

RESOLUCIÓN	
CV	035/2016

Córdoba, 15 de Febrero de 2016.-

REF.: TRÁMITE C. I. N° XXXXXXXXXXXXXXXX.-

VISTO: El Trámite de referencia por medio del cual, se presenta el Contribuyente “XXX” C.U.I.T.: XX-XXXXXXXX-X e inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Número XXX-XXXXX-X, con domicilio en XXXXXXXX - Barrio XXXXXXXX de la ciudad de XXXXXX; 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 modificatoria,

Y CONSIDERANDO:

I) QUE a fs. 1 en Formulario F-916 Rev. 00 el Contribuyente “XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX” manifiesta que en virtud de la intimación recibida por falta de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se apersonó en las oficinas de esta Dirección General en la cual le informaron que debía realizar la inscripción respectiva.

En nota adjunta a fs. 3 informa el número de caso por el cual se le intimó la inscripción y manifiesta que el consorcio es una asociación sin fines de lucro cuya finalidad es la construcción de departamentos en inmuebles propios; no tiene ingresos ya que no posee ventas y la construcción se financia con aportes de los socios.

Expone que la Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP- le obligó a la inscripción en el Impuesto al Valor Agregado IVA, para poder otorgar la CUIT, para la compra del terreno a nombre de la sociedad y poder ser empleadores. Afirma que se presentan las DDJJ de IVA con débito en cero y que lo único que posee el consorcio es un importante crédito fiscal a favor producto de la compra de materiales para la construcción. Además dice que no le corresponde el Impuesto a las Transferencias de Inmuebles (ITI) ya que una vez concluida la construcción y sometido en inmueble al régimen de propiedad horizontal la escritura de las unidades individuales a los socios no es traslativa de dominio, sino que son escrituras de adjudicación.

Finaliza manifestando que *“no hay venta, por lo tanto no hay impuesto sobre los ingresos brutos no hay base imponible no existe el hecho imponible”*.

II) QUE a fs.5 a 9 adjunta los Formularios F.731 del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los meses de Diciembre de 2013 y de Enero a Abril de 2014 donde se observa lo manifestado por el Contribuyente, es decir que solo posee Crédito Fiscal a favor de él.

A fs. 10 a 14 adjunta contrato constitutivo del XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Sociedad Civil en el cual se detalla el objeto, las obligaciones de los integrantes quienes se denominan socios consorcistas. En la misma Escritura de creación de la sociedad se adjunta la aceptación por parte de ésta del inmueble en el cual se realizará la construcción. De esos apartados consideramos oportuno resaltar; precisamente los siguientes: *“SEGUNDO: El objeto de la presente sociedad será la construcción de un edificio...”, “TERCERO: La duración de la sociedad estará dado por el tiempo que insuma la construcción y la consecuente entrega y escrituración de cada unidad.....”, “QUINTO: La obra se realiza al costo....”, “SEXTO: Los aportes que se obligan a integrar los socios consorcistas, según lo convenido en los artículos precedentes, son exigibles mensualmente y su monto será variable.....”, “NOVENO: El atraso en el pago de dos aportes consecutivos dará derecho a los administradores a considerar resuelto de pleno derecho el presente contrato....”, “DECIMO QUINTO: Los socios consorcistas reconocen un quince por ciento (15%) del costo insumido para la construcción del edificio en concepto de pago de los servicios de los administradores....” y “VIGÉSIMO SEGUNDO: Los socios consorcistas no podrán ceder, ni transferir su participación social y/o unidad adjudicada total o parcialmente, sin que medie consentimiento previo del administrador....”.*

A fs. 14 del contrato adjunto el escribano actuante expresa que el administrador de la sociedad manifiesta que adquirió el inmueble para la sociedad y que en este contrato se da la aceptación de dicha compra por parte de la sociedad.

III) QUE en resumen, el único planteo del solicitante, según se observa a fs. 3, es que se trata de una sociedad sin fin de lucro que no realiza traslado del dominio de los inmuebles a los socios – solo los adjudica – y por lo tanto, al no haber venta, no se genera el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ya que no existe Base Imponible ni hecho imponible.

IV) 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, declarar la admisibilidad de la misma a través del Formulario F-904 notificado en el domicilio declarado el día 28/09/2015 según consta a fs. 17.

V) QUE consideramos oportuno aclarar que el contribuyente realizó la inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el 26/09/2014 retroactiva a noviembre de 2011 según se observa a fs. 18 y luego de una intimación realizada por la Dirección a través del caso N° XXXX-XXXXXX en la cual se le notificaba las irregularidades detectadas que figura a fs. 19.

A fs. 20/22 se adjunta informe de la Base de Datos de la Dirección en la cual se observa que el Contribuyente, hasta la fecha, no ha realizado la presentación de todas las Declaraciones Juradas y sus correspondientes pagos.

VI) QUE como primera medida consideramos necesario aclarar que aunque el contribuyente en su escrito se exprese como una asociación, la forma constituida es la de una Sociedad Civil.

Ahora bien, la Sociedad Civil nace del Código Civil de Vélez (Art. 1648 y sgtes. y ctes.) y surge de cuando dos o más personas se obligan mutuamente con una prestación, con el fin de obtener una utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieren de lo que cada uno hubiere aportado. El artículo 1649 dice que *"Las prestaciones que deben aportar los socios, consistirán en obligaciones de dar, o en obligaciones de hacer..."*. Las **"sociedades civiles"** se constituyen con una finalidad económica, a diferencia de las **"asociaciones"** cuya finalidad es distinta, **"no económica"**, más bien destinado a satisfacer intereses de otro tipo: espiritual, cultural, deportivo, religioso, etc. A partir del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, deja de existir una diferenciación entre Sociedades Civiles y Comerciales, pasando a denominarse simplemente "Sociedades" y no efectuando distinción alguna.

VII) QUE a fin de poder comenzar a dilucidar la cuestión planteada por el Contribuyente respecto a si les corresponde tributar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, primeramente debemos abordar el interrogante de si la actividad desarrollada por la Sociedad Civil **"construcción de departamentos en inmuebles propios"** encuadra en las previsiones del Código Tributario Provincial para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En ese sentido, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava 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.

Como vemos los preceptos principales que exige la norma son el ejercicio de una actividad económica caracterizada por ser onerosa y habitual.

Si consideramos que, según el Artículo 967 del Código Civil y Comercial de la Nación, un contrato es oneroso cuando las 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, es decir que para que un contrato sea considerado oneroso se requiere que las partes se procuren ventajas en forma recíproca y que estas les sean concedidas a través de una prestación que se han hecho o que se obligan a hacer, en este caso uno se obliga a construir un edificio (el consorcio) y el otro a realizar aportes (los socios). Se transcribe el Artículo.

"ARTÍCULO 967.- *Contratos a título oneroso y a título gratuito. Los contratos son a título oneroso cuando las 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. Son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo.”

En cuanto a la onerosidad prevista en el Código Tributario Provincial, puede decirse que, aún cuando desde el punto de vista formal no se esté en presencia de una venta de inmueble, realizada por la “sociedad” al “consorcista”, sino de un acto de adjudicación, ello no resulta óbice a la presencia real del citado acto jurídico de enajenación y, por ende, del requisito en cuestión. En tal sentido, frente a una situación de caracteres análogos al aquí examinado, se ha expresado: *“Claro es que, en alguna medida –y de allí lo innominado de este contrato o negocio jurídico complejo- también tiene características de la compraventa (de cosa futura, art. 1327 CCiv.) porque el promotor promete y compromete al futuro consorcio a entregar un departamento determinado, por un precio cierto en dinero...”*. (Cám. Nac. Civil Sala F, 4/7/86, “Mulasano, Hugo v. Edificadora Serraycam Soc. Civil y otros”, y sus citas.)

Una vez confirmado que ejerce una actividad onerosa, se infiere inexorablemente la existencia de habitualidad teniendo en cuenta la índole de la actividad, el objeto de la empresa y si los sujetos que la desarrollan hacen profesión de la actividad construcción de departamentos.

A criterio de esta instancia asesora, la habitualidad se vería configurada por el hecho de que la sociedad se constituye para un objeto específico: **la construcción de inmuebles**. Su organización y funcionamiento persiguen, necesariamente, un objeto que encuadra en las previsiones del hecho imponible del tributo bajo estudio.

En el caso, el único objeto de la sociedad por el cual inicia y finaliza su existencia, es la construcción de viviendas para sus socios, por lo que puede sostenerse que hace profesión de la misma y por tanto adquiere el carácter de habitual (CSJN 211-1254).

Según lo expuesto en los párrafos anteriores, la posición del contribuyente expresada en el último párrafo de la nota que figura a fs. 3 de que *“no hay venta, por lo tanto no hay impuesto sobre los ingresos brutos no hay base imponible no existe el hecho imponible”* expresamos que la misma no es correcta ya que el tributo en cuestión, no grava la venta sino el desarrollo de una actividad a título oneroso; utilizando los ingresos para realizar el cálculo de la Base Imponible sobre la cual el contribuyente obtendrá el tributo.

Asimismo de lo planteado precedentemente, la Provincia de Córdoba ya tiene una posición tomada respecto a casuísticas semejantes a través de la Nota 58/2008 emitida por la Dirección de Asesoría Fiscal de la Secretaría de Ingresos Públicos respecto del tratamiento en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que se le debe dar a los fideicomisos de construcción al costo y en la cual se opina que resultan alcanzados en el citado gravamen al momento de la

transferencia de dominio a los fiduciarios/beneficiarios y/o cesionarios debiendo aplicarle a los ingresos brutos obtenidos lo previsto en el Artículo 155 del Código Tributario T.O. 2004 (hoy Artículo 186 CT 2015).

Adicionalmente a lo anteriormente descripto opinamos que, aunque existen diferencias entre los contratos para construcción al costo de inmuebles de un consorcio constituido como sociedad civil y los de un fideicomiso, la operatoria llevada a cabo por ambos sujetos al realizar el acto de adjudicación de unidades involucra la transmisión de dominio; ya que en ambos casos el inmueble pertenece a la sociedad o al fideicomiso según sea el tipo de contrato.

Además de lo expuesto, creemos conveniente destacar que los administradores de la sociedad son titulares de una empresa denominada XXXXXXXXXXXXX y dedicada a desarrollar proyectos de inversión, construir edificios tradicionales, como también barrios privados; siendo ellos los que adquieren el inmueble que luego ceden a la sociedad, ya que esta última es constituida con posterioridad a la adquisición del inmueble.

VIII) QUE en función de los argumentos expuestos en los considerandos anteriores, es opinión de esta instancia considerar que el XX es sujeto alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al cubrir los preceptos necesarios de ejercer una actividad onerosa y habitual y por lo tanto deberá realizar la presentación de las declaraciones juradas y efectuar el ingreso del impuesto correspondiente; determinando para ello la Base Imponible del gravamen en función del tratamiento tributario que le corresponde a la actividad declarada considerando el valor de las transmisiones de dominio de las unidades construidas efectuadas a los socios.

POR lo expuesto y en virtud de lo establecido por los Artículos 17, 21, 23 a 27 del Código Tributario – Ley N° 6006 -T.O. 2015 por Decreto N° 400/15 – y modificatoria y lo previsto en el Capítulo 12 del Título II de la Resolución Normativa N° 1/2015 y modificatorias;

EL DIRECTOR GENERAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°.- ESTABLECER que, de conformidad al criterio sostenido por este Organismo Fiscal expresado y fundamentado en los considerandos del presente acto, el Consultante "XXX C.U.I.T.: XX-XXXXXXX-X e inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el número XXX-XXXXX-X, se encuentra alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos debiendo realizar la presentación de las declaraciones juradas y efectuar el ingreso del impuesto correspondiente desde la fecha de inicio de actividad en función del tratamiento tributario que le corresponde a la actividad

declarada, considerando, para determinar la Base Imponible del gravamen, el valor de la transmisión de dominio de las unidades construidas efectuadas a los socios beneficiarios.

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 y modificatoria.

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.

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