

RESOLUCIÓN	
CV	056/2018

Córdoba, 05 de Marzo de 2018.-

REF.: [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED].-
TRÁMITE C. I. N° [REDACTED].-

VISTO: El trámite de referencia por medio del cual se presenta el Sr. [REDACTED], en su carácter de Fiduciario del Fideicomiso [REDACTED], CUIT N° [REDACTED], estableciendo domicilio en calle [REDACTED] de la Ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba; efectuando Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-;

Y CONSIDERANDO:

I) QUE el contribuyente presenta Formulario F-916 consultando, respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sobre la “...obligatoriedad de inscripción en el Impuesto a los Ingresos Brutos”. Adjunta nota explicativa, en la cual expone que “...no corresponde la inscripción del fideicomiso en el Impuesto a los Ingresos Brutos, pues se encuentra en la etapa de inversiones en obras para finalizar el loteo y obtener las habilitaciones correspondientes, sin comercializar los lotes, no existiendo por consiguiente, ningún hecho imponible”. Cita los Artículos 177, 185 y 186 del Código Tributario Provincial, y concluye expresando que “Dado que el fideicomiso que administro, no ha desarrollado ninguna actividad gravada desde su inicio y hasta la fecha, pues se encuentra en la etapa de inversiones en obras y en obtener las habilitaciones correspondientes para terminar el loteo, sin comercializar los lotes, no existe hecho imponible y en mi opinión, no corresponde efectuar la inscripción en el Impuesto a los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba, hasta tanto se dé inicio a la actividad, que es la comercialización o escrituración de los lotes”.

Asimismo, adjunta la siguiente documentación: constancia de Inscripción en AFIP, de la cual surge que el fideicomiso en cuestión se encuentra inscripto en IVA y Ganancia Mínima Presunta desde el mes de agosto de 2006, mientras que en el Régimen de Información - Presentación de Estados Contables en formato pdf figura inscripto desde el mes de diciembre de 2009; escritura pública N° [REDACTED] de fecha 22 de marzo de 2016, la cual contiene el contrato constitutivo del fideicomiso referenciado y el acta de asamblea de fiduciantes donde se aprueba el cambio de fiduciario; 5 (cinco) copias del “Formulario A - Ley 9.342 - Solicitud de Inscripción” del Registro General de la Provincia, con sus respectivas tasas retributivas de servicios abonadas, en concepto de transferencia del dominio fiduciario.

II) QUE esta oficina asesora procedió a notificar al contribuyente el día 29/09/2016, a los efectos de solicitar la siguiente documentación:

- DDJJ de IVA con sus respectivos acuses de recibo de presentación, correspondiente a los períodos comprendidos entre el 1 de agosto de 2006 al 31 de agosto de 2016.
- Nota firmada por el fiduciario en carácter de declaración jurada junto con documentación respaldatoria, especificando el estado y/o grado de avance del emprendimiento objeto del fideicomiso.

establece que *“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”*.

Además, el mencionado artículo agrega: *“La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión, o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades”*.(el subrayado nos pertenece)

Cabe destacar que, el Artículo 178 del aludido cuerpo normativo, hace referencia a las actividades que se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y que son realizadas dentro de la provincia, ya sea en forma habitual o esporádica. Entre ellas, se encuentra prevista en el inciso b) *“El fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos) y la locación de inmuebles”*.

VI) QUE es preciso hacer mención a los hechos e instrumentos que motivaron la presente consulta a fin de interpretar el hecho económico y dilucidar si el mismo configura el hecho imponible generador de la obligación tributaria.

Según obra a fs. 5 a 30, se adjunta la escritura pública N° 11111 de fecha 22 de marzo de 2016, la cual tiene por objeto resolver la transferencia del dominio fiduciario de todos los bienes inmuebles registrables del fideicomiso objeto de consulta, a favor del nuevo fiduciario. A su vez, se transcriben en dicha escritura el contrato constitutivo del fideicomiso de fecha 15 de agosto de 2006 y el acta de asamblea de fiduciantes celebrada el día 3 de diciembre de 2015.

El contrato de fideicomiso, según consta a fs. 11, de acuerdo a su cláusula tercera, expresa en lo concerniente a su objeto que, *“Con el fin de desarrollar el “Emprendimiento Inmobiliario”, las partes han resuelto constituir un Fideicomiso en los términos de los establecido en la Ley N° 24.441.- El patrimonio fiduciario se constituye a dos fines distintos, alternativos y excluyentes, a saber: a) Uno, consiste en la venta de los inmuebles en bloque, sin fraccionamiento; y b) El otro, descartado el fin anterior, consiste en el fraccionamiento de los inmuebles, realización de proyecto y plan de obras, y adjudicación de las fracciones a sus beneficiarios y/o sucesores singulares o universales. En este caso, los fiduciantes deberán ampliar el objeto del contrato de fideicomiso a efectos que el fiduciario cuente con instrucciones precisas para la ejecución del fraccionamiento”*.

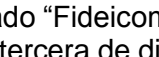
La cláusula cuarta de dicho contrato, establece que el patrimonio fiduciario estará compuesto por *“...(i) el dinero aportado por los fiduciantes a los fines de la compra de los inmuebles que se describen infra; y (ii) El producido de la eventual renta que pudieren generar los bienes fideicomitados”*.

Continúa la cláusula quinta expresando que *“LOS FIDUCIANTES aportarán el dinero a los fines de este contrato, en efectivo, contra recibo del fiduciario, o*

mediante el depósito en efectivo, acreditación o transferencia electrónica de dinero en la o las cuentas de titularidad del Fideicomiso.- Todos los gastos que implique la transferencia de los activos fiduciarios serán a exclusivo cargo y costo del Fiduciante”.

En lo que respecta al otorgamiento de facultades, la cláusula sexta concede al Fiduciario la posibilidad de *“...celebrar todo tipo de contratos tendientes al cumplimiento del objeto del presente emprendimiento inmobiliario; contando con todas las facultades que resulten necesarias para la administración y disposición del Patrimonio Fiduciario y para el cumplimiento de la finalidad definida en el presente”.* En cuanto a los Fiduciantes, sus facultades se encuentran previstas en la cláusula séptima.

Para el caso de que se presenten dudas o discrepancias en lo que al cumplimiento del contrato de fideicomiso se refiere, la cláusula décima octava determina que *“...deberán ser resueltas de acuerdo al texto y al espíritu que tuvieron las partes en miras al momento de contratar. A todos los efectos las partes manifiestan que la finalidad del presente fideicomiso es el desarrollo y conclusión del emprendimiento inmobiliario para la adjudicación de unidades a los beneficiarios”.*(el subrayado nos pertenece)

No obstante ello, los fiduciantes resolvieron ampliar el objeto del contrato del fideicomiso originario a los efectos de encuadrarse en el objeto previsto en el inciso b) ya mencionado ut supra, redactando el documento denominado “Fideicomiso ”. Dicha situación se dejó plasmada en la cláusula tercera de dicho escrito según consta a fs. 16, la cual establece: *“Fraccionamiento en lotes.- El fideicomiso tiene como objeto el desarrollo del proyecto de fraccionamiento del inmueble en lotes y la realización de las obras correspondientes. Deberá el Fiduciario además, realizar todas las gestiones y trámites necesarios para la subdivisión y posterior escrituración de los lotes a sus beneficiarios”.*(el subrayado nos pertenece)

Continúa la redacción del documento anterior estableciendo que “La obra se desarrollará conforme al “Plan de Obras” que se adjunta en “Anexo IV - Plan de Obras - Etapas” (cláusula cuarta). Posteriormente, expresa que “A los fines de la adjudicación de los lotes a los beneficiarios, se establece que el Fideicomiso tiene un total de 480 cuota partes, que darán derecho a la adjudicación de los 80 lotes con que cuenta el proyecto de loteo” (cláusula quinta). El proceso de asignación de los lotes, una vez aprobada la subdivisión, se llevará a cabo de acuerdo a la modalidad prevista en la cláusula séptima a fs. 17.

VII) QUE teniendo en cuenta lo expuesto, respecto a la normativa prevista en el Código Tributario Provincial se desprende que para la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la actividad que desarrolla el fideicomiso en cuestión, resulta necesario verificar, en el ejercicio de las operaciones que involucra su accionar, dos elementos fundamentales para la configuración del hecho imponible: la habitualidad y la onerosidad.

Respecto a la habitualidad, es dable señalar que el Código Civil y Comercial de la Nación en su Artículo 1666 establece que habrá contrato de fideicomiso *“...cuando una parte, llamada fiduciante, transmite o se compromete a transmitir la propiedad de bienes a otra persona denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de otra llamada beneficiario, que se designa en el contrato, y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fideicomisario”.*

De la definición anterior se desprende que uno de los elementos característicos de esta figura consiste en la existencia de un mandato concreto y específico

de parte del fiduciante al fiduciario para que éste cumpla con el cometido que se le encarga, el cual deberá enunciarse claramente en el contrato constitutivo. En el presente caso, dicho mandato radica en el fraccionamiento de un inmueble en lotes para su posterior adjudicación a los beneficiarios.

Así, el fideicomiso en cuestión, a los efectos de cumplimentar con su objeto, por el cual inicia y finaliza existencia, deberá llevar a cabo una serie de acciones para lograr su cometido. Las mismas se encuentran previstas en la cláusula novena del contrato constitutivo, entre las que se destacan la adquisición de inmuebles, afrontar los gastos de escrituración, el pago de honorarios de arquitectos, entre otros. Más específicamente, en lo que respecta a los inmuebles, la cláusula cuarta bis, según consta a fs. 12, los describe en detalle y aclara tanto que deberán ser adquiridos con los fondos aportados por los fiduciantes, como así también el precio total a abonar en dicho concepto.

A fs. 15 de la escritura que se acompaña, se expresa que el “...*Banco [REDACTED] [REDACTED], actuando en el carácter de Fiduciario, por Escritura Pública N° [REDACTED] del 28/08/06, pasada por ante el Escribano Registro N° [REDACTED], adquirió tres fracciones de campo ubicadas en el paraje [REDACTED] [REDACTED] pedanía Santa Rosa del dto. Calamuchita de esta Provincia de Córdoba...*”.

Corresponde traer a colación lo expresado por el fiduciario sustituto del Fideicomiso [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED], según surge de nota fechada el 12 de septiembre del 2016, adjunta a fs. 47, en la cual expresa que “...*esta entidad creada el 15 de agosto de 2006, está en la etapa de realización de los trámites para lograr la habilitación del loteo en los organismos públicos pertinentes (...). Además, se han realizado y se están realizando las inversiones en las obras específicas para contar con la red de agua potable, de energía eléctrica, para la apertura de calles y la marcación de los lotes, a los fines de poder realizar la subdivisión correspondiente y posterior comercialización*”.

De allí que el sujeto en cuestión, en su organización y funcionamiento, persigue el ejercicio continuo y permanente de las actividades que demandan el cumplimiento de su objeto, haciendo profesión de la misma, y así, advirtiéndose la presencia de habitualidad.

En ese sentido, de conformidad a la reiterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que aunque referida al impuesto a los réditos, resulta, no obstante, aplicable, podemos citar lo dictaminado por dicho tribunal en los autos “Duhalde, Pedro Dionisio c/Gobierno de la Nación s/repetición” del 20 de agosto de 1948 que sostiene¹: “*Que carece de importancia examinar si la sociedad demandante hizo o no profesión habitual de la compraventa de bienes raíces, dado que el artículo 2° de su contrato social menciona esa actividad como uno de los fines de su constitución, y la jurisprudencia de esta corte ha establecido que aun cuando en la realidad no se practiquen tales operaciones de manera habitual basta, para que el pago del impuesto corresponda, que sean propias de su comercio por estar previstas en su estatutos*”.

Con relación al requisito de onerosidad, la Real Academia Española define que una actividad se desarrolla a título oneroso cuando “...*supone recíprocas prestaciones entre los que adquieren y transmiten*”. A su vez, el Artículo 967 del Código Civil y Comercial de la Nación, establece que “*Los contratos son a título oneroso cuando las*

¹ CSJN 211-1254

ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra”.

En cuanto a la consulta objeto de análisis, teniendo presente que el Fondo Fiduciario es un ente distinto a los fiduciarios, y que aquel se constituyó con la finalidad de fraccionar el inmueble adquirido en lotes para su posterior adjudicación a sus beneficiarios, se aprecia la existencia de una relación onerosa entre el mismo, los fiduciarios-beneficiarios y los eventuales adquirentes de las unidades que no se adjudiquen a fiduciarios, toda vez que las partes se obligan a efectuarse prestaciones recíprocas.

Ello así, el fideicomiso [REDACTED] realiza la actividad de loteo para posteriormente adjudicarlos en propiedad a los beneficiarios, recibiendo como contraprestación un precio fijado en función de la cuota parte que a cada uno le corresponde atento a lo establecido en la cláusula séptima del contrato de Fideicomiso [REDACTED], según consta a fs. 17.

De este modo, se evidencia que, desde la adquisición de los inmuebles conforme a la escritura pública N° [REDACTED] de fecha 28/08/2006, ambas características, habitualidad y onerosidad, se encuentran presentes en su actividad configurándose el hecho imponible generador de la obligación tributaria y verificándose su carácter de contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos desde dicho momento; siendo que en cuanto a la naturaleza del impuesto en cuestión, la venta o comercialización de los lotes no debe utilizarse en forma indistinta con el desarrollo de actividades tendientes a finalizar el emprendimiento, atento a que la venta permite cuantificar la base imponible mientras que la actividad desarrollada permite determinar el nacimiento del hecho imponible.

VIII) QUE en función de los argumentos expuestos en los párrafos anteriores, es opinión de esta instancia considerar que en el presente caso, el Fideicomiso [REDACTED], al verificarse los presupuestos facticos jurídicos exigidos por el Artículo 177 del Código Tributario Provincial para la configuración del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, le corresponde inscribirse como contribuyente de dicho impuesto desde la fecha de inicio de su actividad, 28/08/2006, representado por la adquisición de los inmuebles tendientes al cumplimiento del objeto del contrato constitutivo.

POR ELLO y en virtud de lo establecido por los Artículos 17 y 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 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 al criterio expuesto y fundamentado en los considerandos de la presente, el Fideicomiso [REDACTED], CUIT N° [REDACTED], al verificarse los presupuestos facticos jurídicos -onerosidad y habitualidad- exigidos por el Artículo 177 del Código Tributario Provincial para la configuración del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, le corresponde inscribirse como contribuyente de dicho impuesto desde la fecha de inicio de su actividad, 28/08/2006, representado por la adquisición de los inmuebles tendientes al cumplimiento del objeto del contrato constitutivo conforme a la escritura pública N° [REDACTED].

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 el consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en los Artículos 127 y siguientes del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-.

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.**

LO
SA
IRL
SP
IGM

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