

TÍTULO:	IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. RECUPERO DE GASTOS
AUTOR/ES:	Amaro Gómez, Richard L.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVIII
PÁGINA:	9
MES:	Julio
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. RECUPERO DE GASTOS

A PROPÓSITO DE UN FALLO DEL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

La siguiente colaboración tiene por finalidad analizar el tratamiento, en el impuesto sobre los ingresos brutos, del encuadre de los recuperos de gastos efectuados por un sujeto cuya actividad no es la intermediación pura, en el marco del fallo del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala II, en la causa "Eidico SA"⁽¹⁾, del 29 de abril de 2022.

INTRODUCCIÓN. CONCEPTOS GENERALES⁽²⁾.

Recordemos que el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos está dado por el ejercicio habitual con fin de lucro dentro de las respectivas jurisdicciones de actividades comerciales, industriales, de servicios y extractivas, entre otras, aunque algunas jurisdicciones establecieron que está gravada la actividad ejercida a título oneroso para así también alcanzar, con el tributo de marras, a ciertos sujetos que no persiguen fin de lucro, como ser las cooperativas y las asociaciones, entre otros.

Por otra parte, la base de medición del hecho imponible viene dada, básicamente, por los ingresos brutos totales obtenidos por el ejercicio de la actividad, sin incluir el impuesto al valor agregado y descontándose ciertos conceptos reglados en general por cada legislación, entre ellos:

- Los descuentos y bonificaciones.
- Las mercaderías devueltas.
- Los deudores incobrables.



Este es un tema complejo si consideramos a los recuperos de gastos, dado que en principio si bien representan un ingreso bruto para el sujeto pasivo del tributo, en realidad no es un verdadero ingreso, dado que la naturaleza del mismo radica en un gasto o erogación que realizó la compañía por cuenta y orden de su cliente o de un tercero. Dicho en otros términos, no es un gasto en que debe incurrir el sujeto pasivo, sino el tercero, pero a fin de facilitar el trabajo por cuestiones operativas se realiza el mismo a nombre propio, para luego refacturar el gasto al tercero en su misma magnitud.

Ante este panorama, resulta claro que dicho gasto recuperado mediante un ingreso no puede incluirse dentro del concepto de ingreso bruto, dado que por su naturaleza no es un ingreso, sino el reintegro de un gasto previamente realizado.

Tal vez podemos pensar que solo los comisionistas, consignatarios o intermediarios son los únicos que pueden recurrir al recupero de gastos, pero lo cierto es que hay cientos de actividades económicas en las cuales si bien el sujeto pasivo no efectúa una actividad de intermediación, no obstante pueden efectuar erogaciones que correspondan a sus clientes actuando por su cuenta y orden, y que luego van a recuperar. En estos casos, también dichos recuperos no deben formar parte de la base imponible.

Ahora bien, hay que tomar ciertos recaudos, dado que no cualquier gasto recuperado se puede excluir de la base imponible. A continuación, mencionamos algunos de los requisitos, entre otros:

- El gasto deber ser efectuado por cuenta y orden de un tercero.
- La erogación de dichos gastos debe haberse pactado expresamente con el cliente.
- Debe tratarse del gasto pagado a un tercero que realice una actividad diferente de la que ejerce la sociedad o la compañía.
- 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.
- De la registración contable debe surgir que se trata de un recupero de gastos.
- Debe existir una efectiva rendición de cuentas.
- En la contabilidad el recupero del gasto debería netearse del mismo para no aparecer como ingreso en el estado de resultados:



LOS HECHOS DE LA CAUSA

En el caso, se le determinó a Eidico SA (en adelante, la compañía o la sociedad) el impuesto sobre los ingresos brutos por su actividad "Servicios Empresariales n.c.p."; ello por cuanto el Fisco consideró todos los ingresos derivados de notas de débito por recupero de gastos como gravados.

En este marco, la compañía incurrió con sus propios fondos los gastos relativos a un fideicomiso cuya administración le había sido encomendada. En este sentido, emitió notas de débito para recuperar los importes anticipados, asignándolos al fideicomiso correspondiente; el Organismo Fiscal interpretó dicha operación como un nuevo ingreso gravado, invocando como único fundamento que en las facturas aportadas no consta la leyenda "realizados por cuenta y orden de".

Asimismo, agregó la sociedad que si bien reconoce la ausencia de esa leyenda, ninguna norma legal o reglamentaria la exige.

Por su parte, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) esgrimió que se trata de una cuestión de hechos y pruebas, no pudiendo la compañía demostrar con la pertinente documentación gastos realizados por cuenta y orden de terceros.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

A su turno, el Tribunal Fiscal, en el voto de la doctora Laura Cristina Cenicerros, sostuvo, en general, lo siguiente:

"Que sentado lo expuesto, corresponde decidir si se ajusta a derecho la disposición delegada (SEFSC) 2139/2015, en relación al tratamiento impositivo de las notas de débito emitidas por Eidico SA, en concepto de recupero de gastos, las cuales han sido consideradas por la Inspección como ingresos alcanzados con el impuesto sobre los ingresos brutos.

Que tal como surge de las actuaciones -y no ha sido objetado por la Inspección-, el contribuyente manifiesta que su actividad 'consiste en administrar la ejecución de urbanizaciones destinadas a vivienda de los respectivos interesados. En ejercicio de esta actividad, cobra a los futuros beneficiarios un honorario por el servicio de administración que les brinda... El esquema consiste en la compra de tierra primero y en la realización de obras de infraestructura después, pero en ambos casos para y por cuenta de los respectivos beneficiarios. Tanto el precio de la tierra afectada a las respectivas urbanizaciones como el costo de las obras de infraestructura son afrontados por los propios interesados, limitándose Eidico SA a recaudar y aplicar los fondos necesarios para alcanzar el objetivo perseguido...'

Que la actividad fue declarada ante ARBA como 'Servicios Empresariales n.c.p.' (código NAIB 749900), y así concluyó también la Autoridad de Aplicación en la fiscalización, tal como se expresa a fojas 1086 del acto administrativo citado, aplicándose el régimen general previsto en el artículo 2 del Convenio Multilateral. Ello, en concordancia con la resolución de la Comisión Arbitral, que en los autos 1252/2014, 'Eidico SA c/Provincia de Buenos Aires', concluyó: 'Que de las constancias del expediente surge que la actividad de Eidico SA, objeto del ajuste fiscal, es de administración de fideicomisos, consistente en organizar

urbanizaciones que se ejecutaron con los recursos aportados por los respectivos interesados y en ejercicio de esa actividad; los ingresos de la firma quedaron conformados, en lo sustancial, por los honorarios provenientes de los beneficiarios del fideicomiso, en concepto de retribución por el desempeño de la función fiduciaria (art. 4, L. 24441). Que el servicio brindado por Eidico SA en el marco de una relación fiduciaria corresponde que sea encuadrado en el régimen general del Convenio Multilateral. Que consecuente con ello, el ajuste efectuado por el Fisco considerando esa actividad comprendida en el artículo 11 del Convenio Multilateral no puede prosperar' [R. (CA) 8/2017].

Que el acto administrativo apelado fundamenta el ajuste en meras citas de informes técnicos del propio Organismo Recaudador y en afirmar que 'los montos que la fiscalizada reputa como «recupero de gastos» no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 188, inciso c), del Código Fiscal (t.o. 2011)'. Agrega que para 'que los ingresos obtenidos por la empresa de tratas sean considerados «recupero de gastos», tanto la actividad de mandatario como los gastos efectuados deben estar debidamente reflejados en la documentación respaldatoria' (fs. 1601), exponiendo que el inspector interviniente 'concluyó que resulta insuficiente el listado de las notas de débito aportado y las copias de la documentación de respaldo, toda vez que ellas mismas ya han sido auditadas por la fiscalización y carecen de aptitud a los efectos de la acreditación de los extremos que pretende probar' (fs. 1602).

Por su parte, la disposición de inicio, al analizar la documental aportada por Eidico SA, expone: 'que los gastos que el contribuyente considera recupero de gastos no cumplen con los requisitos necesarios para ser considerados tales, toda vez que en las facturas aportadas por el contribuyente no consta la leyenda de «realizados por cuenta y orden de», no existiendo tampoco mandato alguno aunque sea tácito...'

Que a fojas 1033, el informe del Inspector destaca que la documental de fojas 7211756 no evidencia la figura de mandataria, ya que los conceptos fueron en todos los casos gastos facturados a Eidico SA.

Que el artículo 188, inciso c), del Código Fiscal, establece: 'No integran la base imponible los siguientes conceptos: ...c) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios **y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros**, en las operaciones de intermediación en que actúen'.

Que tal como se desprende de las circunstancias apuntadas, el fundamento del ajuste radica en desconocer la calidad de mandatario del contribuyente y en la insuficiencia documental para acreditar el recupero de gastos.

Que por el contrario, el análisis de las actuaciones me lleva a diferente conclusión. Entiendo que nos encontramos frente a un mandatario que actúa por cuenta de terceros, de quien recupera gastos propios de la actividad que desarrolla (administración de fideicomisos, efectuando urbanizaciones destinadas a viviendas de los respectivos interesados), **debiendo dejar sentado que ninguna fuente normativa vigente exige la obligatoriedad de la leyenda en las facturas 'realizados por cuenta y orden de', a efectos de acreditar el recupero de gastos efectuados por terceros**. Asimismo, debe atenderse a la naturaleza de la actividad que desarrolla la firma Eidico SA, que no efectúa la típica actividad de 'comisionista' o 'intermediario'. En este orden de ideas, recientemente esta Sala, en los autos 'Eidico SA', expresó: 'Bajo esta línea argumental puede advertirse que el reconocimiento de un importe facturado, no ya como ingreso sino revistiendo el carácter de recupero de un gasto efectuado, puede verificarse tanto frente un sujeto que resulte intermediario (acotado criterio fiscal) como ante aquel que no lo es' (sent. del 2/11/2017, Reg. N° 2577).

Que, asimismo, observo que de las notas de débito y de la documentación complementaria aportada por el contribuyente (por ej., órdenes de pago, copias de facturas) surgen los montos en concepto de recupero de gastos y se individualizan las facturas, siendo coincidentes los montos de las erogaciones con las notas de débito emitidas...

Que, asimismo, no puedo dejar de mencionar que la propia Administración Tributaria ahora desconoce el carácter de mandatario de Eidico SA; en el expediente 2360-72333/2008 (R. 1935/2014) encuadró parte de la actividad del contribuyente 'intermediación' a los fines de aplicar el artículo 11 del Convenio Multilateral...".

En consecuencia, se hizo lugar al planteo del contribuyente.

Asimismo, el doctor Ángel Carlos Carballal y el contador Rodolfo Dámaso Crespi adhirieron al voto de la doctora Laura Cristina Cenicerós.

REFLEXIÓN FINAL

Sin perjuicio de otras opiniones que vayan en sentido contrario, podemos sostener que para que un concepto encuadre como recupero de gastos es menester que tanto la realidad económica de dichas operaciones como la respectiva documentación comercial y contable respalden que verdaderamente se trata de gastos que corresponden a un tercero, y que el contribuyente incurre en el mismo por cuenta y orden de ese tercero. Caso contrario, debe ser tratado como un ingreso.

La posibilidad de excluir de la base imponible aquellos conceptos que encuadren como recupero de gastos nunca debe ser un derecho exclusivo de los intermediarios, dado que la realidad económica marca que existen en los mercados una multiplicidad de sujetos que, sin realizar actividades de intermediación, incurren en gastos no propios que corresponden a terceros que deberían ser tratados, en la medida en que cumplan con los requisitos pertinentes, como recuperos y excluirse de la base de imposición del impuesto de marras.

En el caso analizado, queda evidenciado que si bien el recupero de gastos debe cumplir ciertos requisitos en cuanto a su documentación, ello no nos debería llevar a un excesivo rigor formal si se puede demostrar de manera fehaciente que los gastos incurridos y recuperados no son propios.

Notas:

(1) "EIDICO SA" - TFApel. Bs. As. - Sala II - 29/4/2022 - Cita digital EOLJU196133A

(2) Para ello me basaré en lo expuesto en el Cap. IX de mi libro: "La exportación e importación de servicios en la imposición indirecta. Un enfoque nacional, provincial, municipal e internacional" - Ed. Aplicación Tributaria - Bs. As. - 2013

