero de gastos, las mismas consisten en la facturación que ----- le realiza a la UT a través de notas de débitos con el objetivo de hacerse de los fondos erogados con motivo del costo de mano de obra del personal puesto a disposición de la UT. El carácter de empleador de la consultante se evidencia a través de la diferente documentación que se adjunta a fs. 67 a 246, entre la que se destaca los libros sueldos y los formularios F-931 de AFIP.

Los ítems que componen los montos facturados, según constan a fs. 59 a 61 y 65, refieren a: sueldos, UECARA (Unión Empleados de la Construcción y Afines de la República Argentina), UOCRA (Unión Obrera de la Construcción de la República de Argentina), fondo de desempleo, IERIC (Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción) y aportes y contribuciones (según lo previsto en los F-931).

A nivel de la reglamentación, el Artículo 342 de la Resolución Normativa N° 1/2017 y sus modificatorias prevé: *“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 recupero de gastos 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.”*

De lo transcripto, destacamos que los reintegros de gastos que un contribuyente obtiene con motivo de una operación comercial están considerados por la provincia de Córdoba como ingreso computable dentro de las previsiones del Artículo 185 del CTP, salvo que cumplan en forma concurrente con los requisitos precedentes, y solo en ese caso podrán no considerarse ingresos computables al ser reintegro de gastos de terceros.

Ahora bien, volviendo a la consulta planteada, se corrobora que los gastos que intenta recuperar no han sido incurridos por cuenta de terceros, es decir, en ninguno de los casos se menciona que los conceptos facturados se traten de egresos realizados por cuenta y orden de un tercero, sino que el contribuyente pretende recuperar dichos gastos realizados por cuenta propia correspondientes al costo de la mano de obra de sus empleados que fueron puestos a disposición de la UT para la realización de la obra objeto de su constitución.

A su vez, según consta a fs. 3, el contribuyente declara que su actividad principal consiste en “ingeniería y construcción de obras electromecánicas”, siendo sus principales tareas la dirección y el desarrollo técnico de proyectos electromecánicos, el tendido eléctrico de alta y media tensión, la construcción de estaciones transformadoras, entre otras.

Asimismo, tal como se mencionó en párrafos anteriores el objeto de la UT, según consta a fs. 40 a 51, -Artículo 1 del contrato constitutivo- consiste en *“...la contratación y ejecución, hasta su terminación, de las obras correspondientes a la Licitación Pública N° 4133 para la obra ‘Construcción Línea Aérea de Transmisión Eléctrica en 132kV entre Apoyo Terminal TDT (próximo a Villa María) - ET Leones y Sistema de Comunicación’...”*.

De lo expresado en los párrafos anteriores, se verifica que los servicios que la consultante factura en concepto de recuperado de gastos a la UT, se corresponden con los servicios que forman parte de su actividad propia, incumpliendo con otro de los requisitos plasmados por la normativa: el contribuyente no debe desarrollar el servicio o la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos.

Así, al no verificarse el cumplimiento concurrente de los requisitos establecidos en el Artículo 342 de la Resolución Normativa N° 1/2017, corresponde considerar como ingresos computables a los importes facturados en concepto de reintegro de gastos.

Es de destacar que, si bien ----- expone según nota adjunta a fs. 6 que “...se compromete como integrante de la UT mediante el contrato, a aportar Mano de Obra específica para una obra, por más que esta sea su actividad principal, lo que aporta al fondo común operativo es el costo financiero que le implica la asignación de los recursos Mano de Obra (a su cargo)...”, tal situación no se encuentra reflejada en el contrato constitutivo de la UT.

Claramente el Artículo 5 de dicho instrumento, establece las obligaciones asumidas por los partícipes, las contribuciones al fondo común operativo y los modos de financiación de los trabajos que implique la obra, y en ninguna de sus líneas (ni en el resto del contrato) se indica que ----- se compromete a aportar la mano de obra con el objetivo de favorecer el cumplimiento del objeto de la UT.

De este modo, se debe descartar la idea de considerar a los importes erogados por ----- en concepto de mano de obra como aportes convenidos para la integración del fondo común operativo.

VI) QUE en definitiva, la facturación objeto de consulta, emitida por ----- a ----- - UTE, se encuentra gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por un lado, por tratarse de prestaciones de servicios que hacen al giro comercial de su negocio y, por el otro, por no cumplir de modo concurrente con los requisitos previstos en el Artículo 342 de la Resolución Normativa N° 1/2017.

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 JURISDICCIÓN DE ASESORÍA
R E S U E L V E:**

ARTÍCULO 1°.- ESTABLECER que de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes, los ingresos facturados por ----- a ----- UTE referidos a prestaciones de servicios que hacen al giro comercial de su negocio, se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos configurándose el hecho imponible previsto en el Artículo 177 del CTP.

ARTÍCULO 2°.- ESTABLECER que de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes, los ingresos facturados por ----- a ----- UTE en concepto de recuperado de gastos, se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por no cumplir de modo concurrente con los requisitos previstos en el Artículo 342 de la Resolución Normativa N° 1/2017 y sus modificatorias para poder ser considerados como reintegro de gastos.

ARTÍCULO 3°.- ESTABLECER que el contribuyente deberá, de corresponder, rectificar las declaraciones juradas presentadas determinando el correcto impuesto atento a lo expuesto en los considerandos precedentes.

ARTÍCULO 4°.- 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 N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-.

ARTÍCULO 5°.- PROTOCOLÍCESE, NOTIFIQUESE 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