

<b>RESOLUCION</b>	
<b>CV</b>	<b>033/2015</b>

**Córdoba, 16 de Julio 2015.-**

**REF.: Nota N° XXXXXXXXXX**

**VISTO:** El Trámite de referencia por medio del cual se presenta el 23 de septiembre de 2014 el Sr. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX en su carácter de Socio Gerente de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX CUIT N° XX-XXXXXXXXX-X inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el N° XXX-XXXXX-X, con domicilio declarado en calle XXXXXXXXXXXX de barrio XXXXXXXXXXXX de la Ciudad de XXXXXXXX de la Provincia 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 CONSIDERANDO:**

**I) QUE,** el Contador Público Nacional XXXXXXXXXXXXXXXX MP XXXXXXXXX se presenta conjuntamente con el Sr. XXXXXXXXXXXXXXXX, Socio Gerente XXXXXXXXXXXXXXXX CUIT N° XX-XXXXXXXXX-X adjuntando Formulario F-916 e informando que la empresa se dedica a la Publicidad fundamentalmente en Vía Pública. El solicitante expresa que la finalidad de realizar la Consulta Vinculante es dilucidar cualquier confusión, basándose en la conceptualización que ellos hacen de lo que consideran sus recuperos de gastos y que en muchos casos se encuentran encuadrados como conceptos No Gravados.

Continúa exponiendo que justifica lo anteriormente expresado primero: explicando que la empresa por las características de su actividad opera realizando erogaciones que no son el objeto principal de la misma, sino el medio para poder alcanzarlos, concretamente parte de la actividad se desarrolla alquilando espacios físicos (consistentes en techos, jardines, patios o demás espacio terreno de hogares particulares).

Describen que los dueños de esos espacios contratan con ellos, al ser sus conocidos y con quien ellos se relacionan periódicamente, pero no con nuestros eventuales Clientes que ingresan y egresan permanentemente en nuestro giro comercial siendo mucho más fácil que los dueños se dirigieran a las empresas y así evitar tener que incurrir en Gastos por parte de XXXXXXXXXXXXXXXX que luego deben recuperar al haber incurrido en los mismos por cuenta o mandato de terceros para poder desarrollar y destrabar su actividad comercial de servicio que es la que se origina luego de la locación. Además expresan que ellos son meramente intermediarios en las erogaciones antes explicadas, las cuales para nada constituyen el fin de su actividad comercial.

Luego a fs. 1 vta. transcriben la Resolución Normativa N° 21/2008 de la Dirección General de Rentas referida a la forma de determinar la Base Imponible del

Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando existen Reintegros de Gastos y los requisitos que allí se especificaban para el caso.

Después de transcribir la resolución citada en el párrafo anterior, a fs. 2 manifiesta que los gastos por los cuales intermedian, por su forma de operar, se encuentran conceptualizados como “Ingresos no Computables” según el inciso j) del Artículo 205 del CTP – T.O. 2012 – (hoy Artículo 212 CTP – T.O. 2015).

A fs. 2 último párrafo explica que consultando la modificación del inciso j) del Artículo 205 CTP T.O. 2012 se le informó que ello era aplicable únicamente a los propietarios de inmuebles y por lo cual manifiesta que independientemente de cómo se exprese el hecho, siempre y cuando no se desnaturalice el mismo primará el principio General del Derecho contemplado en la Constitución Federal Argentina en el Artículo 17 apartado 2° punto 1° que prevé que lo accesorio o secundario sigue la suerte de lo principal.

Agrega a fs. 4/12 Contrato Social, Sentencia Interlocutoria Número XXXXXXXXXXXXX del 10/09/1990, Acta de Asamblea Extraordinaria del 29 de Junio de 2010, Sentencia Número XXXXXXXXXXXXX del 10/05/2011 y copia del Documento de Identidad del Socio Gerente XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX.

**II) QUE**, esta oficina asesora procedió a solicitar el 02/12/2014 la siguiente documentación:

- Mandatos efectuados por terceras personas ajenas a la empresa por el cual le solicitan realicen las locaciones
- Contratos de locación efectuadas por la firma.
- Ultimas veinte (20) facturas emitidas.
- Libros de IVA ventas y de IVA compras correspondiente a las veinte (20) últimas operaciones.
- Nota detallada en carácter de Declaración Jurada explicando el circuito administrativo, documental y contable de la operación de la firma.

Dicha notificación fue devuelta por el correo con el aviso de que el domicilio estaba cerrado, y luego según consta a fs. 16/18 el 25/02/2015 se procede a notificar nuevamente lo antes solicitado pero a través del Domicilio Fiscal Electrónico del Contribuyente, siendo notificado el mismo el día 03/03/2015.

El 08/04/2015 el solicitante cumplimenta lo notificado según consta a fs. 20/94, a excepción de copia de los mandatos que sus clientes les efectúan y además expresan que la nota explicativa solicitada ya fue presentada al momento de iniciar la consulta.

En resumen adjuntan copias de facturas emitidas por XXXXXXXXXXXXXXXX en concepto de publicidad (fs. 23/57), copia de Libro IVA Ventas correspondiente al período de febrero de 2015 (fs. 58/60) y contratos de locación entre los dueños de los terrenos y el consultante con su respectivo recibo informal de pago de la locación (fs. 61/94).

**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 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 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, se declarar la admisibilidad de la misma a través de la notificación de fecha 14/05/2015 que entregada personalmente en la Dirección General el día 20/05/2015 según consta a fs. 97.

**IV) QUE** a fin de poder comenzar a dilucidar la cuestión planteada por el Contribuyente respecto del Recupero de Gastos lo primero que se debe analizar es toda la normativa pertinente al caso en cuestión en el fisco provincial.

Primeramente el Código Tributario – Ley N° 6006, T.O. 2015 – prevé en el 185 que la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos estará determinada por la totalidad de los ingresos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas

**“Base Imponible.**

**Determinación.**

**Artículo 185.-** *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 ....”*

En este sentido, la Resolución Normativa N° 1/2011 y modificatorias prevé en su artículo 390 que deben computarse como ingresos gravados los devengados en concepto de reintegro de gastos, excepto que cumplan **concurrentemente** ciertos requisitos.

**“14) REQUISITOS QUE DEBEN VERIFICARSE EN EL REINTEGRO DE GASTOS:**

**ARTICULO 390\*.-** *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 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.”*

De lo transcrito precedentemente 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 Código Tributario (T.O. 2015) salvo que cumplan **en forma concurrente** con lo previsto en la Resolución Normativa de la Dirección General de Rentas transcrita precedentemente y solo en ese caso podrán no considerarse ingresos computables al ser reintegro de gastos de terceros.

**V) QUE** el contribuyente se encuentra inscripto en el Código de Actividad de Ingresos Brutos “**83903.00 – Publicidad Callejera**” y en el Código “**731009 – Servicios de Publicidad N.C.P.**” en la Administración Federan de Ingresos Públicos.

**VI) QUE** de la documental aportada por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX observamos que el solicitante factura a sus clientes (empresas que solicitan publicidad en vía pública) por un lado la publicidad y por otro el alquiler del espacio – como ítem no gravado – y a la vez por cuerda separada realiza un contrato de locación de esos espacios entre la firma consultante (locatarios) y los dueños de los terrenos (locadores).

Primeramente, analizando la facturación vemos que en ninguno de los casos en los cuales discrimina la locación de los espacios detalla que ese ítem de facturación se trata de un gasto por cuenta y orden del sujeto que solicitó la publicidad, además de ello, no relaciona ni detalla el contrato, sujeto dueño del espacio y domicilio (solo lo describe vagamente). Es decir que no posee un adecuado soporte documental que permita verificar el cumplimiento de los cuatro requisitos establecidos en el artículo 390 de la Resolución Normativa N° 1/2011 a fin de justificar la no inclusión en la Base Imponible de los reintegro de gastos.

Ahora bien, analizando los contratos aportados destacamos que XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX se compromete a destinar el espacio para la colocación de un cartel publicitario (clausula Segunda), se hace cargo de los gastos en que incurra dicha colocación (clausula Tercera) y de los impuestos que le correspondan pagar al titular del bien por dicha colocación (clausula Cuarta); además en la citada clausula tercera se establece que el locatario – XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX – es el responsable de los daños y perjuicios que pudiera ocasionar el cartel publicitario. Además de ello y en disidencia con lo expresado por el solicitante a fs. 1 vuelta, en todos los contratos aportados no se describe que dichas locaciones son realizadas por pedido de algún cliente en particular sino más bien para la locación de un espacio en forma exclusiva que ellos destinarán a alguna publicidad que tengan pedida y/o que le soliciten con posterioridad. Los contratos son por un tiempo determinado y éste no es igual a los pedidos de publicidad que la firma pueda tener; el contribuyente se hace de los mismos a fines de colocarlos posteriormente y de no hacerlo sufre los riesgos de esa operación.

En el mismo sentido y según la operatoria comercial relatada, los espacios alquilados por ellos son ofrecidos a sus clientes cuando éstos le solicitan algunos pedidos de publicidad, pero si la campaña dura un determinado tiempo y el espacio locado por XXXXXXXXXXXXX al tercero todavía está disponible – por el contrato firmado –, lo ofrecen a otro cliente a fin de no tener espacios a publicitar desocupados. Es decir, que su actividad es la de vender espacio publicitario de cartelera, no intermediar en la compra venta de dichos espacios, ello en virtud de que realiza un contrato de locación con el dueño del inmueble no un mandato para posterior alquilarlo como así tampoco recibe pedidos de alquiler para luego comprarlos a quien los ofrece. En resumen él se hace de los espacios para después colocarlos y de no hacerlo sufre la pérdida de esa inversión la cual es a su riesgo y no del comitente.

Más aun, en la presentación realizada, XXXXXXXXXXXXX reconoce que la locación de los espacios son el medio para poder desarrollar su actividad principal, es decir la publicidad y como bien ellos describen parte de su actividad la desarrollan alquilando espacios físicos que ellos mismos consiguen y le solicitan a los dueños que se los alquilen.

De la descripción de la actividad y lo expresado en los párrafos anteriores, entendemos que la locación de los espacios implican un gasto necesario para el ejercicio de la actividad ejercida por el contribuyente, esto es, son las erogaciones que requiere la actividad objeto del gravamen, para generar los ingresos que la retribuyen; es decir que tales montos están íntimamente vinculados con la actividad ejercida por la empresa.

En el caso en cuestión el consultante, de manera infranqueable, tiene que contratar con los propietarios frentistas la obtención del servicio de uso y goce de las superficies que se ven desde la vía pública como para poder ejercer así su actividad, no siendo sino otro tipo de costo equiparable a la compra de materia prima o a la mercadería de reventa.

Similar tratamiento al expresado en párrafos anteriores podemos citar lo expresado por la Comisión Arbitral en la Resolución N° 6/2006 del 21/05/2006: “... *El alquiler de una cosa (mueble o inmueble) nunca puede ser considerado como “un servicio que se contrata para su comercialización”. Quien cede en locación un frente o el cerramiento de una obra, está alquilando un bien a Viacart S.A.C., la que deberá abonarle el alquiler pactado por el uso y goce que de tal frente o cerramiento efectúe. Esta es la definición prevista en el Código Civil, que además, en su art. 1623 establece que lo relativo al contrato de locación de servicios será juzgado por las normas que regulan las obligaciones de hacer....*

*.... Que conforme a lo expuesto, la causa de la formulación del presente recurso está centrada en que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires considera que los importes oblatos a los propietarios frentistas y a los Municipios, para poder colocar las carteleras y así ejercer la actividad lucrativa por medio publicitario en la vía pública que lleva a cabo en gran parte del país, son gastos computables a los efectos de la elaboración del coeficiente respectivo a los fines del Convenio*

*Multilateral, y no un costo del servicio o el pago de un derecho como los ha consignado la empresa....”<sup>1</sup>*

Ahora bien, el artículo 202 del Código Tributario establece la forma de conformar la Base Imponible para las Agencias de Publicidad y esta es por diferencia de precios en el caso de servicio de medios; pero en el caso en cuestión, el contribuyente acopia espacios que luego los comercializa a quien se los solicite.

**VII) QUE** según se observa en la Base de Datos de la Dirección, el solicitante considera, en sus Declaraciones Juradas al momento de determinar su Base Imponible, conceptos no gravados y al no estar discriminados, no podemos aseverar a que corresponden.

**VIII) QUE** amen de no haber sido índole de consulta, cabe aclarar que en todos las copias de los contratos proveídos por el solicitante y adjuntos a fs. 61/94 **no se advierte el pago** correspondiente al Impuesto de Sellos legislado en el Título Tercero del Código Tributario Provincial – Ley N° 6006, T.O. 2015 por Decreto N° 400/2015 – y a fin de dar cumplimiento a lo previsto en el Artículo 51 del CTP (T.O. 2015) se intimó al Domicilio Fiscal y al Domicilio Fiscal Electrónico para el que contribuyente acredite los mismos el 19/06/2015 según costa a fs. 103/105.

**IX) QUE** del análisis de la documentación aportada por el contribuyente y lo expresado en los considerandos anteriores **no se observa que exista recupero del gasto que se factura como no gravado** por XXXXXXXXXXXX, al alquilar los espacios de terrenos para efectuar su actividad de publicidad según como desarrolla la actividad y además de ello, de insistir en que existen gastos a recuperar, no se cumplen los requisitos previstos en el Artículo 390 de la Resolución Normativa N° 1/2011 y modificatorias; por lo tanto **no pueden** considerar a los reintegros de gastos por locación de espacios excluidos en el cálculo de la Base Imponible total del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

**EL DIRECTOR GENERAL  
DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS  
R E S U E L V E:**

**ARTÍCULO 1°.-** Establecer que de acuerdo al criterio expuesto en los considerandos de la presente, el solicitante deberá considerar los ingresos facturados a los clientes como “Alquiler de Espacio – Item No Gravado” dentro de la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y por lo tanto los mismos se encuentran alcanzados por el tributo, al concluirse que no existe el recupero del gasto que se factura como no gravado al no verificarse el cumplimiento de los requisitos previstos en el Artículo 390 de la Resolución Normativa N° 1/2011 y modificatorias.

---

<sup>1</sup> **RESOLUCIÓN N° 6/2006 (C.A.)** Expediente N° 463/2004 y sus agregados Nros. 464/2004 y 465/2004, iniciados por la firma VIACART S.A.C. c/Provincia de Buenos Aires a raíz del dictado de la Resolución Determinativa N° 207/2004

**ARTÍCULO 2°.-** La presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente a los Consultantes, 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 por Decreto N° 400/2015.

**ARTÍCULO 3°.-** Protocolícese, notifíquese a los interesados 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.

**CR. LUCIANO G. MAJLIS**  
DIRECTOR GENERAL  
DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS